

راهبرد تجدید ساختار: ادغام و تملک

حجت‌اله صیدی

پسانصد شرکت برتر مجله‌ی فورچون قرار داشتند، در سال ۱۹۸۳ اصلاً وجود خارجی نداشتند. انسان آموخته است که چگونه ادامه‌ی حیات دهد و به‌طور متوسط بیش از ۷۵ سال عمر می‌کند، ولی تعداد انسدکی از شرکت‌ها می‌توانند این‌سان عمر کنند و کماکان پررونق باقی بمانند (اریه دوگاس، ۱۹۹۷)



بدین ترتیب، امروزه شرکت‌ها در جستجوی روش‌هایی هستند تا ادامه‌ی حیات خود را تضمین کنند و توانایی پاسخ‌گویی به تغییرات روزافزون محیط اقتصادی را داشته باشند. یکی از این روش‌ها، اقدام برای توسعه‌ی شرکت‌هاست. باور عمومی این است که مولفه‌های دنیای جدید کسب و کار،

بالقوه‌ی خود استفاده می‌نمایند. برای ارائه‌ی دلیل، کافی است که به نرخ بسیار بالای مرگ و میر آنها توجه شود. تحقیقات نشان می‌دهد که میانگین عمر مورد انتظار شرکت‌های چندملیتی بین چهل تا پنجاه سال است... برای نمونه، یک سوم شرکت‌هایی که در سال ۱۹۷۰ در فهرست

اقتصادی و بازرگانی قرار گیرد، طبق تحقیقات انجام شده در سال‌های اخیر "بیشتر شرکت‌ها با شکست‌های مرگبار روبه‌رو می‌شوند (یا دست کم نمی‌توانند به هدف‌های خود نایل آیند). آنها هنوز در نخستین مرحله‌ی تکامل به سر می‌برند و هنوز هم تنها از درصد ناچیزی از توان

بقای شرکت‌ها در عصر حاضر به یکی از مسائل عمده و چالش‌های اساسی مدیران و سرمایه‌گذاران تبدیل شده است. امروزه شرکت‌ها همانند موجودات زنده به حساب می‌آیند که بایستی تولد، زندگی و مرگ آنان مورد توجه دقیق خبرگان و دست‌اندرکاران محیط

۱) تحصیل دارایی‌های جدید، مانند احداث ساختمان‌ها، خطوط تولید جدید، تاسیس شعب و ... ۲) تاسیس یک یا چند شرکت فرعی برای تامین مواد اولیه، ارائه خدمات پس از فروش و ... و ۳) تملک یک شرکت دایر.

تحصیل دارایی‌های جدید که رأساً توسط شرکت‌ها صورت می‌پذیرد و مستضمن هیچ‌گونه تغییری در شخصیت واحد تجاری و مسئولیت آن در مقابل سایرین را به همراه ندارد، اصطلاحاً توسعه از درون یا رشد داخلی^{۱۲} نامیده می‌شود. اما تاسیس یک شرکت فرعی جدید یا تصاحب یک یا چند شرکت دایر، به دلیل تغییر در شخصیت حقوقی شرکت‌ها، یا ایجاد دگرگونی قابل ملاحظه در سازماندهی آنها توسعه از بیرون یا رشد خارجی^{۱۳} نام دارد.

اگر چه تحصیل دارایی‌های جدید و توسعه‌ی شرکت‌ها از طریق سرمایه‌گذاری‌های داخلی به دلیل تمرکز تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و توسعه در درون شرکت، اغلب آسان‌تر و گاه ارزان‌تر از توسعه از بیرون است، اما در بسیاری از موارد، توسعه از بیرون، مزایای چشم‌گیری را به همراه دارد که موجب توجه خاص مدیریت شرکت‌ها به این نوع فرایند توسعه می‌گردد. به عنوان مثال "خرید یک واحد انتفاعی موجب توسعه و رشد سریع می‌شود. در مواردی ممکن است تکرار عملیات یک واحد انتفاعی در حال فعالیت به دلیل وجود حق اختراع یا حق امتیاز یا تسلط بر بازار مصرف، غیرممکن باشد. حتی اگر تکرار عملیات امکان‌پذیر باشد، ایجاد یک فعالیت تولیدی در داخل واحد انتفاعی، در مقایسه با تحصیل یک شرکت در حال فعالیت، مخاطره‌آمیزتر خواهد بود. فعالیتی که برای اولین بار شروع می‌شود، معمولاً نمی‌تواند با عملکرد شرکتی که از قبل در حال فعالیت است و کارکنان کارآزموده و با تجربه‌ای در اختیار دارد رقابت کند.

لازم به یادآوری است که اگر چه

می‌گیرد. وی پس از برشمردن اهداف و انگیزه‌های متعدد تجدید ساختار مالی از قبیل اصلاح، بهبود و افزایش کارایی، کاهش مخاطره، ایجاد فرصتی منحصر به فرد برای فعالیت سرمایه‌گذاران، صرفه‌جویی مالیاتی و ...، روش‌های جدید ساختار مالی را در سه گروه: تجدید ساختارهای عمودی^۶، تجدید ساختار افقی^۷، و تجدید ساختارهای شرکتی^۸ معرفی می‌نماید.^۹ تجدید ساختارهای عمودی به تغییر در وضعیت دارایی‌ها و فعالیت‌ها در طی فرایند مفروض از کسب و کار از طریق فروش و اجاره پس از فروش^{۱۰}، اعطای امتیاز^{۱۱}، انعقاد قراردادهای فرعی و روش‌هایی از این قبیل می‌پردازد. تجدید ساختارهای افقی، ارزش یک شرکت را از طریق تسریع رشد شرکت با دستیابی به ادغام یا تملک، جداسازی یک واحد کسب و کار، تفکیک یا انحلال جزئی افزایش می‌دهند. تجدید ساختارهای شرکتی نیز به تغییر ساختار مالکیت شرکت با استفاده از شکل‌های جدید سرمایه، و گذاری سهام به کارکنان، بازخرید سهام و غیره می‌پردازند. مقایسه و تشریح هر کدام از این روش‌ها از موضوع بحث این نوشتار خارج است. تنها چیزی که در این بخش به آن اشاره می‌شود این است که تجدید ساختار مالی، تنها به تغییر در اقسام سمت چپ ترازنامه محدود نمی‌شود بلکه علاوه بر تغییراتی که می‌توان در تمامی اقلام ترازنامه به وجود آورد، هرگونه تغییر در فرایندها و فعالیت‌های شرکت را نیز در برمی‌گیرد.

تجدید ساختارهای افقی را به گفتاری ساده می‌توان به "توسعه" تعبیر نمود. همان‌گونه که در بخش آغازین نوشتار گفته شد، استفاده از طرح‌های توسعه، یکی از موثرترین روش‌های تضمین بقای شرکت‌ها در دنیای کسب و کار امروز است. به همین دلیل در این نوشتار به آن توجه خاصی شده است.

طرح‌های توسعه در شرکت‌ها، عموماً به سه روش به مرحله‌ی اجرا گذاشته می‌شوند:

توسعه‌ی شرکت‌ها را امری ناگزیر ساخته و ظهور رقبای توانمند در قالب شرکت‌ها و موسسات غول‌پیکر، باور دیرینه‌ی "کوچک زیباست" را با تردید جدی مواجه کرده است. در جهان سرمایه‌داری، شرکت‌ها از طریق توانمندسازی و تقویت خود در چارچوب طرح‌های توسعه، می‌توانند پایه پای رقبای فعالیت‌پردازند و ناگزیر به ترک عرصه‌ی کسب و کار یا مرگ تدریجی نشوند. این نوشته، به بررسی دو روش از مجموعه روش‌های توسعه‌ی شرکت‌ها، از دیدگاه امور مالی می‌پردازد.

تجدید ساختار مالی^۱، گاه با تجدید ساختار سرمایه^۲ یکسان فرض می‌شود، در صورتی که تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در محتوی و شکل، این دو را از هم تفکیک می‌سازد. ساختار سرمایه^۳، به ترکیب بدهی‌های بلندمدت و حقوق مالکان گفته می‌شود" (ریسوند پی. نوو، ۱۹۸۶) و تجدید ساختار سرمایه به معنی ایجاد هرگونه تغییر در ترکیب مزبور می‌باشد، که در گذشته عمدتاً توسط شرکت‌هایی که با بحران مالی مواجه می‌شدند به کار می‌رفت. به عنوان مثال، چنانچه شرکتی به مرحله‌ی ورشکستگی می‌رسید، با تبدیل بدهی به سرمایه، یا تمدید مهلت بازپرداخت بدهی (تبدیل بدهی جاری به بدهی بلندمدت) و روش‌هایی از این دست، به مقابله با خطر ورشکستگی و انحلال برمی‌خواست. اما تجدید ساختار مالی مفهومی به مراتب وسیع‌تر از تجدید ساختار سرمایه داشت و منظور از آن، انتخاب روش‌ها و سیاست‌هایی است که یا موجب افزایش بهره‌وری و بازدهی شرکت‌ها می‌شود یا به کاهش مخاطره‌ی کسب و کار می‌انجامد، که نهایتاً ایجاد ارزش در شرکت را به دنبال دارد. جی‌بنت‌استوارت^۴ در کتاب معروفش، در جستجوی ارزش^۵، تجدید ساختار مالی را بسیار فراتر از تغییر در ترکیب بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام شرکت در نظر

مادر^{۲۰} و شرکت تحصیل شونده با نام شرکت فرعی^{۲۱} خوانده می‌شوند. به عبارت دیگر شرکت اصلی، "عبارت است از یک واحد تجاری که دارای یک یا چند واحد فرعی است" و شرکت فرعی "عبارت است از یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) قرار دارد" (کمیته‌ی تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی، استاندارد شماره ۱۹، ۱۳۸۰).

همان‌گونه که از گفته‌های بالا برمی‌آید، در اثر فرایند تحصیل، تغییری در شخصیت حقوقی شرکت‌ها ایجاد نمی‌شود و هر دو شرکت با شخصیت حقوقی جداگانه به فعالیت خود ادامه می‌دهند با این تفاوت که بعد از انجام تحصیل، دو شرکت، یک گروه شرکت‌ها^{۲۲} را تشکیل می‌دهند و تمام یا بخشی از سهام شرکت فرعی از سهامداران قبلی به شرکت اصلی انتقال می‌یابد.

ادغام فرایندی است که ضمن آن، شرکت‌هایی با شخصیت حقوقی جداگانه، به یک شرکت با شخصیت حقوقی واحد تبدیل می‌شوند. "ادغام، معمولاً به یکی از دو طریق زیر صورت می‌پذیرد: الف - دارایی‌ها و بدهی‌های یک واحد تجاری به واحد تجاری دیگر انتقال می‌یابد و واحد تجاری اول منحل می‌شود؛ و ب - دارایی‌ها و بدهی‌های هر دو واحد تجاری به واحد تجاری جدیدی منتقل می‌گردد و هر دو واحد منحل می‌شوند." (استاندارد شماره ۱۹، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰)

به عبارت دیگر، "گاه در اثر ادغام، یکی از شرکت‌ها ابقاء و شرکت دیگر، در آن ادغام می‌گردد که شرکت اول را شرکت خریدار یا مالک^{۲۳} و شرکت دوم را (که در شرکت خریدار ادغام می‌شود) شرکت هدف^{۲۴} می‌نامند. گاه، هر دو شرکت جای خود را به شرکت جدیدی با نام و مشخصات جدید می‌دهند که این حالت را به‌طور خاص، تلفیق^{۲۵} می‌نامند. اگر چه عموماً از این وضعیت نیز به "ادغام" تعبیر می‌شود" (فرد.آر. کائن، ۱۹۹۵).

ادغام شرکت‌هایی که در امور مشابه فعالیت می‌نمایند، مانند شرکت‌هایی که

فرعی از نقطه‌ی صفر توسط یک شرکت اصلی، به دلیل تمرکز مالکیت و مدیریت شرکت اصلی، پیچیدگی‌های کم‌تری نسبت به تصاحب یک شرکت دایر دارد، این نوشته به بررسی روش سوم توسعه که تملک یک شرکت دایر و در حال فعالیت است از دیدگاه مالی می‌پردازد. بدین منظور، ابتدا انواع روش‌های تملک شرکت دایر و انگیزه‌های آن مورد شناسایی واقع می‌گردد. سپس تلاش می‌شود که این روش‌ها با یکدیگر مقایسه شوند و مزایا و معایب هر کدام تشریح گردد. به نظر می‌رسد که با تشریح این روش‌ها، فرایند دشوار تصمیم‌گیری مالی در شرایط فعلی که دگرگونی‌های سریع و فزاینده حادث می‌شود، در خصوص انتخاب روش مناسب برای توسعه‌ی بیرونی شرکت‌ها تا حد زیادی شفاف و تسهیل گردد.

روش‌های تملک یک شرکت دایر

اگر چه برای تملک یک شرکت دایر روش‌های متعددی ممکن است مورد توافق دو شرکت تملک‌کننده و تملک شونده قرار گیرد، اما در متون مالی، تمامی این روش‌ها تحت دو عنوان تحصیل^{۱۶} و ادغام^{۱۷} طبقه‌بندی و تشریح می‌شوند. در روش تحصیل، یک شرکت تحصیل‌کننده^{۱۸}، اقدام به خرید سهام شرکت تحصیل‌شونده^{۱۹} می‌نماید. بدیهی است که میزان خرید سهام به حدی است که شرکت تحصیل‌کننده بتواند کنترل موثری بر عملیات شرکت تحصیل‌شونده اعمال نماید. در شرکت‌هایی که مالکیت متمرکزی دارند و سهام آنها در اختیار افراد معدودی قرار دارد، معمولاً میزان سهام خریداری شده برای اعمال کنترل موثر بایستی بیشتر از ۵۰ درصد باشد، اما در شرکت‌های بزرگ که سهام آنها بسیار پراکنده است و در دست اقصاد بی‌شماری قرار دارد، گاهی می‌توان با خرید درصد کم‌تری از ۵۰ درصد، به کنترل موثر دست یافت.

بعد از تحصیل، شرکت تحصیل‌کننده، اصطلاحاً بانام شرکت اصلی یا شرکت

تحصیل یک واحد انتفاعی در مقایسه با سرمایه‌گذاری‌های درون سازمانی، مزایایی را در بردارد اما سهامداران شرکت تحصیل شونده نیز قیمتی را برای سهام خود تقاضا می‌کنند که انعکاسی از ارزش شرکت آنان باشد. از دیدگاه شرکت خریدار، قیمت این سهام ممکن است آن چنان بالا باشد که مزایای ادغام را در مقایسه با سرمایه‌گذاری داخلی، بی‌اثر کند" (رضا شهابنگ، ۱۳۷۴) شرکت فرعی^{۱۴} عبارت است از "یک واحد تجاری که تحت کنترل واحد تجاری دیگری (واحد تجاری اصلی) است و کنترل به معنی توانایی هدایت سیستم‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از فعالیت‌های آن می‌باشد" (استاندارد حسابداری شماره ۱۸، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰). شرکت‌ها با توجه به اهداف راهبردی خود، گاه اقدام به تاسیس یک یا چند شرکت فرعی از نقطه‌ی صفر می‌نمایند و گاه به دلیل ملاحظات محیطی، اقتصادی و سیاسی ممکن است به تصاحب یک یا چند شرکت فرعی دایر (در حال فعالیت) بپردازند.

منظور از تملک در این نوشته، به‌دست آوردن مالکیت یک شرکت فرعی و کنترل آن، یا ترکیب با شرکت مزبور می‌باشد. براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۹ کار گروه فنی سازمان حسابرسی، ترکیب^{۱۵} واحدهای تجاری عبارت است از اجتماع واحدهای تجاری جداگانه در قالب یک شخصیت اقتصادی که بر اثر اتحاد یک واحد با واحد دیگر یا کسب کنترل خالص دارایی‌ها و عملیات واحد دیگر، پدید می‌آید.

آنچه هدف مورد نظر این مقاله را برآورده می‌نماید، اطلاق اصطلاح کلی "تملک" به کلیه‌ی روش‌های در اختیار گرفتن کنترل دارایی‌های یک شرکت توسط شرکتی دیگر می‌باشد. چه در این قبضه‌ی کنترل، شخصیت حقوقی واحد تملک شده از بین برود و به عنوان جزئی از شرکت مالک به حساب آید چه تغییری در شخصیت حقوقی‌اش ایجاد نشود. از طرف دیگر با توجه به این که تاسیس یک شرکت

، و صرفه‌جویی‌های مالیاتی^{۳۲} (فرد. آر. کاتن، ۱۹۹۵).

بدیهی است که محاسبه‌ی عدد ۶ به‌عنوان ارزش ترکیب شرکت‌ها در عمل به آسانی میسر نیست و در بسیاری از موارد با موانع و ابهام‌های اساسی مواجه می‌باشد. لذا می‌توان ادعا نمود که ارزیابی تحصیل و ادغام با سایر ارزیابی‌ها در حوزه‌ی مالی تفاوت‌های اساسی دارد و با انجام یک مذاکره از راه دور یا ارائه‌ی یک گزارش کتبی نمی‌توان درباره‌اش تصمیم گرفت. برای تسهیل تصمیم‌گیری در این زمینه، تشریح مزایای مشترک هر دو روش و مزایای خاص روش ادغام، خالی از فایده به نظر نمی‌رسد.

مزایای مشترک تحصیل و ادغام

تحصیل یا ادغام شرکت‌ها، به مالکان و مدیران شرکت خریدار فرصتی می‌دهد تا:

- به شرکت استحکام بیشتری بخشند و تداوم موفقیت‌آمیز فعالیت شرکت را تضمین کنند؛
- موقعیت شرکت را ارتقاء دهند و در فعالیت‌های تجاری بیشتری مشارکت نمایند؛
- بهره‌وری و سودآوری را افزایش دهند.
- حوزه‌ی جغرافیایی فعالیت خود را بسط دهند و وارد بازارهای جدیدتری شوند؛ و
- ارزش شرکت را افزایش دهند و اعتبار خود را استحکام بخشند.

مزایای خاص ادغام

ادغام، علاوه بر امتیازات پیش‌گفته، امتیازات زیر را نیز دارد:

- برنامه‌ریزی برای جانشینی مالکیت شرکت در بلندمدت را شفاف‌تر می‌نماید.
- روشی برای تقسیم مسئولیت بین افراد بیشتر است و لذا سطح کار کاهش یافته و متمرکز نمی‌شود.
- ریسک را به‌میزان قابل توجهی کاهش می‌دهد.^{۳۳} (ماستراکچیو و زونیک، ۲۰۰۲).

همان‌گونه که از گفته‌های بالا برمی‌آید، در اثر ترکیب شرکت‌ها، شرکت بزرگ‌تری به وجود می‌آید و طبیعی است که شرکتی بزرگ‌تر با دارایی‌های بیشتر و گاه قدرت

انتخاب روش تملک یک شرکت، یکی از مهم‌ترین مسائل در حوزه‌ی تصمیم‌گیری مالی است. این تصمیم‌گیری می‌تواند علاوه بر تغییر وضعیت شرکت‌ها و افراد، ساختار صنعتی و سازمانی شرکت‌ها را تحت تاثیر قرار دهد. و حتی از این طریق، به دگرگونی ماهیت رقابت در یک صنعت بینجامد. چنین به‌نظر می‌رسد که با توجه به ویژگی‌های هر کدام از روش‌های تحصیل و ادغام، صدور حکمی مطلق در خصوص ارجحیت یکی از این دو روش نسبت به روش دیگر، اساساً نادرست است و تنها در شرایطی خاص و با توجه به اهداف شرکت تملک‌کننده است که می‌توان به تجزیه و تحلیل هر یک از روش‌ها و انتخاب یکی از آنها پرداخت. به عبارت دیگر، در حالت کلی، هیچ روشی بر دیگری برتری ندارد و هر دو روش از مزایایی برخوردارند که تملک‌کننده را برای تحصیل یا ادغام یک شرکت دایر مجاب می‌نمایند.

وجه مشترک این دو روش، این است که همواره در نتیجه‌ی ادغام یا تحصیل، انتظار عایدی بیشتری نسبت به زمان قبل از تملک وجود دارد و گرنه، معیارهای نادرستی موجب ادغام یا تحصیل شرکت هدف گردیده است. به عبارت دیگر اگر V_A ارزش شرکت خریدار یا مالک و V_B ارزش شرکت هدف باشد و هر کدام به ترتیب برابر ۲ و ۳ باشند، آنگاه انتظار می‌رود که ارزش حاصل از ترکیب شرکت‌ها (V_{AB}) برابر رقمی بیشتر از مجموع ارزش دو شرکت باشد. لذا اگر ارزش حاصل از ترکیب شرکت‌ها ۶ باشد، خواهیم داشت.

$$V_{AB} = V_A + V_B + V_G$$

$$V_{AB} = 6 \Rightarrow V_G = 6 - (3+2) = 1$$

V_G ارزش حاصل از ترکیب شرکت‌ها است که در اثر عوامل متعددی از جمله عواملی که از پی می‌آید ایجاد می‌شود: "هم‌افزایی"^{۳۴} منابع اقتصادی ناشی از صرفه‌جویی در مقیاس و دامنه^{۳۵}، عواید مربوط به سازماندهی و هزینه‌های معاملاتی^{۳۶} بهبود در اثربخشی مدیریتی^{۳۷}

مواد غذایی تولید می‌کنند یا شرکت‌های ارائه‌دهنده‌ی خدمات مسافرتی (مانند ادغام یک آژانس توریستی با یک هتل) و ... اصطلاحاً ادغام افقی^{۳۶} نامیده می‌شود در صورتی که ادغام شرکت‌هایی که در مراحل مختلفی از تولید محصول خاصی فعالیت می‌نمایند اصطلاحاً ادغام عمودی^{۳۷} نام دارد، مانند ادغام یک شرکت تولیدکننده‌ی لاستیک اتومبیل در یک شرکت خودروسازی.

در اقدام برای تحصیل، معمولاً مدیریت شرکت تحصیل‌کننده با سهامداران شرکت تحصیل‌شونده وارد مذاکره می‌گردد. بخش عمده‌ی این مذاکره به قیمت سهام شرکت تملک‌شونده اختصاص دارد. در صورتی که در ادغام، مدیریت شرکت خریدار یا مالک، به مدیریت شرکت هدف پیشنهاد ادغام می‌دهد و علاوه بر ارزش شرکت هدف، موضوع محوری مذاکره، نقش مدیران شرکت هدف در شرکت جدید می‌باشد. به عبارت دیگر، تحصیل معمولاً بدون توافق هیئت مدیره‌ی قبلی و ادغام با نظر دو هیئت مدیره صورت می‌پذیرد.

"شواهد نشان می‌دهد که در هر دو روش تملک و ادغام، گروهی که بیشترین انتفاع را می‌برند، سهامداران شرکت هدف، یا شرکت تحصیل‌شونده می‌باشند. این انتفاع به شکل افزایش قابل ملاحظه در قیمت سهام شرکت هدف، بروز می‌یابد، در صورتی که قیمت سهام شرکت خریدار از تغییر چندانی برخوردار نمی‌گردد" (فرد. آر. کاتن، ۱۹۹۵).

استوارت در کتاب "در جستجوی ارزش" با ارائه‌ی شواهد تجربی می‌گوید که "به‌طور کلی، تحصیل شرکت‌ها در اغلب موارد موجب کاهش قیمت سهام شرکت خریدار می‌گردد. گاهی کاهش قیمت بدان علت است که معیارهای خریدار برای تحصیل شرکت، مناسب نیست. اما با این همه، خریدار به امید کسب منافع احتمالی بیشتر در آینده، اقدام به پرداخت مبالغی اضافه می‌نماید که جز ایجاد سودی جذاب برای فروشنده و زیانی تلخ برای خریدار، نتیجه‌ی دیگری ندارد".

لوکا پاچولی

تولد: ۱۴۴۵ سان سیولکرو، ایتالیا
مرگ: ۱۵۱۷ سان سیولکرو، ایتالیا

ترجمه: ابوالفضل یوسف نژاد

و نوشته‌های پاچولی سخت تحت تاثیر آثار پیرو قرار دارد. هنوز پاچولی نوجوان بود که از سان سپولکرو به شهر ونیز رفت و به خدمت آنتونیو رومپیانسی بازرگان ثروتمندی درآمد که خانه‌اش در محله‌ی مرفه‌نشین گوییدجا در ونیز قرار داشت. به گمان یکی از تاریخ‌نگاران پاچولی ریاضیات پایه را قبلاً در سان سپولکرو به خوبی آموخته بود و حتماً می‌بایست از آموزش خوبی برخوردار بوده باشد که به عنوان معلم سرخانه‌ی سه پسر رومپیانسی انتخاب شد. به‌رحال پاچولی در شهر ونیز فرصتی یافت تا مطالعات ریاضی‌اش را در سطح بالاتری زیر نظر دومینیکو براگادینو ادامه دهد. در این دوران پاچولی هم به خاطر تدریس به عنوان آموزگار و هم در تجارت به‌عنوان همکار رومپیانسی تجاری کسب کرد. پاچولی در همین اثنا در شهر ونیز اولین

پدر لوکا پاچولی شخصی به‌نام بارتولومئو پاچولی بود، اما پاچولی در خانه‌ی پدری رشد نکرد. او دوران کودکی را نزد خانواده بفلوثی در شهر سان سپولکرو که در آن جا متولد شده بود گذراند. این شهر در مرکز ایتالیا در حدود ۶۰ کیلومتری شهر پروجا واقع است. تا آن‌جا که به زندگی پاچولی مربوط می‌شود، شاید مهم‌ترین ویژگی این شهر بازرگانی کوچک این بود که پیرو دلا فرانچسکو در آنجا هنر کرده و کارگاهی داشت و به‌رغم ماموریت‌هایش به دیگر شهرها، بعضی اوقات را در آن جا می‌گذراند. اگر چه ما چیز کمی از اوان زندگی پاچولی می‌دانیم، اما می‌توانیم حدس بزنیم که او حداقل بخشی از آموزش خود را در هنر کرده‌ی دلا فرانچسکو در سان سپولکرو دریافت کرده است. دلیلی که بر حدس ما مهر تایید می‌زند این است که پاچولی دانش گسترده‌ای از آثار پیرو دلا فرانچسکو داشت

حسابداران حرفه‌ای و دانشگاهی عموماً لوکا پاچولی را به عنوان یک دانشمند حسابداری و، با لقب "پدر حسابداری" می‌شناسند. اما در حقیقت پاچولی یک ریاضی‌دان بود و آثار برجسته‌ای را در این حوزه منتشر کرده است. در آن زمان حسابداری شاخه‌ای از ریاضیات به‌شمار می‌آمد و پاچولی اولین کسی بود که رساله‌ای در باب حسابداری در کتاب مشهورش، پژوهش‌نامه‌ی فلسفی حساب هندسه، نسبت و تناسب به چاپ رساند. نوشتاری که با عنوان لوکا پاچولی می‌خوانید اگر چه کوششی برای معرفی پاچولی به عنوان یک ریاضی‌دان است اما زندگی‌نامه‌ی نسبتاً کاملی از لوکا پاچولی به دست می‌دهد. حسابدار امید دارد که این اثر توانسته باشد جای خالی یک اثر کامل درباره‌ی زندگی لوکا پاچولی را پر کند.

اثرش کتابی در زمینه‌ی حساب را نوشت، و آن را به کارفرمایش اهدا کرد. نگارش این کتاب احتمالاً در سال ۱۴۷۰ در سال مرگ رومیانسی به پایان رسید. مطمئناً پاچولی تمام مردم درست‌کار و صدیق روزگارش را می‌شناخت، که ونیز را به مقصد رم ترک کرد، و در آنجا چند ماه از عمرش را در خانه‌ی لئونه باتیستا آلبرتینی (دبیردیوان کلیسای کاتولیک) گذراند. آلبرتینی علاوه بر این که ریاضیدان و شاگرد ممتازی بود، روابط دینی خوبی را هم برای پاچولی فراهم نمود. از این زمان به بعد پاچولی به مسطالعهای الهیات پرداخت، و پس از چندسال در فرقه‌ی فرانسیسکن راهب شد.

در سال ۱۴۷۷ پاچولی زندگی مسافرتی خود را با تدریس در دانشگاه‌های مختلف در زمینه‌ی ریاضی، به ویژه حساب آغاز کرد. او از سال ۱۴۷۷ تا ۱۴۸۰ در دانشگاه پروجا تدریس می‌کرد و در آنجا دومین اثرش را در زمینه‌ی حساب برای کلاس‌هایی که تدریس می‌کرد نوشت. وی زمانی که در دانشگاه زارا تدریس می‌نمود سومین اثرش در باب حساب را نوشت. هیچ یک از سه کتابی که در باب حساب نوشت چاپ نشد و از این میان فقط کتابی که برای دانشجویان دانشگاه پروجا نوشت برجای مانده است. بعد از دانشگاه زارا پاچولی مجدداً در دانشگاه پروجا، سپس در دانشگاه ناپل، و بعد در دانشگاه رم تدریس کرد. مطمئناً پاچولی در همین دوران با دوک اورینو آشنا شد. در سال ۱۴۷۷، پاپ چهارم، فدریکو دو موتته فلترو را به مقام دوک اربینو منصوب کرد. به نظر می‌رسد پاچولی چند سالی معلم گویدوبالدو پسر فدریکو بود، کسی که بعد از مرگ پدرش در سال ۱۴۸۲، آخرین حکمران موتته‌فلترو شد. دربار اورینو مرکز برجسته‌ی فرهنگی بود و پاچولی باید چندسالی را با آن تماس نزدیکی می‌داشت.

در سال ۱۴۸۹ پاچولی بعد از این که دوسال را در رم گذراند، به زادگاهش سان سپولکرو بازگشت. با وجود این در شهرش همه چیز بر وفق مرادش نگذشت. پاپ امتیازاتی را به او اعطا کرد که علیه او در میان فرقه‌های مذهبی دیگر حسادت‌هایی را برانگیخت. در حقیقت در سال ۱۴۹۱، پاچولی از تدریس بازمماند. البته این حسادت‌ها به دلیل دانش و فرزنگی وی با احترام همراه بود. به همین خاطر در سال ۱۴۹۳، از وی برای موعظه در اعیاد چله‌ی روزه‌داری دعوت به عمل آمد.

در این مدت در سان‌سپولکرو، پاچولی روی یکی از مشهورترین آثارش، پژوهش‌نامه فلسفی حساب هندسه، نسبت و تناسب کار می‌کرد که آن را به گویدوبالدو، دوک اورینو تقدیم کرد. در ۱۴۹۴ پاچولی به ونیز سفر کرد تا پژوهش‌نامه‌ی فلسفی (سوما) را چاپ کند. این اثر خلاصه‌ای از ریاضیاتی را در برمی‌گرفت که تا آن زمان شناخته شده بود، اگر چه تا حدودی انگاره‌های اخلاقانه را نشان نمی‌داد. این اثر درباره‌ی حساب، جبر، هندسه و مثلثات بود و به‌رغم نداشتن خلاقیت، مبنایی برای پیشرفت عمده‌ی ریاضی اروپا که در زمان کوتاهی پس از آن اتفاق افتاد، فراهم ساخت. نویسنده‌ی درباره‌ی پژوهش‌نامه می‌گوید: این اثر بخش خاصی از جامعه را خطاب قرار نمی‌دهد، یک دائرةالمعارف ۶۰۰ صفحه‌ای به زبان ایتالیایی است که شامل رساله‌ای عمومی در باب حساب نظری و عملی، عناصر اولیه‌ی جبر، جداول پولی، اوزان و اندازه‌های مورد استفاده در ایالت‌های گوناگون ایتالیا، رساله‌ای در زمینه‌ی دفترداری دابل، و مختصری از هندسه‌ی اقلیدسی می‌باشد. او هم چنین به وام‌گیری آزاد از آثار دانشمندانی چون اقلیدس، بوئینوس، ساکروبوسچو،

فیبوناچی اقرار نموده است. بخش هندسه‌ی پژوهش‌نامه‌ی فلسفی لورکا پاچولی (ونیز، ۱۴۹۴) به زبان ایتالیایی یکی از اولین کتب ریاضی چاپ شده است. پاچولی به گسترده‌گی از کتاب اصول اقلیدس استفاده نموده است و بخش‌هایی از آن را بازگو می‌کند. وی هم چنین به کارهای لئوناردو پیزایی (فیبوناچی) اشاره می‌کند. از جنبه‌های جالب دیگر کتاب پژوهش‌نامه‌ی فلسفی (سوما) آن است که به بازی‌های شانس (بخت‌آزمایی) پرداخته است. پاچولی هم چنین مساله‌ی "نقطه‌ها" را مطالعه کرد. گرچه راه حلی که وی ارائه داد نادرست می‌باشد.

لودویکو اسفورزا دومین پسر فرانچسکو اسفورزا بود که دوک میلان شد. وقتی در سال ۱۴۶۶ فرانچسکو مرد، گالنازو اسفورزا برادر بزرگ‌تر لودویکو دوک میلان شد.

در ۱۴۷۶ گالنازو به قتل رسید و پسر هفت ساله‌اش دوک وان شد. در ۱۴۸۰ لودویکو برادر توطئه، نایب‌السلطنه این پسر جوان شد و با حمایت شدید هنرمندان و آموزش، بهترین دربار را در سراسر اروپا، در میلان برپا کرد. در ۱۴۸۲، لئوناردو داوینچی به‌عنوان نقاش و مهندس دربار به خدمت لودویکو درآمد. در ۱۴۹۴ لودویکو دوک میلان شد و در حدود ۱۴۹۶ پاچولی را به میلان دعوت کرد تا در دربار لودویکو اسفورزا ریاضیات تدریس نماید. این دعوت احتمالاً به خاطر تشویق لئوناردو داوینچی بود که علاقه‌ی زیادی به ریاضیات داشت. در میلان، پاچولی و لئوناردو خیلی زود دوستان نزدیکی شدند. آن‌ها مدت‌ها درباره‌ی ریاضیات و هنر بحث می‌کردند و هر دو از یکدیگر بهره‌ی فراوانی بردند. در این دوران پاچولی کار بر روی دومین اثر مشهورش، نسبت‌های الهی را آغاز کرد و تصاویر متن آن را لئوناردو رسم کرد.

کم‌تر ریاضیدانی می‌تواند استعداد رسم تصاویر متون خود را نیز داشته باشد. کتابی که پاچولی در ۱۴۹۷ روی آن کار می‌کرد یکی از سه اثری بود که وی سرانجام در ۱۵۰۹ با نام نسبت‌های الهی منتشر کرد. این، اولین کتاب از سه کتاب او بود که در نهایت این رساله را تشکیل داد. این رساله نسبت الهی یا نسبت طلایی را که عبارت است از $a:b=b:(a+b)$ مطالعه می‌کند. این رساله شامل قضیه‌هایی از اقلیدس است که به این نسبت مربوط می‌شود. هم چنین این رساله به چند ضلعی‌های منتظم و نیمه منتظم می‌پردازد. پر واضح است که علاقه‌ی وافر لئوناردو به این نسبت زیباشناسانه از دیدگاه هنری و ریاضی تأثیر مهمی بر این اثر برجای گذاشت. نسبت طلایی هم چنین در طراحی معماری اهمیت داشت و این موضوع بخش دوم رساله را تشکیل داد که پاچولی بعداً به رشته تحریر در آورد. سومین کتاب در این رساله ترجمه‌ی یکی از کارهای دلافرانچسکا به زبان ایتالیایی بود. در ۱۴۹۸ لویی دوازدهم شاه فرانسه شد، و از آن‌جا که از نوادگان دوک میلان بود، داعیه‌ی این دوک‌نشین را کرد. و نیز از لویی در مقابل میلان حمایت نمود و در ۱۴۹۹ ارتش فرانسه وارد میلان شد و در سال بعد لودویکو اسفورزا در حالی که سعی داشت دوباره به شهر حمله کند، دستگیر شد.

در دسامبر ۱۴۴۹ پاچولی و لئوناردو، سه‌ماه بعد از این که فرانسه میلان را فتح کرد، با هم فرار کردند. آن‌ها در مانتوا توقف کردند و در آن‌جا میهمان مارچینوس ایزابلا دسته بودند، و سپس در مارچ ۱۵۰۰ به ونیز رفتند. از ونیز به فلورانس بازگشتند و در همان جا بود که پاچولی و لئوناردو هم‌خانه شدند.

دانشگاه پیزا در سال ۱۴۹۴ یک شورش را پشت سر گذاشت و پس از آن به فلورانس انتقال یافت.

