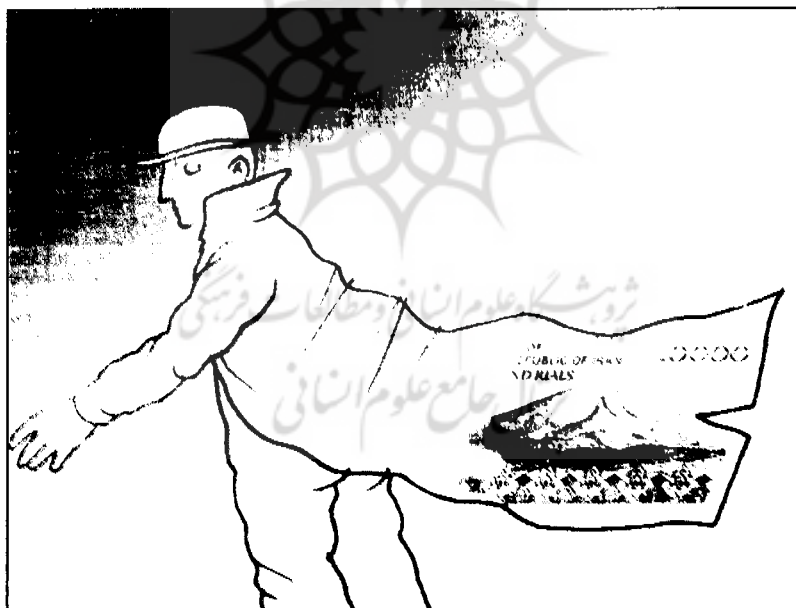


ابزار سنجش، و مدیریت دارایی های نامشهود

عصر کنونی، عصر اطلاعات است زیرا در این دوران نابودی یا بقای محصولات و شرکت ها در گرو وجود اطلاعات است و اطلاعات بیش از زمین، سرمایه و نیروی کار در ادامه‌ی حیات شرکت ها نقش دارد

سید کاظم چارشی



مقدمه

اندازه‌گیری در حسابداری عبارت است از "فرایند تعیین مقادیر معنی‌دار برحسب واحد پول برای اشیا یا پدیده‌های مرتبط با یک واحد تجاری و اقتصادی." اغلب وقتی سخن از اندازه‌گیری به میان می‌آید افکار متوجه مقادیر پولی می‌شود. البته نباید فراموش کنیم که داده‌های کمی غیرپولی نیز وجود

توجه به ریشه‌ی کلمه نامشهود در لاتین می‌توان گفت "دارایی‌هایی که قابل لمس نیستند." براساس این تعریف دارایی نامشهود علاوه بر سرقفلی که دارایی نامشهود آشنایی است حساب‌های دریافتی، پیش پرداخت‌ها، سرمایه‌گذاری سهام و اوراق قرضه سایر شرکت‌ها نیز جزء دارایی‌های نامشهودند اما می‌دانیم که جز

سرقفلی هیچ یک دیگر به عنوان دارایی نامشهود به شمار نمی‌رود؛ یعنی این تعریف جامع است ولی مانع نیست. به همین دلیل اندیشمندان حسابداری به دنبال قیدی برآمدند تا دامنه‌ی تعریف را محدود و مانع اغیار سازد، بنابراین قید دارایی‌های سرمایه‌ای را یعنی دارایی‌هایی که جاری نیستند به آن افزودند. این قید باعث شد تا اقلامی نظیر حساب‌های دریافتی و پیش

قیمت‌گذاری با یکدیگر در رقابتند اما در عین حال مکمل یکدیگرند.

ماهیت دارایی‌های نامشهود

در گذشته دارایی‌های نامشهود را در این‌گونه تعریف می‌کردند "مبلغی که باید علاوه بر جمع ارزش خالص دارایی‌های مشهود برای خرید یک شرکت پرداخت." تعریف فوق تعریفی غلط انداز است. با

دارد، مثل ظرفیت تولید برحسب تن یا تعداد کارکنان و غیره که با پیش‌بینی‌ها و تصمیم‌گیری‌های خاص در ارتباط می‌باشند. از آنجا که به دارایی‌ها می‌توان از ابعاد مختلف نگاه کرد ارزش‌های متفاوت را به آنها نسبت داد، اندازه‌گیری و ارائه بیش از یک نوع روش تعیین ارزش بستگی به سرمایه‌گذاران یا سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارد. گرچه مفاهیم

پرداخت‌ها از تعریف خارج شوند اما نتوانست مشکل را کاملاً حل کند چرا که هنوز دارایی‌های غیر فیزیکی و غیر جاری را در برمی‌گیرد که جزو دارایی‌های مشهود به حساب نمی‌آیند، مانند حساب‌های دریافتی بلندمدت و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت. البته تا حدی می‌توان گفت که این دارایی‌ها، دارایی نامشهودند.

شناسایی دارایی‌های نامشهود

از آنجا که دارایی‌های نامشهود موجودیت خارجی ندارند، شناسایی آنها کار بسیار مشکلی است. حال اگر بخواهیم آنها را شناسایی کنیم باید مقررات و قواعدی که برای شناسایی سایر دارایی‌ها وجود دارد در مورد این نوع نیز صادق باشد. براساس بند ۶۳ از SFAC5^۱ برای این که قلمی از اقلام مورد شناسایی واقع شود باید چهار شرط زیر برقرار باشد:

الف - با تعریف ده‌گانه اقلام حسابداری سازگار باشد.

ب - اندازه‌پذیر باشد.

ج - مربوط باشد.

د - قابل اعتماد باشد.^۲

بند ۲۵ از SFAC6^۳ دارایی را به صورت زیر تعریف می‌کند: "منافع اقتصادی احتمالی آینده که در اثر مبادلات یا رویدادهای گذشته بوسیله واحد اقتصادی تحصیل و تحت کنترل قرار می‌گیرد." هرگاه منبع نامشهودی دارای ویژگی‌های فوق باشد باید دقیقاً مانند دارایی‌های نامشهود به عنوان یک دارایی شناسایی شود. شناسایی یک قلم به عنوان یک دارایی^۱ باید در مورد تعدادی اقلام که معمولاً به عنوان هزینه در نظر گرفته می‌شوند مورد توجه واقع شود. برای مثال تبلیغات تنها وقتی می‌تواند هزینه محسوب شود که یکی از خصوصیات چهارگانه فوق را دارا نباشد اما هر جا که منافع آتی احتمالی روشن و واضحی داشته باشد باید به عنوان دارایی نشان داده شود.

ابزار اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود

اندازه‌پذیری از خصوصیات مهم هر دارایی است. همان گونه که اندازه‌گیری دارایی‌های مشهود روش‌ها، دیدگاه و ابزار

متفاوتی دارد، اندازه‌گیری دارایی‌های نامشهود نیز دارای روش‌ها و ابزارهای متفاوتی است که اگر چه با یکدیگر به رقابت می‌پردازند، اما با نظری عمیق‌تر می‌توان دریافت که مکمل یکدیگرند. این مقاله مروری دارد بر چهار سیستم اندازه‌گیری که در حال حاضر بین افراد کارآزموده و حرفه‌ای رایج است. این چهار سیستم عبارتند از:

۱- حسابداری منابع انسانی^۲

۲- ارزش افزوده‌ی اقتصادی^۳

۳- ارزیابی متوازن^۴

۴- سرمایه‌ی فکری^۵

در این مقاله درباره‌ی مفروضات، جزئیات، شیوه‌های عملیاتی کردن و استفاده‌ی صحیح از هر کدام از این ابزارها بحث می‌شود و سپس نقاط ضعف و قوت هر سیستم نیز بررسی می‌شود.

قواعد جدید بازی

عصر کنونی، عصر اطلاعات است چرا که در این دوران محصولات و شرکت‌ها بر اثر وجود اطلاعات حیات و بقا می‌یابند یا نابود می‌شوند. موفق‌ترین شرکت‌ها آنهایی هستند که دارایی‌های نامشهود خود را بهتر و سریع‌تر به کار می‌گیرند. در این دوران، دانش و اطلاعات خیلی بیشتر از زمین، سرمایه و نیروی کار تعیین‌کننده‌ی ادامه حیات شرکت‌ها است. این وضعیت برای مدیران چیست؟ بر اثر اهمیت فزاینده دانش به سادگی نمی‌توان متغیری اضافه را به فرایند تولید کالاها افزود. این جریان قطعاً قواعد بازی را عوض می‌کند. توانایی اداره‌ی منابع نامشهود فکری مبتنی بر دانش، مهارت ضروری این دوران است. ظرفیت و توانایی ایجاد ثروت موسسات و شرکت‌ها، به میزان دانش و قابلیت‌های کارکنان آن وابسته است. شرکت‌هایی که در محیط راهبردی جدید در حال ترقی هستند خود را به عنوان سازمان‌های آموزشی می‌بینند که دائماً به دنبال بهبود در دارایی‌های دانشی خود هستند.