در سال ۱۵۰۰ پاچولی به عنوان مدرس هندسه‌ی دانشگاه پیزا در فلورانس گمارده شد. وی تا ۱۵۰۶ در فلورانس ماند و در دانشگاه پیزا هندسه تدریس کرد. لئوناردو نیز جز ده‌ماه را که برای چزاره بورجیا کار کرد تا ۱۵۰۶ در فلورانس ماند. پاچولی همانند لئوناردو نیز در این فاصله از فلورانس دور بود و در سال‌های ۱۵۰۱ تا ۱۵۰۲ در دانشگاه بولونا تدریس می‌کرد. در این مدت پاچولی با اسکپیونه دل فرو کار کرد و گمان قوی می‌رود که با وی درباره‌ی دو مبحث از راه حل جبری معادلات درجه‌ی سوم همکاری می‌کرد. پاچولی درباره‌ی ایسن موضوع در کتاب پژوهش‌نامه‌ی فلسفی بحث کرد و مدتی بعد از دیدارش از دانشگاه بولونا، دل فرو، یکی از این دو مساله‌ی قدیمی را حل کرد.

در این مدت پاچولی در فلورانس به فعالیت‌های کلیسا در کنار ریاضیات می‌پرداخت. او در رومانا به عنوان رئیس فرقه‌اش انتخاب شد و سپس در ۱۵۰۶ به صومعه‌ی سانتا کروچه در شهر فلورانس وارد شد. پاچولی بعد از ترک فلورانس، به ونیز رفت، و در ۱۵ سال بعد حق انحصاری انتشار آثارش را گرفت. در ۱۵۰۹ وی اثر سه‌جلدی نسبت‌های الهی و نیز ترجمه‌ی لاتین اصول اقلیدس را منتشر نمود. اولین ویرایش از کتاب اصول اقلیدس عبارت از ترجمه‌ی قرن سیزدهم کامپانوی بود که در ۱۴۸۲ در ونیز منتشر شد. ویراست پاچولی مبتنی بر نسخه‌ی کامپانوس بود اما پاچولی از نظر حاشیه‌نویسی روی آن بیشتر کار کرده بود. در ۱۵۰۱ پاچولی دوباره به پروجا بازگشت تا در آن‌جا موعظه کند. او باز در ۱۵۱۴ در رم به موعظه پرداخت، اما این بار به سن ۷۰ سالگی و آخر عمر فعال تدریس و تحقیقش رسیده بود. وی به شهر سان‌سپولکرو بازگشت، و در آن‌جا در ۱۵۱۷ درگذشت. در حالی که آثار بزرگ منتشر نشده‌ای،

مثل *De viribus amanuensis* در زمینه‌ی مسائل باز آفرینش، مسائل هندسی و گفتارها و ضرب‌المثل‌ها باقی گذاشت. این اثر به لئوناردو داوینچی بسیار اشاره می‌کند کسی که با وی بر روی این پروژه کارهای بسیاری کرد و بسیاری از مسائل این رساله در یادداشت‌های لئوناردو نیز وجود دارد. هم چنین اثر دیگری وجود دارد که پاچولی اساساً هیچ ادعایی در مورد بداعت جز توضیح مختصر ندارد.

اگر چه آثار پاچولی هیچ بداعتی ندارد، اما سهم او در ریاضیات خصوصاً تأثیر طولانی مدت کتابش، بسیار مهم و انکارناپذیر است. مهم‌ترین کارهای پاچولی عبارت‌اند: محاسبه‌ی ارزش‌های تقریبی ریشه‌های دوم (با استفاده از حالت خاص روش نیوتن)، تحلیل نادرست بازی‌های شانسی خاص (شبهه مواردی که توسط پاسکال مورد بررسی قرار گرفت)، و مسایلی در زمینه‌ی نظریه‌ی اعداد (مسایلی مشابه که در تالیفات باچت وجود دارد)، و مجموعه‌ی مربعات سحرآمیز او.

در ۱۵۵۰ زندگی‌نامه‌ی پیرو دلافرانچسکا را جئورجیو واساری نوشت که در آن پاچولی متهم به دزدی شده بود. وی ادعا کرد که پاچولی آثار دلافرانچسکا را در زمینه‌ی ژرف‌نماها، هندسه و حساب ربوده است. این اتهام غیرمنصفانه است زیرا اگر چه پاچولی شدیداً به آثار دیگران به‌ویژه آثار دلافرانچسکا متکی بود، اما هرگز سعی نکرد که ادعا کند این آثار از آن اوست. بلکه به منابعی که استفاده می‌کرد، اشاره می‌نمود.

تاریخ

مترجم نسخه‌ی انگلیسی این اثر را که نوشته‌ی جی.جی. ادکاتر و ای.اف. روبرتسون است از اینترنت بارگذاری کرده است. عنوان نسخه‌ی انگلیسی عبارت است: Luca Pacioli.

سیستم‌های حسابداری و حسابداری مسئولیت

«حسابداری مسئولیت یکی از فنون حسابداری مدیریت است که برای پاسخ‌گویی به نیازهای سازمان با توجه به نظریه‌ی سنتی سازمان ابداع شده است.»

رویا دارایی

توجه می‌شود: ۱- کارایی^۱، و ۲- اثربخشی^۲.

همان‌طور که می‌دانیم کارایی عبارت است از «میزان برون‌داد سازمان در مقابل واحدهای درون‌داد» و اثربخشی عبارت است از «درجه موفقیت سازمان در رسیدن به اهدافش یا این که سازمان تا چه اندازه وظایفش را انجام می‌دهد».

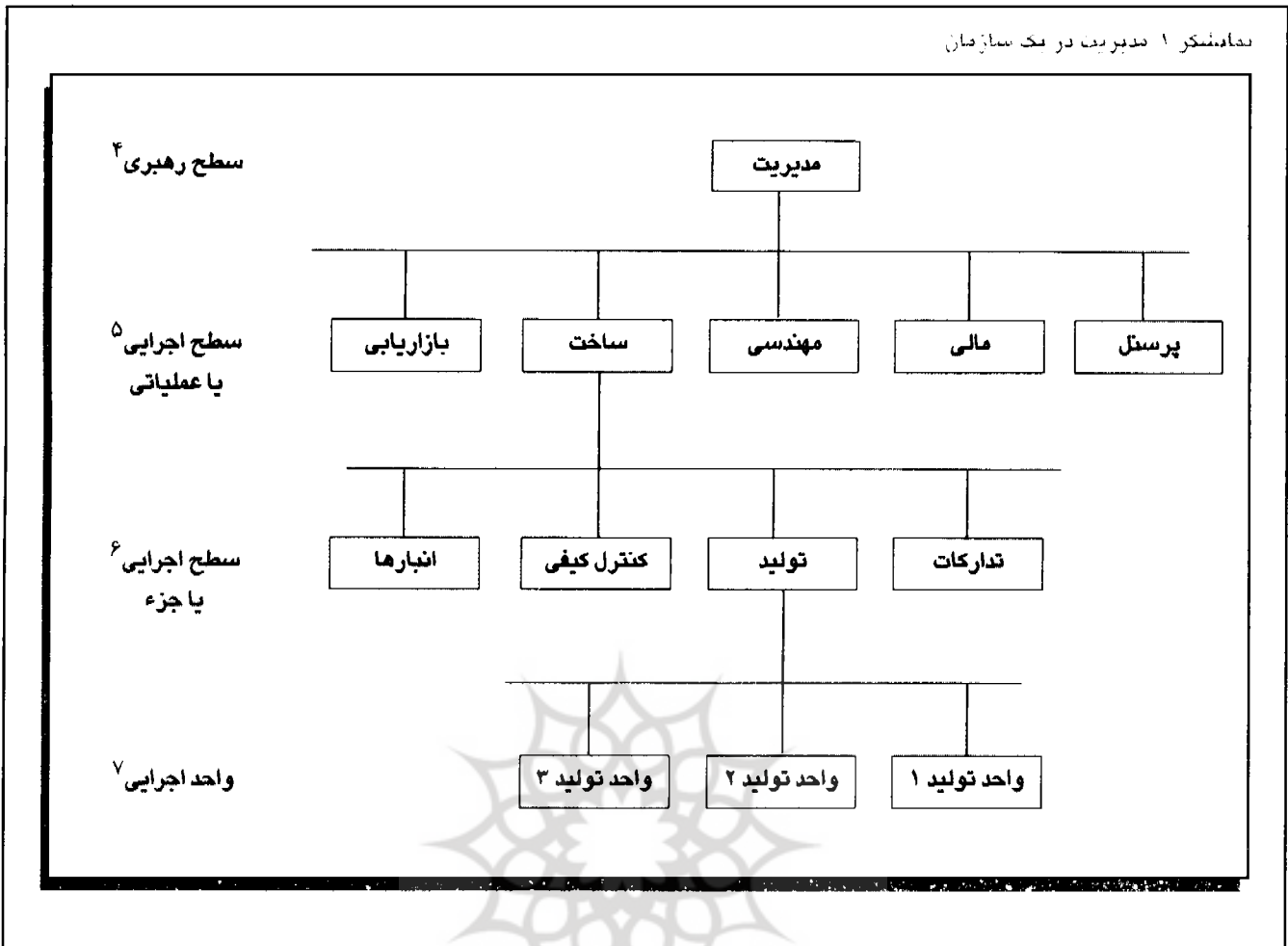
با توجه به نظریه سنتی سازمانی، سازمان تابع یک سلسله مراتب ارتباطی است که این سلسله مراتب به‌خوبی شناسایی و تعریف می‌گردد. بنابراین کارها می‌تواند با کارایی و اثربخشی مطلوب انجام پذیرد. در این نظریه به تفویض و تقسیم صحیح اختیار و مسئولیت به افراد تاکید می‌گردد و فرض بر این است که افراد سازمانی را می‌توان با کم‌ترین مشکل کنترل و هدایت کرد و مدیریت براین امور احاطه‌ی کامل دارد. مدیریت در سطوح بالای سازمان اختیارات و مسئولیت‌های کامل اداره‌ی سازمان را به عهده دارد لیکن به منظور عملی نمودن کنترل‌های لازم بخشی از اختیارات و مسئولیت‌های خود را به مدیران اجرایی تفویض می‌نمایند که این گروه نیز به همین ترتیب به مسئولین رده‌ی بعد و همین‌طور این تفویض اختیارات و مسئولیت‌ها تا آخرین فرد اجرایی ادامه می‌یابد و هر سطح از تفویض یک رده سرپرستی و نظارت را تشکیل می‌دهد و تعداد قسمت‌ها یا واحدهای تحت نظارت در هر یک از سطوح دامنه‌ی کنترل^۳ را نشان می‌دهد. نمایشگر ۱ سطوح مختلف مدیریت را در یک سازمان نشان می‌دهد.

سیستم‌های حسابداری زمانی در تصمیم‌گیری مفیدند که متناسب با اهداف مدیریت طراحی شوند. این سیستم‌ها مهم‌ترین بخش سیستم اطلاعاتی هر سازمان هستند. سیستم حسابداری شبکه‌ای از ارتباطات صوری است که با ارائه اطلاعات به مدیران اجرایی، آن‌ها را در دستیابی به اهداف اصلی و فرعی تعیین شده از طرف مدیران عالی رتبه یاری می‌کند. از آن‌جا که سازمان‌های نوین همیشه در حال تغییر و تحول‌اند طراح سیستم حسابداری همواره اهداف، منابع موجود و ساختارهای سازمانی را تغییر می‌دهد تا بتواند انواع اطلاعات متناسب با اهداف مدیریت را گردآوری، طبقه‌بندی، محاسبه و گزارش کند.

بنابراین سیستم‌های حسابداری به عنوان ابزاری در تعیین اهداف و تاثیر گذاردن بر رفتار مدیریت نقش غالب را دارند، در واقع سیستم‌های حسابداری متناسب با تصمیم‌گیری و اجرای مدیریت، ابزاری جهت گردآوری، تفسیر و گزارش‌دهی اطلاعات‌اند که برای کمک به فرایندهای مدیریت صورت‌بندی می‌شوند. این سیستم‌ها وظیفه دارند اطلاعات مورد نیاز سازمان‌ها را تولید و ارائه کنند. این اطلاعات به سه نوع تقسیم می‌شوند:

- اطلاعات مربوط به ثبت نتایج
- اطلاعات مربوط به جلب توجه
- اطلاعات تصمیم‌گیری

اصولاً وقتی از سیستم حسابداری صحبت می‌شود این سیستم در قالب یک سازمان مطرح می‌گردد و اغلب به دو واژه



استفاده می‌شود. در نتیجه میزان موفقیت هر واحد اجرایی در دستیابی به اهداف سازمان ارزیابی می‌شود.

از نقطه نظر کنترل مدیریت، به دو دلیل، اطلاع از نحوه ارتباط هزینه‌ها به قسمت‌ها اهمیت دارد: الف) ضرورت پی‌گیری مسئولیت، ب) ضرورت شناسایی قسمت‌های ضعیف در زمان‌های مختلف. بدین ترتیب، سیستم حسابداری می‌تواند هزینه‌ها را برحسب مبدأ هزینه جمع‌آوری کند. و از این طریق حسابداری مسئولیت اعمال می‌شود. این مرکز تجمع هزینه را مرکز مسئولیت گویند. این مرکز با مرکز هزینه‌ی حقوق فرق دارد. در مرکز هزینه، هزینه‌های مستقیم قسمت و هزینه‌های غیرمستقیم خدماتی تسهیم شده جمع‌آوری می‌شود. در صورتی که در مرکز مسئولیت هزینه‌هایی که در مبدأ هزینه ایجاد شده یعنی تنها هزینه‌های ایجادشده در قسمت، به‌منظور اعمال کنترل، جمع‌آوری می‌شود.

مدیران سطح رهبری اهداف کلی سازمان را تعیین می‌نمایند مدیران در سطح اجرا براساس اهداف کل اهداف جزء را تعیین می‌کنند و به‌طور خلاصه با عنایت به نظریه‌ی سنتی، سازمان‌ها در راه دستیابی به اهداف خود به بالاترین کارایی تلاش می‌کنند که این کار را به وسیله‌ی سازماندهی و کنترل افراد انجام می‌دهند.

حسابداری سنجش مسئولیت یک سیستم گزارشگری اطلاعات است که داده‌های مالی را بر مبنای حوزه‌های مسئولیت در یک سازمان طبقه‌بندی می‌کند و درآمد و هزینه از حوزه‌های عملیاتی را که جهت کنترل به مدیر واگذار می‌شود دسته‌بندی و گزارش می‌کند. در واقع حسابداری مسئولیت یکی از فنون حسابداری است که جهت پاسخ‌گویی به نیازهای سازمان‌ها با توجه به نظریه‌ی سنتی سازمان ابداع گردیده است. این فن، کارایی و عملکرد هر مرکز مسئولیت یا هر واحد اجرایی را ارزیابی می‌کند و نتایج به عنوان اطلاعات بازخورد برای اعمال کنترل

مدیریت کیفیت فراگیر، نظریه نهاد و سیستم حسابداری مدیریت

در مقاله‌های اخیر، روش‌های جدیدی در مدیریت به‌طور جدی مورد توجه قرار گرفته‌اند. سیستم‌های حسابداری مدیریت (MIS) یکی از این سیستم‌ها محسوب می‌شود. ما در مقاله حاضر، تلاش می‌کنیم تا با استفاده از نظریه نهاد و سیستم حسابداری مدیریت، به بررسی این سیستم‌ها بپردازیم.

"قسمت اول"

احمد یعقوب نژاد



مدیریت کیفیت فراگیر را اتخاذ می‌کند ممکن است مجبور به تعیین در سازوکارهای کنترل داخلی از جمله حسابداری مدیریت و روش‌های گزارشگری خود شود.

در سال‌های اخیر بسیاری از سازمان‌ها به منظور افزایش کیفیت به مدیریت کیفیت فراگیر روی آورده‌اند. در این

مقاله مدیریت کیفیت فراگیر عبارت است از مجموعه‌ای از مفاهیم و ابزار که به بهبود مداوم عملکرد افراد، گروه‌ها و سازمان‌ها می‌پردازد.

افزایش شواهد تجربی در این ارتباط نشان می‌دهد، سازمان‌هایی که از مدیریت کیفیت فراگیر تبعیت می‌کنند، به اهدافی از

اشاره می‌کند که یک سازمان ممکن است به منظور بالا بردن فرهنگ سازمانی و فرهنگ کیفیت اقدام به اجرای مدیریت کیفیت فراگیر نماید تا به دلایل صرفاً فنی و تکنیکی.

مقاله همچنین اشاره می‌کند، وقتی یک سازمان روش‌های جدید مدیریت هم‌چون

مطالعه‌ای موردی از اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر و تغییرات در سیستم‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ساختمانی نیوزیلند است. این مقاله روش‌های سازمانی در اجرای مدیریت کیفیت فراگیر را به‌عنوان یک راهبرد و اثرات بعدی آن در سیستم‌های حسابداری مدیریت ارزیابی می‌نماید و

در سال‌های اخیر بسیاری از سازمان‌ها در راستای رسیدن به سطح کیفیت مطلوب به مدیریت کیفیت فراگیر (TQM) روی آورده‌اند. محققان حسابداری نیز به این موضوع علاقه‌مند شدند که سیستم‌های حسابداری چگونه به یک محیط مدیریت کیفیت فراگیر راه می‌یابند. این مقاله

جمله ارتباط بهتر کارکنان، بهره‌وری بالاتر، وفاداری بیشتر مشتریان، افزایش سهم بازار و بهبود در سودآوری دست یافته‌اند.

جانسون (Jahnson) در مقاله‌ی ارتباط باز یافته‌ی مدیریت کیفیت فراگیر و نقش حسابداری مدیریت اشاره می‌کند، واحدهای تجاری به منظور قابلیت رقابت و توان سودآوری، باید همیشه درک درست و کاملی از چگونگی رهبری افراد و رضایت مشتریان داشته باشند. مدیریت کیفیت فراگیر توجهش را به قدرت رقابتی در ساختار ارتباطات و اختیار دادن به افراد در حل مسائل به ویژه مسائلی که مانع از سودآوری ناشی از رضایت مشتری می‌شود، متمرکز می‌نماید. توصیه‌های جدید در نوشته‌های حسابداری مدیریت نشان می‌دهد، زمانی که یک سازمان فلسفه‌ی مدیریت جدید را اتخاذ می‌کند، این عامل ممکن است منجر به تغییر در سازوکارهای کنترل داخلی و حسابداری مدیریت سازمان شود. از سیستم حسابداری مدیریت سازمان انتظار می‌رود تا اطلاعات به‌موقع، صحیح و مرتبط را در مورد عملکرد سازمان به سطوح مختلف مدیریت ارائه نماید.

سیستم حسابداری مدیریت سنتی توانایی کافی در جهت شناسایی هزینه‌های فرصت از دست رفته در ارتباط با بهبود کیفیت را ندارد. شانک و گاوینداراجان (Shank and Govindarajan, 1994:16-17)

در مقاله خود در مورد اندازه‌گیری هزینه کیفیت^۱ به‌عنوان یکی از جوانب استراتژی مدیریت هزینه، اشاره می‌کنند که: در هر روشی که سازمان انتخاب کند، کیفیت یک متغیر استراتژیک با اهمیت می‌باشد که حسابداری مدیریت نمی‌تواند برای مدت‌های زیادی آن را نادیده بگیرد. و به هر شکلی که باشد، سیستم کارای گزارشگری مدیریت باید به وضوح مسئله کیفیت را مورد توجه قرار دهد.

در اوایل توجه کمی به این موضوع می‌شد که چگونه و تا چه اندازه حسابداری مدیریت می‌تواند در برآوردن نیازهای اطلاعاتی مدیریت و پاسخ به این پرسش‌ها که چرا از یک فرهنگ جهت‌دار کیفیت

جانبداری می‌شود؛ توانا باشد.

هدف مقاله این است که درباره شکاف ایجاد شده بین اجرای سیستم مدیریت کیفیت فراگیر و سیستم حسابداری مدیریت بحث و گفتگو شود و به منظور رسیدن به این هدف، پرسشهایی به شرح زیر مطرح می‌نماید:

- ۱- چرا و چگونه سازمان برنامه‌های مدیریت کیفیت فراگیر را به کار می‌اندازد؟
- ۲- ویژگی‌های اصلی مدیریت کیفیت فراگیر در سازمان چیست؟
- ۳- تا چه اندازه انجام طرح‌های کیفیت و روش‌های آن نهادینه می‌شود؟
- ۴- چه تفاوتی بین سیستم‌های حسابداری مدیریت قبل و بعد از اجرای، مدیریت کیفیت فراگیر وجود دارد؟

در عین حال مقاله به جزئیات اولیه و چهارچوب مفهومی که برای درک موضوعات تحقیقی بالا اشاره شد می‌پردازد. سپس به ادبیات مدیریت کیفیت فراگیر و نقش سیستم حسابداری مدیریت در آن می‌پردازد. در بخش بعدی محیط کنترل کیفیت در نیوزیلند تشریح می‌شود. این موضوع زمینه‌ای را برای تجزیه و تحلیل بعدی فراهم می‌سازد. روش تحقیق در بخش چهارم تشریح و نتایج تحقیق به دنبال آن در بخش پنجم آمده است. مقاله با یک بحث درباره نتایج به‌دست آمده به همراه اشارات ضمنی برای تحقیقات آتی پایان می‌یابد.

پایه نظری

مدیریت کیفیت فراگیر ابزاری است مدیریتی به منظور ایجاد بهبود مداوم و مستمر در فعالیت سازمان. بهبود عبارت است از تولید محصولات و ارائه خدمات با حداکثر کیفیت با حداقل هزینه ممکن. فرهنگ مدیریت کیفیت فراگیر به وسیله چهار اصل کلیدی مشخص می‌شود:

- توجه مداوم به مشتریان؛
 - تداوم در بهبود فعالیت؛
 - مشارکت همگانی؛
 - تمرکز بر روی واقعیت‌ها.
- طرفداران مدیریت کیفیت فراگیر ادعا می‌کنند که چهار اصل کلیدی فوق همگی در

اجرای مدیریت کیفیت فراگیر مهم می‌باشند، چراکه به کمک همه آنها سازمان قادر به خلاقیت، رقابت و سودآوری می‌شود. اگرچه بسیاری از افراد همچون جانسون (Jahnson, 1994)، کوپر (Cooper, 1996) از مدیریت کیفیت فراگیر تمجید می‌کنند. دیگر محققان از جمله ایزامل (e.g. Ezzamel) و کانجی (KANJI, 1996) و ریاحی بلکویی (Riahi-Belkaoui, 1993) به هزینه‌های قابل توجه اجرای مدیریت کیفیت فراگیر و سایر موانع در به‌کارگیری آن اشاره می‌کنند. تفسیر انتقادی ایزامل در سال ۱۹۹۴ نسبت به پایان‌نامه جانسون در همان سال درباره مزایای مدیریت کیفیت فراگیر قابل توجه است.

ایزامل در مقاله خود اظهار می‌کند: "به دنبال اجرای، مدیریت کیفیت فراگیر مدیریت تمایل پیدا می‌کند که به استفاده از نوشتن جزء به جزء؛ وظایف و روش‌ها تاکید بیشتری نماید، به طوری که افراد را از کارشان تفکیک می‌کند. ولی با این وجود این موضوع مورد بحث قرار خواهد گرفت که سازمانها نه تنها به دلایل کارکردی و فنی بلکه بخاطر سایر اهداف از جمله یک شکل شدن با هنجارهای سازمانی تصمیم به اجرای مدیریت کیفیت فراگیر می‌گیرند."

نویسندگانی هم‌چون رابسن (Rabson, 1982)، بارنی (Barney, 1986a, 1986b)، پیتر (Peter, 1982)، هیل (Hill 1991a, 1991b)، پاول (Powell 1995)، ماجارو (Majarro, 1992)، واترمن (Waterman, 1991) استدلال می‌نمایند که مطابقت با کیفیت قابل قبول شرایطی را در جامعه ایجاد می‌کند که سازمان‌ها می‌توانند از طریق نشان دادن تعهدات خود به اصول کیفیت منتفع شوند. جدا از منافع برتری رقابتی، تعهد به کیفیت می‌تواند منجر به ایجاد علائم و تصاویر تجارت جهت دسترسی به بازارهای مختلف شود.

اگرچه امروزه مدیریت کیفیت فراگیر به‌طور عمومی در اظهارات غیر حرفه‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما اهمیت و مفهوم آن مانند سایر فرایندهای سازمانی تنها در حیطه سازمانی‌اش درک می‌شود.

برخی از مولفان استدلال می‌نمایند که محیط‌های تجاری همراه با عملیات تجاری و مقررات گوناگون در یک جامعه خاص می‌تواند رفتار شرکت‌های فرعی را تحت تاثیر قرار دهد. این نویسندگان اظهار می‌نمایند که ممکن است سازمان‌ها سیستم‌ها، روش‌ها و سیاست‌های خاصی را از راه تقلید و استنساخ از یکدیگر برای شرح و اثبات مطابقت با عملیات نهادی شده؛ اتخاذ نمایند. از این رو در این مقاله این موضوع بحث می‌شود که تعهد به مدیریت کیفیت فراگیر می‌تواند بوسیله یک مرجع قانونی یا هر شاخص سازمانی که قبلاً توسط دیگران نهادینه شده است مورد سنجش قرار گیرد.

بسیاری از محققان و دانشجویان حسابداری تصور می‌کنند که تغییرات در سیستم حسابداری مدیریت شرکت به منظور اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر ضروری می‌باشد. بنا به گفته شانک و گاویندراجان (Shanik and Govindarajan, 1994)؛ برای اجرای مدیریت کیفیت فراگیر، سازمان نیاز به یک سیستم حسابداری مدیریت جدید دارد که بتواند نیازهای اطلاعاتی مربوط به کیفیت را برای مدیریت ارائه نماید. امروزه در ادبیات حسابداری مدیریت اشاره می‌شود که سیستم حسابداری مدیریت سنتی (همچون سیستم هزینه‌یابی استاندارد) بیشتر به اندازه‌گیری کارایی برحسب دستیابی به هدف‌های بودجه توجه دارد. این موضوع منجر به این ادعا می‌شود که سیستم حسابداری مدیریت سنتی برای تعیین ارزش اقتصادی یک طرح مشخص یا برای انتخاب یک آلترناتیو از بین چند راه حل؛ نامناسب می‌باشد و حتی سیستم حسابداری مدیریت سنتی می‌تواند مانعی برای اجرای مدیریت کیفیت فراگیر به حساب آید.

به‌عنوان مثال در سیستم حسابداری مدیریت سنتی وجود ضایعات عادی را تا حدی که نهادینه شده است قابل قبول می‌دانند اما در مدیریت کیفیت فراگیر چنین چیزی برای ضایعات مجاز در نظر گرفته نمی‌شود، چرا که براساس اصول مدیریت کیفیت فراگیر به بهبود مستمر و همیشگی تاکید می‌شود.

به نظر می‌رسد که مدیریت کیفیت فراگیر برای ارزیابی عملکرد کیفیت و نتایج ناشی از بهبود عملکرد سازمانی نیاز به اطلاعات مفصل سیستم حسابداری مدیریت، دارد. این اطلاعات باید علاوه بر اطلاعات مالی مسائل غیرمالی را نیز در برگیرد. در این ارتباط نظریه نهادی ایجاب می‌کند که این اطلاعات باید به شکل مناسبی در اختیار افراد سازمانی قرار گیرد و حتی نحوه ارائه این اطلاعات نیز نهادینه شود، به طوری که شکلی از فرهنگ سازمانی گردد.

بنابراین در این مطالعه؛ نظریه نهادی^۲ به تسخیر عوامل برون سازمانی از جمله فشارهای بازار، شدت رقابت؛ انتظارات مشتریان، انجمنهای حرفه‌ای، ادراک عمومی و عوامل قانونی (قوانین، رهنمودها و استانداردهای کیفیت) که در اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر و تغییر در سیستم حسابداری مدیریت موثر می‌باشد، کمک می‌نمایند. ادبیات ارتباط بین اجزای مدیریت کیفیت فراگیر و حسابداری مدیریت همان طوری که در بالا بحث شد به درک اینکه چگونه و تا چه اندازه حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت در به‌کارگیری مدیریت کیفیت فراگیر در یک سازمان می‌توانند نقش بازی کنند، کمک می‌نمایند.

وضعیت کیفیت در نیوزیلند طرح بهبود کیفیت در شرکت‌های نیوزیلند (NZ) با تغییر سیاست‌های حکومتی در طول اواسط دهه ۸۰ شروع شد. پیش از رژیم کنونی که در سال ۱۹۸۴ جهشی به جلو داشت، شرکت‌های نیوزیلندی چه از نظر میزان تولید محصولات و چه از نظر بالا بردن سطح ابداعات و کیفیت آمادگی کمی برای تطابق با تغییرات بازار رقابت جهانی داشتند.

بازار داخلی از رقابت خارجی محافظت می‌شد، و صادرات به وسیله سیاست‌های بخشودگی مالیاتی، وام‌های صادرات و مجوزهای صادرات مورد حمایت قرار می‌گرفت.

در یک چنین محیط محافظت شده‌ای شرکت‌ها انگیزه کمی برای تمرکز روی

کیفیت به‌عنوان یک جنبه استراتژیک داشتند. در طی گسترش سیستم‌های پیچیده بازرسی، مفاهیم کیفی فقط به صورت سنتی خود به کار می‌رفتند. ولی با وجود این در اواسط دهه ۸۰ دولت نیوزیلند مبادرت به ایجاد اقتصاد بازار آزاد کرد.

بازار داخلی باز شد و انگیزه پاداش تجاری برای شرکت‌های محلی از بین رفت. شرکت‌های نیوزیلند درک کردند که باید با گام‌های مساوی با شرکت‌های بین‌المللی رقابت کنند. بسیاری از شرکت‌های نیوزیلند خود را با استانداردهای ایزو ۹۰۰۰ (ISO 9000) و هم چنین مدیریت کیفیت فراگیر تطبیق دادند. مانند

(Grieve, 1990, Lowe et al., 1992; Meclintock 1993)

در سال ۱۹۹۷ بیش از ۱۲۰۰ شرکت نیوزیلند گواهینامه ایزو را دریافت نمودند. واضح است که رقابت شدید و انتظارات مشتریان در مورد کیفیت بیشتر؛ شرکت‌های NZ را مجبور کرد تا خود را با استانداردهای ایزو و مدیریت کیفیت فراگیر تطبیق دهند.

(Batley, 1994; Needhom et al., 1997)

عملکرد کیفیت فقط محدود به شرکت‌های خصوصی نمی‌شد. بسیاری از شرکت‌های بخش دولتی نیز مجبور به استفاده از این فرایند بهبود کیفیت شده‌اند.

(Grieve, 1990, Loue et al., 1992; Meclintock, 1993; Fowler and Lord, 1995)

برای مثال وقتی شوراهای شهر تصمیم گرفتند که انجام قسمت اعظم خدمات مانند: جمع‌آوری زباله‌ها و راهداری را به بخش خصوصی واگذار کنند تا به این طریق بخش خصوصی عهده‌دار انجام این خدمات شود. گزارش شده که تعدادی از شوراهای شهری از شرکت‌کنندگان در مناقصه درخواست کردند که جهت اطمینان از کیفیت ارائه این خدمات گواهینامه معتبر در مورد برنامه بهبود کیفیت مانند مدیریت کیفیت فراگیر ارائه دهند. بنابراین وقتی ارائه‌کنندگان این خدمات گواهینامه معتبر بهبود کیفیت را ارائه می‌دهند دیگر نیاز نخواهد بود که بر خدمات ارائه شده توسط

گزارش‌های عملکردی و گزارش‌های سیستم حسابداری مدیریت بوده است. این اسناد به شواهد به‌دست آمده از مصاحبه ضمیمه شده به علاوه اطلاعاتی از گزارش‌های صنایع خدمات دولتی، انجمن مشاوران مدیریت که دارای استانداردهای کیفیت بودند، انجمن‌های حرفه‌ای و شورای شهری جمع‌آوری شد. تاکتیک‌های گوناگون برای کنترل اعتبار و قابلیت اطمینان شواهد، به کار گرفته شدند که شامل triangulation across منابع اطلاعات، روش‌ها، کنترل مجدد نکات مشابه در مصاحبه‌شوندگان مختلف، دریافت باز خورد از شرکت‌کنندگان در مطالعه و به‌دست آوردن توضیحات نظیر هم بود. به‌طور کلی یک درجه بالایی از اطمینان و پایداری به‌دست آمد.

پیشینه مطالعه موردی

مطالعه موردی در نیوزیلند براساس بررسی‌های انجام شده در شرکت ساختمانی دی‌تی‌ال (DTL) با مسئولیت محدود برای مدت کوتاهی به کار گرفته شد. علت انتخاب دی‌تی‌ال این بود که دی‌تی‌ال از سیستم مدیریت کیفیت فراگیر استفاده می‌کرد و موافقت کرد که در این مطالعه شرکت کند. دی‌تی‌ال یک شرکت مهندسی ساختمانی در نیوزیلند می‌باشد که در تاریخ ۲۸ مارس ۱۹۶۳ تاسیس شده است یک خانواده ۷۶ درصد سهام این شرکت را در تملک دارند، ۲۴ درصد بقیه متعلق به ۶ سهامدار دیگر است. این شرکت خدمات گوناگونی از قبیل مسحوطه‌سازی، جاده‌سازی، گسترش ترمینال‌های اتومبیل، حفاری حمل و نقل عمومی بخصوص حمل‌فله‌ای و حمل ماشین‌آلات راه‌سازی ارائه می‌دهد. در سال ۱۹۹۶ دی‌تی‌ال گردش‌های معادل ده و نیم میلیون دلاری را گزارش کرد که مبلغ ۱/۳۶ سود خالص از آن حاصل شد. جمع دارایی‌ها در ۳۰ ژوئن ۱۹۹۶، ۳/۷ میلیون دلار بود. در زمان مطالعه شرکت ۱۲۰ کارمند تمام‌وقت داشت. مدیرعامل دی‌تی‌ال رئیس هیئت مدیره^۴ شرکت نیز می‌باشد.

هیئت مدیره شرکت سه عضو دارد. گروه اول عهده‌دار نظارت به حسابها، اموال اداری

موردی حتی اگر اشاره به آن به‌صورت ضمنی باشد یک تئوری قبلی قابل ملاحظه وجود خواهد داشت. برای اینکه کار یک محقق برای دیگران قابل درک باشد باید محقق در شکل دادن به مطالعه موردی خود تا حد امکان صریح بوده و مطلب را به صورت قابل درک مطرح کند.

اطلاعات در دو مرحله و در طول ۶ ماه جمع‌آوری شد. مطالعه مقدماتی در طی سال‌های ۱۹۹۶-۱۹۹۵ به منظور تحقیقات عمیق در مورد مسائل ایجاد شده تنظیم شد. مرحله دوم که فاز تحقیقات متمرکز بود، به مدت ۴ ماه در طی سال‌های ۱۹۹۶ تا ۱۹۹۷ طول کشید. اطلاعات با استفاده از دو روش جمع‌آوری گردید. این دو روش شامل یک مصاحبه نیمه رسمی با ۲۰ درصد از کارمندان در سطوح مختلف و هم چنین یک مطالعه منظم و اصولی در اسناد شرکت‌هایی بود که سیستم حسابداری مدیریت، مدیریت کیفیت فراگیر را به کار می‌بردند. مصاحبه شونده‌گان از رده‌های مختلف سازمانی انتخاب شده که شامل اعضای هیئت مدیره، گروه مهندسی، گروه کنترل کیفی حسابداران پیمانکاران و کارگران ساده و رانندگان بودند یک جدول مصاحبه آماده شده بود که شامل چندین سوال بود که اساس مصاحبه را تشکیل می‌داد. این سئوالات براساس ادبیات مدیریت کیفیت فراگیر و نقش سیستم حسابداری مدیریت از آن زاویه که قبلاً صحبت شد طراحی شده بودند. این جدول مصاحبه بسیار انعطاف‌پذیر بود. به‌عنوان مثال اگر مصاحبه‌شونده علاقه خاصی به موضوعات مربوطه داشت و مایل به توسعه آن بود به او اجازه داده می‌شد که این کار را انجام دهد. از طرف دیگر اگر مصاحبه شونده علاقه‌ای به روند سئوالات نداشت آن موارد حذف می‌شدند. مصاحبه‌ها بین یک تا سه ساعت طول می‌کشید.

روش دوم برای جمع‌آوری اطلاعات؛ مطالعه براساس موارد نگهداری شده در بایگانی‌ها، جزوات مختلف شرکت مانند اساسنامه شرکت، صورت جلسات هیئت مدیره، بایگانی‌ها، جزوات مدیریت کیفیت فراگیر صورت‌های مالی حسابداری،

پیمانکار نظارت دائمی اعمال گردد. از این گذشته از طریق کنفرانس‌های منظم در مورد کیفیت و سازمان‌هایی نظیر سازمان‌های ملی گواهی کیفیت نیوزیلند^۳ فرهنگ کیفیت در سطح عمومی در این کشور بالا رفته است. هم چنین وزارت بازرگانی نیز گواهی کیفیتی را ایجاد کرده است که این گواهی از طریق مراکز پیشرفته تجاری ارائه می‌شود.

از زمان ایجاد این گواهی از سال ۱۹۹۳ تاکنون ۳۵۰ موسسه تقاضای دریافت این گواهی را نموده‌اند. موسسات معتبری همچون سازمان استاندارد نیوزیلند؛ کسی‌پی‌ام‌جی پیت مارویک تیلارس (KPMG Peat Marwick; Telarc) و دیگران نقش مهمی در مورد انتشار استانداردهای ایزو ۹۰۰۰ و همچنین اطلاع‌رسانی در مورد مدیریت کیفیت فراگیر به موسسات را به عهده داشته‌اند. مک‌کلینتاک و فولر (Mcclintock 1993, Fowler 1996)

استراتژی تحقیق و منابع اطلاعات

انتخاب استراتژی مطالعه موردی

روش اصلی اتخاذ شده در این تحقیق عبارت بود از مطالعه موردی غیرکمی. طبق نظر یین (Yin, 1989) روش مطالعه موردی، نسبت به طرح‌های تجربی و زمینه‌یابی فواید بیشتری دارد.

ادبیات روش تحقیق به چند مورد از فرم‌های مطالعه موردی اشاره دارد: توصیفی، توضیحی، آزمایشی، اکتشافی و توضیحی. در این مقاله هر دو روش توصیفی و توضیحی برای تجزیه و تحلیل موردی به کار گرفته می‌شود. اولاً ما یک تصویر توضیحی و ادراکی از روش‌های مدیریت کیفیت فراگیر و سیستم حسابداری مدیریت در مورد موسسات مورد مطالعه ارائه خواهیم کرد. ثانیاً یافته‌های مورد استفاده در تئوری‌های پایه مطرح شده در بخش دوم را مورد بحث قرار خواهیم داد. همان طوری که روبرت اسکاپنز (Robert Scapens, 1990: 274) اشاره می‌کند هر محقق تحت تاثیر تجربیات گذشته، تحقیقات قبلی، مقالات مطالعه شده و غیره قرار خواهد گرفت. بنابراین در هر مطالعه

سرمایه‌گذاری به تقاضای اضافی بازار پاسخ دهند و سرمایه‌گذاری جدید شرکت نیز تنها به ایجاد هزینه‌های سنگین بینجامد.

چهارمین عامل مهم، تهیه‌ی وجه برای اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای است. اکثر شرکت‌ها با محدودیت منابع مالی مواجه‌اند و برای اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای باید از قبل اقدام به تامین مالی کنند. شرکت برای تامین وجه مورد نیاز جهت اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای به زمان نیاز دارد. بنابراین برای اتخاذ و اجرای تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای می‌بایست مدت زمان کافی در اختیار شرکت باشد تا مدیران شرکت بتوانند وجه مورد نیاز را با حداقل هزینه سرمایه و ریسک تامین کنند.

فرآیند اجرایی بودجه‌بندی سرمایه‌ای

اصولاً یک بودجه‌ی سرمایه‌ای نشان‌دهنده‌ی مجموعه‌ای از سیاست‌ها است و با گذشت زمان همواره مورد تجدید نظر شرکت قرار می‌گیرد. حداقل پنج مرحله را می‌توان برای برنامه‌ریزی و کنترل مخارج سرمایه‌ای برشمرد:

- ۱- تشخیص و شناسایی فرصت‌های سرمایه‌گذاری،
 - ۲- برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی فرصت‌های سرمایه‌گذاری،
 - ۳- قبول یا رد فرصت‌های سرمایه‌گذاری براساس یک ضابطه‌ی پذیرش،
 - ۴- تصویب اجرای فرصت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده، و
 - ۵- نظارت، کنترل و ارزیابی فرصت‌های سرمایه‌گذاری در حین اجرا.
- در نوشته‌های مالی بر مرحله سوم - قبول یا رد فرصت‌های سرمایه‌گذاری براساس یک ضابطه‌ی پذیرش - تاکید زیادی می‌شود. تاکید زیاد بر این مرحله ممکن است ناشی از دو دلیل زیر باشد: اول آن که اجرای این مرحله به آسانی از طریق تجزیه و تحلیل روش‌های کمی امکان‌پذیر است. دوم آن که، این مرحله را کارشناسان و پژوهشگران مالی به عنوان مهم‌ترین مرحله می‌دانند. اما از دیدگاه نظری، همه‌ی مراحل بودجه‌بندی سرمایه‌ای دارای اهمیت یکسان است و نمی‌توان مرحله‌ای را مهم‌تر از مراحل دیگر دانست.

پیشنهاد‌های سرمایه‌گذاری

فرصت‌های سرمایه‌گذاری خود به خود اتفاق نمی‌افتند. بلکه آنها را بایستی شناسایی کرد یا به وجود آورد. انواع پیشنهاد‌های سرمایه‌گذاری ممکن است از سطوح مختلف بخش‌های شرکت ارائه شود. برخی از پیشنهاد‌های سرمایه‌گذاری را ممکن است مدیریت عالی سازمان یا اعضای هیئت مدیره ارائه دهند. مشارکت مدیریت عالی در ارائه پیشنهاد‌های سرمایه‌ای معمولاً به اقدامات راهبردی نظیر بسط و گسترش فعالیت شرکت و ورود به بازارهای جدید محدود می‌شود. پیشنهاد‌های سرمایه‌ای برای توسعه‌ی محصولات جدید ممکن است از بخش بازاریابی شرکت ارائه شود. برای مثال ممکن است مدیر بازاریابی گزارش دهد که مشتریان خواستار خرید کالاهای خاصی هستند که در حال حاضر

مشخص می‌کند که طبق برنامه برای دارایی‌های ثابت صرف می‌شود. بودجه‌بندی سرمایه‌ای شامل فرایند تعیین، ارزیابی و تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری در مواردی است که باید در بودجه‌سرمایه‌ای ملحوظ گردد. این فرایند در موفقیت یا شکست شرکت‌ها اهمیت حیاتی دارد، زیرا تصمیمات مربوط به بودجه‌بندی سرمایه‌ای بیشتر از هر عامل دیگر در ترسیم آینده‌ی شرکت دخالت دارد و از طرف دیگر، به‌طور جدی بر کلیه‌ی واحدهای درون شرکت از قبیل تولید، بازاریابی و فروش، نیروی انسانی، اداری و مالی و غیره تاثیر می‌گذارد.

اهمیت بودجه‌بندی سرمایه‌ای

چندین عامل دست به دست هم می‌دهند تا تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای به عنوان یکی از پراهمیت‌ترین تصمیمات مدیران، خصوصاً مدیران مالی باشد اولین و مهم‌ترین عامل این است که نتایج تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای بیش از یک دوره مالی دوام دارد، لذا تصمیم‌گیران انعطاف لازم را برای گرفتن تصمیم ندارند. در حقیقت تصمیم‌گیرنده با اتخاذ تصمیم، شرکت را برای یک دوره‌ی بلندمدت متعهد می‌سازد.

دومین عامل مهم، پیش‌بینی نیاز به دارایی‌های سرمایه‌ای برای دوره‌های آینده است. نیاز به دارایی‌های سرمایه‌ای در دوره‌های آینده به میزان حجم فروش دوره‌های آینده بستگی دارد. پیش‌بینی میزان حجم فروش شرکت در دوره‌های آینده با توجه به تغییرات محیطی کاری بس دشوار است. به‌طور کلی، اشتباه در پیش‌بینی میزان حجم فروش شرکت در دوره‌های آینده در بودجه‌بندی سرمایه‌ای تاثیر خواهد گذاشت و می‌تواند به اشتباه در تصمیم‌گیری بودجه‌بندی سرمایه‌ای منتج شود. به‌طور مثال، اگر پیش‌بینی فروش سال‌های آینده به میزان زیاد صورت گیرد، دارایی‌های سرمایه‌ای بیشتری خریداری خواهد شد. حال اگر فروش واقعی سال‌های آینده کم‌تر از پیش‌بینی باشد، خرید دارایی‌های سرمایه‌ای (الف) موجب افزایش هزینه‌های نگهداری شرکت، و (ب) موجب راکد شدن وجه شرکت می‌گردد. از طرف دیگر، اگر سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای صورت نگیرد و تقاضا برای محصولات شرکت از میزان حجم فروش پیش‌بینی شده بیشتر باشد در این صورت شرکت ممکن است بخش زیادی از سهم بازار خود را از دست بدهد و آن را به شرکت‌های رقیب واگذارد. مطمئناً باز پس گرفتن سهم بازار از دست رفته به انجام هزینه‌های سنگین تبلیغات و بازاریابی، پژوهش‌های فروش، اعطای تسهیلات اعتباری بیشتر به مشتریان، بهبود کیفیت محصول و ... نیاز خواهد داشت.

سومین عامل مهم، زمان اتخاذ تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای است. تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای می‌بایست در زمان مناسب اتخاذ و اجرا گردد. در صورتی که این تصمیمات در زمان مناسب اتخاذ و اجرا نگردد ممکن است موجب ایجاد هزینه‌های سنگین برای شرکت شود. بطور مثال اگر شرکتی با افزایش حجم تقاضا برای محصولات خود مواجه شود و در زمان مناسب تصمیم بودجه‌بندی سرمایه‌ای را اخذ و اجرا نکند، ممکن است در این فاصله‌ی زمانی، شرکت‌های رقیب با انجام

پیشنهادهای سرمایه‌گذاری ارائه شده در یک شرکت بسیار متنوع است و غالباً شرکت‌ها این پیشنهادها را در یکی از موارد زیر طبقه‌بندی می‌کنند:

- (۱) توسعه‌ی بازار محصولات فعلی،
- (۲) محصولات جدید و ایجاد بازار جدید،
- (۳) جایگزینی به منظور حفظ تداوم و فعالیت شرکت،
- (۴) جایگزینی به منظور کاهش هزینه‌های شرکت،
- (۵) پروژه‌های محیطی و ایمنی،
- (۶) تحقیقات و توسعه، و
- (۷) سایر.

برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی

داده‌هایی که برای قضاوت و ارزیابی درباره‌ی پیشنهاد سرمایه‌گذاری ارائه می‌شود باید در قالب وجه نقد باشد، زیرا شرکت برای پرداخت هزینه‌ها و سود سهام به پول نقد نیاز دارد و اگر نتواند از محل سرمایه‌گذاری‌ها بازدهی نقدی به دست آورد، دیر یا زود شکست خواهد خورد. از آنجا که وجوه نقد (نه درآمد یا سود) در تمام تصمیمات شرکت در حکم مجوز تصمیم‌گیری است، پس عایدات یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری باید در قالب وجه نقد ارائه شود. برای هر پیشنهاد سرمایه‌گذاری لازم است اطلاعاتی در مورد جریان‌های نقدی انتظاری آینده به دست آوریم تا بتوانیم تفاوت جریان‌های نقدی شرکت را (با توجه به قبول یا رد پیشنهاد سرمایه‌گذاری) تجزیه و تحلیل کنیم. اما برآورد جریان‌های نقدی (جریان‌های نقدی انتظاری آینده) یکی از مهم‌ترین و از طرفی مشکل‌ترین کارها در تجزیه و تحلیل پیشنهادهای سرمایه‌گذاری است.

به‌طور کلی جریان‌های نقدی یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی کرد:

جریان‌های خروجی نقد	جریان نقدی
- مبالغ پرداختی برای تحصیل و راه‌اندازی یا شروع به کار پیشنهاد سرمایه‌گذاری؛ و	
- هزینه‌هایی که پیشنهاد سرمایه‌گذاری در طول عمر مفید خود به شرکت تحمیل می‌کند.	
مبالغ دریافتی ناشی از درآمدها و فروش با جریان‌های ورودی	
نقد صرفه‌جویی که در هزینه‌های عملیاتی؛ و صرفه‌جویی می‌گردد.	
مبالغ دریافتی بابت ارزش اسقاط پیشنهاد سرمایه‌گذاری.	

در شرکت تولید نمی‌شود، یا خواستار تغییر و تنوع در کالاهای فعلی شرکت هستند. سپس مدیر بازاریابی این ایده را با بخش پژوهش بازاریابی برای تعیین کشش تقاضای بازار این کالاها در میان می‌گذارد و از آنها می‌خواهد در این خصوص پژوهش کنند. اگر پژوهش بازاریابی شرکت مشخص کند که بازار قابل توجهی برای کالای مزبور وجود دارد، در این صورت مدیر بازاریابی از بخش مهندسی، تولید، مالی و حسابداری خواهد خواست که در مورد هزینه‌های تولید و بهای تمام شده این محصول نظر دهند. شرکت‌ها ممکن است دارای بخش طرح و برنامه یا تحقیق و توسعه باشند. برخی از پیشنهادهای سرمایه‌گذاری را بخش‌های طرح و برنامه یا تحقیق و توسعه ارائه می‌دهند. زیرا بخش‌های طرح و برنامه یا تحقیق و توسعه‌ی شرکت‌ها به طور مداوم درباره‌ی محصولات جدید، بهبود روش‌های تولید، بهبود کیفیت محصولات تولیدی شرکت، بهبود فرایند تولید و افزایش ظرفیت تولید پژوهش می‌کنند. بیشترین پیشنهادهای سرمایه‌گذاری را اغلب بخش تولید ارائه می‌دهد. یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری از سوی بخش تولید ممکن است توسط معاون تولید و عملیات، مدیر تولید، کارشناسان تولید یا کارگران بخش تولید ارائه شود. برخی از پیشنهادهای سرمایه‌گذاری نیز ممکن است از سوی بخش‌های اداری، مالی و پرسنلی صورت گیرد.

از آنجا که پیشنهادهای سرمایه‌گذاری موجب تخصیص منابع مالی شرکت به منظور تحصیل درآمد یا کاهش هزینه‌ها می‌شود، لذا ممکن است شرکت‌ها روش‌های منظم و اصولی را برای ارائه پیشنهادهای سرمایه‌گذاری به اجرا گذارند. در ارائه ایده‌ها و پیشنهادهای سرمایه‌گذاری جدید معمولاً از دو سیستم استفاده می‌شود؛ سیستم بالا به پایین یا سیستم پایین به بالا. سیستم‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای که براساس آن پیشنهادهای سرمایه‌گذاری را مدیریت عالی ارائه می‌دهد، سیستم بالا به پایین خوانده می‌شود. سیستم‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای که مستلزم پیشنهادهای سرمایه‌گذاری توسط کارگران، کارکنان و مدیران اجرایی است نیز سیستم پایین به بالا نامیده می‌شود. هر چند در اغلب شرکت‌های بزرگ از ترکیب این دو سیستم استفاده می‌شود، اما در دهه‌های اخیر در اغلب شرکت‌ها در کشورهای مختلف به دلیل گرایش بیشتر به عدم تمرکز، سیستم پایین به بالا بیشتر مورد توجه و استفاده قرار گرفته است.

پتی و اسکات در مطالعه‌ی شرکت‌های امریکایی مشاهده کردند که آنها برای ارائه پیشنهادهای سرمایه‌گذاری از سیستم پایین به بالا استفاده می‌کنند و در حدود ۸۲ درصد از پیشنهادهای سرمایه‌گذاری را مدیریت و پرسنل تولید ارائه می‌دهند. در این پژوهش روشن شد که اگر چه پیشنهادهای سرمایه‌گذاری مطرح شده توسط مدیریت عالی در کل ناچیز است، اما بایستی توجه داشت که ایده‌های سرمایه‌گذاری پرارزش را مدیریت عالی ارائه می‌دهد. زمینه ارائه پیشنهادهای سرمایه‌گذاری می‌تواند ناشی از (۱) وجود محرکه‌های مالی، (۲) مطالعات و پژوهش‌های انجام شده در شرکت، کشور یا خارج از کشور، (۳) استفاده از بررسی‌های بازار، و (۴) بهره‌گرفتن از نمایشگاه‌های بین‌المللی مختلف به منظور شناسایی محصولات یا فناوری جدید، باشد.

۱) هماهنگ کردن تلاش‌های سایر بخش‌های شرکت نظیر بخش‌های تولید، مهندسی، خرید و بازاریابی،
 ۲) اطمینان یافتن از این که کلیه افرادی که در این برآوردها دخالت دارند، مفروضات اقتصادی را در نظر گرفته‌اند، و
 ۳) اطمینان یافتن از این که انحراف بالایی بین برآوردها وجود ندارد.
 غالباً کارکنان مالی از دو اصل زیر کمک می‌گیرند تا از اشتباهات مربوط به برآوردها اجتناب کنند:

الف) تصمیم‌گیری بودجه‌بندی سرمایه‌ای باید بر مبنای جریان‌های نقدی استوار باشد، و

ب) فقط جریان‌های نقدی تفاضلی در تصمیم‌گیری رد یا قبول پیشنهادها سرمایه‌گذاری در نظر گرفته شوند. منظور از اصطلاح تفاضلی، مقایسه‌ی میزان دریافت‌ها و پرداخت‌ها در یک سرمایه‌گذاری جدید با میزان دریافت‌ها و پرداخت‌های شرکت بدون سرمایه‌گذاری جدید است.

ارزیابی پیشنهادها سرمایه‌گذاری

پس از برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی، لازم است به منظور تصمیم‌گیری درباره‌ی قبول یا رد پیشنهادها سرمایه‌گذاری، آنها را ارزیابی کرد. ارزیابی پیشنهادها سرمایه‌گذاری را غالباً کارشناسان مالی انجام می‌دهند. این ارزیابی‌ها را می‌بایست کارشناسانی انجام دهند که هیچ‌گونه سوگیری نسبت به طرح‌ها و ارائه‌دهندگان طرح‌ها ندارند. برای مثال، کسانی که از روش کاربرد در صنایع دفاع می‌کنند، ممکن است با طرح‌های پیشنهادی در خصوص استفاده از تجهیزات پیشرفته‌تر برای افزایش تولید و بهره‌وری مخالفت کنند و با غرض‌ورزی چنین طرح‌هایی را ارزیابی و نهایتاً رد نمایند. زیرا این چنین طرح‌هایی معمولاً موجب کاهش وابستگی تولید به نیروی انسانی و نهایتاً موجب بیکاری، اخراج یا بازخرید عده‌ای از کارکنان خواهد شد. در واقع کارشناسانی که از روش کاربرد حمایت می‌کنند، در هنگام ارزیابی برآورد جریان‌های نقدی طرح‌های پیشنهادی سرمایه‌بر، دیدگاه‌های مغرضانه خود را دخالت می‌دهند و موجب رد طرح‌های پیشنهادی سرمایه‌بر می‌شوند. به همین قیاس، مدیران بازاریابی نیز ممکن است در هنگام پیش‌بینی فروش کالاهای تولیدی جدید، نسبت به فروش کالاهای جدید بسیار خوش‌بین باشند و در برآورد منافع حاصل از محصولات جدید پیشنهادی، دیدگاه‌های خوشبینانه خود را دخالت دهند. بنابراین افرادی که طرح‌های پیشنهادی را ارزیابی می‌کنند می‌بایست افرادی صادق و مستقل باشند و دیدگاه‌های شخصی و فردی خود را در فرایند ارزیابی دخالت ندهند.

شرکت‌ها برای ارزیابی پیشنهادها سرمایه‌گذاری، از معیارها و روش‌های مختلف ارزیابی استفاده می‌کنند. به عبارت دیگر برای ارزیابی یک پیشنهاد سرمایه‌گذاری باید از یک روش ارزیابی صحیح استفاده شود. یک روش ارزیابی صحیح می‌بایست خصوصیات و ویژگیهای زیر را دارا باشد:

باید توجه داشت که جریان‌های ورودی و خروجی نقد سالانه‌اند، یعنی وجوه نقد فقط یک بار در سال به داخل شرکت یا به خارج از آن جریان می‌یابند.

به مبالغی که برای تحصیل، راه‌اندازی یا شروع به کار پیشنهاد سرمایه‌گذاری از شرکت خارج می‌شوند، مبلغ سرمایه‌گذاری اولیه گفته می‌شود، یعنی:

هزینه‌نصب و راه‌اندازی اولیه + هزینه‌های حمل و نقل + قیمت خرید نقدی = مبلغ سرمایه‌گذاری + اثرات مالیاتی ناشی از فروش دارایی‌های قدیمی (در صورت جایگزینی) ± میزان سرمایه در گردش اضافی به کار گرفته شده
 مبالغی که در طول عمر مفید طرح در هر سال به عنوان درآمد به شرکت وارد می‌شوند یا به عنوان هزینه از شرکت خارج می‌شوند، با هم مقایسه و حاصل آنها به عنوان جریان‌های نقدی خالص سالانه مشخص می‌شود. جریان‌های نقدی خالص سالانه به صورت زیر محاسبه می‌شود:

هزینه‌ی استهلاک + سود خالص = جریان‌های نقدی خالص سالانه

هزینه‌ی استهلاک به این دلیل به سود خالص اضافه می‌شود که هزینه‌ی نقدی نیست و هیچ‌گونه پرداخت نقدی را ایجاد نمی‌کند و فقط شیوه‌ای برای تخصیص بهای تمام شده دارایی به دوره‌های مختلف طی عمر مفید آن جهت کاهش مالیات پرداختی است. مبالغ بهای تمام شده سرمایه‌گذاریها تنها هنگام تحصیل دارایی به میزان وجوه نقد پرداختی ثبت می‌گردد و ارتباطی با عمر مفید دارایی ندارد. همچنین باید توجه داشت که بهره و وام‌های دریافتی شرکت برای اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری در محاسبه‌ی سود خالص منظور نمی‌گردد. به عبارت دیگر در محاسبه‌ی جریان‌های نقدی خالص سالانه روش تامین مالی اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری نادیده گرفته می‌شود. زیرا روش تامین مالی در هزینه‌ی تامین مالی (نرخ تنزیل) انعکاس می‌یابد و مزایای مالیاتی هزینه‌ی بهره نیز در آن ملحوظ می‌گردد.

در برآورد جریان‌های نقدی خالص سالانه عوامل متغیر زیادی وجود دارد و افراد و بخش‌های مختلف شرکت در این برآوردها دخالت دارند. برای مثال بخش بازاریابی باید فروش را از لحاظ مقدار و مبلغ بر مبنای اطلاعات خود از کشش قیمت، تاثیر آگهی‌ها، وضعیت اقتصادی، عکس‌العمل رقیب، روند سلیقه‌ی مشتریان برآورد کنند. بخش تولید و مهندسی نیز باید هزینه‌ها و پرداخت‌های نقدی مرتبط با پیشنهادها سرمایه‌گذاری یا صرفه‌جویی در هزینه‌های عملیات را برآورد کنند. بخش حسابداری ممکن است در زمینه‌ی برآورد هزینه‌ها و پرداختی‌ها با بخش تولید و مهندسی همکاری کند.

چون پیش‌بینی دقیق هزینه‌ها و درآمدهای مربوط به طرح‌های پیچیده و بزرگ دشوار است، در نتیجه انحراف از برآوردهای مربوطه نیز می‌تواند تا حدودی قابل قبول باشد. کارکنان مالی در برآورد و ارزیابی جریان‌های نقدی نقش مهمی دارند. نقش کارکنان امور مالی در فرایند برآورد و ارزیابی شامل سه مورد زیر است:

حسابداری مدیریت استراتژیک^۱

ابوالقاسم فخاریان

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

دارند. نمونه‌هایی از این محرکه‌ها عبارتند از عواملی مانند مقیاس بنگاه و مزیت‌ها یا عدم مزیت‌های ناشی از آن، ارتباط بنگاه با مشتریان و عرضه‌کنندگان (وضعیت زنجیره‌ی ارزش)، سطح ظرفیت‌های مورد استفاده و تاثیرات آن بر بهای تمام شده‌ی هر واحد محصول، موقعیت مکانی بنگاه و امثالهم.

احاطه به عوامل پیرامونی تاثیرگذار و دستیابی به استراتژی‌های متضمن ایجاد مزیت نسبی به شرح فوق مستلزم تحلیل مجموعه‌ی فرصت‌ها، تهدیدات، نقاط قوت و ضعف یا اصطلاحاً تحلیل SWOT و هم‌چنین تحلیل زنجیره‌ی ارزش^۵ و تعیین نقش ارزش‌آفرینی هر یک از عناصر زنجیره‌های ارزش، از فروشندگان تا مشتریان، است.

اهمیت‌یابی نقش و تاثیر عمیق عوامل محیطی بر کارکرد بنگاه‌ها و رشد و توسعه‌ی رویکرد استراتژیک به اداره‌ی بنگاه موجب پیدایش و رشد مفهومی جدید به نام حسابداری مدیریت استراتژیک گردیده است و کاربرد و کارایی روش‌های سنتی حسابداری مدیریت را کاهش داده و به تدریج منسوخ می‌نماید. روش سنتی حسابداری مدیریت به مسایل زیر توجه می‌نمود:

- * برنامه‌ریزی و کنترل یک دوره کوتاه مدت مالی (سالانه)
- * مقایسه هزینه‌های واقعی با بودجه طی دوره

حسابداری مدیریت در پیشبرد اهداف استراتژیک بنگاه‌ها داشته است در چنین شرایط پرمخاطره‌ای که عوامل بیرونی بر سرنوشت بنگاه اثر مستقیم دارند، مهم‌ترین راه کار برای پایداری شرکت‌ها عبارت از کسب مزیت رقابتی است که با توجه به عوامل زیر برای شرکت‌ها ایجاد می‌گردد.

الف) برخورداری از استراتژی پیشگامی در مدیریت هزینه^۳: به این معنی که بنگاه نسبت به رقبای خود از اثربخشی بالاتری در صرف منابع و انجام هزینه‌ها برخوردار باشد.

ب) برخورداری از استراتژی تمایز^۴: به این معنی که بنگاه آن چنان محصولات و یا خدماتی را عرضه نماید که حتی الامکان منحصر به فرد باشد و رقبا نتوانند به‌سادگی محصول و خدماتی با ویژگی‌های مشابه، تولید و عرضه نمایند.

یکی از تمهیداتی که برای اتخاذ پیشبرد استراتژی مزیت نسبی به کار گرفته می‌شود عبارت است از شناسایی محرکه‌های هزینه‌ی استراتژیک و تلاش برای کاهش این‌گونه هزینه‌ها نسبت به رقبا. محرکه‌های هزینه‌ی استراتژیک عواملی هستند که ساختار اصلی هزینه‌های بنگاه و رقبای آن را تشکیل می‌دهند. برخی از این محرکه‌ها با شرایط اقتصادی صنعت مرتبط می‌باشند و بخشی به عواملی خارج از محدوده‌ی صنعت بستگی

رئیس هیئت مدیره‌ی شرکت شیمیایی ICI گفته است که سرنوشت این شرکت را بیشتر به عوامل خارجی و محیطی رقم می‌زند تا مسایل داخلی خود شرکت. وی مسایل و عوامل محیطی تاثیرگذار بر سرنوشت و کارکرد ICI را به شرح زیر برمی‌شمرد:

- * نوسان‌های ارزی
 - * بهای نفت و منابع انرژی
 - * سیاست‌های مالی دولت آمریکا
 - * موقعیت تجارت خارجی ژاپن
- امروزه تجربه‌ی سایر شرکت‌هایی که در محیط رقابتی به کسب و کار اشتغال دارند نیز موید نظر رئیس هیئت مدیره‌ی ICI است. بنابر تحلیل‌ها و تجارب موجود، عوامل و عناصر تاثیرگذار بر فعالیت‌ها و استراتژی‌های سازمان‌ها را می‌توان به‌قرار زیر ذکر نمود:
- * شرایط کلی اقتصاد جهانی/کشور
 - * قوانین تاثیرگذار بر بنگاه (قانون تجارت، قانون مالیات و قانون کار)
 - * تحولات فناوری
 - * تحولات اجتماعی
 - * وضعیت بازار هدف شرکت / وضعیت رقبا
 - * موقعیت و قدرت چانه‌زنی مشتریان/ فروشندگان
 - * تهدید ناشی از ورود رقبای جدید و خطر پیدا شدن محصولات جایگزین
 - * بنابر نظر پورتر^۲ که سهم قابل ملاحظه‌ای در توسعه مقوله مدیریت استراتژیک و تبیین نقش

۵. اتکاء بر ارقام تاریخی

در این محدوده، حسابداری مدیریت سنتی اصطلاحاً درون‌گرا و کوتاه‌نگر باقی مانده است. با اهمیت‌یابی محرکه‌های جدید هزینه در نگاه استراتژیک به بنگاه و تکیه بر زنجیره ارزش، دیگر شیوه‌ی گذشته‌ی حسابداری مدیریت که عمدتاً درون‌گرا بود کاربرد نخواهد داشت و توجه به عوامل بیرونی از جمله رقبا و مشتریان در تحلیل هزینه‌ها و درک شیوه‌ی اعمال مدیریت هزینه‌ی استراتژیک الزامی شده است.

مراحل و شیوه‌ی اعمال مدیریت هزینه‌ی استراتژیک به‌قرار زیر است:

- الف) تعیین زنجیره‌ی ارزش بنگاه
- ب) شناسایی مجموعه‌ی فعالیت‌هایی که برای مشتریان ایجاد ارزش می‌نماید.
- ج) اختصاص منابع به فعالیت‌های ارزش‌زا در کل زنجیره‌ی ارزش
- د) شناسایی محرکه‌های هزینه برای هر فعالیت به‌منظور تعیین منابع مورد نیاز هر فعالیت و در نهایت تعیین کل هزینه‌ی مجموعه‌ی زنجیره‌ی ارزش
- ه) ایجاد مزیت رقابتی پایدار از طریق اعمال مدیریت بر هزینه‌ها

تغییر و تحولات حاصله و فضای جدید کسب و کار بنگاه‌ها شیوه‌ی جدیدی از حسابداری را می‌طلبد که بدان حسابداری مدیریت استراتژیک می‌گویند. حسابداری مدیریت استراتژیک عهده‌دار تهیه و ارائه‌ی اطلاعات برای تصمیم‌گیری با تاکید بر عوامل بیرونی تاثیرگذار بر سازمان است.

آقای برومیچ^۶ رئیس پیشین انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) تعریف زیر را از مفهوم حسابداری مدیریت استراتژیک به‌دست می‌دهد:

"حسابداری مدیریت استراتژیک عبارت است از تهیه و تحلیل اطلاعات مالی در خصوص بازار هدف محصولات بنگاه، میزان و ساختار هزینه‌های رقبا، کنترل پیشبرد استراتژی‌های بنگاه و مقایسه‌ی موفقیت رقبا در تحقق استراتژی‌ها در بازار هدف."

بنابر اعتقاد پورتر سیستم حسابداری مدیریت وظیفه‌دار تهیه و ارائه‌ی اطلاعات تحلیلی هزینه و سودآوری استراتژی‌های اتخاذ شده بازارهای هدف، مشتریان و ساختار زنجیره‌ی ارزش می‌باشد. وجه دیگر حسابداری مدیریت استراتژیک ناظر بر استفاده از اطلاعات حسابداری برای ایجاد ارتباط بین اجزاء سازمان و عناصر پیرامون سازمان و کمک به تحقق استراتژی‌ها می‌باشد.

ایجاد دیدگاه استراتژیک در حسابداری مدیریت مستلزم آن است که نقش حسابداری از دو جنبه تحول پیدا کند. نخست آن که هزینه‌ها با استراتژی پیوند یابند و بدین منظور تحلیل هزینه‌ها بر مبنای استراتژی صورت پذیرد. دیگر آن که اطلاعات مربوط به ساختار هزینه‌های رقبا منظم‌اً تجزیه و تحلیل شود و با مقایسه‌ی آن‌ها کوشش به‌عمل آید تا با کاهش هزینه‌ها نسبت به رقبا به مزیت نسبی دست یافت. امروزه در کشورهای پیشرفته بالغ بر یک میلیارد دلار در سال صرف دریافت خدمات مشاوره‌ای برای تحلیل هزینه‌ها در چارچوب حسابداری مدیریت می‌گردد.

در سال ۲۰۰۰ تحقیقی را انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) در زمینه‌ی کاربرد حسابداری مدیریت در سازمان‌ها و شرکت‌ها انجام داد. برای این تحقیق شرکت‌هایی انتخاب شدند که از لحاظ مشتری‌گرایی و بازاریابی از نام و اعتبار برخوردار بودند. حاصل و نتیجه‌ی عمده تحقیق این بود که در این شرکت‌ها همکاری و هم‌نظری قابل ملاحظه‌ای بین حسابداران مدیریت با مدیران و مسئولین بخش بازاریابی وجود دارد. مثلاً در زمینه‌ی تحلیل سودآوری از مشتریان^۷ و مدیریت نام تجاری و محصولات^۸، شرکت همکاری بین واحدهای امور مالی و بازاریابی اجتناب‌ناپذیر است. در این زمینه حسابداری مدیریت استراتژیک می‌کوشد اطلاعات و تحلیل‌های سودمند از نقش و تاثیرات هر یک از عناوین و علائم تجاری بر سودآوری و نقدینگی شرکت ارائه نماید و مبنای و روش‌های ارزشیابی علائم تجاری را به‌دست دهد.

توجه به نقش مشتری در سودآوری یک دوره و دوره‌های آتی و کوشش مشترک حسابداران مدیریت و مدیران و مسئولین بازاریابی مبحث جدیدی را در حسابداری به‌نام حسابداری بازاریابی^۹ مطرح ساخته است که ضمن آن به تجزیه و تحلیل سودآوری از مشتریان و بخش‌های مختلف بازار، سودآوری و گردش نقدینگی هر یک از علائم تجاری و تحلیل موقعیت رقبا^{۱۰}، هزینه‌یابی چرخه‌ی حیات محصول^{۱۱} و امثالهم می‌پردازد.

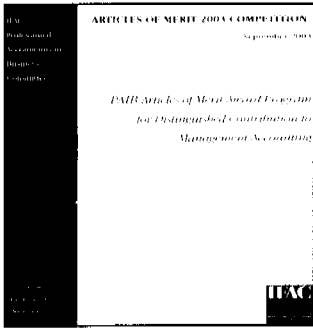
تعداد قابل ملاحظه‌ای از ۵۰۰ شرکت برتر (Fortune 500) از حسابداری مدیریت استراتژیک بهره‌مند هستند و با تحلیل هزینه‌ها بر پایه‌ی استراتژی به برنامه‌ریزی دقیق استراتژیک و کنترل پیشبرد استراتژی‌ها می‌پردازند.

برای به‌کارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک، ضروری است حسابداران از حوزه‌ی تخصصی خود فراتر روند و در مدیریت عمومی بنگاه، تدوین استراتژی کلان بنگاه، توسعه بازار و محصول مشارکت نمایند.

- 1- strategic management accounting (SMA)
- 2- Porter
- 3- cost leadership strategy
- 4- differentiation strategy
- 5- customer relationship analysis
- 6- Bromwich
- 7- marketing accounting
- 8- brand management
- 9- value chain analysis
- 10- competitors data analysis
- 11- life cycle costing

منابع و مراجع

- 1- Pathway to Progress, M.Bromwich, CIMA publication 1999.
- 2- Customer Orientation and SMA. Timo Hyvonen, University of Tampere, Finland.
- 3- Strategic Planners Lend the Pack. Journal of Accountancy Dec.2001.
- 4- Financial Management, Feb.2002.



فخاریان بار دیگر عضو هیئت داوری انتخاب مقالات برتر جهان شد

فخاریان پس از اتمام دوره کارشناسی ارشد در دانشکده‌ی حسابداری و علوم مالی نفت به انگلستان رفت و در آنجا تحصیلات خود را در رشته‌ی حسابداری مدیریت به پایان رسانید و به عضویت انجمن حسابداران خبره‌ی مدیریت انگلستان (CIMA) درآمد. وی با تلفیق دانش نظری و تجارب گسترده در به کارگیری مفاهیم و فنون حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت توانسته است با تلاش‌های زیر در توسعه‌ی حسابداری مدیریت در ایران موثر واقع شود:

- پایه‌گذاری و راه‌اندازی دوره‌ی حسابداری خبره مدیریت (CIMA) در ایران
- برگزاری سمینارهای تخصصی و گوناگون در زمینه‌ی حسابداری مدیریت
- تدریس مباحث حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها و دوره‌های آموزشی مختلف
- تهیه و انتشار مقالات متعدد در زمینه حسابداری مدیریت (از جمله مقالاتی که طی دو سال گذشته منظمآ تحت عنوان نوآندیشی در حسابداری مدیریت در مجله حسابدار به چاپ رسانده است).