علاوه بر مسائل فوق مسائل دیگری نیز وجود دارد. کارهای علمی جدید نشان می‌دهد که دانش و اطلاعات، تابع بازدهی فزاینده یا مخالف کاهش بازدهی رایج در

منابع مشهود و نامشهود شناخته شده است. اگر فرض کنیم این ادعا درست است آنگاه دانش و اطلاعات حتی از گذشته نیز برای شرکت‌ها جذاب‌تر خواهد بود. داشتن دانش پایه مناسب بدان معناست که یک شرکت می‌تواند در سال‌های آینده این پایه را همانند اهرمی برای ایجاد دانش بیشتر به کار گیرد و مزیت‌های خود را بر دیگر رقبا افزایش دهد. جالب‌تر از این که بازار، ارزش دانش و سایر عوامل نامشهود را در فرایند ارزش‌گذاری به رسمیت شناخته است. بنابراین برای شرکت‌ها، بسیار عادی و طبیعی خواهد بود که ارزششان از میزان خالص دارایی‌هایشان بیشتر ارزیابی شود که علت این موضوع دقیقاً به خاطر وجود عوامل نامشهود است. فقط این که اخیراً میزان این عوامل پنهان تغییر کرده است. در سال ۱۹۸۶ "شرکت مرک" بیشترین اختلاف بین ارزش خالص دارایی‌ها و ارزش بازار را داشت. به طوری که خالص ارزش دارایی‌هایش فقط ۳/۱۲ درصد بازارش را تشکیل می‌داد. در سال ۱۹۹۶ خالص شرکت ارزش دارایی شرکت کواکولا فقط ۴ درصد ارزش بازارش بود. در حالی که این نسبت برای شرکت ماکروسافت ۶ درصد بود. این در حالی است که تعدادی از شرکت‌ها پایین‌تر از ارزش دفتریشان خرید و فروش می‌شوند که حاکی از وجود تعهدات "منابع نامشهود" می‌باشد.

به هر حال شرکت‌ها اولین اشخاصی هستند که به تغییر شرایط پی می‌برند. در دهه‌ی گذشته عنوان شغلی رئیس اداره‌ی دانش^۶ فقط در گزارش‌های سالانه و گهگاهی در آگهی شغلی به چشم می‌خورد. موفقیت در رقابت حال و آینده کم‌تر مبتنی بر تخصیص راهبردی منابع مالی و فیزیکی و بیشتر مبتنی بر مدیریت راهبردی دانش خواهد بود و این دسته از مدیران نوظهور وظیفه دشوار برقراری ارتباط دانش سازمان با ابداعات و ابتکارات شرکت را برعهده دارند. این ابتکارات منبع ضروری برتری در رقابت می‌باشد. متأسفانه دانش نامشهود و غیرقابل رویت است؛ از این رو با شاخص‌های رایج در حسابداری و غیرحسابداری مورد استفاده در عملیات روزمره شرکت‌ها قابل اندازه‌گیری دقیق نیست.

این بدان معناست که مدیران باید ریسک بی‌توجهی به دانش و سایر دارایی‌های نامشهود یا نفهمیدن ارزش و اهمیت آنها را بپذیرند. در چنین وضعیتی ممکن است تصمیماتی اتخاذ کنند که در بلندمدت باعث تخریب ذخایر دارایی‌های نامشهود شرکت شود. بدتر این که شرکت‌ها فقط بر بهبود کارایی دارایی‌های فیزیکی تمرکز دارند، زیرا آنچه که مدیران شرکت از اندازه و ارزش تلقی می‌کنند، چنین کارایی است.

شاید مدیران دانش براین عقیده باشند که از آنها امور غیرممکنی خواسته شده است؛ آنها می‌گویند: "چگونه می‌توان با استفاده از ابزار حسابداری که ۵۰۰ سال پیش در عصر فئودال‌ها برای کمک به بازرگانان به وجود آمده است به عوامل کلیدی موفقیت در عصر اطلاعات دست یافت؟ وقتی به وجود چنین ابزار جدیدی احساس نیاز شد، چگونه می‌توان بین گزینه‌های متعدد پیشنهادی یکی را انتخاب کرد؟ چگونه می‌توان از انتخاب ابزار نامناسبی که مدعی موفقیت در رقابت با سایر ابزار است برحذر بود؟"

به نظر ما جواب این سه سوال احتیاج به درک عمیق و گسترده نسبت به مهم‌ترین ابزار موجود مقدمات، مفروضات، و هم چنین نقاط قوت و ضعف هر کدام دارد. این مقاله برای پاسخ‌گویی به چنین نیازی به بررسی مهم‌ترین سیستم‌های اندازه‌گیری که بین افراد حرفه‌ای رواج بیشتری دارد می‌پردازد. هدف ما ارائه‌ی یک و فقط یک راه بهتر نیست چرا که اعتقاد نداریم منحصراً یک راه برتر وجود دارد، بلکه با توجه به نوع شرکت و شرایط حاکم بر آن، اندازه‌گیری، ابزار متفاوتی می‌طلبد. این مقاله درصدد است تا اطلاعات مورد نیاز مدیران را برای انتخاب ابزار متناسب با نیازشان ارائه دهد و مسائل و مشکلات به کارگیری هر ابزار را بیان نماید. هر کدام از چهار بخش این مقاله به صورت زیر تقسیم شده است:

مقدمه کوتاه تاریخی، تفصیل پیدایش هر سیستم اندازه‌گیری و رواج آن
توصیف عملیاتی کردن هر سیستم برای مثال چه چیز را و چگونه اندازه‌گیری می‌کند. مفهوم این اندازه‌گیری‌ها چیست؟ و

چگونه می‌توان این سیستم را با سایر سیستم‌ها مقایسه کرد؟

بخش پایانی مفروضات، مزیت‌ها و کاستی‌های سیستم مورد و هم چنین زمینه‌ی مناسب جهت به کارگیری آن را بیان می‌کند.

حسابداری منابع انسانی (HRA)

سرمایه‌ی انسانی نمایانگر عامل انسانی موجود در سازمان است. ترکیب تفکر، مهارت و تجربه‌ی هر سازمان ماهیت خاص خود را دارد. عناصر انسانی سازمان آنهایی است که توانایی یادگیری، تغییر و خلاقیت را دارند که اگر به‌طور مناسبی برانگیخته شوند می‌توانند بقای بلندمدت سازمان را تضمین نمایند. از زمانی که مطالعات کلاسیک هرمانسون^۱ در چند دهه‌ی پیش درباره لزوم و چگونگی ارزش‌یابی دارایی‌های انسانی انجام شد، این موضوع به وسیله‌ی حسابداران و نظریه‌پردازان منابع انسانی مورد بحث و مناظره قرار گرفت. در حقیقت بحث‌های تایید و ردکننده حسابداری منابع انسانی به‌خصوص به ارزش‌گذاری دارایی‌های غیرفیزیکی در اقتصاد جدید مربوط می‌شود؛ چرا که همه در مسایل مشابهی وارد می‌شوند و درباره آن بحث می‌کنند.

عملی شدن

ساکمن^۲ و همکارانش، هدف حسابداری منابع انسانی را "کمی نمودن ارزش اقتصادی نیروی انسانی برای سازمان" می‌دانند زیرا از این طریق می‌توان اطلاعاتی را برای تصمیمات مدیریتی و مالی فراهم آورد. محققان سه نوع مدل مختلف اندازه‌گیری را جهت حسابداری منابع انسانی ارائه داده‌اند.

۱- مدل‌هایی که به هزینه‌ی تاریخی، هزینه‌ی جذب، هزینه‌ی جایگزینی یا هزینه‌ی فرصت دارایی‌های انسانی می‌پردازند.

۲- مدل‌های ارزش منابع انسانی، که مدل‌های ارزش رفتاری غیرپولی را با مدل‌های پولی ارزش اقتصادی ترکیب می‌کنند.

۳- مدل‌هایی که با تاکید بر جریان وجوه نقد،

ارزش فعلی درآمدها و دستمزدهای تخمینی آتی حاصل از نیروی انسانی را محاسبه می‌کنند.

جالب این است که بدانیم توسعه و تدوین اکثر این سیستم‌ها در سازمان‌های خدماتی مثل موسسات حسابداری، بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های خدمات مالی صورت گرفته است. همان‌طور که می‌دانیم سرمایه‌ی انسانی در این موسسات نسبت مهمی را در ارزش سازمانی تشکیل می‌دهند.