ابوالقاسم فخاریان عضو شورای عالی و نایب رئیس انجمن حسابداران خبره‌ی ایران برای دومین سال متوالی به عضویت هیئت داوری انتخاب مقالات برتر سال جهان در زمینه‌ی حسابداری مالی و مدیریت درآمد، و در انتخاب مقالات برتر جهان در سال ۲۰۰۳ داوری کرد. انتخاب مقالات برگزیده‌ی سال در حوزه‌ی حسابداری مالی و مدیریت همه ساله توسط کارگروه حسابداری مالی و حسابداری مدیریت (FMAC) وابسته به کنفدراسیون جهانی حسابداران (IFAC) که مقر آن در نیویورک است صورت می‌پذیرد. گفتنی است که نام FMAC اخیراً به PAIB^۱ تغییر یافته است.

در چارچوب این رقابت، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری سراسر دنیا مقالات اعضای خود را بدون ذکر نام نویسنده و انجمن مربوط برای بررسی و انتخاب به FMAC ارائه می‌نمایند که توسط هیئت داوران بررسی، ارزیابی و امتیازدهی می‌شود. در حال حاضر هیئت داوران مرکب از پنج نفر از انجمن‌های حسابداران خبره‌ی کشورهای کانادا، هلند، استرالیا، ایتالیا و ایران است.

از مجموع مقالاتی که جهت بررسی و ارزیابی به هیئت داوران ارائه می‌شود، هر ساله ۱۰ مقاله به عنوان مقالات برتر انتخاب می‌شود و از طریق IFAC برای استفاده‌ی حسابداران سراسر جهان انتشار می‌یابد. همه‌ی مقالات قبلاً باید در یک مجله‌ی معتبر به چاپ رسیده باشند. جایزه‌ی برترین مقاله‌ی سال ۲۰۰۳ به مقاله‌ی "پیوند راهبرد با ارزیابی متوازن" نوشته‌ی پیتر بروئر از سوی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (IMA) ارائه شده بود.

انجمن حسابداران خبره‌ی ایران انتخاب و عضویت ابوالقاسم فخاریان در هیئت داوری انتخاب مقالات برتر FMAC را به وی و اعضای محترم انجمن تبریک می‌گوید و امید دارد که این حضور و مشارکت در خدمت توسعه و اعتلای حسابداری مدیریت در ایران قرار گیرد.

اخبار آیفک

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

رهنمود جدیدی را درباره‌ی استفاده‌ی حساب‌برسان از ادعاها و جنبه‌های کیفی شواهد حسابرسی به دست می‌دهد.

دیتر مرتین، صدر IAASB مؤکداً می‌گوید که: "این تغییرات برای حسابرسی دوره‌های عالی که از ۱۵ دسامبر سال ۲۰۰۴ یا پس از آن آغاز می‌شوند لازم‌الاجرا خواهد بود.

استانداردهای حسابرسی بین‌المللی زیر برای حسابرسی دوره‌های مالی که قبل از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۴ آغاز شده‌اند یا آغاز خواهند شد کماکان معتبر است.

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۲۰۰، اهداف و اصول عمومی ناظر بر حسابرسی صورت‌های مالی،

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۳۱۰، شناخت کسب و کار،

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۴۰۰، ارزیابی ریسک و کنترل داخلی،

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۴۰۱، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی رایانه‌ای، و

● استاندارد های حسابرسی بین‌المللی، شواهد حسابرسی.

استاندارد فوق زمانی ملغی خواهند شد

افزون بر این، IAASB تغییراتی را در استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۲۰۰، اهداف و اصول عمومی ناظر بر حسابرسی صورت‌های مالی، و مدل ریسک حسابرسی به عمل آورد.

مدل ریسک استانداردهای حسابرسی بین‌المللی حساب‌برسان را قادر می‌سازد تا بر زمینه‌هایی متمرکز شوند که ریسک بیش‌تری از کژنمایی صورت‌های مالی وجود دارد. پیش‌بینی می‌شود که اجرای استانداردهای جدید کیفیت حسابرسی‌ها را از طریق پیوند بین رویه‌های حسابرسی و ریسک‌های ارزیابی شده افزایش دهد.

افزون بر دیگر الزامات جدید، حساب‌برسان از این ملزم هستند که:

● رویه‌های حسابرسی را برای کسب شناخت بیش‌تر از واحد اقتصادی و

محیطش از جمله کنترل داخلی انجام دهند؛

● ارزیابی ریسک کژنمایی‌های با اهمیت را در تمام موارد انجام دهند و ارزیابی‌های دقیق‌تری را به عمل آورند؛ و

● رویه‌های حسابرسی بیش‌تری را طراحی و اجراء کنند که به ریسک‌های ارزیابی شده پیوند دارند.

استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۵۰۰

(نیویورک / ۳۱ اکتبر ۲۰۰۳) - هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بین‌المللی (IAASB) وابسته به آیفک استانداردهای جدیدی را برای بهبود کیفیت حسابرسی در گستره‌ی جهان منتشر ساخت. این استانداردها حساب‌برسان را ملزم می‌کند تا ارزیابی بهتری از ریسک حسابرسی به عمل آورند. الزامات جدید بیانگر تغییرات مهمی در استانداردهای حسابرسی‌های صورت‌های مالی است و شالوده‌ای مستحکمی برای طرح‌های در دست اقدام IAASB به دست می‌دهد.

استانداردهای بین‌المللی جدید حسابرسی عبارت‌اند از:

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۳۱۵، شناخت واحد اقتصادی و محیطش و

ارزیابی ریسک کژنمایی با اهمیت.

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۳۳۰، رویه‌های حساب‌برسان در واکنش به ریسک‌های ارزیابی شده.

● استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۵۰۰، شواهد حسابرسی.

که استانداردهای حسابرسی مربوط به ریسک حسابرسی و تغییرات به عمل آمده در استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۲۰۰ لازم‌الاجرا شود.

دیگر استانداردهای حسابرسی بین‌المللی کنونی به جنبه‌های خاص حسابرسی می‌پردازند. تغییرات در این استانداردها نیز در اوایل ۲۰۰۴ به عمل خواهد آمد تا از انطباق و سازگاری آنها با استانداردهای حسابرسی بین‌المللی مربوط به ریسک حسابرسی اطمینان حاصل شود. استانداردهای حسابرسی بین‌المللی جدید در کنار تمام رهنمودهای دیگر IAASB را می‌توان بسه رایگان از www.ifac.org/store بازگذاری کرد.

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

وظیفه و نقش IAASB بهبود استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی، و کیفیت و یکسانی شیوه‌های عمل حسابرسی در گستره‌ی جهان، و بالتبع تقویت اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابرسی و خدمت در جهت منافع عموم مردم است.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) مجموعه‌ای از نوشتارهای برنده‌ی جایزه را منتشر کرد. این نوشتارها به مهم‌ترین موضوعاتی می‌پردازند که عمده‌تاً حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت با آن رویارو هستند. این مجموعه که نوشتارهای برتر ۲۰۰۳ نام دارد شامل نوشتارهایی است که کارگروه حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت منتشر کرده است.

نوشتار "پیوند دادن راهبردها با ارزیابی متوازن" به قلم پیتر پروتر عضو انجمن حسابداران مدیریت آمریکا (IMA) برنده‌ی جایزه‌ی اول شد. این نوشتار، که برای اولین بار در مجله‌ی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا، "امور مالی راهبردی"، منتشر شد به این موضوع می‌پردازد که چرا شرکت‌ها برای پیوند دادن راهبردهایشان با اندازه‌های عملکرد ناتوانند و چرا مهم‌ترین گام در ایجاد یک کارت ارزیابی متوازن عبارت از تعریف راهبردها است. دیگر نوشتارهای برنده‌ی جایزه به موضوعات زیر می‌پردازند:

- مدیریت پیمان‌ها
- اجرای راهبردهای تجارت الکترونیکی
- هیات نظارت شرکت سهامی و حسابداران مدیریت
- مدیریت بها و ارزش آفرینی
- شیوه‌ی حسابداری ترکیب‌های تجاری
- حسابداری مدیریت محیط زیست

کتاب پیش‌گفته را می‌توان به رایگان از کتاب فروشی برخط آیفک به نشانی

(نیویورک/ ۲۳ سپتامبر ۲۰۰۳) -

www.ifac.org/store بارگذاری کرد.

برنامه‌ی اعطای جوایز به نوشتارهای برتر بدان سبب طراحی شده است تا نوشتارهای منتشره در مجلات حسابداری سراسر دنیا که سهم متمایز و با ارزشی را در جهت پیش‌برد حسابداری مدیریت داشته‌اند بازشناسی کند. نوشتارهای برگزیده‌ی سال ۲۰۰۳ را سردبیران مجلات وابسته به انجمن‌های عضو آیفک معرفی کرده‌اند.

این نوشتارها قبلاً در سال ۲۰۰۲ در مجلات مربوط به چاپ رسیده بودند. ۵ نسخه‌ی چاپی کتاب نوشتارهای شایسته‌ی ۲۰۰۳ را می‌توان به بهای ۲۵ دلار از کتاب فروشی برخط آیفک به نشانی www.ifac.org/store یا با تماس با تلفن 1212-286-9344 خریداری کرد.

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

هدف کارگروه حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت‌ها ارتقاء حرفه‌ی حسابداری از طریق تشویق و تسهیل توسعه‌ی جهانی و مبادله‌ی دانش و برتری شیوه‌ی عمل است. این کار کارگروه هم چنین می‌کوشد تا عموم را از ارزش خدمات حسابداران حرفه‌ای شاغل در شرکت‌های انتفاعی آگاه سازد.

معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

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

فهرست

- ۱- آژمودگان
- ۲- امجدتراز سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۷- آگاه حساب
- ۸- اصول پایه
- ۹- ارکان سیستم
- ۱۰- بهرامدشمار
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بیداران
- ۱۳- حسابرسیان
- ۱۴- حسابرسیان
- ۱۵- خبره
- ۱۶- دایارایان
- ۱۷- دس و همکاران
- ۱۸- رایمند و همکاران
- ۱۹- سخن حق
- ۲۰- شراکت
- ۲۱- فراز مشار
- ۲۲- ممیز
- ۲۳- مجریان پویا
- ۲۴- همیار حساب
- ۲۵- تواندیشان

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶
۸۹۰۵۹۲۰
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

موسسه حسابرسی آژمودگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۰۲۴۳۴ - ۸۷۵۷۳۴۰
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

موسسه حسابرسی آزمون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم‌افزار 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 امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهرداد شریعتی زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌ای مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، پلاک ۱۳۱، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک
تلفن: ۰۲۱.۲۰۱۲۹۳۲
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶
تلفن: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۲۵
صندوق پستی: اصفهان ۵۳۳۰۵۳۳۰۵۳
دفتر یزد: بلوار باهنر، شماره ۳۵۹، طبقه دوم تلفن: ۰۳۵۱.۷۲۲۳۲۹۹
http://www.amjad.ir
Email: amjad_audit@yahoo.com
info@amjad.ir

ایران مشهود

موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام
تلفن: ۸۷۸۵۷۶۵ - ۸۷۹۱۲۳۷ - ۸۷۹۱۴۹۹
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم
صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵
دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷
تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴
فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵
تلفن: ۸۷۹۸۴۸۱
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

آریاروش

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

- حبیب جامعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدمحمد بزرگزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب
تلفن: ۸۶۸۵۴۵
نشانی: تهران میدان خندان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم
صندوق پستی: ۱۵۱۱۵۱۳۷

موسسه حسابرسی آگاه حساب

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علیرضا زندیابار نیسی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالکریم مقدم (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مینا فرودیان (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و کامپیوتری
تلفن: ۴۲۳۸۶۲۳
فاکس: ۴۲۳۸۶۲۳
نشانی: تهران - سنارخان شماره ۸۱۶ طبقه ۶ واحد ۲۳
Email: agahhesab@hotmail.com



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵
 فاکس: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵
 نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سبزه پلاک ۴۳ طبقه ۴
 صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۹۳۵

موسسه حسابرسی ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲ - ۸۸۰۴۹۴۰ فاکس:
 دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمید صدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰
 دفتر تبریز: خیابان امام سهراهی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸
 تلفنکس: 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 بهرادمشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۳۲۶۵۲۷ - ۸۳۰۹۴۹۰ فاکس:
 نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم
 صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
 کدپستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶
 Email : info@behradmoshar.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 (نرم افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی عملیاتی و مالیاتی

تلفن: ۸۵۰۴۵۸۶ - ۸۵۰۲۰۴۵ فاکس:
 نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و دریای نور - شماره ۲۳۹ - طبقه سوم
 Email : bayatrayan@neda.net
 Kpmpg-br@neda.net

موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج اللهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام
 تلفن: ۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷
 فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱
 نشانی: شمال میدان هفت تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

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 فخاریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ایرج هادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸۸۸۶۱۵۰ فاکس:
 نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹

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 - ۸۷۲۱۲۶۹ فاکس:
 نشانی: خیابان قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶

Email: hesabresin@rayankooosh.com

موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس 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

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



راهنمای موسسات حسابرسی عضوانجمن حسابداران خبره ایران

۱۶

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره 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 پیاده سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و

مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۲ - ۸۷۳۹۰۷۱ و ۴ - ۸۷۳۹۰۸۳

فاکس: ۸۷۳۹۰۵۶

نشانی: خیابان شهیدبهبشتی، خیابان سرافراز،
خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: DAYA RAYAN@apadana.com

۱۷



موسسه حسابرسی

دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و
مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی
سیستم های مالی

تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵

فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از
بلوار کشاورز روپروی بانک ملی شماره ۲۵۳
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

Email: Dash_Co@neda.net

۱۸

موسسه حسابرسی

رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و
مالیاتی، اصلاح حساب
تلفن: ۸۸۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۹۰۳۴۹۶
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲،
طبقه پنجم

Email: rymand@rymand.com

۱۹

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 نعلی اصفهانی (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه
امور بانک، بیمه، فن آوری اطلاعاتی
تلفن: ۸۷۹۴۶۴۶
تلفا کس: ۸۷۹۴۹۲۸

صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵

نشانی: میدان آرژانتین، اول برگره آفریقا، روبروی
پارکینگ بهقی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com
www.sokhanehagh.com

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۲۹۲۶ - ۸۹۰۵۹۲۰

۲۰

موسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- سیروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشورپژوه و لنگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)
- حسن فرنیای (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و
طراحی سیستم های مالی
تلفن: ۸۷۱۷۶۵۰ - ۸۷۱۷۶۵۱

فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، خیابان
قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه چهارم
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵-۶۶۶۶

۲۱

موسسه حسابرسی

فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه
خدمات مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی، بازرس قانونی،
خدمات حسابداری، ارزیابی سهام
تلفن: ۸۸۹۲۰۳۶ - ۸۸۹۴۶۶۸

فاکس: ۸۹۰۰۵۲۸

نشانی: تهران - ولیعصر نبش استاد مطهری کوچه
افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کد پستی: ۱۵۹۵۸



راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۲۹۲۶ - ۸۹۰۵۹۲۰



۲۲ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

میمز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۰۱۹۰۴

فاکس: ۸۸۰۲۷۵۵

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



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعریافی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدرقی سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴ - فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵

نشانی: یوسف‌آباد خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی، شماره ۳۵۵

صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳

Email : Hamyar@iranianica.com

۲۳ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجَرَّبَان پویا

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- اکبر و قار کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی‌اصغر خلفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- طاهر مرادپور (حسابدار مستقل، 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 آصفهان: خیابان نظرغریس، نبش کوچه نمازخانه استغین، ساختمان نوک، طبقه اول

تلفن: ۰۳۱۱-۶۲۴۱۳۷۷ - ۶۲۷۱۵۰۵۱ - فاکس: ۰۳۱۱-۶۲۴۱۳۷۷

دفتر همدان: ابتدای خیابان جهاد ساختمان جم طبقه ۲ شماره ۸ تلفن: ۰۸۱۱-۸۲۷۲۸۷۲

۲۴ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبتوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- کار و هوانسیان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۳۰۲۳۱۶ - فاکس: ۸۸۴۱۲۲۷

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

Email : nouandishan@yahoo.com



دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

مرکز امتحانات رایانه‌ای سایما به ثبت رسید
در مهر ۱۳۸۲ مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت موفق شد به عنوان یک مرکز امتحانات رایانه‌ای نزد سایما ثبت نام کند.
براین اساس مرکز از دی ۱۳۸۲ کلیه‌ی امتحانات سطح پایه‌ی دوره‌ی آموزشی سایما را به صورت رایانه‌ای برگزار خواهد کرد. گفتنی
است که از ژانویه‌ی سال ۲۰۰۴ کلیه‌ی امتحانات سطح پایه در سراسر دنیا به صورت رایانه‌ای برگزار خواهد شد.

حضور استادان شرکت آموزش‌های مالی (FTC) در مرکز

جان و مارگارت مارجریسون از استادان شرکت آموزش‌های مالی (FTC) یا Financial Training Company به مدت یک‌ماه در ماه‌های مهر و آبان ۱۳۸۲ سه کلاس دوره‌ی آموزشی سایما و یک کلاس از دوره‌ی ویژه‌ی مدیران اجرایی شرکت ملی نفت را در مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت ارائه کردند.

جان و مارگارت مارجریسون که هر دو از اعضای هیات علمی شرکت آموزش‌های مالی (FTC) هستند با استفاده از آخرین روش‌های
FTC سه کلاس فشرده‌ی میانی حسابداری مالی (درس ۱)، مدیریت مالی (درس ۲) و مدیریت عملکرد (درس ۸) را از میان دروس دوره‌ی
آموزشی سایما در طی چهار هفته برای داوطلبان شرکت در امتحانات نوامبر ۲۰۰۳ برگزار کردند. هم چنین جان مارجریسون کلاس
حسابداری مالی - استانداردهای بین‌المللی (درس ۶) را برای مدیران ارشد مالی شرکت نفت برگزار کرد.
مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت برای اولین بار توانست از استادان برجسته‌ی یکی از مراکز معتبر آموزشی انگلستان برای
برگزاری کلاس‌های دوره‌ی آموزشی سایما استفاده کند و امید دارد که در آینده نیز این ارتباطها تداوم داشته باشد.



تماس با مرکز آموزش حسابداران خبره مدیریت

آدرس: خیابان ستارخان - انتهای خسرو جنوبی - ضلع شرقی باشگاه شماره ۲ صنعت نفت
دانشکده حسابداری و علوم مالی نفت - طبقه چهارم
تلفن ۷-۲۲۲۲۴۸۶ - فاکس ۲۲۱۴۲۲۲
E-mail: Cima@iranianica.com

CIMA گذرگاهی برای موفقیت شغلی شما در تمام عرصه‌ها

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



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 کوتاه مدت و بلندمدت:

کد دوره	نام دوره	مدت دوره	شهریه /ریال	پیش‌نیاز
۳۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۳۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۱
۳۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۴	حسابداری مالی (۴)	۵۰ ساعت	۲۶۰,۰۰۰	۳۰۳
۳۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۵
۳۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳۰۶
۳۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۱۲۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۳۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۲	قانون مالیاتهای مستقیم	۲۵ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیر مالی	۲۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۳۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۳ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۵	مهندسی مالی (۲)	۲۰ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	۳۱۴
۳۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستمهای حسابداری	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۸	تهیه صورت گردش وجوه نقد	۱۵ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۹	کلینیک مدیریت	۲۰ ساعت	۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۳۰۱ و ۳۰۲
۳۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۲۰ 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
۵۰۳	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) پهن بست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷

اخبار حرفه

هفتمین همایش سراسری حسابداری برگزار شد

هفتمین همایش سراسری حسابداری در مهر ۱۳۸۲ در دانشگاه مازندران واقع در بابلسر با حضور اعضای هیات‌های علمی حسابداری دانشگاه‌های دولتی و آزاد سراسر کشور و نیز دانشجویان دوره‌های دکتری و کارشناسی ارشد برگزار شد.

همایش هفتم در ۲۲ مهر ۱۳۸۲ از ساعت ۸:۳۰ بامداد آغاز شد و پس از ۳ روز و ارائه‌ی ۱۷ مقاله و چند سخنرانی و برنامه‌ی جنبی از سوی استادان، پژوهشگران حسابداری و مقام‌های دانشگاه مازندران سرانجام در سات ۱۳ روز ۲۴ مهر ۱۳۸۲ پایان گرفت. این همایش یکی از پرکارترین همایش‌های سراسری حسابداری در دوده‌ی اخیر به‌شمار می‌رود. هم چنین به‌نظر می‌رسد تنوع مقاله‌های ارائه شده نیز بیش از همایش‌های پیشین بود.

در این همایش در روز نخست محمد نمازی، جعفر باباجانی، ویدا مجتهدزاده، احمد جعفر صمیمی و جعفر لاریمی، محمد عرب مازاریزدی، رضوان حجازی و غلامرضا سلیمانی مقالاتی را ارائه کردند. در روز دوم غلامرضا کیانی، علی ثقفی، محمدعلی آقایی، محسن خوش‌طینت، داریوش فروغی و حسین فخاری سخن گفتند و در روز سوم کامبیز فرقاندوست، اسفندیار ملکیان، رضا ملانظری و جمال برزگری خانقاه و زارع به ایراد سخن پرداختند از میان سخنرانی‌های جنبی این همایش می‌توان به سخنرانی غلامرضا انصاری، استاندار مازندران، ناصر پرتوی، دبیر انجمن حسابداری ایران، علی ثقفی، رئیس هیات مدیره‌ی انجمن حسابداری ایران، و محمدجواد صفار، دبیرکل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران اشاره نمود. یکی از برنامه‌های جنبی و بدیع همایش که برای اولین بار شاهد آن بودیم حضور مدعوین در مراسم اجرای موسیقی در اقامتگاه ویلایی و سبز شرکت‌کنندگان در همایش بود.

گفتنی است که همایش هشتم در سال بعد (۱۳۸۳) در دانشگاه مشهد برگزار خواهد شد. هم چنین به‌زودی ویژه‌نامه مقالات همایش منتشر خواهد شد.

در ادامه فهرست سخنرانی‌های ارائه شده در هفتمین همایش سراسری ایران را می‌خوانیم:

- ۱- دکتر محمد نمازی، تکامل ارزیابی متوازن
- ۲- دکتر جعفر باباجانی، مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی با تاکید بر بیانیه شماره ۳۴
- ۳- دکتر ویدا مجتهدزاده، جایگاه حسابرسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی
- ۴- دکتر احمد جعفری صمیمی و جعفر لاریمی، نقش حسابداری در اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران
- ۵- دکتر محمد عرب مازاریزدی، تحول در آموزش حسابداری: ضرورت یک رویکرد استراتژیک
- ۶- دکتر رضوان حجازی، سنجش حساسیت مدیران شرکت‌های تولیدی به هزینه و انواع آن
- ۷- دکتر غلامرضا سلیمانی، تئوری ورشکستگی شرکت‌ها و ارائه‌ی یک تئوری جدید
- ۸- دکتر علی ثقفی، تحقیقات حسابداری در جستجوی قیمت سهام
- ۹- دکتر محمدعلی آقایی، توسعه نیافتگی سیستم‌های حسابداری سنجش مسئولیت در ایران
- ۱۰- دکتر احمد احمدپور و قدرت‌اله برزگر، نگرش و سیستم یکپارچه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و ارزش افزوده اقتصادی
- ۱۱- دکتر محسن خوش‌طینت، عوامل موثر بر هزینه‌یابی کیفیت در صنایع غذایی
- ۱۲- دکتر داریوش فروغی، بررسی و تعیین عوامل موثر بر ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی اجتماعی واحدهای تجاری ایران
- ۱۳- حسین فخاری، تعیین نیازها و اولویت‌های تحقیقاتی حسابداری و ارائه الگویی جهت همسویی تحقیقات آموزش و عمل
- ۱۴- دکتر کامبیز فرقاندوست، آثار کامپیوتر بر حسابرسی
- ۱۵- دکتر اسفندیار ملکیان، بررسی مقایسه‌ای بورس اوراق بهادار تهران و بورس‌های کشورهای در حال توسعه از لحاظ رعایت افشای اطلاعات

۱۶- دکتر مهناز ملانظری، حسابداری مدیریت محیط زیست
 ۱۷- جمال برزگری خانقاه و زارع، ارزیابی کارایی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری

گزارشی خلاصه از تشکیل انجمن حسابداری ایران

ناصر پرتوی، دبیر انجمن حسابداری ایران در جریان برپایی هشتمین همایش سراسری حسابداری ایران گزارشی مختصر را از شکل‌گیری و فعالیت‌های انجمن حسابداری ایران ارائه کرد.

در ادامه این گزارش را با هم می‌خوانیم: پرتوی گفت: انجمن حسابداری ایران در سال ۱۳۷۶ تأسیس شد و به علت پاره‌ای از مشکلات و موانع بیرونی نتوانست فعالیتش را تا ۱۳۸۲ آغاز کند. ضرورت وجود انجمن حسابداری ایران اجتناب‌ناپذیر بود زیرا اینک در بیش‌تر دانشگاه‌های ایران رشته‌ی حسابداری تدریس می‌شود و هیات‌های علمی شکل گرفته‌اند و بر تعداد دانش‌آموختگان کارشناسی ارشد و دکتری هر سال بیش از پیش افزوده می‌شود. به هر صورت انجمن در سال جاری تشکیل شد و از مردادماه فعالیت‌هایش را آغاز کرد.

وی افزود: در اولین مجمع عمومی انجمن حسابداران ایران اعضای هیات مدیره انتخاب شدند. اولین هیات مدیره متشکل از ویدا مجتهدزاده و علی ثقفی، محمد نمازی، غلامحسین اسدی و حمید حقیقت است. هیات مدیره در اولین نشست خود ناصر پرتوی را به عنوان دبیر انجمن برگزید.

در بخشی دیگر، سخنران گفت: انجمن‌های علمی به منزله‌ی ارگان‌های حیاتی جامعه‌ی علمی یک کشور می‌توانند نقش به‌سزایی در پیشبرد دانش و عمل یک رشته و نیز جلوگیری از آسیب‌های درون رشته‌ای و برون رشته‌ای داشته باشند. انجمن حسابداری ایران غیرسیاسی، غیردولتی و غیرانتفاعی است. انجمن صرفاً علمی است و همانند انجمن‌های علمی دیگر نظیر انجمن ریاضی یا فیزیک با مجوز وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و هم چنین آیین‌نامه‌ی اجرایی مربوطه رسمیت پیدا کرده است و به لحاظ تشریفات قانونی نیز به ثبت رسیده است. اهم ماموریت‌های انجمن عبارت‌اند از:

- برگزاری همایش ملی و بین‌المللی در اساسنامه‌ی انجمن پیش‌بینی شده است و احتمالاً انجمن در اردیبهشت سال ۱۳۸۳ اولین همایش علمی حسابداری را برگزار خواهد کرد.

- انتشار خبرنامه‌ی حسابداری ایران که باید یک خبرنامه‌ی وزین و علمی باشد، از آذرماه ۱۳۸۲ این خبرنامه برای کلیه‌ی اعضا به صورت رایگان ارسال خواهد شد.

- انتشار یک مجله علمی حسابداری فراگیر و فرابخشی.
 - تشکیل کار گروه‌های کاملاً علمی و تخصصی از اهداف انجمن

است، تا ۱۰ کارگروه تشکیل خواهد شد و اعضای آن از افراد حرفه‌ای، دانشگاهی و مدیران اجرایی خواهند بود.
 این کارگروه‌ها در کلیه‌ی مواردی که مربوط به دانش حسابداری می‌شود کار و پژوهش خواهند کرد.

- برگزاری دوره‌های آموزشی نیز یکی دیگر از وظایف انجمن است که در اساسنامه پیش‌بینی شده است.

- رسیدن به وفاق علمی در بین دانشگاهیان پژوهشگران.

- و بالاخره یکی دیگر از رسالت‌های انجمن ترمیم گسیختگی میان دانشگاه و صنعت است.

- ارتقای دانش و عمل حسابداری ایران به سطح بین‌المللی و حذف فواصل و تفاوت‌ها

طرق مختلف عضویت در انجمن را چنین برشمرد:

۱- اعضای پیوسته (کارشناسان ارشد و دکتری) با سابقه کار و ترجیحاً سابقه‌ی تدریس دانشگاهی

۲- اعضای وابسته (کارشناسی) با حداقل ۵ سال سابقه‌ی کار

۳- اعضای حقوقی (موسسات حسابداری و حرفه‌ای مربوط)

۴- اعضای دانشجویی که از هر دانشگاه به‌صورت گروهی حداقل ۵۰ نفر می‌توانند به عضو انجمن درآیند.

وی سپس به تشریح فرایند عضوگیری انجمن پرداخت و گفت: انجمن در اولین مرحله‌ی عضوگیری از شهریور ۱۳۸۲ اقدام به پذیرش تعدادی از حسابداران رسمی کرد. حدود ۴۰۰ نامه برای اعضای جامعه‌ی حسابداری رسمی ارسال و تاکنون بیش از ۲۵۰ درخواست عضویت همراه با مدارک و حق عضویت به انجمن رسیده است که با توجه به فرصت باقی مانده این تعداد به بیش از ۳۰۰ نفر خواهد رسید. در دومین مرحله از اعضای هیات‌های علمی دانشگاه‌ها (موظف و مدعو) دعوت به عمل می‌آید این دعوت تا زمان برگزاری سمینار هشتم و نیز بازگشایی دانشگاه‌ها به تاخیر افتاد در این مدت انجمن فرصت کافی داشت تا خود را به دانشگاهیان و پژوهشگران بشناساند. بعد از مرحله‌ی دوم عضوگیری از دانشجویان و دارندگان مدارک کارشناسی آغاز خواهد شد.

پرتوی در خاتمه افزود: گفتنی است که حدود ۴۰ هزار دانشجوی حسابداری در ایران مشغول به تحصیل هستند که با توجه به رشته‌های مدیریت (بازرگانی، صنعتی، دولتی)، اقتصاد (بازرگانی و نظری)، علوم اداری، علوم بانکی و بیمه و گمرک حدود ۱۵۰ هزار دانشجوی، حداقل ۴ درس حسابداری را در دانشگاه‌ها می‌گذرانند پس برپایی انجمن حسابداری ایران نیاز جامعه‌ی علمی و دانشگاهی و حرفه‌ای حسابداری بود تا بتواند پاسخگوی نیاز این عده‌ی پرشمار از دانشجویان باشد.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی در جمهوری خلق چین

دکتر محسن خوش طینت
عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

مقدمه

خوانندگان گرامی، در این ستون تاکنون با نظام حسابداری و گزارشگری مالی در کشورهای فرانسه، هلند و ژاپن آشنا شده‌اند. نگارنده در نظر دارد تا در این شماره و شماره‌های بعدی نظام حسابداری و گزارشگری مالی کشورهای جمهوری خلق چین، جمهوری چک، تایوان و مکزیک را معرفی کند. اقتصاد جمهوری‌های چک و چین از نظام برنامه‌ریزی شده‌ی متمرکز در حال تبدیل به اقتصادی است که بیشتر معطوف به بازار است ولی حدودی که این دو کشور در حال پذیرش اصلاحات بازار هستند متفاوت است. جمهوری چک در حال حرکت به سوی اقتصاد بازار کامل است، در حالی که چین با برگزیدن جریان میانه‌رو در حال حرکت به سوی اقتصاد سوسیالیستی متمایل به بازار آزاد است، یعنی اقتصادی برنامه‌ریزی شده در انطباق با بازار. هر دو کشور به ضرورت تجدید نظر در نظام‌های حسابداری خود پی برده‌اند. از آنجا که جمهوری‌های چک و چین در حال برگزیدن رهیافت‌هایی برای بازسازی اقتصادشان هستند بالتبع آن تجدید ساختار نظام‌های حسابداری دو کشور به‌طور متفاوت در حال تغییر است. تلاش‌های هر دو کشور در ۱۹۹۰ آغاز شد و با یک حالت پایدار ادامه دارد.

تایوان و مکزیک کشورهای سرمایه‌داری هستند اما با مداخله‌ی سنتی دولت مرکزی و حفظ مالکیت صنایع کلیدی. از نظر تاریخی اقتصاد این دو کمی به روی سرمایه‌گذاری خارجی و رقابت بین‌المللی بسته بوده است. این انزوای نسبی اکنون تغییر کرده است، به‌طوری که هر دو دولت در حال خصوصی‌سازی دارایی‌هایشان در صنعت و تا حدودی گشودن در به روی اقتصاد جهانی هستند.

نظام‌های حسابداری مالی آن‌ها در اثر استانداردگذاری، پیشرفت بیش‌تری یافته است. طبیعتاً تکامل و تحول حسابداری در این دو کشور به‌خوبی روی می‌دهد اما نه به سرعت جمهوری‌های چک و چین.

دلایل انتخاب این چهار کشور

چرا به نظر نگارنده آشنایی با نظام حسابداری این چهار کشور در اولویت قرار دارد؟ دلایل انتخاب چین مشخص است زیرا چین پرجمعیت‌ترین کشور جهان است و صرف‌نظر کردن از آن مشکل است. شرکت‌هایی از سراسر جهان مشتاق تجارت با این کشورند. تجارت در چین بسیار مورد توجه است و پیشرفت حسابداری مهم‌ترین بخش از تغییرات ساختاری کشور است. هم چنین آشنایی با یکی از اعضای تشکیل‌دهنده اتحاد بلوک شرق می‌تواند جذابیت خاصی داشته باشد. جمهوری چک به‌این دلیل انتخاب شد که پیشرفت‌های حسابداری‌اش معرف نمونه‌ای از حسابداری دیگر کشورهای تشکیل‌دهنده نظام نروپائیده‌ی اتحادی سوسیالیستی بلوک شرق است.

تایوان که بیر آسیا نیز نامیده می‌شود یکی از چند کشور آسیایی است که در سال‌های اخیر رشد سریع در تولید ناخالص ملی را به‌واسطه‌ی رشد صادرات صنایع‌اش تجربه می‌کند و تشابهاتی با سایر کشورهای مشابه از جمله هنگ‌کنگ (که در سال ۱۹۹۷ توسط انگلیس به چین واگذار گردید)، کره جنوبی و سنگاپور دارد. هم چنین وابستگی‌های فرهنگی و تاریخی تایوان با چین بسیار زیاد است زیرا جنبه‌های متفاوت حسابداری در این دو کشور روی داده است. نهایتاً یک کشور آمریکای لاتین نیز به

لحاظ اهمیت حسابداری در این کشورها در اولویت بررسی قرار گرفته است. در سراسر آمریکای لاتین یک دهه اصلاحات بازار آزاد چارچوب اقتصاد سالم‌تری را برای آنها به ارمغان آورده است، مثل نرخ پایین‌تر تورم و نرخ بالاتر رشد اقتصادی. در آمریکای لاتین واردات صنایع خارجی دیگر مخالفین جدی ندارد، اقتصاد ملی از سرمایه‌گذاری خارجی استقبال می‌کند و شرکت‌های با مالکیت دولتی در حال خصوصی‌سازی هستند.

این اصلاحات از همه دیرتر در آرژانتین، مکزیک و پرو انجام شده است، در حالی که در برزیل، کلمبیا و ونزوئلا سرعت بیش‌تری می‌گیرد. مکزیک به این دلیل انتخاب شد که از ۱۹۹۴ با امضای موافقت‌نامه‌ی تجارت آزاد آمریکای شمالی علاقه جدید بیش‌تری در حسابداری مکزیک، کانادا، ایالات متحده و جاهای دیگر به‌وجود آمده است. حسابداری مکزیک بسیاری از جنبه‌های برجسته‌ی حسابداری دیگر کشورهای آمریکای لاتین را داراست.

نظام حسابداری چین

وسعت چین، جمعیت و تولید ناخالص ملی به‌طور آشکارا بسیار جالب توجه است. اطلاعات مربوط به واردات، صادرات و تولید ناخالص ملی آن نشان می‌دهد که در حال حاضر اقتصاد چین چگونه است. روی هم رفته اقتصاد چین بیشتر به کشاورزی وابسته است. اطلاعات مربوط به شرکای تجاری الگوی خوبی است که نشان می‌دهد اقتصاد بین‌المللی از نظر ماهیت بیشتر ناحیه‌ای است، یعنی بیشتر تجارت چین با کشورهای همسایه است. تا ۲۰۰۰ میلادی شرکت‌هایی که سهام آن‌ها در بورس لندن و

آشنایی با برخی اطلاعات اقتصادی ضروری در کشور جمهوری خلق چین^۱

مساحت	۹/۵۶ میلیون کیلومتر مربع
جمعیت	۱۲۱۰ میلیون نفر
تولید ناخالص ملی	۲ تریلیون دلار
تولید ناخالص ملی سرانه	۲۵۰۰ دلار
تولید ناخالص ملی هر بخش	
کشاورزی	٪۱۹
صنعت	٪۴۸
خدمات	٪۲۳
واردات	۱۱۶ میلیارد دلار
صادرات	۱۲۱ میلیارد دلار
شرکای اصلی تجاری	ژاپن - هنگ کنگ - آمریکا - آلمان - تایوان

اصول مشخصه‌ی حسابداری چین امروز از زمان تاسیس جمهوری خلق چین در ۱۹۴۹ پایه‌ریزی شده است. چنین سیستمی اقتصاد برنامه‌ای فوق‌العاده متمرکزی را بنیان نهاد که از حکومت اتحاد شوروی که منعکس‌کننده‌ی اصول مارکسیست بود سرچشمه گرفته است. دولت بر مالکیت، حق استفاده از آن و بر توزیع تمام ابزارهای تولید کنترل داشت. دولت هم چنین کنترل و برنامه‌ریزی سخت و محکمی را بر اقتصاد داشت. دولت مالک تمام واحدهای تولیدی بود. فروش و قیمت‌گذاری آن‌ها به وسیله‌ی مقامات دولتی تعیین می‌شد و تامین مالی و هزینه‌یابی محصول به وسیله بخش واحد تامین مالی دولت انجام می‌گردید. تحت چنین سیستمی هدف از حسابداری تامین نیازهای دولت در کنترل و برنامه‌ریزی اقتصادی بود.

مجموعه‌ی یکسانی از حساب‌های استاندارد شده به وجود آمدند که اطلاعات را در برنامه‌ی اقتصاد ملی با هم ترکیب کند. نظام حسابداری یکسان در بردارنده‌ی مقررات جامع‌روش‌های حسابداری بود که به‌طور سلسله‌گانه‌ای در تمام واحدهای تجاری تحت انقیاد دولت در تمام کشور به اجرا در می‌آمد. گزارشگری مالی به تناوب انجام می‌شد و مفصل بود. سیمای اصلی آن در جهت مدیریت حساب‌های مستقل بود. گزارشگری مالی بر ترازنامه تاکید داشت که منعکس‌کننده‌ی منابع و مصارف وجوه بود. گزارشگری مالی بر راهنمایی و مسئولیت پاسخ‌دهی متمرکز بود. با وجود آن که حسابداری بیشتر بر امور مدیریتی تاکید دارد تا اهداف مالی، ولی نقش آن در تصمیم‌گیری مدیران بنگاه‌های کوچک به نفع اهداف مقامات ارشد دولتی کاهش یافته است. اقتصاد امروز چین می‌تواند به نحو مطلوب یک اقتصاد نامتجانس توصیف شود که در آن دولت بر کالاهای راهبردی و صنایع کنترل دارد، در حالی که سایر صنایع و هم چنین بخش‌های تجاری و خصوصی به وسیله‌ی یک سیستم متعادل به بازار اداره می‌گردند. اصلاحات اقتصادی اخیر شامل خصوصی‌سازی است که در برگیرنده‌ی تبدیل شرکت‌های دولتی به شرکت‌های سهامی می‌باشد. الزامات حسابداری به شرکت‌هایی که به نازکی خصوصی شده‌اند و سایر شرکت‌های مستقل، شرکت‌های با مسئولیت محدود و هم چنین

در سال ۱۹۹۳ رهبران چین اصلاحات بلند مدتی را به تصویب رساندند که هدف آن ایجاد انعطاف‌پذیری بیشتر در جهت انطباق با بازار بود. نکات اصلی آن عبارت بودند از نظام مشارکت در مالکیت، خصوصی‌سازی، توسعه‌ی بازار سهام سازمان یافته و فهرست‌بندی و ورود سهام شرکت‌های چینی در بورس‌های غربی. علی‌رغم آن شرکت‌های دولتی هنوز بر صنایع کلیدی تسلط دارند و به همین دلیل آن را به نام اقتصاد سوسیالیستی بازار، یعنی یک اقتصاد برنامه‌ریزی شده با پذیرش بازار می‌نامند. حسابداری در چین یک تاریخ طولانی دارد. عملکرد نقش نظارتی حسابداری به ۲۲۰۰ سال قبل از میلاد در دوره‌ی حکمرانی سلسله‌ی هژلو، باز می‌گردد. اسناد تاریخی نشان می‌دهد که در دوره‌ی سلسله ژیا برای اندازه‌گیری ثروت و مقایسه‌ی عملکرد در میان دوک‌ها و شاهزاده‌ها از این سیستم حسابداری استفاده می‌شد، (۱۵۰۰ تا ۲۰۰۰ سال قبل از میلاد). کنفسیوس جوان (۴۷۹-۵۵۱ قبل از میلاد) مباشر انبار بود و نوشته‌هایش اشاره به این دارد که این شغل براساس یک دانش کامل حسابداری اجرا می‌شده است. نگهداری اسناد و رسید پرداخت‌ها تا به آن تاریخ، در میان تعالیم کنفسیوس که یکی از بزرگ‌ترین آموزگاران و فلاسفه‌ی چین باستان بود، گواهی بر سیستم حسابداری براساس ثبت وقایع تاریخی می‌باشد.

نیویورک مورد معامله قرار می‌گرفته به ترتیب ۲ و ۸ و شرکت‌هایی که استانداردهای حسابداری بین‌المللی را رعایت می‌کردند ۷ شرکت بود.^۲ بنابراین کشور چین استفاده از استانداردهای بین‌المللی را برای شرکت‌هایی که دارای سرمایه‌گذاری خارجی می‌باشند و یا تمایل به گزارشگری برون مرزی دارند مجاز دانسته است.

نارنجی‌چهی تحولات حسابداری چین
چین به نظر خیلی از افراد به عنوان غول اقتصادی قرن ۲۱ دانسته می‌شود. این کشور یک چهارم جمعیت جهان را در خود جای داده است. اصلاحات بازار این کشور اخیراً باعث رشد سریع اقتصادی‌اش شده است. در اواخر دهه‌ی ۱۹۷۰ رهبران چین حرکت اقتصادی از صورت اقتصاد اشتراکی متمرکز برنامه‌ریزی شده را به سمت اقتصاد بازار آزاد آغاز نمودند، هرچند که هنوز کنترل حزب کمونیست بر سیطره‌ی اقتصادی و سیاسی چین نمایان بود. بدین منظور، مقامات مسئول، تغییرات و حرکت‌های اقتصادی را از سیستم مالکیت خانوادگی در امور کشاورزی آغاز نمودند و آن را جایگزین سیستم قدیمی اشتراکی کردند. افزایش قدرت مقامات محلی و مدیران کارخانه‌های صنعتی باعث به وجود آمدن یک طیف وسیعی از شرکت‌های کوچک در بخش خدمات و صنایع سبک شد و موجب گشودن درها جهت افزایش تجارت و سرمایه‌گذاری خارجی گردید.

برای شخصیت‌های تجاری خارجی نظیر شرکت‌های با سرمایه‌گذاری مشترک داخلی و خارجی تعمیم یافته است. نقش دولت از مدیریت هر دو بخش خرد و کلان اقتصاد کشور تنها به مدیریت بخش کلان اقتصاد جامعه تغییر یافته است. استانداردهای حسابداری این واقعیت جدید را بازتاب می‌دهند.

مقررات و قوانین حسابداری

قانون حسابداری در سال ۱۹۹۳ اصلاح شد و تمام شرکت‌ها و سازمان‌ها را به استثنای آن‌هایی که توسط دولت کنترل می‌شد، تحت پوشش قرار داد. این قوانین شامل اصول پذیرفته شده حسابداری بود و نقش دولت و اموری را که مستلزم استفاده از رویه‌های حسابداری بود تعریف می‌کرد. مسئولیت جمع‌بندی استانداردهای حسابداری و حسابرسی به عهده وزارت دارایی است که یک نهاد دولتی محسوب می‌شود و هم چنین تحت نظارت مجلس دولتی که یک عضو کارگزار اجرایی در کابینه دارد اداره می‌شود. علاوه بر امور حسابداری و حسابرسی، این نهاد در فبال طیف وسیعی از فعالیت‌های اقتصادی مسئول است. عموماً این فعالیت‌ها شامل جمع‌بندی راهبردهای بلندمدت اقتصادی و تعیین اولویت‌ها برای تسهیم منابع دولتی است. به‌طور مشخص‌تر مسئولیت این نهاد عبارت است از: اجرای امور اقتصادی، مالیاتی و سایر سیاست‌های مرتبط مالی، تهیه بودجه سالانه دولتی و گزارشگری دوره‌ای، مدیریت درآمدها و هزینه‌های دولتی، و گسترش مدیریت مالی و نظام مالیاتی. امور حسابداری و حسابرسی در مرتبه‌ی آخر قرار می‌گیرد.

در ۱۹۹۲ وزارت دارایی چین استانداردهای حسابداری شرکت‌های تجاری (ASBE)^۳ را انتشار داد که از اول جولای ۱۹۹۳ لازم‌الاجرا گردید. بدین صورت که یک چارچوب مفهومی جامع طراحی نمود و استانداردهای جدید حسابداری برآن اساس تدوین گردید. این استانداردها علاوه بر رعایت مقررات داخلی کشور و مقررات ملی چین با مقررات بین‌المللی هماهنگی دارد. ASBE ممکن است به عنوان علامت مشخصه‌ی یک رویداد در حمایت از حرکت چین به سوی اقتصاد بازار تلقی شود. قبل از ASBE بیش‌تر از ۴۰ سیستم متفاوت حسابداری وجود داشت که در صنایع مختلف و انواع مالکیت‌ها به‌کار گرفته می‌شد. هر چند که این سیستم‌ها ممکن بود به

تنهایی یکسان باشند ولی از یک مقررات ناپایدار سرچشمه می‌گرفت. بنابراین انگیزه‌ی اصلی برای انتشار ASBE هماهنگ کردن مقررات داخلی حسابداری بود. هم چنین مقررات قبلی با مقررات بین‌المللی سازگار نبودند و برای یک اقتصاد در جهت بازار نامناسب می‌نمود. هماهنگ کردن حسابداری چین با مقررات بین‌المللی موانع ارتباطات با سرمایه‌گذاران خارجی را از میان برمی‌دارد و موجب می‌شود تا الزامات اصلاحات اقتصادی که پیش از آن شروع شده بود برآورده گردد. **نمایشگر ۱** نشان دهنده‌ی ASBE است.

بعد از انتشار ASBE وزارت دارایی بیش از ۴۰ سیستم حسابداری متحدالشکل در مورد ۱۲ صفت را که قبلاً وجود داشت با دو سیستم بر مبنای مالکیت طبق فهرست **نمایشگر ۲** جایگزین نمود. این سیستم‌ها ماهیتاً به عنوان امور دوره‌ی انتقال تلقی می‌گردد و زمانی که به عنوان استانداردهای مشخص حسابداری اعلام گردد، آن‌گاه ابلاغ خواهد شد تا در عملیات تمام شرکت‌های چینی به‌کار گرفته شود.

انجمن امور حسابداری (AAB)^۴ از تشکیلات داخل وزارت دارایی است و مسئول تهیه‌ی استانداردهای حسابداری است. فرایند استانداردگذاری شامل انجام تحقیقات ضروری محول شده به نیروهای درگیر، انتشار پیش‌نویس استانداردها و اطلاع‌رسانی به جامعه است. AAB به‌وسیله‌ی یک کارگروه مرکزی متشکل از مدیران ارشد بخش‌های AAB اداره می‌شود. این کارگروه مرکزی مسئولیت برنامه‌ریزی کلی و تعیین استانداردهای اصلی مورد نیاز و اتخاذ تصمیمات لازم را به عهده دارد.

کمیسیون بورس اوراق بهادار چین

(CSRC)^۵ دو مرکز بورس سهام چین را نظارت می‌کند. بورس شانگهای^۶ که در ۱۹۹۰ و شن جن^۷ که در ۱۹۹۱ گشایش یافت. این کمیسیون استانداردهایی را وضع کرده است که به موجب آن مقررات بازار اجرا می‌شود. تصویب پیشنهاد فروش سهام از طریق عرضه‌ی عمومی با این کمیسیون است و هم چنین مقررات افشای اطلاعات مالی اضافی توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را وضع می‌کند. بنابراین درخواست افشای اطلاعات مالی برای

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از دو مرکز دولتی صورت می‌گیرد: وزارت دارایی و کمیسیون بورس اوراق بهادار چین. **انجمن حسابداران رسمی چین (CICPA)^۸** در ۱۹۹۸ تاسیس شد. این انجمن براساس ضوابط و مقررات وزارت دارایی، چارچوب وظایف حرفه‌ای حسابداران رسمی را تنظیم می‌کند. این انجمن مسئولیت حسابرسی شرکت‌های بخش خصوصی را به عهده دارد. در حالی که انجام امور حسابرسی شرکت‌های دولتی و بخش دولتی به عهده‌ی سازمان جداگانه‌ی دیگری است. تدرین استانداردهای حسابداری بخش خصوصی، تعیین آیین رفتار حرفه‌ای، برگزاری آزمون پذیرش حسابداران رسمی به عهده‌ی انجمن حسابداران رسمی است. به‌طور کلی شاید بتوان تنظیم ضوابط و مقررات حسابداری چین را به غیر از گزارش‌هایی که مربوط به سازمان‌های دولتی است با نظام ایالات متحد مقایسه نمود.

گزارشگری مالی

دوره‌ی مالی در کشور چین برابر یکسال تقویمی است و صورت‌های مالی الزامی عبارت‌اند از:

۱- ترازنامه، ۲- صورت سود و زیان، ۳- صورت تغییرات در وضعیت مالی (صورت جریان وجوه نقد)، ۴- یادداشت‌های پیوست، و ۵- جداول پشتیبان و مؤید

یادداشت‌های پیوست شامل تغییرات در ساختار سرمایه، تخصیص سود و اصل مالیات پرداخت شده است. جداول پشتیبان و مؤید جزئیات اضافی مربوط به محتوای اقلام صورت‌های مالی را ارائه می‌کنند. صورت‌های مالی در چین باید همراه اطلاعات مقایسه‌ای و به پول ملی چین یعنی رنمینبی^۹ اظهار شود و سالانه و چهارماهه تهیه گردند، صورت‌های مالی سالانه را باید حسابداران رسمی چین حسابرسی کنند. صورت‌های مالی تلفیقی که چشم‌اندازی از وضعیت مالی گروه می‌باشد باید تهیه شود.

اندازه‌های حسابداری

روش خرید قاعدتاً باید برای گروه شرکت‌های تجاری به‌کار رود و سرفقلمی حاصل قبل از دوره‌ی انتفاع مستهلک گردد. روش ارزش ویژه وقتی که سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها از ۲۵٪ تجاوز کند به‌کار می‌رود و برای

نمایشگر ۱- استانداردهای حسابداری برای شرکت های تجاری

جهت گیری اصلی استانداردها

- مطابقت نظام یکسان حسابداری با استانداردهای بین المللی به منظور رفع نیازهای اقتصادی سوسیالیستی در جهت بازار چین.
- این استانداردها با قانون ترکیب شده است.
- مبنای تعهدی، ثبات رویه، انطباق درآمد و هزینه و افشای حقایق تماماً مورد تاکید استانداردها هستند.

دارایی ها

- به کارگیری بهای تاریخی برای دارایی ها الزامی است و وجه تمایزی بین هزینه های جاری و هزینه های سرمایه ای وجود دارد.
- دارایی ها به دو طبقه جاری و غیرجاری طبقه بندی می شوند.
- موجودی ها ممکن است با به کارگیری قراردادی ترین روش ها مانند LIFO ارزش گذاری شوند.
- دارایی های ثابت ممکن است با به کارگیری روش خط مستقیم یا بر مبنای میزان کارکرد مستهلک گردند. شرکت ها در صورت دریافت مجوز خاص می توانند از روش استهلاک نزولی استفاده نمایند.
- دارایی های نامشهود مانند سرقتلی، شناسایی می شوند و باید پیش از دوره انتفاع مستهلک گردند.

بدهی ها

- بدهی ها باید به عنوان بدهی جاری و بلندمدت طبقه بندی شوند.

حقوق صاحبان سهام

- حقوق صاحبان سهام به بخش های سرمایه - آورده شده، اندوخته های سرمایه ای اندوخته های مازاد و سود تقسیم نشده طبقه بندی می گردند. سرمایه ای - آورده شده نشان دهنده ارزش دفتری سهام صادره و سرمایه گذاری دولتی است. اندوخته های سرمایه ای نشان دهنده صرف سهام، مازاد تجدید ارزیابی دارایی ها، سرمایه ای اهدایی و غیره است. اندوخته های مازاد از محل سود انباشته شرکت کنار گذاشته می شود و سود تقسیم نشده همان سود انباشته است که به امور خاصی تخصیص نیافته است.

درآمد/ هزینه/ سود

- درآمد با به کارگیری مبنای تعهدی اندازه گیری می شود که شامل روش تکمیل کار و روش در صد تکمیل طرح های بلندمدت است.
- هزینه با به کارگیری مبنای تعهدی و به محض تحمل شناسایی می شود. شرکت هایی که از هزینه یابی استاندارد یا برآوردی استفاده می کنند باید مغایرات را در مقادیر واقعی پایان ماه جاری تعدیل کنند.
- برنامه تقسیم سود باید در صورت سود و زیان یا در یادداشت های پیوست صورت های مالی نشان داده شود.

گزارشگری مالی و افشا

- مستلزم گزارش هایی متشکل از ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت تغییر در وضعیت مالی (یا صورت جریان وجوه نقد)، جداول تاییدکننده، یادداشت ها و یادداشت های توضیحی است.
- صورت های مالی مقایسه ای مورد نیاز است.
- صورت های مالی تلفیقی در صورت ۵۰٪ مالکیت یا بیشتر مورد نیاز است به استثنای شرکت هایی که برای تلفیق مناسب نیستند.
- یادداشت های صورت های مالی، باید روش های حسابداری پذیرفته شده را افشا کنند، هم چنین تغییر در روش های حسابداری، شرح اقلام غیرعادی و سایر جزئیات و توضیحات به نحو مطلوب باید افشا شود.

مالکیت بیش از ۵۰٪ صورت های مالی تلفیقی
تهیه می شود. در مورد صورت های مالی ارزی
واحدهای خارجی، اقلام ترازنامه به نرخ پایان
سال و اقلام صورت سود و زیان به نرخ متوسط
۶۰ طی سال تسعیر می گردد و هرگونه تفاوت ناشی از
تسعیر در حقوق صاحبان سهام نشان داده می شود.
باوجود آن که مقیاس های حسابداری در
چین عموماً مطابق با استانداردهای حسابداری
بین المللی است ولی در بعضی نکات تفاوت
دارند. عمده ترین تفاوت در زمینه مالیات است.
مثلاً در کشور چین روش استهلاک خط مستقیم
به کار می رود زیرا قوانین مالیاتی آن را تعیین
می کند. (روش استهلاک نزولی در بعضی شرایط
مجاز است ولی قبل از به کارگیری آن کسب اجازه
از مقامات مالیاتی الزامی است. قانون مالیات

سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

آموزش نامحدود سه ماه پشتیبانی کاراجتی هادام العمر

ARCA

سازمان حسابداری اخبار آرک

تهران - خیابان ولیعصر - پلاک ۱۰۰

تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۸۸۸۸۸

نظام های مبتنی بر نوع صفت:

- * نظام حسابداری شرکت های تولیدی
- * نظام حسابداری شرکت های تجاری
- * نظام حسابداری شرکت های ارتباطات و حمل و نقل زمینی
- * نظام حسابداری شرکت های ارتباطات و حمل و نقل ریلی
- * نظام حسابداری شرکت های ارتباطات و حمل و نقل هوایی
- * نظام حسابداری شرکت های ارتباطات از راه دور و خدمات پستی
- * نظام حسابداری واحدهای بیمارستانی
- * نظام حسابداری شرکت های ساختمانی
- * نظام حسابداری شرکت های سرمایه گذاری در اموال غیر منقول (زمین و مستغلات)
- * نظام حسابداری شرکت های کشاورزی
- * نظام حسابداری موسسات مالی
- * نظام حسابداری شرکت های بیمه

نظام های مبتنی بر نوع مالکیت:

- * نظام حسابداری شرکت های همکاری اقتصادی خارجی (باسرمایه گذاری خارجی)
- * نظام حسابداری شرکت های سهامی

مستهلك می گردند از آنجا که زمین و بیش تر اموال صنعتی در چین تحت مالکیت دولت است، شرکت هایی که حق استفاده از زمین و اموال صنعتی را به دست می آورند، آن ها را به عنوان دارایی های نامشهود نشان می دهند.

۶- هزینه های تحقیق و توسعه در بعضی شرایط می توانند سرمایه ای تلقی شوند. طبق مقررات حسابداری کلیه قراردادهای اجاره، عملیاتی محسوب می شوند و هیچ ضابطه ای برای مالیات های انتقالی به آینده وجود ندارد.

۷- بدهی های احتمالی شناسایی نمی شود و هرگونه ذخیره ی توسعه نیز ممکن است خارج از سود انباشته و در حسابی جداگانه نگهداری شود.

عمر مفید دارایی ها و ارزش اسقاط آن ها را تعیین می کند. در مقایسه با مقررات بین المللی، ارزش های تاریخی صریح تر مورد حمایت هستند و محافظه کاری به طور محدود تر استفاده می شود. مثلاً: ۱- روش ارزیابی اقل بها یا قیمت بازار برای موجودی ها پذیرفته نیست.

۲- ذخیره ی مطالبات مشکوک الوصول تنها تا ۳ درصد مانده ی حساب های دریافتی پذیرفتنی است.

۳- سرمایه گذاری های بلندمدت به علت کاهش دائمی در ارزش آن ها تقلیل نمی یابد.

۴- ارزش های تاریخی مبنای ارزش گذاری دارایی های مشهود است. ارزش دفتری به خاطر نوسان های قیمت های بازار تعدیل نمی گردد.

بنابراین موجودی های راکد به بهای تمام شده ارزیابی می شوند (باوجود آن که زیان های احتمالی آن در یادداشت های

پیوست افشا می شود). روش های اولین صادره از اولین وارده، میانگین موزون و اولین صادره از آخرین وارده جزء روش های ارزش گذاری قابل قبول برای موجودی ها محسوب می شوند.

۵- دارایی های نامشهود تحصیل شده به قیمت تمام شده ثبت می گردند و در پیش از دوره انتفاع

- 1- Choi, Frost, Meek "International Accounting", Prentice Hall, 2000
- 2- Ibid
- 3- Accounting Standards for Business Enterprises (ASBE)
- 4- The Accounting Affairs Board (AAB)
- 5- The China Securities Regulatory Commission (CSRC)
- 6- Shanghai
- 7- Shenzhen
- 8- The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA)
- 9- Renminbi

مدیریت مبتنی بر ارزش

کیفیت مانند هزینه‌های قراضه کردن کالا، دوباره کاری و تولید مجدد و فرایند مهندسی مورد نیاز جهت رفع عیب است. همان‌طور که در روش درست به هنگام ملاحظه شد، هدف مدیریت کیفیت جامع^{۱۲} آن است که هزینه‌های داخلی کالاهای رد شده کاملاً حذف شود و در زمینه رسیدن به هدف تولید کالاهای بی‌عیب تلاش می‌شود.

۲- هزینه‌های ارزیابی به مقایسه‌ی کیفیت کالاهای ساخته شده با استانداردهای وضع شده مربوط می‌شود و شامل هزینه‌های بازرینی و هزینه‌های تحصیل و سایر کنترل‌ها می‌باشد. اگر فروشندگان کالاها سیستم مدیریت کیفیت جامع داشته باشند در آن صورت هزینه‌های بازرینی کالاهای خریداری شده حذف می‌گردد.

۳- هزینه‌های پیش‌گیری به هزینه‌هایی می‌گویند که برای اطمینان از این که معایب اساساً از همان ابتدا واقع نشوند، انجام می‌شود. این‌گونه هزینه‌ها شامل هزینه‌ی تعمیرات پیش‌گیرانه و نگهداری تجهیزات آموزشی کیفیت به کارکنان خط تولید و همچنین ایجاد کیفیت در فرایندهای طراحی و تولید است.

هدف شرکت‌ها بدون توجه به این که در چه محیطی فعالیت می‌کنند مشابه است و آن عبارت از کسب حداکثر بازدهی ممکن روی وجوه فراهم آورندگان سرمایه است. این بازده باید به اندازه‌ای باشد تا ریسکی را که فراهم‌کنندگان سرمایه می‌پذیرند جبران کند. به همین قیاس، هدف حسابداری مدیریت بدون توجه به شرایط محیطی، ارزیابی روش‌هایی است که برای ارزیابی شرایط و ارزیابی راه‌حل‌های مناسب به مدیران جهت تصمیم‌گیری به منظور دستیابی به اهداف شرکت یاری دهد.

"شرکت‌های جهانی" اهدافشان را با دنبال کردن بهبود مستمر در عواملی می‌دانند که ثابت شده است برای مشتریان

اهمیت دارد. این عوامل عبارتند از:

۱- نوآوری، ۲- انعطاف‌پذیری، ۳- زمان‌های انتظار کوتاه، ۴- کیفیت و، ۵- بهای تمام شده.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی^{۱۳} معبری برای اجرای سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش^{۱۴} در این بخش نگاهی خواهیم داشت به مفاهیم مدیریت مالی ارزش آفرینی و مدیریت مبتنی بر ارزش. موسسات مشاوره‌ی مالی و مدیریت، سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش را به‌عنوان راه‌حلی بنیادی برای بهبود اساسی در عملکرد شرکت‌ها در رویارویی با چالش‌های جدید پیشنهاد می‌نمایند. اما بین مفاهیم مدیریت مبتنی بر ارزش و ارزش افزوده‌ی اقتصادی همپوشی وجود دارد و باعث ابهاماتی شده است. معمولاً مفهوم مدیریت مبتنی بر ارزش خیلی فراگیرتر و جامع‌تر از مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی است. با این حال ملاحظه می‌شود بعضی افراد حرفه‌ای این اصطلاحات را به‌جای یکدیگر استفاده می‌کنند. آن‌سان که یکی از صاحب‌نظران^{۱۵} مدیریت مبتنی بر ارزش می‌گوید که:

"سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش یعنی در یک واحد تجاری سیستم‌ها، فرایندهای کلیدی و افراد به سمت ارزش آفرینی سوق داده شوند و جهت‌گیری این سیستم‌ها به سمت ارزش آفرینی باشد. به عبارتی به کلیه‌ی افراد در رده‌های مختلف سازمان این تفکر القاء شود که چرا و چگونه بایستی در بین تصمیمات خود تقدم قائل شوند و تصمیماتی را مقدم بدانند که در ایجاد ارزش و ثروت آفرینی موثرند"

یک برنامه‌ی جامع مدیریت مبتنی بر ارزش اجزای زیر را در برمی‌گیرد:

۱- برنامه‌ریزی راهبردی، ۲- تخصیص سرمایه (مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها)، ۳- بودجه‌های عملیاتی، ۴- اندازه‌گیری عملکرد، ۵- طرح‌های پاداش مدیریت و کارکنان، ۶- تنظیم ارتباطات داخلی سازمان، ۷- تنظیم ارتباطات خارجی سازمان.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی که به آن سود باقی‌مانده هم می‌گویند بر مبنای نظریه‌ی سود اقتصادی^{۱۶} است. بر این اساس ثروت زمانی ایجاد می‌شود که یک واحد تجاری بتواند تمامی هزینه‌های عملیاتی و همچنین هزینه‌های سرمایه‌اش را پوشش دهد. ارزش افزوده‌ی اقتصادی به عنوان یک راه‌حل بدیل برای نگاه به عملکرد واحد تجاری است و اندازه‌ای است که می‌توان بر مبنای آن به ارزیابی عملکرد پرداخت. اما صرف این نگرش به ارزش افزوده‌ی اقتصادی، برداشت محدود و تنگ‌نظرانه‌ای است. زیرا به این مطلب که ارزش افزوده‌ی اقتصادی سهم درخور توجهی در مدیریت ارزش آفرینی دارد توجه نمی‌شود حال آن که ارزش افزوده‌ی اقتصادی معبری برای پیاده نمودن نظریه‌ی مدیریت مبتنی بر ارزش است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی بازوی مساعدی در خدمت مدیریت خلق ارزش است. درست است که یکی از کاربردهای اولیه‌ی ارزش افزوده اقتصادی ارزیابی عملکرد است اما اگر نقش آن را به این حد محدود بدانیم به خطا رفته‌ایم. ارزش افزوده‌ی اقتصادی را می‌توان به عنوان اندازه‌ای برای صورت‌بندی و اجرای راهبردها دانست و با هر یک از وظایف مذکور (اجزای سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش) مرتبط کرد.

زمانی که مدیران به صورت‌بندی راهبردها می‌پردازند این راهبردها بایستی در راستای حداکثرسازی جریان ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده‌ی واحد تجاری باشد. تخصیص سرمایه و مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها هم می‌تواند با استفاده از ضابطه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی صورت گیرد. ارزش افزوده‌ی اقتصادی فراهم‌کننده‌ی انگیزه‌ی لازم برای مدیران است که به دنبال اجرای سرمایه‌گذاری‌های ارزش آفرین هستند. تهیه و تنظیم طرح‌های انگیزشی مدیران و کارکنان می‌تواند حول محور ارزش افزوده‌ی اقتصادی صورت گیرد. یکی از مزیت‌های ارزش افزوده‌ی

سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود سه ماه پیشتیبانی کاراخرتی هادام العمر

Ark

شرکت آرک

تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۰۰
تلفن: ۰۲۱-۸۸۸۸۸۸۸۸
وبسایت: www.ark.com

صورت‌بندی برنامه‌ی راهبردی، تخصیص سرمایه، تنظیم بودجه‌های عملیاتی، ارزیابی عملکرد بخش‌های تابعه، تهیه و تنظیم طرح‌های انگیزشی مدیران و کارکنان و تنظیم ارتباطات داخلی و خارجی سازمان می‌تواند حول ضابطه‌ی ایجاد ارزش افزوده اقتصادی صورت گیرد. بی‌مناسبت نیست که مدل محاسبه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی نیز به اختصار معرفی گردد:

$$EVA = NOPAT - CAPITAL CHARGES$$

$$NOPAT = (RONA)(CAPITAL)$$

$$CAPITAL CHARGES = (CAPITAL)(WACC)$$

$$EVA = (RONA)(CAPITAL) - (CAPITAL)(WACC)$$

$$EVA = (CAPITAL)(RONA - WACC)$$

حداکثرسازی ارزش ثروت سهامداران با منافع سایر گروه‌های ذی‌نفع در تضاد نیست. بیان توانایی مدیران در جهت ارزش آفرینی نیازمند ابزارهای تشخیصی لازم است. بایستی ابزارها و زبانی فراهم باشد که تامین‌کنندگان سرمایه را متقاعد سازد و جوه سرمایه‌گذاری شده‌ی آنان با بهره‌وری و سودآوری لازم به کار گرفته شده است.

شواهد زیادی وجود دارد که شرکت‌هایی که دارای شهرت و اعتبار درزمینه‌ی تولید محصولات و خدمات کیفی، توانایی در جذابیت و نوآوری در محصولات جدید، حفظ مشتریان معتبر و ایفای مسئولیت‌های همگانی هستند از دیدگاه بازار سرمایه هم موفق و جذاب می‌نمایند. این شواهد بیانگر آن است که یک واحد تجاری زمانی می‌تواند برای سهامدارانش ارزش بیافریند که قادر باشد ارزش‌هایی را به سایر گروه‌های بنیانگذار و پدید آورنده‌ی واحد تجاری منتقل سازد. فرضاً اگر مشتریان راضی نباشند از رقبا خرید می‌کنند. اگر کارکنان احساس کنند از تسواناسایی‌ها و استعدادهایشان استفاده نمی‌شود و عملکردشان هماهنگ نیست به جاهای دیگر خواهند رفت.

در سال ۱۹۹۵ شرکت کوکاکولا، که یکی از بزرگ‌ترین ارزش آفرین‌ها در سطح جهانی است ادعا کرد که: "کوکاکولا برای هر کسی که آن را لمس کند ارزش می‌آفریند." ۱۷

اقتصادی آن است که اجرای اهداف می‌تواند به بخش‌های زیر مجموعه‌ی واحد تجاری محول شود و سهم هر بخش در ارزش افزوده‌ی اقتصادی مشخص شود یعنی به جای نگرش به کل ارزش افزوده‌ی اقتصاد به ارزش افزوده‌ی اقتصادی هر بخش نگاه کرد. بدین ترتیب اهداف بخش‌ها که افزایش ارزش افزوده‌ی اقتصادی است با نیازهای بازار سرمایه که ثروت آفرینی است پیوند می‌خورد و هم‌سو می‌شود.

همان‌گونه که در بالا گفته شد تنظیم ارتباطات داخلی و خارجی از عناصر اصلی سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی یک ابزار بسیار موثر ارتباطی است که بین مدیران عملیاتی و مدیران بالایی ارتباط برقرار می‌کند و نهایتاً اهداف بازار سرمایه را با اهداف بخش‌های مختلف مرتبط و هم‌سو می‌کند. این مفهوم هدف ارزش آفرینی را با عملکرد مدیران و بالتبع پاداش‌هایشان مرتبط می‌کند. به‌طور خلاصه می‌توان گفت ارزش افزوده‌ی اقتصادی یاور واحدهای تجاری برای اجرای سیستم جامع مدیریت مبتنی بر ارزش است. وقتی که به ارزش افزوده‌ی اقتصادی به این حالت جامع و فراگیر نگریسته شود در این صورت با مفهوم مدیریت مبتنی بر ارزش هم‌گرایی پیدا می‌کند.

به‌طور خلاصه پیاده نمودن سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش نیازمند اندازه‌هایی برای بررسی و ارزیابی عملکرد واحد تجاری است. سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش باید بداند عملکرد جاری واحد تجاری به چه میزان ارزش می‌آفریند. از دیدگاه سهامداران نیز مهم است بدانند چه اندازه‌ای بهترین شاخص اندازه‌گیری عملکرد است و ارزش‌ها تا چه میزان افزایش یافته است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی اندازه‌ای پیشنهادی برای ارزیابی عملکرد واحد تجاری و شاخصی برای ارزش آفرینی ناشی از عملکرد است. ارزش افزوده‌ی اقتصادی معبری است که با اجرای آن عناصر و اجزای سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش اجراء می‌شود.

جدول ۱ فهرست برخی از کشورهای کهنه به ارزش افزوده‌ی اقتصادی توجه کرده‌اند

Coca-Cola	Lafarge	SPX
Quaker Oats	Siemens	Herman Miler
Boise Cascade	Tate & Lile	The U.S.Postal Service
Briggs & Stratton	Telecom Newzealand	Telstra

فعلی خارج است. اسامی تعداد محدودی از این شرکت‌ها در جدول ۱ آورده می‌شود. در سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش از آنجا که نخستین هدف بنگاه‌ها ثروت آفرینی برای سهامداران است لذا اندازه‌ی مهمی که به عنوان شاخص ارزش آفرینی واحدهای تجاری برای سهامداران در نظر گرفته می‌شود اندازه‌ی ارزش افزوده‌ی بازار^{۲۰} است. این اندازه یک اندازه‌ی خارجی از ارزیابی عملکرد است و تبلور دیدگاه بازار سرمایه نسبت به ارزش‌های شرکت است. افراد حرفه‌ای ارزش افزوده‌ی بازار را بهترین اندازه‌ی عملکرد مبتنی بر ارزش می‌دانند.