به‌طور ساده و خلاصه می‌توان گفت مدل‌های حسابداری منابع انسانی می‌کوشند تا فایده و نقش دارایی‌های انسانی برای شرکت را در ازای هزینه‌های حقوق و دستمزد محاسبه کنند. به عبارت دیگر، به جای طبقه‌بندی کل حقوق و دستمزد به عنوان هزینه در صورت سود و زیان، ارزش فعلی جریان‌های خروجی کل دستمزد و حقوق، در بخش دارایی‌های ترازنامه طبقه‌بندی می‌شود. برای مثال شرکتی را فرض کنید که ۱۰۰۰ نفر کارگر و کارمند با میانگین حقوق سالیانه هر کدام ۱۰۰۰ واحد پولی دارد. براساس روش متداول پرداختی به کارکنان به عنوان هزینه‌ی حقوق و دستمزد در صورت سود و زیان (در این مثال ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ واحد پولی) برای کل سال مالی منظور می‌شود. استفاده از روش حسابداری منابع انسانی مستلزم در نظر گرفتن مفروضاتی است. مدیران منابع انسانی مدت میانگین دوره‌ی خدمت کارکنان و هم چنین میزان میانگین افزایش حقوق سالانه را تخمین می‌زنند. بنابراین پارامترهای اندازه‌گیری حسابداری منابع انسانی ۱۰۰۰ کارمند و کارگر است که در ۱۰۰۰ واحد میانگین مدت حقوق یک کارمند ضرب می‌شود و حاصل در میانگین مدت خدمت یک کارمند ضرب می‌شود؛ سپس حاصل در افزایش میانگین دستمزدها ضرب و در پایان ارزش فعلی عدد به دست آمده محاسبه می‌گردد. عدد حاصله نمایانگر ارزش سرمایه انسانی شرکت برحسب واحد پولی است.

نقد و بررسی

به راحتی می‌توان مشاهده کرد که تعداد

شرح دهند. برای مثال شرکتی که راهبرد کاهش هزینه را دنبال می‌کند ممکن است بهره‌وری را بهبود بخشد و قیمت‌هایش را پایین بیاورد؛ تاثیر این دو عملکرد (کاهش بهای تمام شده و کاهش قیمت فروش) ممکن است یکدیگر را خنثی کنند اما هیچ تغییری در نسبت‌هایی که این عملکردها را نشان می‌دهند مشاهده نشود. ارزش افزوده‌ی اقتصادی (از این پس EVA)، را استرن استوارت^۹ و همکارانش در اواخر دهه‌ی ۱۹۸۰ به عنوان ابزاری برای تصمیم‌گیری شرکت‌ها معرفی کردند. به عبارتی دیگر EVA یک سیستم جامع اندازه‌گیری در مدیریت مالی است که می‌تواند با بودجه‌بندی سرمایه‌ای، برنامه‌ریزی مالی، هدف‌گذاری و اندازه‌گیری عملکرد ترکیب شود. هدف EVA تدوین شاخصی است تا به طور مناسب تمام فرایندهایی را که باعث کاهش یا افزایش ارزش شرکت می‌شوند در نظر گیرد. EVA با ارایه یک سیستم اندازه‌گیری، مدیران را تشویق می‌کند که تصمیماتشان را به پیروی از اصول بگیرند تا ارزش سهام شرکت حداکثر شود. موسسه‌ی استرن استوارت دریافت که EVA تنها شاخصی است که به‌طور مناسب جوابگوی مبادلات پیچیده‌ی موجود در ایجاد ارزش می‌باشد.

مطمئناً این مفهوم، در حوزه‌ی مالی تازگی ندارد. آلفرد اسلون^{۱۰}، رئیس جنرال موتورز، گرچه EVA را به این نام نمی‌شناخت ولی از اوایل دهه‌ی ۱۹۲۰ با این مفهوم آشنا بود. در حقیقت حسابداران از مدت‌ها پیش مفهوم خیلی نزدیکی به EVA را به عنوان RI یا درآمد باقیمانده^{۱۱} می‌شناخته‌اند. درآمد باقیمانده، ارزشی است که بعد از ادای حقوق صاحبان سهام و سایر فراهم‌کنندگان سرمایه، باقی می‌ماند؛ اما EVA خیلی جدی‌تر تلقی شد و خیلی بیشتر به وسیله‌ی حرفه‌ای‌ها و مشاورین و محققان توسعه داده شد.

EVA به عنوان راهنما و زبان مشترکی برای مدیران است تا برآن اساس درباره‌ی ایجاد ارزش بحث کنند. با این روش پروژه‌ها به راحتی قابل مقایسه‌اند و مدیران با استفاده از شاخص‌های مناسب می‌توانند جوابگوی کیفیت عملکرد خود باشند از این

راهبردهای آینده از طریق شناسایی شایستگی‌های ناشی از سرمایه‌ی فکری موجود در سازمان.

از سه نظر بالا فقط نظر اول است که بر گزارشگری برون سازمانی که ممکن است به گواهی‌دهی حسابرسی نیاز داشته باشد، تاکید می‌کند. دو نظر دیگر، مربوط به برنامه‌های درون سازمانی و مدیریت و سیستم‌های کنترل است. از این گذشته، حسابرسی‌های مرحله‌ی که جهت محاسبه‌ی پارامترهای منابع انسانی صورت می‌گیرد، امری ممکن است. قطعاً سرمایه‌گذاران ارزش را با مهارت‌ها و تجربیات مدیران عالی مرتبط می‌دانند. سرمایه‌گذاران کارکنان را با توجه به مهارت و توانایی آنها در چنین سازمان‌هایی ارزش‌گذاری می‌کنند، در حقیقت انتقادهای وارده بر حسابرسی منابع انسانی عمدتاً ناشی از این حقیقت است که این نحوه‌ی ارزش‌گذاری بیشتر براساس شاخص‌های ذهنی است تا مقیاس‌های قابل حسابرسی و واقعی. با وجود این که حسابداری حقوق مدیران و هزینه‌های آموزش مشکل است اما ارزش‌گذاری رشد و افزایش دانش آنها کار به مراتب مشکل‌تری است.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی (EVA) شاخص‌های مالی متداول جهت ارزیابی عملکرد مانند نسبت بازدهی دارایی (ROA) و بازدهی ارزش ویژه (ROE) مدت‌هاست که به دلیل ناتوانی در هدایت تصمیم‌گیری‌های راهبردی مورد انتقاد واقع شده است. به خصوص این که این شاخص‌ها به هزینه‌ی سرمایه‌ی پروژه‌ای که باعث ایجاد بازده مربوط می‌شود توجه نمی‌کنند. بنابراین این شاخص‌ها به تنهایی نمی‌توانند به عنوان ابزاری مناسب جهت راهنمایی مدیران در ایجاد ارزش به کار گرفته شوند. هم چنین این شاخص‌ها بسیار کلی و غیرتفصیلی هستند؛ یعنی اغلب، تاثیرات عوامل راهبردی مختلف با یکدیگر اشتباه می‌شوند. مثلاً افزایش بازده در اثر تغییر نوع محصول منجر به بالا رفتن قیمت‌ها می‌شود و بهبود بهره‌وری را که باعث کاهش هزینه‌ها می‌شود نمی‌توان با این شاخص‌ها بیان کرد. به‌علاوه این شاخص‌ها نمی‌توانند علل اصلی و زیربنایی نحوه‌ی عملکرد را