ارزش افزوده‌ی بازار از تفاوت بین ارزش بازار شرکت (شامل سهام و بدهی) و جمع سرمایه‌ی سرمایه‌گذاری شده در شرکت به دست می‌آید:

$$MVA = \text{Market Value} - \text{Invested Capital}$$

در این معادله ارزش بازار معادل با ارزش تجاری^{۲۱} واحد تجاری است. به عبارتی حاصل جمع ارزش بازار بازگو کننده‌ی تمامی ادعاهایی است که در یک تاریخ معین نسبت به شرکت وجود دارد. مجموع ارزش بازار بدهی‌ها (VD) و ارزش بازار حقوق مالکان (VE) تعیین‌کننده‌ی ارزش شرکت (VF) است:

$$VF = VE + VD$$

چگونه می‌توان تشخیص داد یک واحد تجاری ارزش آفرین است و در ثروت آفرینی برای سهامدارانش موفق است. در پاسخ بایستی به ارزش بازار آن اشاره نمود.

می‌شود و کتاب‌های متعددی در زمینه‌ی سیستم مدیریت مبتنی بر ارزش و راه‌کار اجرایی آن یعنی ارزش افزوده‌ی اقتصادی به رشته‌ی تحریر درآمده است. مجله‌ی فورچون، مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی را کلید واقعی ثروت آفرینی معرفی می‌کند.^{۱۸} یا در نوشته‌ای دیگر از آن با عنوان "یک راه جدید برای سوداگری"^{۱۹} نام می‌برد. شرکت استرون استوارت نیز یک بانک اطلاعاتی دایر نموده است و شرکت‌ها را برحسب ارزش افزوده‌ی اقتصادی‌شان رتبه‌بندی کرده است.

هم‌چنین در محافل حرفه‌ای و سیاستگذاران رشته‌ی حسابداری نیز آثاری ملاحظه می‌شود. کارگروه ویژه‌ی بهبود گزارشگری مالی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) به نام کارگروه جنکینز در سال ۱۹۹۴ برای بهبود گزارشگری مالی پیشنهاد می‌کند شرکت‌هایی که برای مقاصد تصمیم‌گیری داخلی‌شان از ارزش افزوده‌ی اقتصادی استفاده می‌کنند از این مفهوم برای گزارشگری خارجی‌شان نیز استفاده کنند.

در بخش حرفه‌ای و اجرایی نیز شرکت‌های متعددی در سطح جهان به ارزش افزوده‌ی اقتصادی توجه نموده‌اند و برای مقاصد ارزیابی عملکرد داخلی، مقایسه‌ی عملکرد بخش‌های داخلی، تهیه و تنظیم طرح‌های پاداشی و انگیزشی مدیران به این مفهوم توجه نموده‌اند. ذکر اسامی کامل این شرکت‌ها و دیدگاه آنها نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی از حوصله‌ی بحث

این سخن بدان معنی است هر ذی‌نفعی با این شرکت ارتباط برقرار کند برای این تجربه پیشیمان نخواهد شد و ارزش‌هایی را کسب می‌کند. گرچه به نظر می‌رسد سخن فوق تا حدودی شعارگونه و غلوآمیز باشد اما این شعار یک گرایش و طرز تفکری را در میان مدیران کوکاکولا ایجاد می‌کند و آن این که اولین وظیفه‌شان ارزش آفرینی برای سهامداران است. این وظیفه صرفاً زمانی دست یافتنی است که سایر گروه‌های ذی‌نفع هم راضی باشند و ارزش‌هایی هم به آنها انتقال یابد. به عنوان مثال زمانی که در سال ۱۹۹۹ در کشور بلژیک در محصولات کوکاکولا آلودگی‌هایی مشاهده شد. به‌رغم آن که فروش شرکت در این کشور درصد ناچیزی از کل فروش جهانی است با این حال قیمت سهام تحت تاثیر قرار گرفت یا هنگامی که کوکاکولا به عدم رعایت الزامات قانونی در کشورهای فرانسه و ایتالیا متهم گردید پیامدهای نامساعدی برای سهامداران به بار آمد.

استوارت در یک سخنرانی تحقیقی که در سال ۱۹۹۴ ایراد کرد و بعداً در شماره‌ی نوامبر و دسامبر ۱۹۹۵ مجله‌ی هاروارد بیزینس ریویو چاپ شد بیان می‌کند:

"ارزش افزوده‌ی اقتصادی بهترین اندازه از ثروت آفرینی است و بهتر از سایر اندازه‌های حسابداری تغییرات ارزش در ثروت سهامداران را تبیین می‌کند".

امروزه در محافل علمی و دانشگاهی نیز توجه زیادی به ارزش افزوده‌ی اقتصادی

سرمایه‌گذارانی که در تامین سرمایه مشارکت نموده‌اند انتظار دارند مدیران واحد تجاری با بهره‌وری کامل این سرمایه‌ها را سرمایه‌گذاری کنند. ارزش بازار انعکاسی از قضاوت بازار نسبت به کارایی و موفقیت مدیران است. هر چقدر ارزش بازار بیشتر باشد سرمایه‌گذاران نیز انتظار دارند مدیران سرمایه‌های آنها را با کارایی و بهره‌وری بیشتری به کار گیرند و مبالغ بیشتری به آنها منتقل سازند. اگر در یک تاریخ معین مبلغ سرمایه‌های سرمایه‌گذاری شده را از ارزش بازار یک واحد تجاری کسر نماییم ارزش افزوده‌ی بازار محاسبه می‌شود.

چنانچه ارزش افزوده‌ی بازار منفی باشد تعبیرش از دیدگاه بازار سرمایه این است که ارزش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌های انجام شده توسط مدیران کم‌تر از ارزش سرمایه‌ای است که از بازار سرمایه در اختیار آنها قرار داده است. به زبان دیگر ارزش تجاری (قابل دادوستد) واحد تجاری کم‌تر از ارزش سرمایه‌ای است که در آن سرمایه‌گذاری شده است یعنی مدیران ثروت‌ها را تباه و ضایع نموده‌اند.

هدف واحدهای تجاری در وهله‌ی نخست باید خلق ارزش افزوده‌ی بازار بیشتر باشد. به این نکته توجه نماییم که دستیابی به ارزش افزوده‌ی بازار بالاتر بدان معنی نیست که چون ارزش بازار شرکت در بازار سرمایه افزایش یافته است به همان میزان نیز سرمایه‌ی در اختیار واحد تجاری هم افزایش یافته باشد. هدف بزرگ‌تر کردن اندازه‌ی شرکت نیست، هدف قدرتمندتر کردن آن است. به عنوان مثال اگر یک واحد تجاری اقدام به تامین مالی از بازار سرمایه‌ی به مبلغ ۲۰ میلیون واحد پولی بنماید و سپس این مبلغ را در طرح‌هایی سرمایه‌گذاری کند که نرخ بازدهی آنها معادل هزینه‌ی سرمایه‌شان است در این صورت ارزش بازار شرکت ۲۰ میلیون واحد پولی افزایش می‌یابد و هم‌زمان سرمایه‌ی به کار گرفته شده نیز ۲۰ میلیون واحد پولی افزایش می‌یابد به‌رغم آن که ارزش بازار شرکت ۲۰ میلیون واحد پولی افزایش یافته

است. اما چون هیچ‌گونه ارزش افزوده‌ی اقتصادی ایجاد نشده است لذا تغییری نیز در ارزش افزوده‌ی بازار به وجود نمی‌آید.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی صرفاً زمانی افزایش می‌یابد که نرخ بازدهی ناشی از سرمایه‌گذاری بیشتر از نرخ هزینه‌ی سرمایه است. هرگاه سرمایه‌های جدید تامین شده از بازار سرمایه در طرح‌های ارزش‌آفرین سرمایه‌گذاری شود (آنهایی که ارزش فعلی خالص مثبت دارند)، آنگاه ارزش افزوده‌ی بازار افزایش می‌یابد، و بالعکس هرگاه سرمایه‌های جدید در طرح‌هایی سرمایه‌گذاری شود که نرخ بازدهی آنها کم‌تر از هزینه‌ی سرمایه‌شان است (آنهایی که ارزش فعلی خالص منفی دارند) ارزش افزوده‌ی بازار کاهش می‌یابد.

ارزش افزوده اقتصادی مبتنی بر نظریه‌ی سود اقتصادی است. برخی از اقتصاددانان معتقدند که واحد تجاری بایستی آن‌قدر درآمد داشته باشد که نه تنها هزینه‌های عملیاتی‌اش را پوشش دهد بلکه تمامی هزینه‌های سرمایه‌اش را نیز پوشاند. بدون توجه به سود اقتصادی نمی‌توان ادعا کرد ثروتی برای سهامداران ایجاد شده است. نظریه‌ی سود اقتصادی مرید ارتباط ارزش افزوده‌ی اقتصادی با ثروت سهامداران است.

از لحاظ نظری، ارزش بازار در مدل ارزش افزوده‌ی اقتصادی دارای دو بخش است: ۱- ارزش عملیات جاری و ۲- ارزش رشدهای آینده. بدین ترتیب ارزش یک واحد تجاری از دو بخش تشکیل می‌شود: ارزش رشدهای آینده + ارزش عملیات جاری = ارزش بازار

$$\text{Market Value} = \text{Current Operating Value} + \text{Future Growth Value}$$

$$MV = COV + FGV$$

ارزش عملیات جاری تحت تاثیر سرمایه به کار گرفته شده در واحد تجاری و همچنین ارزش افزوده‌ی اقتصادی ناشی از عملکرد و تصمیمات گذشته‌ی واحد تجاری است. وقتی که سرمایه‌ی سرمایه‌گذاری شده در زمان حال را با ارزش سرمایه‌ای ارزش افزوده‌های اقتصادی ناشی

آموزش محدود سه ماه پیشینمایی کارافزای مادام العمر
 سیستم مدیریت خانه . جایگانی . چاپ ارک

تجاری بیش از ارزش سرمایه‌ی به‌کار گرفته شده باشد، آن‌گاه ارزش افزوده‌ی بازار ایجاد شده است و در واقع ثروت سهامداران افزایش یافته است یعنی:

$$MVA = MV - IC$$

با جایگزین نمودن معادله‌ی نظری ارزش شرکت در معادله‌ی با ارزش افزوده‌ی بازار می‌توان نوشت:

$$MVA = IC + PV \text{ of All Future EVA} - IC$$

$$MVA = PV \text{ of All Future EVA}$$

پس می‌توان نتیجه گرفت ارزش افزوده‌ی بازار تابعی از انتظارات بازار سرمایه نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده است و هر قدر ارزش افزوده‌ی بازار بزرگ‌تر باشد بازار سرمایه انتظار دارد ارزش افزوده‌ی اقتصادی بیشتری در آینده ایجاد شود. به زبان دیگر ارزش افزوده‌ی اقتصادی منبع و سرچشمه‌ی ارزش افزوده‌ی بازار و نهایتاً ثروت آفرینی برای سهامداران است.

در این نوشتار تلاش گردید تا ضمن معرفی نظریه‌ی نسبتاً جدید مدیریت مبتنی بر ارزش نقش حسابداری مدیریت و روش‌ها و نگرش‌های جدیدی که در حسابداری مدیریت طی سال‌های اخیر در ایجاد ارزش آرایه گردیده است بررسی شود. براین اساس می‌توان نتیجه گرفت که مدیریت تولید با آرایه‌ی راه‌کارهایش، در جهت اجرای مدیریت مبتنی بر ارزش گام برمی‌دارد. این راه‌کارها شامل استفاده از رایسانه در طراحی فرایندهای تولیدی، برنامه‌ریزی مواد اولیه، برنامه‌ریزی منابع تولید و فناوری تولید بهینه می‌باشد. هم‌چنین استفاده از روش‌های مدیریت مبتنی بر فعالیت، روش‌های به‌هنگام و مدیریت کیفیت جامع نیز از جمله راه‌کارهای حسابداری مدیریت در اجرای مدیریت مبتنی بر ارزش است.

از جنبه‌ای دیگر این نوشتار تاکید بر استفاده از ارزش افزوده‌ی اقتصادی به عنوان معیری برای اجرای مستقیم مدیریت

شرکت متأثر از بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده نیز خواهد بود. لذا ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده از دو منبع ایجاد می‌شود یکی تداوم سطح عملکرد فعلی و تکرار ارزش افزوده‌ی فعلی و دیگری بهبود و رشد در عملیات آینده که باعث بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی می‌شود. ارزش فعلی رشد در ارزش افزوده‌ی اقتصادی مورد انتظار به عنوان ارزش رشدهای آیسنده شناخته می‌شود. بنابراین می‌توان نوشت:

$$FGV = \text{Present Value of Expected Improvement in EVA}$$

بدین ترتیب ارزش بازار شرکت طبق مدل نظری عبارت است از:

$$MV = COV + FGV$$

$$MV = \left[IC + \frac{EVA}{WACC} \right] + (PV \text{ of Expected Improvement in EVA})$$

$$MV = IC + PV \text{ of All Future EVA}$$

از این رو از لحاظ نظری ارزش یک شرکت در یک تاریخ معین تابعی از انتظارات بازار سرمایه نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده است. افزایش این انتظارات باعث افزایش ارزش شرکت در زمان حال در بازار می‌شود. بنابراین ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده از دو منبع ایجاد می‌شود یکی تداوم سطحی از عملکرد که قبلاً بدان دست یافته‌ایم یعنی تکرار ارزش افزوده‌ی اقتصادی فعلی و دیگری بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده که به دلیل رشد سرمایه‌گذاری‌ها و افزایش کارایی‌ها می‌باشد. آنچه این معادلات بیان می‌کنند آن است که قیمت بازار سهام تحت تاثیر انتظارات نسبت به آینده است و عامل اصلی شکل‌دهنده‌ی انتظارات نگاه به ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده است.

ارزش بازار یک واحد تجاری تعیین کننده‌ی توانایی آن در خلق ارزش است. زیرا ارزش بازار تابعی از انتظارات بازار نسبت به ارزش افزوده‌ی اقتصادی آینده است که با یک نرخ تنزیل مناسب به ارزش حال تبدیل شده است.

قبلاً اشاره گردید اگر ارزش بازار واحد

از عملکرد فعلی جمع می‌زنیم در واقع ارزش عملیات جاری واحد تجاری را محاسبه می‌کنیم. به عبارت دیگر تصمیمات گذشته‌ی واحد تجاری باعث ایجاد ارزش افزوده‌ی فعلی می‌گردد و در ارزش حال شرکت موثر است. به عبارتی می‌توان نوشت:

$$COV = \text{Invested Capital} + \text{Capitalized Value of Current EVA}$$

اگر فرض نساییم ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری به‌طور دائمی در سال‌های آینده تکرار شود در این صورت ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری بر متوسط هزینه‌ی سرمایه^{۲۲} تقسیم می‌شود تا ارزش فعلی ارزش افزوده‌ی اقتصادی به دست آید همان ارزش سرمایه‌ای ارزش افزوده‌ی اقتصادی ناشی از عملکرد فعلی است:

$$COV = IC + \frac{EVA}{WACC}$$

این رابطه بدان معنی است که اگر بازار سرمایه انتظار داشته باشد همان ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری بدون رشد و به حالت دائمی در سال‌های آینده تکرار شود در این صورت ارزش بازار شرکت برابر است با سرمایه‌ی سرمایه‌گذاری شده در زمان حال به اضافه‌ی ارزش فعلی ارزش افزوده‌ی اقتصادی جاری که با نرخ متوسط هزینه‌ی سرمایه تنزیل شده است. به عبارت دیگر ارزش شرکت که تحت تاثیر تصمیمات گذشته است در ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال جاری انعکاس می‌یابد.

$$\text{Market Value} = COV$$

یعنی: اما بازار ممکن است به دلیل توان بالقوه‌ی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها انتظار رشد و بهبود در ارزش افزوده‌ی اقتصادی سال‌های آینده را هم داشته باشد و برای رشد آیسنده‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی ارزشی را قائل باشد که به آن ارزش رشدهای آینده می‌گوییم.

اگر بازار انتظار داشته باشد به‌دنبال تصمیمات آینده‌ی مدیریت ارزش افزوده‌ی اقتصادی رشد یابد در این صورت ارزش

سیستم پرسیل و حقوق دستمزد آرک

آموزش نامحدود سه ماه پشتیبانی کاراقتی مادام العمر

Press.

- 4- Bromvich, M. and Bhimani, A. (1994), "Management Accounting Pathways to Progress", Chartered Institute of Management Accountants.
- 5- Ckins, Gray. (1999) "Learning to Love ABC", Journal of Accountancy. August.
- 6- Cobb, I. (1993) "JIT and the management accountant: A case study of current UK practice" chartered institute of management accountants.
- 7- Degamo, E.P., Black, J.T. and Khoshehr, R.A. (1984), "Materials and Processing in Manufacturing", Macmillan, Chapter 38.
- 8- Drucker, P.F. (1990), "The Emerging Theory of Manufacturing", Harvard Business Review, May/ June, 94-102.
- 9- Dury, C. (1996) "Management and Cost Accounting", 4th Edition, Thomson.
- 10- Fabozzi, J. Frank and James L. Grant, "Value Based Metrics foundation and practice" FJF, 2000.
- 11- Freher, E.W. "Designing the Annual Management Incentive Plan. A guide to Compensation Management" John Wiley & Sons, 1997, pp.161-175.
- 12- Howell, R.A., Brown, J.D., Soucy, G.R. and Seed, A.H. (1987), "Management Accounting in the New Manufacturing Environment", National Association of Accountants.
- 13- Mackey, J. and Thomas, M. (1995), "Costing and the New Operations Management", in issues in management accounting (Editors, D. Ashton, T. Hopper and R.W. Scapens), Prentice Hall.
- 14- Scarlett, R.C. and Wilks, C. (2001), "Management Accounting-Performance Management", The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA).
- 15- Stern, M. Joel and John, S. Shiely "The EVA Challenge" Wiley & sons, Inc, 2001.
- 16- Tully, S. "The Real Key to Creating Wealth" Fortune, September 20, 1993, pp.38-50.
- 17- Wallace, J.S. "Adopting Residual Income-Based Compensation Plans: Do you get what you pay for? Journal of accounting of economics, 1997, pp.275-300.
- 18- Young, S. David, and Stephen, F.O'Byrne, A practical guide to implementation EVA and value based management, McGraw Hill, 2001.

مبثنی بر ارزش و هم‌سویی معیارهای ارزیابی عملکرد مدیران و ارزش آفرینی از دیدگاه بازار سرمایه است.

از دیدگاه ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش شرکت شامل ارزش عملیات و ارزش رشد‌های آینده است. در این نوشتار نشان دادیم که ارزش افزوده‌ی بازار نیز نهایتاً چیزی جز ارزش فعلی ارزش افزوده‌های اقتصادی آینده‌ی شرکت نیست. بنابراین ارزش شرکت با ارزش افزوده‌ی اقتصادی گره خورده است.

- 1- world Class manufacturing
 - 2- computer-aided design
 - 3- advanced manufacturing technologies
 - 4- computer- aided manufacturing
 - 5- computer numerical control
 - 6- robots
 - 7- computer-integrated manufacturing
 - 8- flexible manufacturing system
 - 9- material requirements planning
 - 10- manufacturing resources planning
- از آنجایی که برنامه‌ریزی مواد اولیه مورد نیاز به اختصار MRP شناسایی می‌شود لذا برنامه‌ریزی منابع تولید را MRP₂ می‌شناسیم.
- 11- optimised production technology
 - 12- total quality management
 - 13- economic value added
 - 14- value based management
 - 15- Jame A. Knight, Value-Based Management McGraw Hill, 1977.
 - 16- economic profit theory
 - 17- Coca-Cola provides value to everyone who touches it
 - 18- The real key to creating wealth, fortune, (Dec,30,1993)
 - 19- A new way to find Bargains, fortune (December 1996)
 - 20- market value added
 - 21- enterprise value
 - 22- weighted average cost of capital
- 1- Aknight, James "Value Based Management. A systematic Approach to Creating shareholders value" MC Graw-Hill, 1997.
 - 2- Bennett, G. Stewart, "The Quest for Value" Harper Collins publisher, 1991.
 - 3- Berliner, C. and Brimson, J.A. (1988) "Cost Accounting for Today's Advanced Manufacturing", Harvard Business School

اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر، نظریه اصالت.....

جدول ۱ مقایسه سیستم حسابداری مدیریت قبل و بعد از پذیرش سیستم مدیریت کیفیت فراگیر در شرکت مورد مطالعه

سیستم حسابداری مدیریت بعد از پذیرش مدیریت کیفیت فراگیر	سیستم حسابداری مدیریت قبل از پذیرش مدیریت کیفیت فراگیر
تمایل به دربرگرفتن اندازه‌گیرهای مالی و غیرمالی (نواوری رضایت مشتری، تکمیل به موقع پروژه)	تمایل به حسابداری مالی (هزینه، سود، ROI، و رشد درآمد)
محاسبه هزینه‌های هر پروژه به گونه‌ای منطقی	محاسبه داده‌های کل هزینه
تدارک برای هزینه‌یابی کیفیت و مدیریت	بدون توجه به هزینه‌یابی کیفیت و مدیریت
ارتباط با استراتژی بلندمدت، استراتژی جهت‌یابی مدیریت	بدون ارتباط (پیوستگی) با استراتژی کوتاه‌مدت جهت‌یابی
درگیری بیشتر حسابداری با برنامه‌های مدیریت کیفیت فراگیر	بدون درگیری حسابداری با برنامه‌های مدیریت کیفیت فراگیر
تدارک برای بازخور هفته‌ای، ماهانه (تجزیه و تحلیل عاقلانه فعالیت یا پروژه)	بازخور سالانه نسبت به عملکرد (انحراف صورت حساب سود یا زیان)

مدیریت کیفیت فراگیر که تضمین‌کننده کیفیت باشد را به کار می‌گرفتیم.^۳ مصاحبه با کارمندان کنترل کیفی دی‌تی‌ال آشکار کرد که شورای شهر که یکی از بزرگ‌ترین مشتریان شرکت می‌باشد آن دسته از شرکت‌هایی را ترجیح می‌دهد که اصول پیشرفته کنترل کیفی را به کار می‌برند. دی‌تی‌ال با شرکت‌های ساختمانی دیگر جهت عقد قرارداد با شوراهای شهر رقابت می‌کند. شرکت از زمان آغاز به کار با چنین مشکلی در مورد تطابق با یک برنامه کنترل کیفی روبه‌رو نشده بود اما در شرایط فعلی وجود برنامه کنترل کیفی رسمی شرط ضروری برای رقابت موفقیت‌آمیز در بازاری بود که کیفیت توسط رقبای دیگر در همان زمینه به کار برده می‌شد. طبق اظهارات هماهنگ‌کننده دایره کنترل کیفی: کاربرد مدیریت کیفیت فراگیر باعث افزایش اعتماد مشتریان و این اطمینان شد که خدمات ارائه شده توسط دی‌تی‌ال خواسته‌های آنها را برآورده می‌کند. یکی دیگر از کارمندان کنترل کیفی چنین می‌گوید: در حالی که بیشتر رقبا از مدیریت کیفیت فراگیر استفاده

حمل و نقل و بازار ساختمان‌سازی در سال ۱۹۸۵ شرکت‌های ساختمانی براساس صلاحیت و توانایی ذاتی خود تخصصی شدند. شرکت‌هایی نظیر دی‌تی‌ال دریافتند که بهتر آن است در چند زمینه به خصوص تمرکز یابند و از طریق عقد قرارداد با شرکت‌های کوچک‌تر در زمینه فعالیت‌هایی که خود ابزار آن را ندارند فعالیت کنند. به‌زودی یک ساختار ارتباطی برای جایی که شرکت به تنهایی نمی‌توانست تمام کارها را انجام دهد شکل گرفت چنین ارتباط کاری نیازمند روش‌هایی برای اطمینان از کیفیت کار انجام شده بود.

مدیر گروه مهندسی دی‌تی‌ال چنین می‌گوید: "همزمان با گسترش فعالیت، ما با مشکلاتی برای انجام عملکردهای مختلف روبه‌رو می‌شدیم کنترل کیفیت در مورد کاری که در چنین نقطه‌ای قرار داشت مشکل شد به علاوه چندین شرکت بودند که به‌عنوان زیر مجموعه برای ما کار می‌کردند و ما به تدریج کنترل خود را بر روی فعالیت‌های آنها از دست می‌دادیم مگر اینکه یک برنامه پیشرفته کنترل کیفی مانند

و مدیریت کیفیت می‌باشند. دومین گروه ارائه دهنده خدمات مهندسی می‌باشد و سومین گروه برقراردادها و فروش انبارها و محوطه نظارت دارند. شرکت براساس چهار بخش تخصصی مالی اداری، مهندسی، قراردادهای فروش و کنترل کیفی سامان‌دهی شده است.

تمرکز فعلی بر اجرای مدیریت کیفیت فراگیر در دی‌تی‌ال هر دو جنبه ضرورت عملکرد و تأثیرات نهادی را دارد. نگرانی در مورد کیفیت در شرکت دی‌تی‌ال براساس نظرات مدیرعامل از زمان تاسیس آن شروع شد. در مرحله اول دی‌تی‌ال خواستار این بود که از نظر کیفیت در سطح قابل قبولی قرار گیرد. در زمان تاسیس شرکت کوچک بود و اطمینان از کیفیت از طریق بازرسی شخص مدیر امکان‌پذیر بود. این روش اطمینان از کیفیت به تدریج اثر خود را از دست داد چرا که فعالیت شرکت گسترش یافت. به خصوص بعد از تغییر و تحول در

می‌کنند دی‌تی‌ال بدون استفاده از این روش نمی‌تواند یکی از بزرگترین شرکت‌های مهندسی و ساختمانی در بازار باشد.

دی‌تی‌ال برای موفقیت در پروژه‌ها از دیگر شرکت‌های ساختمانی کوچک در بخش‌های مختلف انجام پروژه استفاده می‌کند، بنابراین به جای سرپرستی مستقیم به روی این شرکت‌های کوچک لازم بود که این واحدهای فرعی نیز با یک سیستم کنترل کیفی مناسب محصولات خود را تضمین نماید. واقعیت امر این است که شرکت دی‌تی‌ال نمی‌تواند کیفیت محصولات را تضمین نماید مگر اینکه شرکت‌های فرعی به یک سیستم کنترل کیفی مناسب مجهز شوند بنابراین ظهور یک ارتباط گسترده برای کیفیت نهاده شده و به وسیله انجمن‌های حرفه‌ای توسعه یافت. به عنوان مثال: گردهمایی موسسات مختلف نظیر کنترل کیفیت ملی نیوزیلند، موسسه مهندسان حرفه‌ای نیوزیلند، سازمان‌ها را تحت تأثیر قرار داد که سیستم کنترل کیفی رسمی را درون سازمان معرفی نمایند.

مدیر اداری شرکت دی‌تی‌ال اظهار می‌کند: به کارگیری برنامه‌های بهبود مبتنی بر سیستم مدیریت کیفیت فراگیر ناشی از گردهمایی‌های کشورهای مختلف و سازمان‌های متفاوت نظیر شهرداری‌ها، موسسه اعطای مجوز کیفیت، انجمن مهندسان و سایر انجمنها می‌باشد.

اظهارات فوق با مباحث ارائه شده تئوری سیستم‌های سازمانی سازگار می‌باشد آنها اظهار می‌کنند که بعضی اوقات سازمان‌ها در صورتی به یک سیستم جدید مدیریت تمایل پیدا می‌کنند که ظاهری مدرن، منطقی، کارا و قانونی داشته باشند.

تئوری کیفیت و اتحاد مدیریت کیفیت فراگیر در نوامبر ۱۹۹۱ شرکت دی‌تی‌ال به منظور اجرای رسمی مدیریت کیفیت فراگیر اقدام به برنامه‌ریزی نمود. برای این منظور کمیته‌ای به وسیله نایب رئیس شرکت تشکیل و آغاز به کار نمود که شامل تمامی مدیران بخشهای سازمانی و نمایندگان کارگران محلی و اتحادیه کارگری بود.

کمیته کار خود را با طرح سولاتی درباره

سازمان و خودشان شروع نمود. مشتریان چه کسانی می‌باشند؟ نیازمندی‌هایشان چیست؟ هدف سازمان و رسالت آن چیست؟ چگونه سازمان می‌تواند نیازمندی‌های مشتریان را تامین نماید؟ چه فرایندهایی نیاز به هماهنگی و یکپارچه شدن دارد؟ بعد از بررسی‌های انجام شده روشن شد که اهم هدف‌های شرکت به شرح ذیل می‌باشد:

- ۱- جلب رضایت مشتریان با تلاش مداوم شرکت در نوآوری، مجهز کردن مشتری با خدمات و بهبود مداوم کیفیت محصولات
- ۲- بهره بردن از فرصت‌های جدید ایجاد شده بوسیله فن‌آوری‌های جدید
- ۳- تداوم در توسعه تخصص تیم مدیریت
- ۴- نگهداری به هنگام و سایل ضروری برای دستیابی به هدف‌های سازمان
- ۵- استخدام کارکنان صلاحیت‌دار برای رضایت مشتریان.

۶- توسعه ارتباطات بلندمدت با مشتریان و فروشندگان

بنا به نظر مدیریت ارشد شرکت دی‌تی‌ال برای دستیابی به هدف‌های فوق لازم بود تا با اتخاذ رسمی مدیریت کیفیت فراگیر شرکت تعهدات خود را برای بهبود مداوم فعالیت شرکت به انجام رساند.

رئیس حسابداری در این ارتباط این گونه اظهار می‌کند:

"به عنوان یک اقتصاد کوچک، بازار نیوزیلند بسیار رقابتی است به طوری که به منظور سودآور بودن و باقی ماندن در این بازار رقابتی ما مجبور شدیم ببانداشیم که چگونه افراد را هدایت کنیم و مشتریان خود را راضی نگه داریم. ما به این نتیجه رسیدیم که برای حفظ مشتریان موجود و به دست آوردن مشتریان جدید، کیفیت خدمات از

مهم‌ترین مسایل می‌باشد. شرکت از طریق مشارکت تمامی کارکنان در جهت بهبود مداوم به اجرای مدیریت کیفیت فراگیر اقدام نمود که تمرکز زیادی به روی کیفیت خدمات به منظور رضایت مشتریان داشت. بنابراین این عمل به عنوان یک قدم حیاتی در موفقیت شرکت مورد توجه قرار گرفت."

آموزش نامحدود سه ماه پشتیبانی کارا حتی مادام العمر سیستم فروش و حسابداری مرک

AIRK

شرکت مرک

فرانس رایانه کنهان (سازمان)

دفتر مرکزی: ۲۲۵۶۵۱۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

ملاحظات اساسی در فرآیند بودجه‌بندی سرمایه‌ای

برای استفاده از روش‌های ارزیابی، نظیر ارزش فعلی خالص، نرخ بازده داخلی تعدیل شده، شاخص سودآوری، و دوره‌ی برگشت سرمایه تعدیل شده به یک حداقل نرخ بازده مورد انتظار نیاز است. نرخ بازدهی مورد استفاده یا هزینه‌ی فرصت سرمایه برای تنزیل جریان‌های نقدی حاصل از طرح‌های سرمایه‌گذاری پیشنهادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. برخی از شرکت‌ها در عمل از حداقل نرخ بازدهی دست‌یافتنی برای تنزیل جریان‌های نقدی طرح‌های سرمایه‌گذاری پیشنهادی استفاده می‌کنند و برخی دیگر از شرکت‌ها نیز از میانگین وزنی هزینه‌ی سرمایه‌ی شرکت استفاده می‌کنند. میانگین وزنی هزینه‌ی سرمایه به صورت زیر به دست می‌آید:

$$\text{نسبت سرمایه} \times \text{هزینه‌ی سرمایه} + (\text{نسبت بدهی} \times \text{هزینه‌ی بدهی موزن}) = \text{میانگین وزنی هزینه‌ی سرمایه}$$

که در آن:

$$\text{نسبت سرمایه‌ی صاحبان سهام طرح} = \frac{\text{مبلغ کل سرمایه‌گذاری طرح}}{\text{مبلغ استقراض طرح}}$$

$$\text{نسبت بدهی} = \frac{\text{مبلغ کل سرمایه‌گذاری طرح}}{\text{مبلغ استقراض طرح}}$$

و نرخ هزینه‌ی سرمایه به کار گرفته شده به منظور تنزیل جریان‌های نقدی طرح‌های سرمایه‌گذاری پیشنهادی بین ۲۵ تا ۳۵ درصد است.

مشخص کردن فرآیند اداری استاندارد شده جهت تصویب و اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری ممکن است در عمل امکانپذیر نباشد. فرآیند غربال کردن و انتخاب طرح‌های سرمایه‌گذاری ممکن است از یک شرکت به شرکت دیگر تفاوت کند. زمانی که مبلغ سرمایه‌گذاری در سطح بالا و قابل توجه باشد در این صورت ممکن است تعیین و تصویب نهایی طرح‌های سرمایه‌گذاری به عهده‌ی مدیریت سطح عالی باشد. مدیران سطح عالی ممکن است افرادی را به عنوان نماینده تعیین کنند که تعیین و تصویب طرح‌های سرمایه‌گذاری بزرگ به عهده‌شان است. در بعضی مواقع نیز تعیین و تصویب طرح‌های سرمایه‌گذاری بزرگ به عهده‌ی هیئت مدیره یا مجمع عمومی شرکت است. در برخی موارد که مبلغ سرمایه‌گذاری در سطح پایینی باشد، مدیران عالی به مدیران اجرایی اجازه می‌دهند که مبلغ معینی را بدون نیاز به تصویب مدیریت سطح عالی هزینه کنند.

پس از این که طرح‌های سرمایه‌گذاری انتخاب شدند، وجوه مورد نیاز جهت انجام مخارج سرمایه‌ای از سوی امور مالی تخصیص داده می‌شود.

- (۱) همه‌ی جریان‌های نقدی را برای تعیین سوددهی حقیقی طرح در نظر بگیرید.
- (۲) هدف و راهی بدون ابهام را برای تفکیک طرح‌های خوب از بد ارائه دهد.
- (۳) بر طبق سوددهی حقیقی، به دسته‌بندی طرح‌ها کمک کند.
- (۴) این حقیقت را بازشناسد که جریان‌های نقدی خالص بزرگ‌تر از کوچک‌تر بهترند.
- (۵) این حقیقت را بازشناسد که جریان‌های نقدی خالص زودتر بهتر از جریان نقدی خالص دیرتر است.
- (۶) در ارزیابی طرح‌های مانع‌الجمع طرح‌هایی را انتخاب کند که موجب افزایش ارزش شرکت شوند.
- (۷) بین طرح‌های پیشنهادی تفاوت قابل شود، و
- (۸) علاوه بر توجه به سوددهی طرح‌ها باید به ریسک آنها نیز توجه کند. به طور کلی، روش ارزیابی صحیح باید به انتخاب طرح‌هایی بینجامد که با سودآوری خوب، ثروت سهامداران شرکت را افزایش می‌دهند.
- شرکت‌ها در عمل از روش‌های مختلفی برای ارزیابی پیشنهادهای سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. این روش‌ها را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی کرد:

الف) روش‌هایی که بر جریان‌های نقدی تنزیل شده تاکید دارند:

- (۱) ارزش فعلی خالص،
- (۲) نرخ بازده داخلی،
- (۳) نرخ بازده داخلی تعدیل شده، و
- (۴) روش شاخص سودآوری.

ب) روش‌هایی که بر جریان‌های نقدی ساده (تنزیل نشده) تاکید دارند:

- (۱) دوره‌ی برگشت سرمایه،
- (۲) معکوس دوره‌ی برگشت سرمایه، و
- (۳) نرخ بازده حسابداری.

ج) روش‌های ترکیبی نظیر دوره‌ی برگشت سرمایه‌ی تعدیل شده.

از لحاظ نظری روش ارزش فعلی خالص روش بسیار عالی و منطقی برای ارزیابی طرح‌های سرمایه‌گذاری است. این روش، طرح‌های سرمایه‌گذاری را برحسب قدرت سودآوری رتبه‌بندی می‌کند و از میان فرصت‌های پیشنهادی آن طرحی را انتخاب می‌کند که موجب افزایش ارزش شرکت و ثروت سهامداران گردد.

در عمل مدیران علاوه بر روش ارزش فعلی خالص به وفور از روش نرخ بازده داخلی تنزیل شده و دوره‌ی برگشت سرمایه استفاده می‌کنند. پژوهش‌های به عمل آمده حاکی از آن است که دامنه‌ی دوره‌ی برگشت سرمایه مورد قبول شرکت‌ها بین ۳ تا ۵ سال است. بنابراین طرح‌هایی که دوره‌ی برگشت سرمایه آنها بیش از ۵ سال باشد ممکن است حتی با ارزش فعلی خالص مثبت هم رد شوند.

سیستم اخبار فروش چک آرک

آموزش نامحدود همه ماه چشمتیاری کار با سیستم خبری

برنامه‌ی رسمی برای تخصیص وجوه به طرح‌های سرمایه‌گذاری اصطلاحاً بودجه سرمایه‌ای نامیده می‌شود. بطور کلی، مدیران سطح عالی مخارج سرمایه‌ای را با دقت بالایی نظارت و کنترل می‌کنند. به‌ویژه زمانی که شرکت دارای مشکلات نقدینگی است، کنترل بودجه‌ای بسیار دقیقی از سوی مدیران عالی صورت می‌گیرد.

یک جنبه‌ی بسیار مهم در فرایند بودجه‌بندی سرمایه‌ای، نظارت و کنترل است. برای نظارت بر عملکرد طرح‌های سرمایه‌گذاری در طی دوره‌ی اجرا و حتی پس از اجرا و در فرایند طول عمر مفید آنها به یک سیستم اطلاعاتی قوی جهت گزارشگری نیاز است. پیگیری و مقایسه‌ی بین عملکرد واقعی با انتظارات و برآوردهای اولیه نه تنها به دستیابی انتظارات برآوردی کمک می‌کند، بلکه کمک می‌کند تا از روش‌های دقیق‌تری جهت پیش‌بینی‌های آینده استفاده شود.

شرایط اقتصادی به‌طور مداوم در حال تغییر است و حتی بهترین پیش‌بینی‌های مرتبط با عملیات آتی نیز با گذشت زمان نیازمند تجدید نظرند. بودجه‌بندی سرمایه‌ای نیز از انجام تجدید نظرهای ادواری بی‌نیاز و مستثنی نیست. به محض این‌که اطلاعات جدیدی در باره‌ی تقاضای محصولات شرکت، تغییرات فناوری و بهای تمام شده تولید، به دست می‌آید طرح‌های سرمایه‌گذاری را باید مجدداً بررسی کرد و در صورت لزوم تغییرات لازم را در آنها به عمل آورد. اغلب شرکت‌ها در فرایند ارزیابی مجدد طرح‌های سرمایه‌گذاری به مقایسه‌ی بین هزینه‌ی سرمایه‌ی واقعی و پیش‌بینی شده، و هزینه‌ی سرمایه و نرخ بازدهی انتظاری اهمیت می‌دهند. اغلب شرکت‌ها معتقدند که ارزیابی مجدد طرح‌های سرمایه‌گذاری فواید زیر را به همراه دارد: الف) بهبود سودآوری از طریق تعیین موقعیت طرح به عنوان یک برنامه اصلی،

ب) مشخص کردن اشتباهات برنامه‌ریزی طرح‌های سرمایه‌گذاری که می‌توان در آینده از بروز آنها جلوگیری کرد.

ج) راهنمایی برای ارزیابی طرح‌های سرمایه‌گذاری آینده، و

د) ایجاد هوشیاری بیشتر در تیم اجرایی طرح‌های سرمایه‌گذاری.

در ارزیابی مجدد حتی ممکن است مدیران اجرایی طرح‌های سرمایه‌گذاری را به علت غیراقتصادی بودنشان متوقف سازند.

شرکت‌ها در عمل معمولاً از طریق استفاده از گزارش‌های منظم در خصوص طرح‌های سرمایه‌گذاری، هزینه‌های سرمایه‌ای را کنترل می‌کنند. گزارش‌ها ممکن است سالانه، شش ماهه، سه ماهه یا ماهانه تهیه شوند. در بیشتر شرکت‌ها، ارزیابی گزارش‌ها از طریق فرایند مقایسه بین اطلاعات گزارش شده، مشاهده‌ی عینی طرح‌ها و هزینه‌های انجام شده صورت می‌گیرد. در صورتی که نتیجه بررسی مثبت باشد، اعتبارات لازم برای اجرای بقیه‌ی مراحل طرح تخصیص داده می‌شود.

شرکت نظیر تحصیل اثاثه اداری است. این گونه هزینه‌ها غالباً توسط مدیران سطح پایین انجام می‌گیرد و نیازی به ارزیابی‌های دقیق و برآوردهای آینده ندارد. از سوی دیگر، بودجه‌بندی سرمایه راهبردی شامل انجام هزینه‌های سرمایه‌ای عظیم نظیر تحصیل اموال و ماشین‌آلات، اضافه کردن خطوط تولید شرکت، تحصیل یک شرکت فرعی و ... می‌باشند. سرمایه‌گذاری‌های راهبردی، سرمایه‌گذاری‌های سنگین، بی‌نظیر و بدون ساختار می‌باشند و هزینه‌ی این گونه سرمایه‌گذاری‌ها تاثیر بسیار مهم و مستقیمی بر شرکت می‌گذارد. بنابراین تصمیمات مربوط به این گونه سرمایه‌گذاری‌ها عموماً توسط مدیریت سطح عالی صورت می‌گیرد. بودجه‌بندی سرمایه‌ای اجرایی در بین دو سطح بودجه‌بندی سرمایه‌ای عملیاتی و راهبردی قرار می‌گیرد. بودجه‌بندی سرمایه‌ای اجرایی شامل سرمایه‌گذاری‌های متوسط نظیر هزینه‌های بسط و توسعه خطوط تولیدی فعلی شرکت است. تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای اجرایی در ماهیت نیمه ساختاری هستند، براین اساس این گونه تصمیمات توسط مدیریت سطوح میانی انجام می‌شود. با توجه به سطوح تصمیم‌گیری‌های مختلف، هزینه‌های سرمایه‌ای را می‌توان به طوری طبقه‌بندی کرد که منعکس‌کننده اثرات مدیریتی مناسب در برنامه‌ریزی و کنترل آنها باشد. یک طبقه‌بندی مفید می‌تواند به صورت زیر باشد:

الف) طرح‌های راهبردی.

ب) بسط و توسعه در زمینه خطوط تولید جدید شرکت.

ج) طرح‌های جایگزینی.

د) بسط و توسعه در خطوط تولید موجود شرکت.

ه) الزامات قانونی و طرح‌های عام‌المنفعه.

به هر حال، هر یک از طبقات فوق می‌تواند براساس وجوه مورد نیاز طرح‌ها به طبقات فرعی تری تقسیم شوند.

برنامه‌ریزی و کنترل مخارج سرمایه‌ای را می‌توان در یک مدل جامع به صورت زیر ارائه کرد:

راهبرد موسسه، نقطه‌ی مرکزی را برای برنامه‌ریزی راهبردی بلندمدت شرکت فراهم می‌کند سیستم بودجه‌بندی سرمایه‌ای معیارهای لازم را برای شناسایی طرح‌های راهبردی بهینه فراهم می‌کند.

سیستم بودجه‌بندی سرمایه‌ای در مفهوم برنامه‌ریزی راهبردی مشخص می‌شود. راهبرد سرمایه‌ای و برنامه‌ریزی راهبردی به‌عنوان نقش اساسی در شناسایی و ارزیابی مراحل بودجه‌بندی ایفا می‌کنند.

تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای عملیاتی و اجرایی می‌تواند در سطوح مدیریتی پایین و میانه با راهنمایی و نظارت مدیران عالی و در نظر گرفتن ساختار راهبردی موسسه اتخاذ گردد. مدیران سطوح میانی و پایین

به لحاظ نظری، روش‌های جدید و پیچیده‌ی بودجه‌بندی سرمایه‌ای براین فرض استوارند که ثروت سهامداران را به حداکثر می‌رسانند. اما در عمل، شرکت‌ها هر چند به استفاده از روش‌های فرمولی در ارزیابی تمایل دارند، ولی به عوامل کیفی اهمیت فوق‌العاده‌ای می‌دهند. مطالعات و بررسی‌های انجام شده حاکی از آن است که بیشتر شرکت‌ها در ارزیابی طرح‌های سرمایه‌گذاری خود، یک یا هر سه عامل کیفی زیر را در نظر می‌گیرند:

۱) ضرورت و فوریت اجرای طرح،

۲) اهداف و استراتژی شرکت، یا

۳) محیط و موقعیت شرکت.

اغلب عامل ضرورت و فوریت اجرای طرح را به عنوان مهم‌ترین عامل کیفی در ارزیابی طرح‌های سرمایه‌گذاری در نظر می‌گیرند. از طرف دیگر، برخی شرکت‌ها علاوه بر عوامل فوق، عوامل دیگری نظیر آینده‌نگری، عدم اطمینان و ملاحظات اجتماعی را نیز در ارزیابی طرح‌های سرمایه‌گذاری در نظر می‌گیرند. عوامل دیگری نیز نظیر امنیت و روحیات کارکنان، تصور و ذهنیت سرمایه‌گذار و مصرف‌کننده یا قوانین و مقررات دولتی نیز از عوامل کیفی با اهمیت در ارزیابی طرح‌های سرمایه‌گذاری محسوب می‌شوند.

به دلیل اهمیت عوامل کیفی، قضاوت‌های فردی نقش مهمی را در ارزیابی طرح‌های سرمایه‌گذاری ایفا می‌کند. عواملی نظیر ظرفیت بازار، احتمال تغییرات فناوری، روندهای سیاسی و اقتصادی دولت و غیره نقش مهمی را در انجام قضاوت‌های فردی بازی می‌کنند. همچنین فرصت‌ها و تهدیدهای انتخاب یک طرح، ارزیابی عوامل کمی و کیفی، و تجزیه و تحلیل هزینه - منفعت از عناصر اساسی قضاوت‌های فردی هستند. بنابراین دخالت قضاوت‌های فردی در گرفتن تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیریت اجتناب‌ناپذیر است. لذا در عمل مدیران شرکت‌ها تنها از طریق روش‌ها و فرمول‌های ارزیابی نظیر ارزش فعلی خالص، دوره بازگشت سرمایه و ... اقدام به انتخاب طرح‌های سرمایه‌گذاری نمی‌کنند، بلکه عوامل کیفی براساس تجربیات گذشته و انتظارات آینده را در تصمیمات خود دخالت می‌دهند.

برای برنامه‌ریزی و کنترل فرایند بودجه‌بندی سرمایه‌ای سه سطح تصمیم‌گیری وجود دارد:

۱- سطح عملیاتی، ۲- سطح اجرایی، و ۳- سطح راهبردی.

فرایند بودجه‌بندی سرمایه‌ای را در بین این سه سطح تصمیم‌گیری می‌توان طبقه‌بندی کرد. بودجه‌بندی سرمایه‌ای عملیاتی شامل انجام هزینه‌های سرمایه‌ای کوچک برای انجام فعالیت‌های عادی و روزمره

سیستم اخبار و حسابداری آریک

آموزش نامحدود سه ماه پشتیبانی کاراختی مادام العمر

ARIC

شرکت آریک

در مسیر پیکان کیش

دفتر تهران: ۲۲۵۹۵۲۹

۲۲۵۹۵۳۰ - ۲۲۵۹۵۳۱

در هنگام گرفتن تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای اجرایی و عملیاتی، علاوه بر اینکه باید به راهبرد موسسه توجه کنند، ضرورت دارد به عوامل دیگری نظیر اهداف و رسالت‌ها، عوامل محیطی داخلی و خارجی، فرصت‌ها و تهدیدهای محیطی موسسه و ... توجه نمایند.

از آنجایی که شرکت‌ها و سازمان‌های تولیدی و صنعتی سالانه میلیون‌ها تومان صرف خرید دارایی‌ها و تجهیزات سرمایه‌ای می‌کنند و این دارایی‌ها و تجهیزات سرمایه‌ای دارای طول عمر تقریباً طولانی هستند و بر فرایند رشد، سودآوری، کارایی، و بهره‌وری شرکت‌ها اثر می‌گذارند، لذا مدیران صنایع قبل از خرید این دارایی‌ها و تجهیزات باید به‌طور دقیق پیشنهادهای خرید آنها را بررسی و ارزیابی کنند تا بتوانند از میان پیشنهادهای خرید دارایی‌های سرمایه‌ای، پیشنهادهای مناسب را که منجر به افزایش سودآوری، ارزش، کارایی و بهره‌وری شرکت می‌شود انتخاب کنند.

- ۱- وکیلی فرد. حمیدرضا: مدیریت مالی، انتشارات ثمره، چاپ دوم سال ۱۳۷۴.
- ۲- ون هورن. جیمزسی: مدیریت مالی، ترجمه محسن دستگیر، چاپ دوم، نشر علوم دانشگاهی، پاییز ۱۳۷۱.
- ۳- وستون، جی، فرد: مدیریت مالی ۲، ترجمه مجید شریعت پناهی، چاپ اول، انتشارات جهان نو - ۱۳۷۶.
- ۴- نوو، ریموند، پی: مدیریت مالی، ترجمه دکتر علی جهانخانی، جلد اول، چاپ اول، انتشارات سمت، پاییز ۱۳۷۴.
- ۵- شباهنگ، رضا: مدیریت مالی، جلد اول، چاپ اول، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، آبان‌ماه ۱۳۷۲.

- 1- Quirin, G.D, Thecapital Expenditure, Richard D.Irwin, 1977
- 2- Porterfield, J.S, Investment Decisiens and Capitalcosts Prentice Hall, 1995
- 3- Rockley. L. E, Investmwnt For Pro Fitability, Business Books, 1993
- 4- Pettr. J. W and Scott, D.F, Capital Budgeting in U.S Firms, Pitman, 1987
- 5- Porwal. L. S, Capital Budgeting, Sultan Chand, 1996
- 6- Pandey, I.M, Financial Management, IKAS Nikas Publishing House, 1997

اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر، نظریه اصالت

فرهنگ کیفیت در شرکت دی تی ال مدیریت شرکت مشکلاتی را در اجرای یک سیستم جدید مانند مدیریت کیفیت فراگیر درک نمود و در نتیجه به جای معرفی فلسفه مدیریت کیفیت فراگیر به طور ناگهانی که ممکن بود منجر به بیزاری کارکنان شود تصمیم بر آن شد که مدیریت کیفیت فراگیر را در چند مرحله مختلف به طور پیاپی تکمیل و به اجرا گذارد. استراتژی دقیقی تدبیر شد که سیستم جدید را به سیستم موجود مرتبط می ساخت و آشکار می نمود که چگونه آن ها می توانند به وسیله سیستم جدید منتفع شوند. نخستین قدم کیفیت درون شرکت از طرف تمامی سطوح کارکنان مورد تشویق قرار گرفت. کارکنان به صورت گروه های کاری سازماندهی شدند.

مصاحبه های انجام شده با کارکنان بخش مهندسی و کیفی در شرکت دی تی ال نشان دهنده شواهدی دال بر صحت این نظریه می باشد که کارکنان ستادی از استقلال در تصمیم گیری های روزانه خود در محدوده خودشان لذت می برند.

برای مثال مدیر قرارداد اختیار دارد تا کار را در هر مرحله که نسبت به کیفیت توجه نمی شود تعطیل نماید. شواهد اضافی در این ارتباط از اظهارات مدیر قرارداد به شرح زیر به دست آمده:

در طی انجام کار ما با مسائل گوناگونی مواجه می شویم که لازم است به طور فوری آن ها را حل نماییم. ما اجازه داریم و جرات می کنیم که بی درنگ عمل مناسبی را برای حل مشکل اتخاذ نماییم و مدیریت تنها گزارش را درباره مسائل و مشکلات فوری و توضیح مناسب آن را از ما می خواهد.

مدیریت شرکت اظهار نمود که جهت آموزش مدیران جهت به کارگیری مدیریت کیفیت فراگیر در مراحل اولیه اجرای طرح در کارگاه ها، مراکز تحقیقی تشکیل شد.

رئیس دپارتمان مهندسی این گونه اظهار می کند: "به نظر می رسد هر شخصی در سازمان می داند که چرا اجرای مدیریت کیفیت فراگیر به طور رسمی ضروری می باشد اگرچه آنها نمی توانند کیفیت را تعریف نمایند اما به نظر می رسد که عقیده روشنی

در این ارتباط داشته باشند که چه چیزی کمبودهای یک کیفیت را تشکیل می دهد." در طی دوره مذاکرات، بسیاری از مدیران اظهار نمودند که در آغاز آنها درباره روش های جدید جستجو در روش های کار و از این که این فرصت را به دست آورده اند که می توانند در برداشتن قدم های جدید موثر باشند تشویق می شدند اگرچه افراد زیادی بودند که مفاهیم را درک نمی کردند یا از دیدن تغییرات سازمانی راضی نبودند.

یکی از مدیران این گونه اظهار می کند: در ابتدا از مفهوم مدیریت کیفیت فراگیر تنفر داشتم اما بعداً وقتی که در سراسر فرایند به کار پرداختم و به طور کامل در آن درگیر شدم متقاعد شدم که این سیستم می تواند منافع درستی را نصیب سازمان و همین طور کار من ایجاد کند یکی دیگر از مدیران بیان می کند این سیستم ظرفیت کار من را افزایش داده است.

یک سرپرست ساختمان در مصاحبه ای اضافه می نماید علاوه بر ظرفیت عادی حالا مدیریت در جستجوی انجام تلاشی بیشتر برای برنامه های کیفیت می باشد. به این ترتیب مقاومت کمی از همه سطوح کارکنان برای اجرای مدیریت کیفیت فراگیر در شرکت دی تی ال مشاهده شد.

به طور کلی بیشتر مصاحبه شوندگان براین عقیده بودند که از زمان معرفی مدیریت کیفیت فراگیر این سیستم به عنوان یک اصل در فلسفه مدیریت دی تی ال به طور مداوم به اجرا درآمد و در ارائه خدمات موثر بود. افزایش قابل توجهی در تعداد سفارشات ایجاد شد. کارهای ساختمانی تعهد شده افزایش یافت. بهره وری و سود نیز بدنبال آن بالا رفت. این مشاهدات و شواهد با این ادعا که مدیریت کیفیت فراگیر یکی از کلیدهای موفقیت شرکت در رقابت می باشد سازگار می باشد.

تغییر در سیستم حسابداری مدیریت شرکت

مطالعه عملی ما مشخص نمود داده های حسابداری که براساس سیستم حسابداری مدیریت سنتی تهیه می شود به جای اینکه

اطلاعات را براساس سطوح عملیاتی که در خلق ارزش برای هر پروژه دخالت دارد جمع آوری کند اطلاعات را تنها براساس یک سرفصل کلی هزینه جمع آوری می نماید. هنگامی که یک پروژه در مراحل مختلف تولید به انجام می رسد مدارک حسابداری تنها برای کل پروژه نگهداری می شود.

در ژانویه ۱۹۹۳ مدیر مالی اداری در راستای مقدمات پذیرش مدیریت کیفیت فراگیر شروع به به هنگام کردن سیستم حسابداری مدیریت سنتی خود نموده است. تجربه ۱۲ ساله مدیر مالی این احساس را در او ایجاد نمود که برای تصمیم گیری های کارآمد، شرکت نیازمند یک سیستم حسابداری متمایل به مدیریت کیفیت فراگیر می باشد.

سیستم جدید کیفیت به پردازش بیشتر اطلاعات براساس پروژه^۵ نیاز دارد. چنین پردازش اطلاعات مدیریت را در تمرکز به مسائل استراتژیک از جمله توسعه بازار و تصمیمات عملیاتی غیرمتمرکز^۶ نسبت به کارهای گروهی کمک می نماید.

با مقایسه سیستم حسابداری مدیریت سنتی (قبل از پذیرش مدیریت کیفیت فراگیر) و حسابداری مدیریت جدید (پس از اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر) در شرکت دی تی ال تفاوت های گوناگونی قابل تشخیص می باشد. برخی از مهمترین اختلافات به شرح جدول شماره ۱ خلاصه شده است.

حدود پردازش اطلاعات

سیستم حسابداری مدیریت قبل از اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر بیشتر به سمت حسابداری مالی و تاریخی متمایل بود. تاکید زیادی به این مسئله می شد که مدیریت به اطلاعات کلی مالی چون هزینه، سود، اهرم ها، رشد درآمد و شبیه به این موارد مجهز می گردد.

پردازش اطلاعات داخلی برای تصمیم گیری های مدیریت تک موردی بود و به طرح های پیشنهادی توجه داشت. فرایند پیشنهاد و مناقصه از زمانی شروع شد که شرکت تصمیم گرفت برای به دست

آوردن پروژه‌ها در بازار محلی با دیگر شرکتها به رقابت بپردازد. در ابتدا مدیر پروژه با مشورت حسابداران مدیریت طرح پیشنهادی را که شامل هزینه نقشه‌ها و جزییات فنی در ارتباط با پیشنهاد مناقصه بود تهیه می‌کند.

مدیر حسابداری اظهار کرد:

"در یک کار پیشنهادی هدف اصلی ما به دست آوردن پروژه می‌باشد. ما رقبای خود را تحت مطالعه قرار می‌دهیم و سعی می‌کنیم قیمت پیشنهادی آنها را تخمین بزنیم سپس قیمت رقابتی خود را مشخص می‌کنیم. ارقام و اعداد حسابداری به طور جداگانه برای هر پروژه به همراه حاشیه سود تهیه می‌شود اما تمام این اطلاعات براساس اصل به دنبال چه هستیم، تعدیل می‌شود."

مدیریت شرکت دی تی ال به این نتیجه رسید که تغییر مرکز فعالیت سیستم حسابداری مدیریت شرکت در راستای حمایت از اجرای مدیریت کیفیت فراگیر ضروری می‌باشد. از این رو سیستم حسابداری مدیریت جدید (پس از اخذ مدیریت کیفیت فراگیر) هم وقایع (رویداد) مالی و هم غیرمالی شرکت را ثبت و گزارش می‌نماید. مدیریت شرکت دریافت که بقای بلندمدت شرکت بستگی به عواملی چون کیفیت، رضایت مشتری و کارایی عملیاتی دارد.

این عوامل در سیستم قبلی شناسایی و گزارش نمی‌شد. سیستم حسابداری مدیریت مبتنی بر مدیریت کیفیت فراگیر مدیریت را در ارزیابی و بهبود روش‌های مدیریت کیفیت فراگیر، رفع نیازهای اطلاعاتی مدیران و تفسیر گزارشها برای مدیرعامل کمک می‌نماید. بسیاری از نویسندگان حسابداری به نتایج مشابهی در مورد نقش حسابداری مدیریت در سازمان‌های امروزی رسیدند.

فرایند گزارشگری داخلی مدیریت در شرکت دی تی ال نیز تغییر نمود و به عنوان یکی از بخش‌های مدیریت کیفیت فراگیر تحت نام سیستم گزارشگری کیفیت در شرکت معرفی شد. یک بررسی اجمالی در مورد گزارش‌های مدیریت و مصاحبه با

مدیران شرکت دی تی ال آشکار نمود که هیچ تلاشی برای گزارشگری رسمی هزینه‌های کیفیت در سیستم حسابداری مدیریت قبلی (قبل از پذیرش مدیریت کیفیت فراگیر) صورت نگرفته بود. یک گزارش کیفیت در شرکت دی تی ال حاوی موضوعاتی چون: ماهیت واقعی پروژه در مقایسه با هدف‌های شرکت، نظریات مشتریان درباره کیفیت خدمات شرکت و اطلاعات هزینه کیفیت و پیش‌بینی سه‌ماهه از این هزینه‌ها بود. مدیریت شرکت برای این عقیده است که مدیریت کیفیت فراگیر رسمی نقش مهمی را در سازمان به منظور تواناسازی شرکت در شناسایی مشکلات دارد به طوری که از انجام مجدد کارها جلوگیری می‌کند با این وجود تعدادی از کارمندان در سطوح مختلف اظهار نگرانی می‌کنند که مدیریت تاکید زیادی به اسناد و فرایند گزارشگری کیفیت دارد.

توضیح زیر که از ثبت‌های کیفیت شرکت طبق یک سیستم دستی به دست آمده شواهد بیشتری را ارائه می‌دهد.

تمامی مدارک مرتبط با عملیات سیستم کنترل کیفی باید به گونه‌ای مناسب توسط هر بخش نگهداری و ذخیره گردد. این مدارک باید خوانا به روشنی قابل ردیابی، دارای صاحب‌کار (ارباب رجوع) و به گونه‌ای مناسب تشریح شده، فهرست بندی و بایگانی گردد تا اینکه تجدید نظر و دستیابی مجدد آن آسان باشد.

به تغییرات دست‌نویسی در اسناد باید امضا و تاریخ داده شود و بی‌توجهی، پاک کردن و افزودن مطالب به نوشته‌های قبلی ممنوع گردد. جایی که قرارداد معینی بسته می‌شود ممکن است مدارک برای دوره معینی در دسترس مشتری قرار گیرد. ولی با وجود این هیچ گونه مدرکی به طور کلی یا بخشی از آن بدون اجازه مدیریت شرکت به افراد خارج از سازمان داده نمی‌شود.

سیستم‌های کیفی و مرکز توجه مدیریت سیستم حسابداری مدیریت قبل از اتخاذ مدیریت کیفیت فراگیر اساساً اطلاعاتی را برای گزارشگری انحراف صورت حساب سود و زیان به طور سالانه

تهیه می‌نمود. تاکید اصلی به گزارشگری انحراف برای مجموع درآمدها و هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی یک سال بود. این رویکرد موافق با مدیران کیفی شرکت، در اصل تمایل به دوره کوتاه مدت داشته است. از این رو به هیچ وجه مناسب با فعالیت‌های مرتبط با بهبود کیفیت شرکت نبود. همان‌طور که در این مطالعه آشکار شد، شرکت دی تی ال قصد داشت که از طریق ارائه خدمات با حداکثر کیفیت ارزش بیشتری را برای مشتریان قائل شود. چون شرکت ساختمانی دی تی ال خود یک مصرف‌کننده از مواد خام و ترکیبات زیادی بود که توسط سایر شرکت‌های تولیدی تهیه می‌شد، کیفیت خدمات در ابتدا شرکت تحت تاثیر عوامل ورودی از جمله مواد خام و نیروی انسانی قرار می‌گرفت.

به عنوان مثال یک عرضه‌کننده (فروشنده مواد خام) ممکن است کم‌ترین قیمت را پیشنهاد دهد اما این پیشنهاد ممکن است زیان بالقوه را به همراه داشته باشد، بخصوص اگر محصولات پیشنهادی از نظر کیفیت در سطح پایین باشد و دارای واحدهای معیوب و ناقص باشد و برنامه‌های حمل آن غیرقابل اعتماد باشد.

شرکت دی تی ال برای حل این گونه مسائل گام‌های زیر را برداشته است:

۱) مدیریت تصمیم گرفت که مواد خام مورد نیاز خود را از شرکت‌هایی به دست آورد که دارای گواهینامه معتبر ایزو باشند. ایزو گواهینامه‌ای است که ضمانتی را درباره کیفیت محصولات شرکت می‌دهد (اما نه یک ضمانت صریح و روشن). مدیر خرید توضیح داد که ایجاد ارتباط بلندمدت با شرکت‌های ژاپنی بسیار مشکل می‌باشد چرا که بیشتر شرکت‌های عرضه‌کننده نیوزیلندی مواد خام را از دیگر کشورهای خارجی وارد می‌کنند.

برای اطمینان از تهیه قانونی مواد خام ما مجبور هستیم با تعداد زیادی از عرضه‌کنندگان ارتباط برقرار نماییم.

۲) کمپانی متضمن می‌شود که کیفیت پروژه ساختمانی را برای مشتریان تضمین نماید.



اخبار انجمن

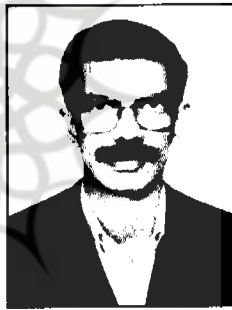
طبق اطلاع دبیرخانه انجمن، افراد زیر به عضویت انجمن پذیرفته شده‌اند:



۲۲۲۳ - احمد محقق‌نورد
شرکت سهامی وینیکا



۲۲۳۲ - شهرزاد خان شقاقی
شرکت صنعتی و تولیدی
جهان رو



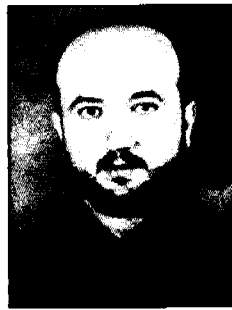
۲۲۳۱ - محمدعلی عضدی
سازمان حسابرسی



۲۲۳۰ - هما رستمی
شرکت اعتباری موسسه جهاد
تحقیقات



۲۲۳۷ - هوشنگ کلانتری
شرکت عالیفرد



۲۲۳۶ - دانیال
احمدیار
موسسه حسابرسی و خدمات
مدیریت ممیز



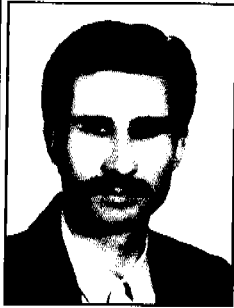
۲۲۳۵ - رمضان رضوانی
گیل‌کلانی
اداره کل مالیات‌های مرکز
تهران



۲۲۳۴ - ابوالحسن اعتضاد
بروجردی
شرکت سرمایه‌گذاری ملی
ایران



حسابداران مستقل جدید



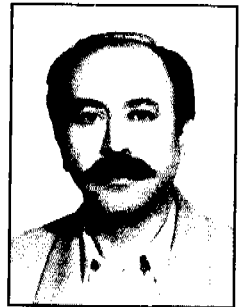
جمشید اسکندری
موسسه حسابرسی و خدمات
مدیریت ممیز



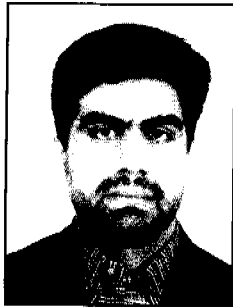
طاہر مراغہ پور
موسسه حسابرسی مجریان
پویا



۳۲۳۹- حسن سلیمان
اداره کل مالیات بر
شرکت‌ها



۳۲۳۸- مجتبی قائم مقامی
شرکت معدنی و صنعتی
چادرملو



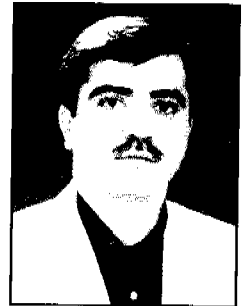
۳۲۴۳- محمدرضا عباسی مم
بانک مسکن استان
خراسان



۳۲۴۲- محمدرحیم
شهریاری
جمعیت هلال احمر



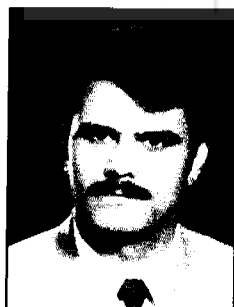
۳۲۴۱- حسن توکلی
شرکت درین کاشان



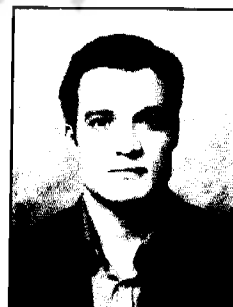
۳۲۴۰- ساسان قاسمی
شرکت اورنیتال اوپل کیش



۳۲۴۷- شایسته مهدی
شرکت خدمات مدیریت
تدوین



۳۲۴۶- محمود حسین آبادی
سازمان حسابرسی مشهد

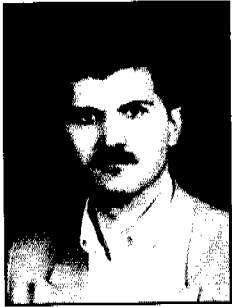


۳۲۴۵- محمد قربانی
شرکت پتروشیمی بوعلی سینا

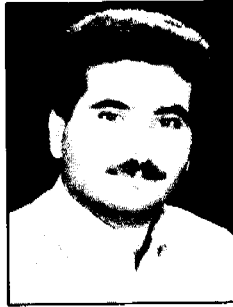


۳۲۴۴- محمدرضا امیرآبادیان
موسسه حسابرسی ارکان
سیستم

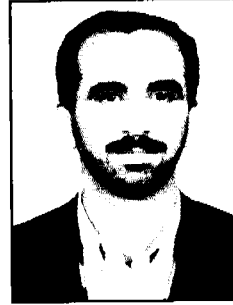
رتال جامع علوم انسانی
مطالعات علمی و پژوهشی



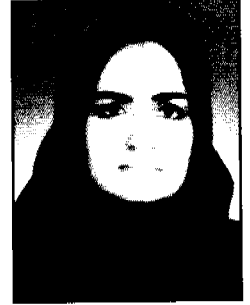
۳۲۵۱- فرهاد قریشی زاده
شرکت ماشین آلات صنعتی
تراکتورسازی



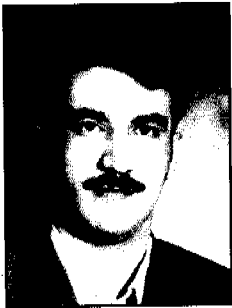
۳۲۵۰- مجید صیغانی
پرشکوه
شرکت سیمان
هرمزگان



۳۲۴۹- عبدالحسین برشد
عضو هیئت علمی دانشگاه
آزاد اسلامی



۳۲۴۸- شهبلا ادیبی
سده
موسسه کنکاش ارقام عصر



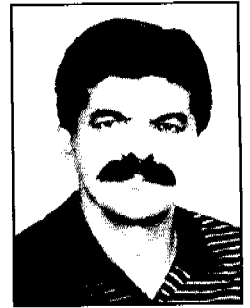
۳۲۵۵- جهانگیر سعدي
سازمان مرکزی دانشگاه
آزاداسلامی



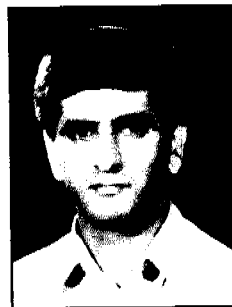
۳۲۵۲- سعید زندیه
شرکت ملی گاز ایران



۳۲۵۳- فرهاد ستایش فرد
شرکت کارگستران راهبر



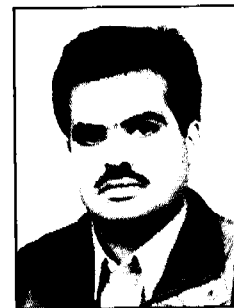
۳۲۵۲- منوچهر علیپور
اتحادیه مرکزی شرکت های
تعاونی کشاورزی دامداران
ایران



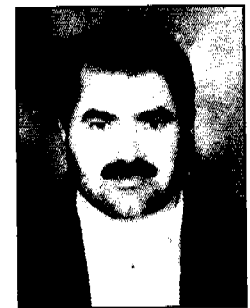
۳۲۵۹- ابراهیم طاهرنژاد
مجتمع تحقیقاتی کار آفرینان
صنایع



۳۲۵۸- مریم تقوی
شرکت ول سرویسز ایران



۳۲۵۷- صادق گورشاسی
شرکت فارس ایران



۳۲۵۶- تقی غلامی دشتکی
بانک کشاورزی - اداره کل
نظارت و امور شعب

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.