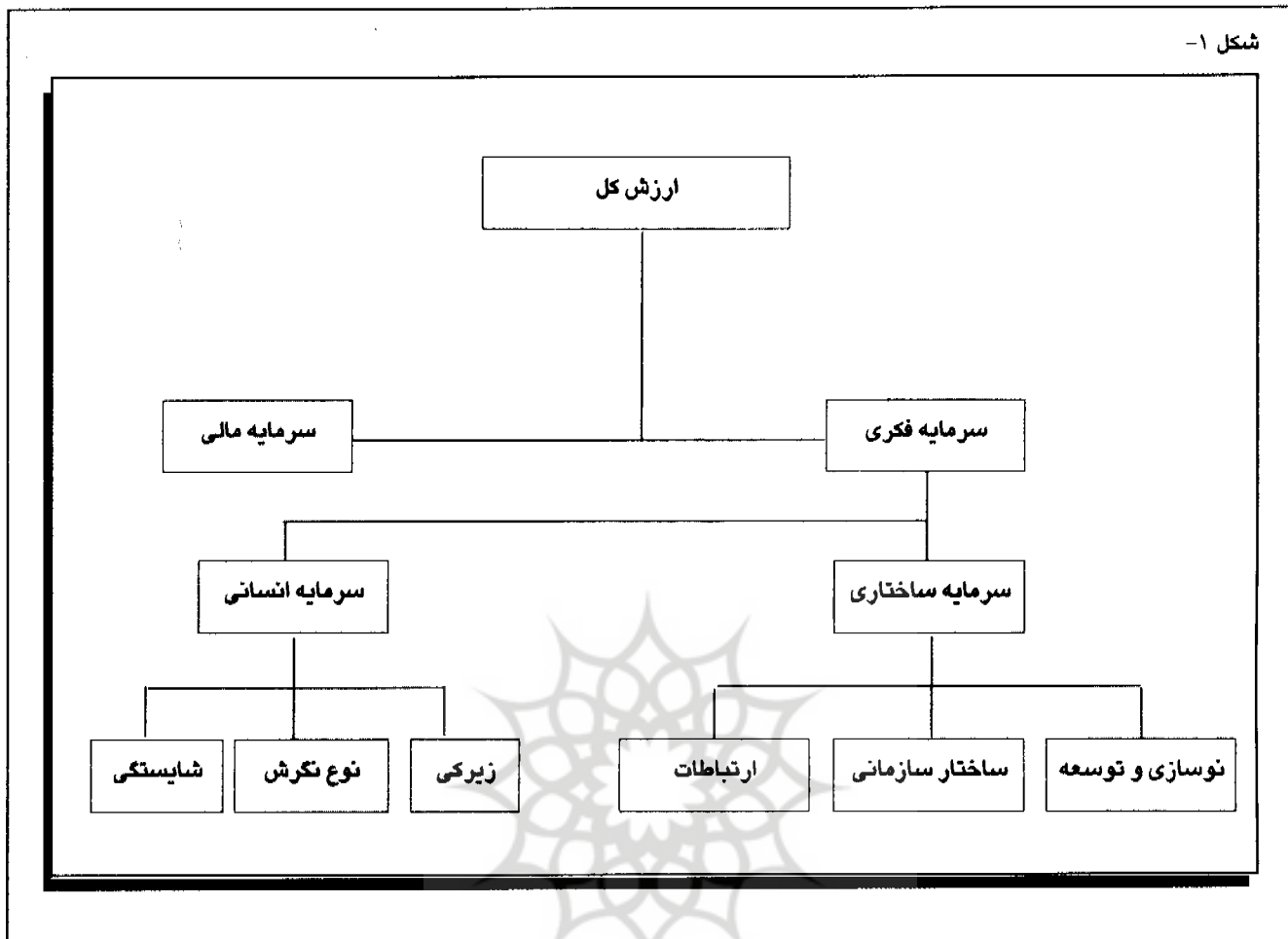
مفروضات زیادی را باید پذیرفت تا بتوان از مدل‌های حسابداری منابع انسانی بهره گرفت. برنامه‌ریزی و پیش‌بینی اندازه‌ی شرکت برای سال مالی آینده مشکل است چه رسد به این که بخواهیم آن را برای ده سال یا بیشتر پیش‌بینی کنیم. از این گذشته بهترین حالت مفروضات میزان افزایش حقوق طی دوره خدمت هر کارمند و کارگر تخمین‌های کارشناسانه است. تعدادی از مدل‌های حسابداری منابع انسانی شامل فرضیاتی است که با عقل سلیم جور در نمی‌آید یا به طور اساسی و از پایه رد شده است یا با اصول همان مدل متناقض است. آنچه که به عنوان مشکلات حسابداری منابع انسانی برشمرده‌اند این است که تمام این مدل‌ها ذهنی و نامشخص‌اند و شاخص‌های مطرح شده اتکاپذیر نیستند و نمی‌توان آنها را با اطمینان، حسابرسی کرد. هر دو مشکل مذکور جزو مشکلات اندازه‌گیری است. سایر ایرادهای وارده بر حسابداری منابع انسانی عبارتند از این که در نظر گرفتن کارکنان به عنوان دارایی از نظر اخلاقی قابل قبول نیست و دیگر این که این شاخص‌ها به آسانی قابل دستکاری است. گرچه این اشکالات، مهم‌ترین اشکالات وارده بر حسابداری منابع انسانی است اما هنوز جای این سوال باقی است که آیا دارایی‌های انسانی هیچ ارزشی در سازمان دارند؟ این سوال به نوبه خود سوال دیگری را برمی‌انگیزد که "آیا لازم است دارایی‌های انسانی به شکلی ارزش‌گذاری شوند که بتوان آنها را به روش متداول حسابرسی کرد؟" در مورد حسابداری منابع انسانی بحث‌های زیادی مطرح شده است و درباره‌ی نحوه ارایه آن نظرات متفاوتی وجود دارد که عمدتاً می‌توان آنها را در سه دسته‌ی زیر بیان کرد:

۱- به عنوان قسمتی از گزارش رسمی حسابرسی نتایج عملکرد به استفاده‌کنندگان بیرونی اطلاعات مالی شرکت (مثلاً اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، دولت و مراجع قانونگذاری).

۲- به عنوان عامل تعدیل برای اعضای سازمان به منظور آگاهی از تحقق اهداف راهبردی.

۳- به عنوان نقطه‌ی شروع تدوین برنامه‌ها و

شکل ۱-



بازتاب می‌یابد؛ در نتیجه شرکت‌هایی که سابقه‌ی بسیار موفق‌تری دارند حتی اگر پروژه‌های جاری یا آینده آنها مایوس‌کننده و نامرغوب باشد باز هم از MVA بالا و مثبتی برخوردارند.

راه حل این مشکل این است که فقط تغییرات MVA را در نظر بگیریم که این تغییرات همان سود پروژه‌های جدید به مابه‌التفاوت قیمت بازار و کل سرمایه است. هدف EVA نیز تاکید بر حداکثر کردن مازاد درآمد به هزینه‌های سرمایه‌ای است. جهت نیل به EVA مثبت نرخ بازده سرمایه شرکت، باید از نرخ بازدهی انتظاری آن بیشتر باشد. به نظر می‌رسد که معنی حداکثر کردن مازاد درآمد به هزینه‌های سرمایه‌ای نیازی به تامل ندارد و ساده است. همان‌گونه که نشان خواهیم داد عملیاتی کردن این مفهوم به این سادگی‌ها هم نیست. EVA تفاوت بین فروش خالص و جمع

شرکت سرمایه‌گذاری کرده‌اند و ارزش فعلی پول نقدی است که آنها می‌توانند با فروختن سهامشان به دست آورند. مدیران شرکت‌ها با حداکثر ساختن این تفاوت می‌توانند ثروت سهامداران را بیشینه کنند.

در سطح کلان نیز می‌توان گفت MVA یک شرکت نشان‌دهنده‌ی قضاوت فعلی بازار نسبت به خالص ارزش فعلی NPV^{13} تمام پروژه‌های سرمایه‌گذاری موجود و آتی است. بنابراین MVA فعلی، ارزیابی مهمی از عملکرد شرکت است که موفقیت شرکت را در تخصیص، به کار بستن مجدد منابع محدود جهت حداکثر کردن NPV شرکت و در نتیجه ثروت سهامداران نشان می‌دهد.

یکی از مشکلات MVA این است که سود و زیان عملیات سال‌های قبل یک به یک با نتایج سال آخر جمع می‌شود. مشکل دیگر این است که عوامل غیر کمی مانند امید و یاس و عوامل مشابه در قیمت سهام

گذشته EVA از مقبولیت گسترده‌ای در جامعه‌ی مالی برخوردار است و می‌تواند به عنوان شاخص ایجاد ارزش یا تخریب ارزش طی یک دوره مشخص، اعتبار شرکت را در بازار ملی افزایش یا کاهش دهد.

عملی شدن

طبق نظر طرفداران EVA، حداکثر کردن ارزش کل بازار شرکت لزوماً باعث حداکثر شدن ثروت سهامداران نمی‌شود؛ چرا که به سادگی می‌توان ارزش کل یک شرکت را با افزایش سرمایه، بالا برد. ثروت سهامداران تنها وقتی حداکثر می‌شود که تفاوت بین ارزش کل شرکت و ارزش کل سرمایه‌ای که سرمایه‌گذاران فراهم آورده‌اند، حداکثر شود. این تفاوت را ارزش افزوده‌ی بازار MVA^{12} می‌نامند. این مابه‌التفاوت نشان‌دهنده‌ی تفاوت پول نقدی است که سرمایه‌گذاران شرکت از ابتدای شروع کار

استراتژی و حسابداری مدیریت

حسابداری مدیریت یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزش‌های فرهنگی را که برای رسیدن به اهداف استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند

مهدی انصاریان



حسابداری مدیریت چهار مفهوم کلیدی نهفته است: ماهیت، محدوده، هدف و شاخص‌های حسابداری.

۱- حسابداری مدیریت ماهیتاً یک فرایند اندازه‌گیری است.

۲- محدوده حسابداری مدیریت شامل اطلاعات عملیاتی مانند کمبود

شرایط اقتصادی در دو دهه‌ی گذشته باعث کم‌رنگ شدن نقش حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی کشور بود. با وجود این اخیراً با حرکتی که به سمت خصوصی‌سازی و اقتصادی نمودن فعالیت‌ها از یک سو و ایجاد بازار رقابتی از سوی دیگر برداشته شده است، جایگاه

واحدهای تولید شده است.

۳- هدف از حسابداری مدیریت کمک به یک سازمان به منظور رسیدن به اهداف راهبردی کلیدی تعیین شده است.

۴- اطلاعات مناسب در حسابداری مدیریت سه شاخص بارز دارند:

فنی: بالا بردن درک پدیده‌ی اندازه‌گیری و گردآوری اطلاعات مربوط برای

حسابداری مدیریت چیست؟

حسابداری مدیریت یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزش‌های فرهنگی را که برای رسیدن به اهداف استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند. در این تعریف از

خالی حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی به خوبی مشهود است. اکنون این نیاز، زمینه‌های رشد حسابداری مدیریت را برای جامعه‌ی حسابداری کشور به خوبی فراهم آورده است. این نوشتار دیدگاه جدیدی از حسابداری مدیریت با هدف افزایش توان کاربردی آن در هدایت فعالیت‌های اقتصادی بنگاه‌ها را ارائه می‌نماید.

تنها باید قوانین و احکام قراردادی را تایید کنند بلکه باید نوعی اطلاعات استراتژیک را فراهم کنند که مورد نیاز مدیریت است.

● سرانجام این که تعریف انجمن حسابداران مدیریت در مورد شاخصه‌های اطلاعات حسابداری مدیریت سکوت می‌کند. در حالی که در این مدل شناخت ثابتی از شاخصه‌های حسابداری مدیریت ارائه می‌شود.

طبیعت و محدوده‌های حسابداری مدیریت

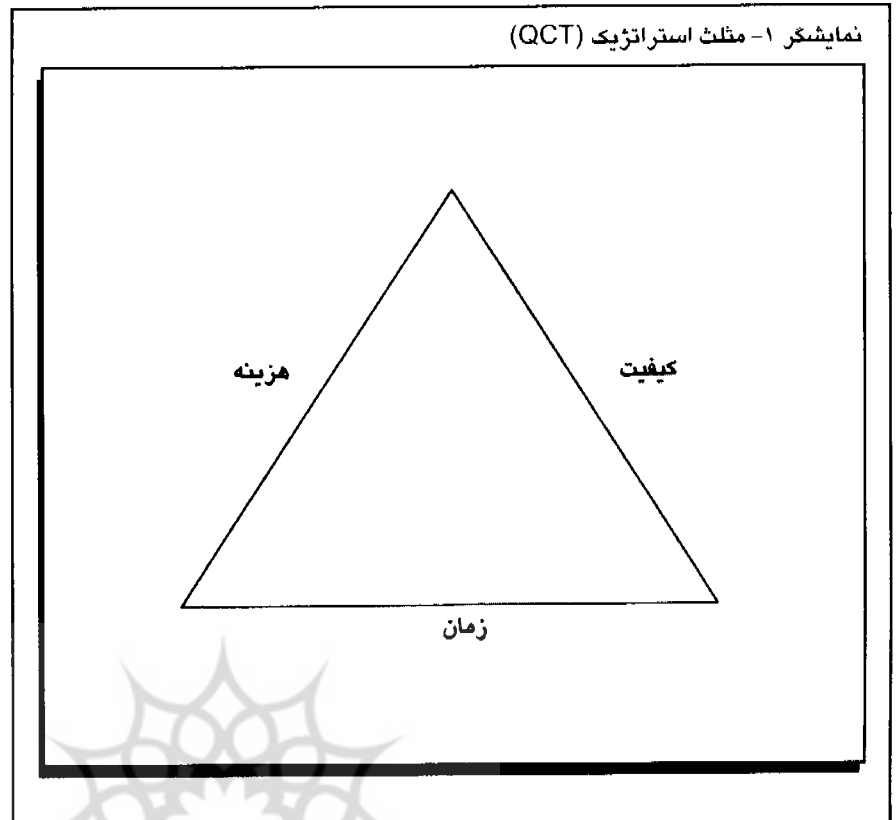
سیستم‌های حسابداری مدیریت نتایج اندازه‌گیری‌های مالی و غیرمالی فعالیت‌های عملیاتی را گزارش می‌کنند. این سیستم‌ها هم چنین به پروژه‌ها و طرح‌های عملیاتی آینده نیز کمک می‌کند. یکی از نمونه‌های اطلاعاتی که مدیران به آن نیازمندند، بهای تمام شده محصول و اندازه‌گیری تحویل تولیدات در سروق است. می‌باشد.

این اقلام دو نوع از اندازه‌گیری است که حسابداری مدیریت با آن سروکار دارد. بهای تمام شده مثالی است از اندازه‌گیری که در اصطلاحات مالی بیان می‌شود، در حالی که تحویل به موقع مثالی است از اندازه‌گیری عملیاتی.

آموزش تولیدکنندگان برای اندازه‌گیری، جمع‌آوری، گزارش، تفسیر و ارائه‌ی این اطلاعات به مدیران، موضوع حسابداری مدیریت است.

روش‌های اندازه‌گیری مختلفی برای پدیده‌ها وجود دارد، برای مثال بهای تمام شده محصول یا قابلیت سودآوری آن می‌تواند به چندین روش محاسبه شود، به همین ترتیب کیفیت نیز می‌تواند با استفاده از تنوع روش‌ها اندازه‌گیری شود.

هر عملیات مالی و غیرمالی قابل اندازه‌گیری ممکن است تحت شرایط خاصی مفید و سودمند باشد. درک



مدیریت با تعریفی که در این مدل استفاده شد چند اختلاف کلیدی را آشکار می‌سازد:

● تعریف انجمن حسابداران مدیریت به شدت برآن چه که حسابداری مدیریت انجام می‌دهند متمرکز است. اما تعریف ارائه شده در این مدل برهدف فعالیت‌ها که همانا دستیابی و حفظ استراتژیک است، تاکید دارد.

● تعریف انجمن حسابداران مدیریت تنها شامل اطلاعات مالی می‌شود. در حالی که در این مدل علاوه براطلاعات مالی به اطلاعات عملیاتی نیز پرداخته می‌شود. در صورتی که یک موسسه قصد دستیابی به مزیت رقابتی و حفظ آن را داشته باشد هر دو گروه این اطلاعات موسسه بحرانی و حساس می‌باشند.

● در تعریف انجمن حسابداران مدیریت، بخشی از حسابداری مدیریت شامل گزارش‌های غیرمدیریتی برای مقاصد مالیاتی است، ما هم موافقیم که این نیز وظیفه‌ی مدیریت است، اما این گزارش‌ها نه

تصمیمات استراتژیک.

رفتاری: تشویق و ترغیب اعمالی که با اهداف استراتژیک سازمان سازگارند.

فرهنگی: حمایت یا خلق یک رشته ارزش‌های فرهنگی اشاعه شده در یک سازمان.

این تعریف از حسابداری مدیریت شامل مفاهیمی است که با دیگر تعاریف در این حوزه فرق می‌کند. مثلاً انجمن حسابداران مدیریت (IMA) به‌عنوان یک مجمع حرفه‌ای، حسابداری مدیریت را چنین تعریف می‌کند: حسابداری مدیریت، فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل داخلی فعالیت‌های سازمان برای اطمینان یافتن از کاربرد سرمایه است.