حسابداران مستقل شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۶	سورن اینوس	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۲۰	رضا آتش	۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۳۰	محمد رضا آرون	۸۷۵۶۸۶۴	موسسه حسابرسی ذخایر
۴۰	مهرداد آل‌علی	۸۸۰۲۶۳۹	حسابرسی آزمودگان
۵۰	پروو آواکیناس	۸۸۳۰۵۹۹	حسابرسی پیش آگاه
۶۰	بهروز ابراهیمی	۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرام‌مشار
۷۰	امیرحسین ابطحی نائینی	۶۶۸۷۶۰۰	سیاهان تراز-اصفهان
۸۰	مرتضی احمدی شیرازی	۸۷۴۵۱۴۱	حسابرسی و خدمات مالی خرگان حسیب
۹۰	عباس اختیاری	۸۵۰۴۵۸۶	موسسه حسابرسی بیات‌رایان
۱۰۰	حمیدرضا ارجمندی	۸۸۹۰۱۲۰	حسابرسی و مشاوره فردا پدید
۱۱۰	عباس اسرارحقیقی	۸۸۳۵۲۰۷	حسابرسی بیداران
۱۲	چشمید اسکندری	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی و خدمات مدیریت ممیز
۱۳۰	عبدالجواد اسلامی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۴۰	حسن اسمائی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت
۱۵۰	سیدعباس اسماعیل‌زاده پاکدامن	۸۷۹۱۴۹۹	موسسه حسابرسی ایران مشهود
۱۶۰	بهزاد افشارهور	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۷۰	علی امانی	۸۷۳۹۰۷۱	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۱۸۰	یداله امیدواری	۸۳۰۶۹۱۱	حسابرسی بیداران
۱۹۰	فریبرز امین	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۲۰۰	فریدون ایزدپناه	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۲۱۰	نریمان ایلیخانی	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فرازمشار
۲۲۰	میلتن ایوان‌کریمیان	۶۹۴۵۴۶۷	حسابرسی دس و همکاران
۲۳۰	سیدمحمد بزرگ‌زاده	۸۶۸۵۴۵	حسابرسی آریاروش
۲۴۰	جبرائیل بهاری	۵۵۳۳۵۷۰	موسسه حسابرسی ارکان سیستم (شبه تریزا)
۲۵۰	راضیه بهروزوی	۸۸۰۲۹۳۲	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۲۶۰	اصغر بهنیا	۶۲۱۳۴۵	حسابرسی امجد
۲۷۰	منوچهر بیات	۸۵۰۴۵۸۷	حسابرسی بیات‌رایان
۲۸۰	حمزه پاک‌نیا	۹۷۵۳۲۸	حسابرسی تفسیر
۲۹۰	مهریان پروز	۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرام‌مشار
۳۰۰	سعید تاج‌بخش	۲۴۱۰۰۵۳	حسابرسی واگردان
۳۱۰	عبدالحسین تجلی	۸۹۰۹۷۹۳	حسابرسی نیک‌روشان
۳۲۰	حسن تنگ‌عیش	۸۰۲۲۴۴۷	حسابرسی و خدمات مدیریت تدوین روش
۳۳۰	محمدحسین ترکلی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۳۴۰	احمد ثابت‌مظفری	۸۸۸۴۶۶۱	حسابرسی تدوین‌کو
۳۵۰	حبیب جامعی	۸۶۸۵۴۵	حسابرسی آریاروش
۳۶۰	ابراهیم جعفریان	۲۲۲۰۱۶۰	حسابرسی هوشمندیار
۳۷۰	محمد جم	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۳۸۰	علیرضا جم	۸۵۰۴۵۸۶	حسابرسی بیات‌رایان
۳۹۰	سعید جمشیدی فرد	۸۵۰۳۹۱۷	حسابرسی رهیافت و همکاران
۴۰۰	مجتبی جواهرنشان	۸۲۶۷۹۱۲	موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت پردازش
۴۱۰	مصطفی جهانبانی	۸۵۰۳۹۱۸	حسابرسی رهیافت و همکاران
۴۲۰	حسین حریری	۲۰۹۱۲۲۰	موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت برترین پژوهشگر
۴۳۰	دکتر یحیی حساس‌یگانه	۸۹۶۸۵۳۲	موسسه حسابرسی پارس
۴۴	ولی حسینی طالقانی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۴۵	کریم حسین‌آبادی	۸۵۰۴۵۸۸	حسابرسی بیات‌رایان
۴۶	حسن حیاط‌شاهی	۲۲۷۸۷۶۴	حسابرسی رمز
۴۷	حسن خدائی	۸۷۷۸۸۱۱	حسابرسی تلاتس ارقام
۴۸	هوشنگ خستونی	۸۷۹۴۶۴۶	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن‌حق
۴۹	اصغر خرمن‌دیجی	۷۶۳۳۵۲	حسابرسی و خدمات مدیریت حساب گسترپویا
۵۰	علی‌اصغر خلفی	۸۰۲۳۲۷۹	حسابرسی و خدمات مدیریت مجریان پویا
۵۱	حسین خطیبیان	۸۷۷۳۲۸۸	حسابرسی آریا حسابرسان پارسا
۵۲	داود خسارلو	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۵۳	بهروز دارش	۶۹۴۵۴۶۷	حسابرسی دس و همکاران
۵۴	محمدتبی داهی	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۵۵	غلامرضا دبیاری	۸۸۹۴۴۶۸	حسابرسی فرازمشار
۵۶	محمد دل‌آرام	۸۹۰۱۴۹۶	حسابرسی و خدمات مدیریت دل‌آرام
۵۷	غلامحسین دوانی	۸۷۳۹۰۷۲	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۵۸	علی دهدشتی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۵۹	غلامحسین دهدشتی اخوان	۲۲۸۰۷۱	حسابرسی دهدشتی و همکاران (اهواز)
۶۰	عباس‌علی دهدشتی‌نژاد	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی رایبند
۶۱	مصطفی دیلمی‌پور	۲۰۴۶۶۹۱	حسابرسی و مدیریت دیلمی‌پور و همکاران
۶۲	محمدعلی رادمان	۸۰۳۰۶۴۴	حسابرسی هدف
۶۳	محمد رامین‌فر	۳۳۴۱۴۹۳	حسابرسی و خدمات مدیریت دادور
۶۴	روح‌اله رجبی	۸۸۳۵۲۱۳	حسابرسی کاشفان
۶۵	سیروس رحمانی	۸۷۸۳۳۲۳	حسابرسی سیروس
۶۶	مرتضی رحمانی یگانه	۸۴۲۵۲۰۹	حسابرسی تبدیل حساب
۶۷	حسین رضائی	۸۸۲۰۱۲۳	حسابرسی رضائی و همکاران
۶۸	عبدالحسین رهبری	۸۵۰۴۵۸۶	حسابرسی و خدمات مدیریت بیات‌رایان
۶۹	قدرت‌اله رهگذر	۸۴۲۱۶۰۵	حسابرسی آبا حسابرسان
۷۰	مهریان ریحانی	۲۲۵۵۷۷۸	حسابرسی و مدیریت حافظانیدیشان پارس
۷۱	محمد زاهدیدر	۸۹۰۸۴۵۴	سازمان حسابرسی
۷۲	فرانک زرفشان	۸۲۶۷۹۱۲	حسابرسی و خدمات مدیریت پردازش
۷۳	غلامرضا زریابی لنگرودی	۴۴۳۶۰۲۱	حسابرسی و خدمات مدیری اعدادرس
۷۴	محمدحسن زرین‌فکر	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۷۵	علیرضا زندبابارنسی	۸۲۳۸۲۳۳	حسابرسی آگاه حساب
۷۶	منوچهر زندی	۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت
۷۷	غلامرضا سلامی	۸۷۹۴۶۴۶	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن‌حق
۷۸	محمدتقی سلیمان‌نیا	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۷۹	مهدی سوادلو	۲۳۵۲۲۰۲	حسابرسی آریان فراز
۸۰	سیاوش سهیلی	۸۹۰۳۳۱۶	حسابرسی خیره
۸۱	حسین سیادت‌خو	۸۸۰۱۹۰۴	حسابرسی ممیز
۸۲	سیدمهدی سیدمهدی	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۸۳	واقا‌تک مسیحی شاه‌نظریان	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۸۴	محمدعلی شعبانی‌سبزو میاندان	۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۸۵	مهرداد شریعت‌زاده	۶۶۲۱۳۴۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۸۶	نریمان شرفانی	۸۰۶۳۲۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۸۷	عبدالله شفاعت‌قراملکی	۵۵۳۳۵۷۰	موسسه حسابرسی ارکان سیستم (شبه تریزا)
۸۸	تیرانداز شکیبا	۷۸۰۲۰۴۴	حسابرسی هزینه‌یاب
۸۹	منصور شمس‌احمدی	۸۳۰۹۱۰۰	حسابرسی شاهدان
۹۰	رضا شمس‌زهرایی	۸۲۳۸۶۲۳	حسابرسی آگاه حساب
۹۱	محمد شوقیان	۸۸۰۴۹۴۱	موسسه حسابرسی ارکان سیستم
۹۲	اردشیر شهیندیان	۸۸۹۹۷۷۲	حسابرسی شهیندیان و همکاران
۹۳	فرزاد شهدادفرد	۸۸۴۳۷۰۵	موسسه حسابرسی هشیاربهمند
۹۴	محمود شهشانه‌پور	۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۹۵	شهره شهلائی	۸۸۰۱۹۰۴	موسسه حسابرسی مدیریت ممیز
۹۶	امیر شهلائی‌مقدم	۸۹۰۳۹۴۹	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۹۷	فریده شیرازی	۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرام‌مشار
۹۸	پرویز صادقی	۸۸۲۰۳۶	حسابرسی فرازمشار
۹۹	حسن صالح‌آبادی	۸۴۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۱۰۰	محمد رضا صداقت‌تفرشی	۸۳۰۵۹۱۸	حسابرسی محمودی و همکاران
۱۰۱	سعید صدراش‌نوری	۸۵۰۲۸۵۵	حسابرسی مدیران مستقل
۱۰۲	مجید صفاتی	۸۵۰۳۹۱۷	حسابرسی مدیریت رهیافت مشهد
۱۰۳	قاسم ضرعاسی	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۱۰۴	طیباتی‌زاده‌فشارکی	۴۲۱۹۰۹۹	حسابرسی به‌روز‌آوران
۱۰۵	اصغر طهوری	۸۹۰۳۹۰۰	حسابرسی آگاهان و همکاران



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۳۸	فصل الله مختار	۸۹۰۳۴۹۶	حسابرسی مختار و همکاران
۱۳۹	ابوالقاسم مرآتی	۸۵۰۴۵۸۷	حسابرسی بیات رابان
۱۴۰	طاها مراغه پور	۶۲۶۷۱۵۰	حسابرسی مجربان پویا
۱۴۱	رضا مستاجران	۸۷۳۹۰۸۲	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رابان
۱۴۲	علیرضا مستغنی	۶۱۳۸۵۳	حسابرسی متین خردمند
۱۴۳	عبدالکریم مستوفی زاده	۴۶۶۶۴۸۵	حسابرسی مستوفی زاده و همکاران
۱۴۴	علی مشرفی آرائی	۸۳۰۵۳۹۲	حسابرسی بهمند
۱۴۵	همایون مشیرزاده	۸۹۰۳۴۹۶	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند
۱۴۶	زهرا مطلب زاده	۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۴۷	رضا معظمی	۸۹۰۰۸۱۲	حسابرسی کاربرد ارقام
۱۴۸	اکبر منفرد	۲۰۵۳۲۷۴	حسابرسی منفرد و همکاران
۱۴۹	هوشنگ منوچهری	۸۴۱۱۵۰۰	حسابرسی اصول پایه
۱۵۰	ابراهیم موسوی	۸۴۲۳۵۳۴	حسابرسی اصول پایه
۱۵۱	عبدالامیر میرآب	۶۹۱۵۶۸۲	حسابرسی خردمندان حساب
۱۵۲	پرویز میرآرمندهی	۸۸۰۴۵۱۹	حسابرسی خبره
۱۵۳	منصور میرزاخانی نافچی	۶۱۵۴۷۴	حسابرسی نخستین کاوش
۱۵۴	حمید ناموری	۸۷۸۲۰۹۶	خدمات حسابداری و حسابرسی تدوینگر
۱۵۵	ایرج نجفیان	۶۴۳۹۵۵۵	حسابرسی خردمندان حساب
۱۵۶	علی اصغر نجفی مهری	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۵۷	غلامعلی نعمی منفرد	—	—
۱۵۸	عبدالرضا نوربخش	۷۵۳۷۹۴۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۵۹	اسدالله نیلی اصفهانی	۸۷۹۴۶۴۶	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق
۱۶۰	محمدحسین واحدی	۶۲۱۳۴۵۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۶۱	محمود واحدی	۸۷۴۲۳۶۷	حسابرسی و خدمات مدیریت بهروزان حساب
۱۶۲	اکبر وقارکاشانی	۸۰۲۳۷۲۹	حسابرسی و خدمات مدیریت مجربان پویا
۱۶۳	ایرج هادوی	۸۷۸۲۰۹۶	موسسه حسابرسی تدوینگر
۱۶۴	اصغر هشی	۸۳۰۵۳۹۱	موسسه حسابرسی بهمند
۱۶۵	عباس هشی	۸۸۴۳۷۰۴	موسسه حسابرسی هشیار بهمند
۱۶۶	کارو هوانسیان فر	۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۱۶۷	قاسم یاحقی	۸۵۰۴۱۵۹	حسابرسی مدیران مستقل
۱۶۸	هادی یوسف زاده	۸۷۵۲۷۴۷	حسابرسی بهرادمشار

حسابداران مستقل غیر شاغل در حرفه

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰	ایرج پورحسین اکبری	۸۹۰۳۱۹۰	وزارت صنایع
۲۰	خسرو پورمعمار	۸۰۳۰۶۴۴	کارگزاری پارس نمودگر
۳۰	پرویز جواد پورسجین	۸۷۹۸۰۲۳	شرکت کارگزاری خبرگان سهام
۴۰	مصطفی حدق دوست	۸۷۶۹۰۴۲	شرکت یزد تاویر
۵۰	بهروز خالق ویردی	۸۸۸۹۲۴۲	شرکت سرمایه گذاری تامین اجتماعی
۶۰	امیرعلی خانخلیلی	۸۷۹۸۰۲۳	کارگزاری خبرگان سهام
۷۰	اسیک دراستیانیانس	۲۰۲۰۵۲۱	شرکت رزیتان
۸۰	ناصر سالار	۸۹۰۴۲۲۶	بانک تجارت
۹۰	فرامرز شایگان	۶۴۳۳۹۹۱	—
۱۰۰	سیامک شهریاری	۸۷۵۱۹۰۹	شرکت آرات
۱۱۰	شهرام شهیری	۶۷۱۷۲۱۷	شرکت سهم آتنا
۱۲۰	هوشنگ شیوایی	۸۹۰۷۰۸۸	شرکت کروب ایران
۱۳۰	احمد عبائی کویانی	۸۰۸۵۹۴۹	شرکت سرمایه گذاری دورنمای آینده
۱۴۰	خسرو فخری هاشمی	۶۷۲۰۲۳۶	شرکت نیشته همدان
۱۵۰	محمود قدس	—	—
۱۶۰	محمدابراهیم قربانی فرید	۷۵۰۸۴۶۳	شرکت کارگزاری سهام پژوهان شایان
۱۷۰	سهراب کارگر معمولی رفتار	۸۸۲۸۲۲۲	شرکت عالی فرد
۱۸۰	بهرام کلانتر پور	۸۷۱۴۵۶۸	شرکت توسعه صنایع بهشهر
۱۹۰	محمود گلرخی	۶۶۲۹۲۱۴	—
۲۰۰	پرویز گلستانی	۸۹۰۲۰۶۴	شرکت سرمایه گذاری گروه صنعتی رنا
۲۱۰	علی مستاجران	۸۸۴۵۴۶۶	—
۲۲۰	امین محبوبی	۸۷۵۱۶۹۶	شرکت توسعه صنایع هوایی سینا
۲۳۰	مجید میراسکندری	۸۷۳۹۳۵۸	شرکت سرمایه گذاری آینده نگر
۲۴۰	غلامعلی نعمی منفرد	۷۹۲۳۶۸۰	—
۲۵۰	ایرج نیک زاد	۶۴۶۳۳۹۵	شرکت یزدیاب
۲۶۰	فریدون وحدتی نیکزاد	۸۸۳۳۸۵۵	وزارت صنایع شرکت احداث صنعت
۲۷۰	بهروز وقتی	۲۶۷۲۲۲۳	—

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰۶	احمد ظفر پرند	۲۰۱۱۳۷۴	حسابرسی و خدمات مدیریت سامان پندار
۱۰۷	بیژن عبداللهی نمین	۸۹۰۹۷۸۰	حسابرسی و خدمات حسابداری نیک روشن
۱۰۸	سیدحسین عزیززاده	۶۹۴۵۴۶۵	حسابرسی دوش و همکاران
۱۰۹	فیروز عزیززاده	۳۳۱۲۷۷۸	حسابداری و حسابرسی خبره تبریز
۱۱۰	علیرضا عطوفی	۸۷۸۵۷۶۵	حسابرسی ایران مشهود
۱۱۱	سید داود علوی	۸۹۶۸۵۳۲	حسابرسی پارس
۱۱۲	نعمت الله علیخانی راد	۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۱۱۳	جعفر عوض پور	۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۱۱۴	دکتر بهرام غیانی	۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی مختار و همکاران
۱۱۵	کامبیز غیانی	۸۰۳۸۳۷۹	حسابرسی احتساب
۱۱۶	هوشنگ غیبی	۸۹۷۷۶۷۲	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۱۷	ابوالقاسم فخاریان	۸۷۷۸۵۵۹	حسابرسی تدوینگر
۱۱۸	جمشید فراروی	۸۷۸۲۰۹۶	حسابرسی تدوینگر
۱۱۹	فرهاد فرزاد	۸۸۰۳۴۶۵	حسابرسی آزمون دگان
۱۲۰	فرزاد فرزند پروچنی	۸۸۲۴۸۸۷	حسابرسی نوگا
۱۲۱	بهزاد فیضی	۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۲۲	حسین قاسمی روحی	۸۳۰۸۷۵۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۲۳	رضا قندی	۸۰۳۲۹۶۹	حسابرسی وثیق
۱۲۴	حسین کاموسی	۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۱۲۵	علیرضا کریمی طار	۸۳۰۲۷۱۶	حسابرسی بهداوران
۱۲۶	فریدون کشانی	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۱۲۷	مجید کشورپژوه لنگرودی	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۲۸	محمد رضا گلچین پور	۸۷۹۱۴۳۷	حسابرسی ایران مشهود
۱۲۹	سیدرضا گلستانی	۸۷۱۳۸۰۹	حسابرسی رهنمودگران کاردان
۱۳۰	جواد گوهرزاد	۸۰۰۰۸۷۱	حسابرسی آزمون
۱۳۱	سیروس گوهری	۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۳۲	مسعود مبارک	۸۰۳۲۳۷۴	حسابرسی و خدمات مالی همیار حساب
۱۳۳	عبدالمجید محلاتی کاظمینی	۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۳۴	نادر محمدپور	۹۸۷۶۵۴	حسابرسی نادر
۱۳۵	جهانگیر محمدی فر	۸۷۸۸۰۱۳	حسابرسی هژیران
۱۳۶	ناصر محمودزاده احمدی نژاد	۸۹۸۱۵۶۹	بانک پارسیان
۱۳۷	محمد باقر محمدی	۸۷۷۴۲۲۵	حسابرسی آریا حسابسان پارسا

حسابداران مستقل شاغل در حرفه به صورت انفرادی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	هرمز ایزدگوشب	۸۷۳۷۲۰۶	۵۰	رسول محمدی سالک	۶۴۰۷۶۳۷
۲	سید محسن حجازی	۲۰۲۲۰۰۵	۶۰	شیرین مشیر فاطمی	۸۰۷۷۱۶۰
۳	مرتضی حجازی	۸۷۷۸۸۱۱	۷۰	علی هاشم نژاد شیرازی	۸۰۶۲۲۷۲
۴	علی صحرانی	۷۴۲۱۴۵۶	۸۰	حمیدرضا نقی زاده	۸۲۸۰۲۰۹

حسابداران مستقل شاغل در سازمان حسابرسی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱۰	جعفر باقری	۲۴۱۷۹۵۰	۸۰	غلامرضا صرام	۸۷۱۳۷۹۰
۲۵	هوشنگ تسلیمی	۸۷۲۶۰۰۱	۹۰	محمد صفری کویایی	۸۷۲۶۳۰۴
۳۵	محمد رضا تقوایی	۸۷۲۶۱۰۸	۱۰۰	محمد تقی منصوروی راد	۸۷۲۶۳۰۷
۴۵	مصطفی جان نثاری	۳۶۶۷۳۵۰	۱۱۰	محمد میرآفتابزاده	۸۷۲۶۱۰۹
۵۵	محمد حسن سعادتیان	۸۷۲۳۲۲۰	۱۲۰	منوچهر نصر اصفهانی	۶۷۸۳۳۴
۶۵	احمد شلهچی	۸۷۲۶۱۱۰	۱۳۰	میرمجید وکیل زادیان	۸۷۲۶۳۰۸
۷۵	سیروس شمس	۸۷۱۳۷۹۰	—	—	—

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



سازمان حسابرسی

فراخوان

اولین همایش حسابرسی در ایران



جامعه حسابداران رسمی ایران در نظر دارد اولین همایش حسابرسی در ایران با همکاری سازمان حسابرسی در ۲۰ و ۲۱ اسفندماه ۸۲ در مرکز همایش‌های محمدبن‌زکریای رازی (واقع در ضلع جنوب غربی بزرگراه همت، بعد از سازمان انتقال خون، جنب بیمارستان میلاد، دانشگاه علوم پزشکی ایران) برگزار نماید. از کلیه محققان، دانش پژوهان، صاحب‌نظران، حسابداران، حسابرسان و دانشجویان برای شرکت در این همایش دعوت می‌شود.

محورهای اساسی همایش

- ۱- مبانی نظری حسابرسی
- ۲- تحولات حسابرسی در جهان و ایران
- ۳- نقش جوامع حرفه‌ای در اعتلای حرفه حسابرسی
- ۴- حسابرسی و رفتار حرفه‌ای
- ۵- حسابرسی و نقش آن در مقابله با فساد مالی
- ۶- سایر موضوعات مرتبط

نحوه ارسال مقالات

- ۱- خلاصه مقاله در یک صفحه تا تاریخ ۲۲ آذر به دبیرخانه همایش ارسال شود.
- ۲- کمال مقاله به زبان فارسی تحت نرم‌افزار Word با قلم نازنین ۱۲ تایپ و دیسکت آن همراه با یک پرینت روی کاغذ A۴ به صورت یک رو تا تاریخ ۲۲ دی به دبیرخانه همایش ارسال شود.

نحوه ثبت نام

هزینه شرکت در همایش شامل بسته آموزشی و هزینه پذیرایی به شرح زیر به حساب جاری شماره ۲۷۰۰ بانک ملی شعبه جوانان (کد ۱۱۱۴) به نام جامعه حسابداران رسمی ایران واریز و رونوشت فیش واریزی همراه با فرم ثبت‌نام تا تاریخ اول آذر به آدرس دبیرخانه همایش ارسال یا فاکس شود.

- اعضای جامعه و دانشجویان علوم انسانی و مطالعات فرهنگی: ۳۰۰/۰۰۰ ریال
 - کارکنان موسسات حسابرسی: ۴۰۰/۰۰۰ ریال
 - سایرین: ۵۰۰/۰۰۰ ریال
- (امتیاز آموزش حرفه‌ای مستمر برای حسابداران رسمی عضو جامعه ۳۰ امتیاز است)

فرم ثبت‌نام	
نام خانوادگی:	نام:
شغل:	رشته تحصیلی:
شرکت در همایش بدون ارائه مقاله <input type="checkbox"/>	شرکت در همایش با ارائه مقاله <input type="checkbox"/>
تلفن:	آدرس پستی:
فاکس:	کدپستی:
امضاء	

آدرس دبیرخانه همایش: تهران - خیابان میرداماد - خیابان شهید حصار - بن‌بست شانزدهم - پلاک ۴ - کدپستی ۱۵۴۷۷۱۳۶۵۱
(صندوق پستی ۱۵۸۷۵-۷۵۴۳) - تلفن: ۲۲۶۸۹۳۵-۷ - فاکس: ۲۲۷۸۸۷۸

راهبرد تجدید ساختار مالی شرکت‌ها

نقدینگی افزون‌تر، از استحکام بیشتری نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر، در مقابل ریسک‌ها و تهدیدهای بالفعل و بالقوه‌ی محیطی برخوردار است و به دلیل همین استحکام، قدرت عمل بیشتری را در حوزه‌ی کسب و کار خواهد داشت و این قدرت عمل افزون‌تر، فرصت مشارکت فعال‌تر در عرصه‌ی تجارت را برای شرکت به ارمغان می‌آورد که خود دلیلی برای ارتقای شرکت به‌شمار می‌رود.

ترکیب شرکت‌ها موجب می‌گردد بدون آن که هزینه‌های ثابت افزایش یابد، تا حد قابل توجهی به میزان تولید محصولات یا ارائه‌ی خدمات افزوده گردد که این موجب افزایش سودآوری از یک سو و بهبود بهره‌وری از سوی دیگر می‌گردد. در حوزه‌ی علم اقتصادی این موضوع اصطلاحاً صرفه‌جویی در مقیاس می‌گویند. علاوه بر این، ترکیب شرکت‌ها اغلب ترکیب بازارهای کالاهای شرکت‌ها را نیز در برمی‌گیرد و لذا شرکت جدید در حوزه‌ی جغرافیایی وسیع‌تری فعالیت می‌نماید و با قدرت رقابت بیشتری وارد بازارهای جدیدتر می‌شود.

تمام موارد پیش‌گفته از عوامل موجد ارزش یا ارزش آفرین^{۳۳} در شرکت‌ها به‌شمار می‌روند. و لذا به‌طور خلاصه می‌توان گفت که تملک یا ادغام موجب افزایش ارزش شرکت می‌شوند و البته تحقق این موضوع، منوط به استفاده از ابزار تجزیه و تحلیل و همچنین معیارهای مناسب در تصمیم‌گیری در خصوص چگونگی ترکیب شرکت‌ها است.

با توجه به ماهیت ادغام، در بسیاری از موارد ممکن است سهامداران و مدیران شرکت هدف، بیرون نروند و سهمی در مالکیت و همچنین مدیریت شرکت جدید داشته باشند. در این حالت، مالکیت شرکت خریدار نیز دچار تغییر می‌شود و لذا برنامه‌ریزی برای جانشینی آن را شفاف‌تر می‌نماید. این موضوعی است که گاهی در غیاب روش ادغام، اقدامی غیرممکن به‌نظر

می‌رسد. از سوی دیگر با مشارکت مدیران و مالکین شرکت هدف در شرکت جدید، مسئولیت‌های مختلف مربوط به فعالیت‌های شرکت بین افراد بیشتری تقسیم می‌شود و لذا تمرکز سطح کار را کاهش می‌دهد. بدیهی است که اولین نتیجه‌ی تقسیم مسئولیت بین افراد بیشتر، در اغلب موارد، کاهش مخاطره‌ی کسب و کار است. دلیل دیگر کاهش مخاطره را می‌توان در این نکته دانست که اغلب، امنیت سازمان‌های بزرگ‌تر در مقابل رقبا بیشتر است و متنوع‌سازی مخاطره، در این سازمان‌ها آسان‌تر صورت می‌پذیرد.

اگر چه به نظر می‌رسد که ادغام در مجموع، دارای مزایای بیشتری نسبت به تحصیل است، اما همان‌گونه که گفته شد، شرایط ویژه‌ای نیز - از قبیل وضعیت شرکت سرمایه‌گذار، وضعیت صنعت و رقابت در آن، سلیق و تمایلات سهامداران و مدیران شرکت هدف، قوانین و مقررات، عوامل موجود در محیط اقتصادی و ... - در اولویت یافتن یک روش نسبت به روش‌های دیگر، موثر است. در بخش بعدی، برای شفاف‌سازی هر چه بیشتر هر کدام از روش‌ها، به موارد افتراق روش‌های تحصیل و ادغام از منظر عوامل گوناگون می‌پردازیم. بدیهی است که در تصمیم‌گیری هر شرکتی، این وجوه افتراق و نیز تطبیق وضعیت شرکت با این موارد، می‌تواند انتخاب روشی خاص را توجیه نماید.

موارد افتراق روش‌های تحصیل و ادغام وجود عوامل مهمی موجب ایجاد تفاوت در روش‌های ادغام و تحصیل می‌گردد که بایستی در خصوص تصمیم‌گیری برای انتخاب یکی از این روش‌ها، مورد توجه خاص قرار گیرند، در زیر موارد تفاوت این دو روش، بررسی می‌شوند:

- تحصیل نیاز به وجه نقد دارد در صورتی که ادغام، معمولاً نیازی به وجه نقد ندارد.
- تحصیل موجب بار مالیاتی می‌گردد در

صورتی که ادغام معمولاً بار مالیاتی چندانی به‌همراه ندارد.

■ تحصیل سریع‌تر و آسان‌تر از ادغام صورت گیرد.

■ معمولاً در تحصیل وضعیت مالکیت بدون تغییر می‌ماند و مشخص‌تر از ادغام می‌باشد.

■ در تحصیل وضعیت بدهی‌های شرکت تحصیل‌شونده روشن‌تر است.

■ در تحصیل موضوع محوری مذاکره قیمت سهام اما در ادغام، درصد مالکیت هرکدام از طرفین در شرکت جدید است.^{۳۴} (ماستراکچیو و زونینگ، ۲۰۰۲)

یکی از عوامل مهم و موثر در بسیاری از تصمیم‌گیری‌های مالی، اغلب وضعیت نقدینگی و جریان وجوه نقد می‌باشد. در این مبحث نیز، با توجه به تغییر مالکیت در روش تملک و انتقال تمام یا بخش عمده‌ای از سهام شرکت تحصیل‌شونده از سهامداران قبلی به شرکت خریدار، عمل تحصیل معمولاً نیاز به پرداخت وجه نقد یا معادل وجه نقد از خریدار به فروشنده دارد در صورتی که در ادغام، معمولاً سهامداران شرکت هدف از صحنه‌ی مالکیت شرکت بیرون نمی‌روند و لذا وجهی را مطالبه نمی‌نمایند. به این ترتیب، وضعیت نقدینگی، برنامه‌های راهبردی شرکت برای سرمایه‌گذاری وجوه نقد، میزان توانایی شرکت در تأمین به موقع وجوه نقد مورد نیاز و مواردی از این دست، در اغلب موارد یکی از مهم‌ترین عوامل موثر بر تصمیم‌گیری در خصوص انتخاب یکی از روش‌های ادغام یا تحصیل است. به این موضوع می‌توان الزامات مالیاتی بسیاری از کشورها را افزود که به موجب آن، معمولاً تحصیل متضمن تحمل بار مالیاتی، توسط حداقل یکی از طرفین معامله است، در صورتی که ادغام غالباً چنین خصوصیتی ندارد.

با توجه به ماهیت تحصیل که شبیه تحصیل یک دارایی یا به عبارت دیگر، سرمایه‌گذاری در یک دارایی است، انجام این شیوه‌ی معامله، تابع تشریفات خاصی

- 14- subsidiary company
- 15- combination
- 16- acquisition
- 17- merger
- 18- acquirer company
- 19- acquiring company
- 20- holding/parent company
- 21- subsidiary company
- 22- groups of companies
- 23- acquirer company
- 24- target company
- 25- consolidation
- 26- horizontal merger
- 27- vertical merger
- 28- synergy
- 29- economies of scale and scope
- 30- organizational and transaction-cost gains
- 31- improved managerial efficiency
- 32- unused tax shields
- 33- value driver

منابع فارسی

- ۱- اریه دوگاس، "دوره‌ی زندگی یک شرکت، راز بقای شرکت‌ها"، ترجمه: پارسائیان، علی، تهران، نشر ساپکو، چاپ اول (۱۳۷۸) صص ۱۷۰-۳۱
- ۲- ریموند پی. نوو، "روش‌های تعیین ساختار سرمایه"، مدیریت مالی، جلد دوم، ترجمه و اقتباس: جهانخانی، علی و پارسائیان، علی. انتشارات سمت، چاپ دوم (۱۳۷۹) صص ۳۸۲-۴۱۵
- ۳- شباهنگ، رضا، "شرکت‌های سرمایه‌گذار و ادغام واحدهای انتفاعی"، مدیریت مالی، جلد دوم، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ اول (۱۳۷۴) صص ۱۶۶-۱۹۱
- ۴- کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، "ترکیب واحدهای تجاری"، استاندارد‌های حسابداری، تهران، سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران، چاپ اول (۱۳۸۰) صص ۳۵۱-۳۷۸

منابع انگلیسی

- 1- Brealey, Richard A. & Myers, Stewart C. "Mergers"; Principles of Corporate Finance; Fourth Edition, 1991, McGraw-Hill; pp.817-856.
- 2- Kaen, Fred R. "Mergers, Acquisition and Corporate Control", Corporate Finance, First Published, 1995; Blackwell Publisher, pp. 859-891.
- 3- Mastracchio Jr. Nicholas J. & Zunitch, Victoria M. "Differences Between Mergers and Acquisitions", Journal of Accountancy; November 2002.
- 4- Stewart G.Bennet, III. The Quest For Value, Second Published, 1999, Harper Business. pp. 351-383 & 477-600.

شرکت تحصیل‌شونده نیز از منافع بسیار زیادی در نتیجه‌ی ادغام یا تحصیل برخوردار می‌شوند و شواهد نشان می‌دهد که منافع مزبور برای سهامداران شرکت خریدار نیز قابل توجه می‌باشد. علاوه بر این، در ادغام انتظار ایجاد هم‌افزایی قابل توجهی وجود دارد که در خرید یا ایجاد یک شرکت، وجود ندارد.

تجزیه و تحلیل‌های تحصیل و ادغام می‌تواند همانند تجزیه و تحلیل‌های مربوط به بودجه‌بندی سرمایه‌ای اعمال شود و فنون مربوط به ارزش فعلی خالص به کار گرفته شوند. ضمن این که مواردی از قبیل نقدینگی، مسائل مالیاتی و قانونی، سلیق و تمایل سهامداران و مدیران نیز در تصمیم‌گیری در این خصوص نقش عمده‌ای ایفا می‌کنند. تجربه نشان می‌دهد که بیشتر از آن چه سهامداران شرکت هدف، نگران مسائل ناشی از ادغام باشند، مدیران شرکت‌های مزبور، مقاومت نشان می‌دهند که شاید مربوط به حفظ موقعیت و وضعیت آنها باشد.

با توجه به مجموع ارزیابی‌های به عمل آمده، اگر چه انتخاب بین تحصیل و ادغام به عوامل متعدد در شرایط مختلفی بستگی دارد و نمی‌توان به طور مطلق یکی از این روش‌ها را بر دیگری ترجیح داد اما، از منظر مسائل مالی، منافع ناشی از ادغام، در اغلب موارد بیشتر از منافع ناشی از تحصیل است.

پانوشت‌ها

- 1- financial restructuring
- 2- capital restructuring
- 3- capital structure
- 4- Stewart, G.Bennet
- 5- The Quest for Value
- 6- vertical restructuring
- 7- horizontal restructuring
- 8- corporate restructuring
- ۹- برای مطالعه‌ی بیشتر در این زمینه به مقاله‌ی "تجدید ساختار مالی" نوشته‌ی دکتر ویدا مجتهدزاده در شماره ۱۲۶ ماهنامه‌ی حسابدار تیرماه ۱۳۷۷، صص ۳۷-۳۱ مراجعه شود.
- 10- lease-back
- 11- franchising
- 12- internal expansion/growth
- 13- external expansion/growth

نیست و لذا آسان‌تر، سریع‌تر و در بسیاری از موارد ارزان‌تر است. در حالی که با توجه به الزامات قانونی و عوامل حقوقی، عمل ادغام طی تشریفات ویژه‌ای صورت می‌پذیرد و معمولاً فرایند پیچیده‌ای را طی می‌کند که موجب تطویل زمان و افزایش هزینه‌های معاملاتی می‌گردد.

آنچه در تحصیل اتفاق می‌افتد، عمدتاً انتقال مالکیت سهام است و معمولاً با انجام آن، تغییری در حقوق صاحبان سهام، حق رای، نوع سهام و ... ایجاد نمی‌شود و وضعیت موارد مهمی مانند حقوق سهامداران اقلیت روشن است. در حالی که یکی از مهم‌ترین خصوصیات ادغام این است که مالکیت رقیق می‌شود و معمولاً تغییرات اساسی در حقوق صاحبان سهام به وجود می‌آید. به همین ترتیب، از آنجا که تحصیل در واقع به معنی خرید خالص دارایی‌های شرکت فرعی است. اگر برحسب مورد، بدهی‌های شرکت فرعی نیز به طور خاص مورد توجه باشد، وضعیت آنها به خوبی روشن می‌شود، در صورتی که در ادغام معمولاً بدهی‌های پیش‌بینی نشده هم در عهده‌ی شرکت جدید قرار می‌گیرد، مگر این که قبلاً توافق مشخصی صورت گرفته باشد.

و بالاخره این که در تحصیل، بحث‌های طرفین معامله بر چانه‌زنی روی قیمت سهام متمرکز است، اما در ادغام، موضوع محوری مذاکره، درصد مالکیت هر کدام از طرفین در شرکت جدید و لذا سهم هر کدام، از ارزش ایجاد شده‌ی ناشی از ادغام می‌باشد. از سوی دیگر، در ادغام معمولاً مدیران شرکت هدف نگران وضعیت آینده‌ی خود در شرکت جدید هستند که ممکن است در این خصوص نیز مذاکرات مهمی صورت پذیرد.

نتیجه‌گیری

تصاحب یک شرکت دایر به روش‌های تحصیل یا ادغام، یکی از راهبردهای اصلی شرکت‌ها برای توسعه و رشد در راستای تجدید ساختار مالی است. که علاوه بر شرکت اصلی، سهامداران شرکت هدف یا