حسابداری مدیریت هم چنین شامل تهیه گزارش‌های مالی برای گروه‌های غیر مدیریتی همانند سهامداران، بستانکاران، اعتباردهندگان و صاحب‌نظران مالی است. مقایسه‌ی تعریف انجمن حسابداران

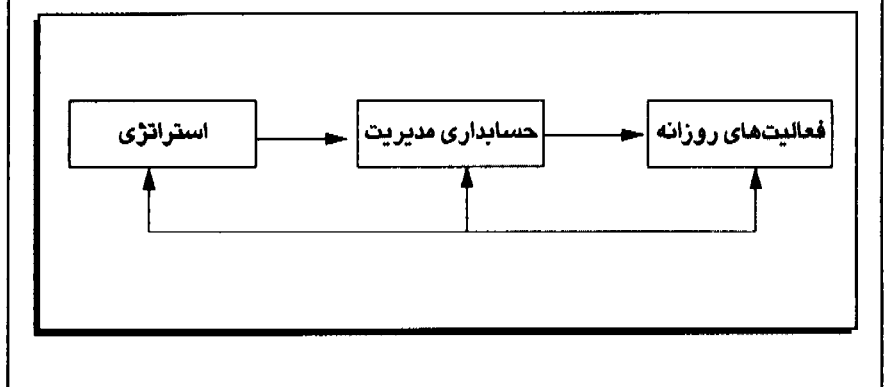
طراحی و ارزیابی سیستم‌های حسابداری مدیریت نقادانه می‌باشد و مکرراً در بخش‌های خاص حسابداری مدیریت استفاده می‌شود.

حسابداری مدیریت فی‌ذاته یک هدف نیست، بلکه وسیله مهمی است برای به‌دست آوردن اهداف استراتژیک سازمان. شکل یک به‌طور ساده روش مناسب و راحتی برای به‌دست آوردن بسیاری از عناصر استراتژی رقابتی را نشان می‌دهد، این در حالی است که عناصر اصلی استراتژی در گذشته نیز به کرات منتشر شده است ولیکن استفاده از یک گروه سه‌تایی برای نشان دادن آن‌ها جدید است. این مثلث خیلی شبیه همان چیزی است که آرتور اندرسن استفاده کرد، رابین کوپر از یک فضای سه بعدی برای نمایش قیمت، کیفیت و اجرا استفاده می‌کند. سه‌عنصر مثلث استراتژیک مربوط به همه سازمان‌ها می‌شود: تجارت، بازار و فعالیت‌های غیرانتفاعی دولت. این سازمان‌ها با یک تقاضا برای قیمت پایین، کیفیت بالا و تحویل سروقت محصول یا خدمات روبرو هستند. برای مثال دانشگاه‌ها باید کیفیت آموزشی را در قیمت قابل پرداخت فراهم نمایند ضمن این که دایر کردن کلاس‌ها نیز باید منطبق با نیاز دانشجویان باشد.

سرانجام نکته این جا است که مفهوم کیفیت، هزینه و زمان در چهارچوب یک سازمان یا محصول تغییر می‌کند. برای مثال کیفیت در رابطه با اتومبیل، اجزای آن (راحتی راننده، ایمنی و سیستم موزیک و غیره...) و قابلیت اعتماد (تناوب یا تکرار تعمیرات) می‌باشد.

در حالی که کیفیت در رابطه با تحصیل مشکل‌تر تعریف می‌شود که ممکن است به سواد یا معلومات عمومی و یا مهارت‌های شغلی، توانایی تفکر، مهارت‌های ارتباطی و ... اطلاق شود. به همین شیوه زمان برای یک کارخانه‌دار اجسام نیمه هادی همانند

نمایشگر ۱- نقش حسابداری مدیریت در استراتژی



هم‌چنین شامل خدمات‌دهی این امکانات مانند حمایت پس از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده توسط یک سازمان است.

● بهای تمام شده یا هزینه شامل منابع مصرف شده توسط تولیدکنندگان و سازمان‌های حمایت‌کننده‌شان مانند عرضه‌کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه‌کننده تا خدمات‌دهی بعد از فروش و مصرف‌کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به‌وجود می‌آورند می‌باشد. با این تعبیر بهای تمام شده مشتریان شامل بهای تمام شده حمایت‌کننده و مصرف‌کننده محصول است، که این معمولاً بهای تمام شده مالکیت نامیده می‌شود.

● زمان یعنی مدتی که طول می‌کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز محصول را در دسترس مشتری قرار دهد یا مدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آن را در اسرع وقت به بازار عرضه کند. هم‌چنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل کردن حلقه فعالیت‌ها نظیر شروع تا پایان تولید می‌شود.

نمایشگر ۱ شمایی از مثلث استراتژیک را نشان می‌دهد، این مثلث در فهم چگونگی

روش‌های چندگانه اندازه‌گیری و دانستن زمان و چگونگی استفاده از آن‌ها قسمت اصلی مطالعه‌ی حسابداری مدیریت است.

هدف حسابداری مدیریت - مثلث استراتژیک

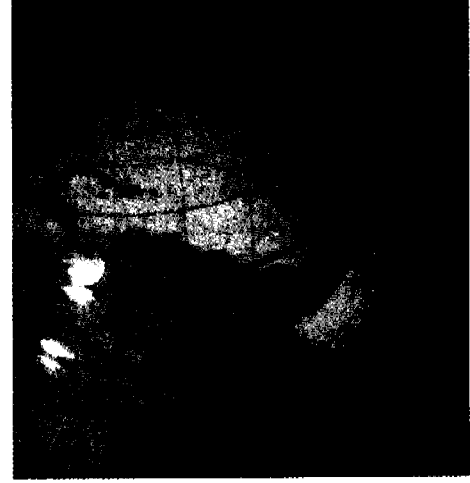
هدف اساسی حسابداری مدیریت کمک به یک سازمان به منظور رسیدن به استراتژی‌های آن سازمان می‌باشد. فراهم آوردن این اصول نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورده می‌کند.

استراتژی راهی است که یک شرکت خود را از دیگر رقبا متمایز می‌سازد و جایگاه خود را پیدا می‌کند.

امتیازات رقابتی بر روی سه بعد کیفیت، زمان و بهای تمام شده یا هزینه استوار است. مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد محصول را دارند، آن‌ها بهای تمام شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را مدنظر قرار می‌دهند. برای راضی نگه داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به صورت هم‌زمان روی سه بعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می‌دهند.

● کیفیت، تجربه‌ی کلی یک مشتری از یک محصول است که شامل خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و اعتماد کارایی امکانات آن می‌باشد. کیفیت

اخبار آیفک



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

فدراسیون بین‌المللی حسابداران فعالیت‌های کارگروه بخش عمومی PSC را بازنگری می‌کند

(نیویورک / ۵ ژانویه) - فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک)، سازمان جهانی حرفه‌ی حسابداری، بازنگری مستقل از فعالیت‌های کارگروه بخش عمومی‌اش را در سطح گسترده آغاز کرد. کارگروه بخش عمومی اساساً به نیازهای حسابداری، حسابرسی، و گزارشگری مالی دولت‌های ملی، منطقه‌ای و محلی، و کارگزاری‌های دولتی می‌پردازد. این بازنگری مستقل به ارائه‌ی توصیه‌هایی خواهد انجامید که می‌گوید چگونه کارگروه بخش عمومی وظایفش را به انجام رساند تا در بلندمدت به اهدافش دست یابد. هم چنین در فرایند این بازنگری وظایف و اهداف کوتاه‌مدت و میان‌مدت نیز شناسایی می‌شوند.

سر اندرو لیکرمن، صدر اداره‌ی خدمات حسابداری دولتی بریتانیا، ریاست این هیات بازنگری را برعهده دارد. در این هیات هم چنین نمایندگان از بانک جهانی، کشورهای توسعه یافته

و در حال توسعه و نیز روسای قبلی و کنونی کارگروه بخش عمومی عضویت دارند (فهرست اعضای این هیات در انتهای همین خبر منتشر شده است).

پی‌بردن به این که اعضای اصلی چه فکری درباره‌ی رویکرد و مناسبات کنونی کارگروه بخش عمومی دارند بخش جداناپذیر این بازنگری است. هیات بازنگری برای به دست آوردن آراء و نظرات شمار گسترده‌ای از اعضای آیفک، یک پرسشنامه تهیه کرده است که به شماری از موضوعات مربوط به نقش و ترتیبات نظارتی کنونی کارگروه بخش عمومی می‌پردازد. انجمن‌های عضو آیفک، اعضای وزارت‌خانه‌های امور اقتصادی و مالی و کارگزاری‌های دولتی، استانداردهاگذاران و مقررات‌گذاران حسابداری در میان کسانی هستند که از آنها دعوت شده است تا این پرسش‌نامه را تکمیل کنند.

آنها که مقامی در این مقوله‌ها دارند اما از آنها برای تکمیل پرسش‌نامه دعوت به عمل نیامده است می‌توانند با برقراری تماس با رایانامه‌ی جان استانفورد به نشانی John.Stanford@cipfa.orgkD یک

نسخه از پرسش‌نامه را درخواست نمایند.

یال بال، مدیر اجرایی آیفک، ضمن معرفی هیات بازنگری فعالیت‌های PSC گفت: "در طول شش سال گذشته، کارگروه بخش عمومی آیفک سهم درخور توجه‌ای برای سالم‌سازی نظارت مالی در بخش دولتی در گستره‌ی جهان با تولید مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری تعهدی ایفا کرده است. مهم آن است که کارگروه بخش عمومی (PSC) با مشارکت دیگر کارگروه‌های آیفک که مسئول استانداردهای حسابداری هستند، فرایندهای کنونی‌اش را بررسی خواهد کرد و اطمینان می‌دهد که این فرایندها، شفاف، کارآ، و در بردارنده‌ی منافع تمام اعضا هستند."

وی هم چنین افزود "بدون شک ضروری است که همه‌ی کسانی که در گستره‌ی جهانی به گزارشگری مالی بخش عمومی علاقه‌مندند با ارائه‌ی آراء و نظراتشان ما را در فعالیت‌های آینده‌ی کارگروه بخش عمومی آیفک یاری دهند. من اطمینان دارم که هیات

بازنگری مستقل توصیه‌هایی را ارائه خواهد کرد که جایگاه کارگروه بخش عمومی را برای دهه‌ی بعدی رقم خواهد زد.

کارگروه بخش عمومی از ۱۹۹۷ تاکنون منابعش را به استانداردگذاری بین‌المللی برای بخش عمومی با تکیه بر طرح استانداردهای بلند پروازانه‌اش تخصیص داده است. در مرحله‌ی اول این طرح استانداردگذاری، کارگروه بخش عمومی ۲۰ استاندارد حسابداری مبتنی بر حسابداری تعهدی را با تکیه بر استانداردهای حسابداری بین‌المللی (که اینک با عنوان استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی موسوم‌اند) و نیز یک استاندارد جامع را در خصوص حسابداری نقدی تدوین کرد. کارگروه بخش عمومی هم چنین یک راهنما را در وب‌گاه آیفک برای کشورهایایی که در حال گذار از مبنای نقدی به مبنای تعهدی گزارشگری مالی هستند تدارک دیده است.

دومین و چالش برانگیزترین مرحله‌ی طرح استانداردگذاری کارگروه بخش عمومی در حال انجام شدن است. این مرحله متضمن تدوین رویه‌ها و روش‌های حسابداری برای رویارویی با موضوعات خاص بخش عمومی مانند سیاست‌های اجتماعی دولت‌ها و معاملات غیر مبادلاتی نظیر مالیات‌ستانی، و نیز موضوعاتی مانند گزارشگری و حسابداری بودجه‌ای

برای کمک به دولت‌ها است.

آیفک در نشست شورای عالی‌اش در نوامبر ۲۰۰۳ در سنگاپور چند طرح اصلاحی را برای ارتقای شفافیت در فرایندهای استانداردگذاری‌اش و نهایتاً افزایش اعتماد عمومی به خدمات حرفه‌ی حسابداری مطرح کرد. این اصلاحات شامل ایجاد یک هیات نظارت بر حفظ منافع عمومی (PIOB)، متشکل از مقررات‌گذاران بین‌المللی و دیگر اعضای سازمان‌های حفظ منافع عمومی، با هدف فرانگری فعالیت‌های استانداردگذاری آیفک در عرصه‌های حسابرسی، اخلاق، و آموزش است. اگر چه کارگروه بخش عمومی در معرض نظارت PIOB قرار نخواهد گرفت، اما هیات بازنگری مستقل فعالیت‌های PSC از این طرح اصلاحی جدید آیفک نیز استقبال کرده است.

در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۹ سازمان و انجمن حرفه‌ای از ۱۱۸ کشور است. این انجمن‌ها نماینده‌ی بیش از ۲/۵ میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، آموزش، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند.

هیات رئیسه‌ی بازنگری مستقل کارگروه بخش عمومی

● سِراندرو لیکرمن، صدر گروه

بازنگری مستقل PSC با صدر اداره‌ی

خدمات حسابداری دولتی بریتانیا.

● یان بال، مدیر اجرایی آیفک.

● یان مکینتاش، صدر کارگروه بخش

عمومی آیفک از ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۳.

● فیلیپه آدهمار، صدر کنونی کارگروه بخش عمومی.

● سیمون برادبوری، مدیر دایره‌ی اعتبارات بانک جهانی.

● تام آلن، صدر هیات استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا.

● بلاندینا نایونی، رئیس دیوان محاسبات جمهوری متحد تانزانیا.

IFAC International Federation of Accountants
The International Federation of Accountants (IFAC) is a non-profit, non-governmental organization that promotes the public interest through the advancement of the accounting profession and the development of the world's accountancy infrastructure.

December 11, 2003

Mr. G.R. Salim
Chairman of the Dept. of
The Institute of Certified Accountants
152, Selegie Road
PO Box 158/160
Tel Aviv
ISRAEL

g.salim@icai.gov.il

Dear Mr. Salim,

Professional Accountants in Business Committee

I am pleased to advise you that your member, Abdulhassein Lakhrani, was reappointed for a term of 3 years to the Professional Accountants in Business Committee by the IFAC Board at its meeting held in Singapore, November 13, 2003.

The work of the technical committees and the commitment of the individual members are a driving force behind IFAC. The role of the IFAC committees in setting standards, providing guidance and facilitating collaboration and cooperation is essential in serving the public interest and developing the worldwide accountancy profession. The good of the public and the confidence of the business community are the primary concerns of the committees and the experience of the candidates nominated. Both your ongoing and organization deserve congratulations for its successful reappointment. The continued success of IFAC and its committees is possible only if individual committee members demonstrate a strong commitment to the work of the committees and are well supported by their member organizations.

I look forward to working with you successfully in the future.

Sincerely,

Jau Ball
Chief Executive

آقای سلامی گرامی

مایه‌ی خوشوقتی است که به اطلاع برسانم، ابوالقاسم فخاریان، نماینده آن

انجمن، مجدداً برای یک دوره‌ی سه‌ساله به عضویت کارگروه حسابداران حرفه‌ای در سمت‌های اجرایی (PAIBC)* انتخاب گردید. این انتخاب را هیئت مدیره‌ی آیفک در جلسه‌ای که ۱۴ نوامبر ۲۰۰۳ در سنگاپور تشکیل داد به عمل آورده است.

فعالیت‌های کارگروه‌های فنی و تعهدات اعضای این کارگروه‌ها عامل اساسی در پیش‌برد اهداف آیفک است. نقش کارگروه‌های آیفک در استانداردها و تهیه رهنمودها و تسهیل همکاری و اشتراک مساعی انجمن‌های عضو در جهت تامین منافع انجمن‌ها جوامع حرفه‌ای [کشورهای عضو] و توسعه و ارتقاء حرفه‌ی حسابداری در مقیاس جهانی نقشی اساسی و تعیین کننده است. فهرست کسانی که برای عضویت در کارگروه‌های آیفک از سوی انجمن‌ها پیشنهاد شده بودند، و آیفک باید از میان آنان اعضای کارگروه‌ها را انتخاب می‌نمود از لحاظ صلاحیت و تجارب بسیار برجسته بودند. انجمن شما و نماینده‌ی معرفی شده از سوی آن به واقع شایستگی این انتخاب مجدد را دارد.

موفقیت پایدار آیفک و کارگروه‌هایش تنها در شرایطی میسر است که هر یک از اعضای این کارگروه‌ها مشارکتی مجدانه در پیشبرد اهداف و برنامه‌های کارگروه‌ها داشته

باشند و از حمایت انجمن‌های خویش در این راه برخوردار شدند. با امید همکاری با نماینده‌ی موفق شما برای یک دوره‌ی دیگر.

با ازادت
یان بال
مدیرکل

* PAIBC نام جدید کارگروه حسابداری مالی و مدیریت با FMAC است.

هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) استانداردها و راهنمای جدیدی را منتشر کرد (نیویورک ۲۲ / دسامبر ۲۰۰۳) - هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی آیفک به عنوان بخشی از وظیفه‌اش که بهبود کیفیت حسابرسی در عرصه‌ی جهانی است دو پیش‌نویس استاندارد را که به موضوعات مرتبط با گزارش حسابرسی و حسابرسی‌های گروهی می‌پردازد در معرض نظرخواهی قرار داد. این پیش‌نویس‌ها عبارت‌اند از:

- استاندارد حسابرسی بین‌المللی پیشنهادی تجدید نظر شده ۷۰۰، گزارش حسابرس مستقل درباره‌ی مجموعه‌ی کاملی از صورت‌های مالی.
- استاندارد حسابرسی بین‌المللی پیشنهادی تجدید نظر شده ۶۰۰، کار حسابرسان وابسته و دیگر حسابرسان

در حسابرسی‌های گروهی صورت‌های مالی.

آیفک از کلیه‌ی اعضای دعوت می‌نماید که تا ۳۱ مارچ ۲۰۰۴ آراء و نظرهای خود را درباره‌ی این دو اثر به EDComments@ifac.org ارسال نمایند. اظهار نظرها را هم چنین می‌توان مستقیماً برای مدیر فنی هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) به شماره‌ی ۹۵۷۰-۲۸۶-۲۱۲-۱+ فکس کرد یا با نامه به نشانی آمریکا، نیویورک ۱۷۱۰۰، خیابان پانزدهم، شماره ۵۴۵ ارسال کرد. هم چنین دو اثر پیش‌گفته را می‌توان مستقیماً از وب‌گاه آیفک به نشانی www.ifac.org/EDS بارگزاری کرد.

در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۹ سازمان و انجمن حرفه‌ای از ۱۱۸ کشور است. این انجمن‌ها نماینده‌ی بیش از ۲/۵ میلیون حسابدار شاغل در حرفه‌های حسابداری عمومی، آموزش، حسابداری دولتی، صنعت و تجارت هستند.

وظیفه و نقش IAASB بهبود استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی، 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.

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- آژمودگان

۳- آژمودگان

۴- آژمودگان

۵- آژمودگان

۶- آژمودگان

۷- آژمودگان

۸- آژمودگان

۹- آژمودگان

۱۰- آژمودگان

۱۱- آژمودگان

۱۲- آژمودگان

۱۳- آژمودگان

۱۴- آژمودگان

۱۵- آژمودگان

۱۶- آژمودگان

۱۷- آژمودگان

۱۸- آژمودگان

۱۹- آژمودگان

۲۰- آژمودگان

۲۱- آژمودگان

۲۲- آژمودگان

۲۳- آژمودگان

۲۴- آژمودگان

۲۵- آژمودگان

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: 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، مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی - نظارت بر امور تملک
تلفن: ۸۷۵۷۳۴۰-۸۸۰۲۶۳۹-۸۸۰۳۴۶۵
فکس: ۸۷۵۷۳۴۱
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۷۹۷

موسسه حسابرسی آژمودگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون کشفانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی ظریف گلزن (حسابدار رسمی)
- جواد گوهرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

موسسه حسابرسی آژمودگان

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 سه رودی جنوبی شماره ۹۷
تلفن: ۷۵۳۷۹۴۴
فکس: ۷۵۲۷۴۵۸
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵
تلفن: ۸۷۹۸۴۸۱
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

آژمودگان

موسسه حسابرسی آژمودگان
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 مشاوره ای و مدیریت، طراحی سیستم های مالی و اصلاح حساب
تلفن: ۸۶۸۵۴۵
نشانی: تهران سیدخندان 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 زندیبار 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 مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی و کامپیوتری
تلفن: ۴۲۳۸۶۲۳
فکس: ۴۲۳۸۶۲۳
نشانی: تهران - ستارخان شماره ۸۱۶ طبقه ۶ واحد ۲۳
Email: agahhesab@hotmail.com

موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهینا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهرداد شریعت زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار رسمی)

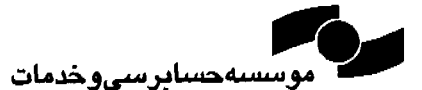
خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره ای مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، پلاک ۱۳۰۹، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک
تلفن: ۰۲۱-۲۰۱۲۹۳۲
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آژادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶
تلفن: ۰۲۱-۶۶۲۱۳۲۵
صندوق پستی: اصفهان ۵۶۲-۸۱۶۵۵
دفتر یزد: بلوریا، شماره ۳۵۹، طبقه دوم تلفن: ۰۳۵۱-۷۲۳۳۲۹۹
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 عطوفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حشمتی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم های مالی و ارزیابی سهام
تلفن: ۸۷۸۵۷۶۵-۸۷۹۱۴۳۷-۸۷۹۱۴۹۹
فکس: ۸۷۹۱۴۷۰
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۱۵۵-۴۸۹۹
دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵
Email: iranmashhoodin@yahoo.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، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۴۱۱۵۰۵ - ۸۴۲۳۵۳۴
 فاکس: ۸۴۱۱۵۰۵ - ۸۴۲۳۵۳۴
 نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه پلاک ۲۳ 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، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم‌افزارهای مالی)
 تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲ - ۸۸۰۴۹۴۰ فاکس
 دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰
 دفتر تیریز: 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 بهرادمُشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهربان پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریده شیرازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهروز ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شایرین مشیر فاطمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا یعقوبی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی.
 تلفن: ۸۳۲۶۵۲۷ - ۸۳۰۹۴۹۰ فاکس
 نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جسم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم
 صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
 کد پستی 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 مرآت (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
 Kpmsg-br@neda.net

موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نبدالله امینداری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فوج‌اللهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام
 تلفن: ۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷ فاکس
 ۸۸۳۱۶۸۱ فاکس
 نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، 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 ثابت‌مغفزی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم فخاریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ایرج هادوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۷۸۲۰۹۶ - ۸۸۸۶۱۵۰ فاکس
 نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱/۲۷۹
 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)
- منیره آریانیپور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۷۲۱۲۶۹ - ۸۷۲۱۲۶۹ فاکس
 نشانی: خیابان قائم‌مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶
 Email: hesabresin@rayankoosh.com

موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



راهنمای موسسات حسابرسی عضوانجمن حسابداران خبره ایران

۲۰

موسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● **سپروس گوهری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● **مجید کشورپژوه و لنگرودی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● **حسن فرنیانیا** (حسابدار رسمی)

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

۱۸

**موسسه حسابرسی
رایمند و همکاران**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● **عباسعلی دهشدشتی‌نژاد** (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

۱۶

**موسسه حسابرسی و خدمات مالی
دایارایان**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● **علی امامی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● **غلامحسین توانی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● **رضا مستاجران** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی،
طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و
مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۸۷۳۹۰۵۶ - ۲ - ۸۷۳۹۰۷۱ و ۴ - ۸۷۳۹۰۸۳
فاکس: ۸۷۳۹۰۵۶
نشانی: خیابان شهید بهشتی، خیابان سرافراز،
خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

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 مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی، بازرسی قانونی،
خدمات حسابداری، ارزیابی سهام
تلفن: ۸۸۹۴۴۶۸ - ۸۸۹۲۰۳۶
فاکس: ۸۹۰۰۵۲۸
نشانی: تهران - ولیمصر نبش استاد مطهری کوچه
افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

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 خستوتی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● **اسداله نیلی** (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 فکس: ۸۷۹۴۹۲۸
صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریقا، روبروی
پارکینگ بیهی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com
www.sokhanehagh.com

۱۷

**موسسه حسابرسی
دش و همکاران**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● **بهرز 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
سیستم‌های مالی
تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷ - ۶۹۴۵۴۶۵
فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱
نشانی: تهران - خیابان جمال‌زاده شمالی بالاتر از
بلوار کشاورز روبروی بانک ملی شماره ۲۵۳
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷
Email: Dash_Co@neda.net

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



۲۲ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نئی‌داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیانت‌خو (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 ولی عصر، 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 شعریانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدتقی 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: ۱۴۱۵۵/۱۶۲۳
Email : Hamyar@iranlanica.com

۲۳ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مُجَرَّبَان پویا

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- اکبر و فخر کاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر خلفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- طاهر فرغانه‌پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی، مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری و خدمات بیمه
تلفن: ۰۲۳۷۲۹ - ۰۳۹۶۷۲ - ۰۳۹۶۵۸
نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۴ طبقه ۲
دفتر اصفهان: خیابان تفرغری، نبش کوچه نمازخانه استیفان، ساختمان نوک، طبقه اول
تلفن: ۰۲۶۷۱۵۰۵۱
دفتر همدان: ابتدای خیابان جهاد ساختمان جم طبقه ۲ شماره ۸
تلفن: ۰۸۱۱ - ۸۲۷۴۸۷۲

۲۵ موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نوادیشان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی
تلفن: ۸۳۰۲۲۱۶
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 آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت دومین دوره‌ی آموزشی زبان IEITS را به پایان رساند
مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت وابسته به انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و دانشگاه صنعت نفت، تنها نماینده‌ی رسمی
سایما (The Chartered Institute of Management Accountants) در ایران، دومین دوره‌ی زبان IEITS را با عملکرد ۹۰ درصد قبولی به
پایان رساند.

دومین دوره‌ی زبان IEITS، ویژه بورسیه‌شدگان شرکت‌های چهارگانه‌ی وزارت نفت از ۱۳۸۲/۷/۴ آغاز و در ۱۳۸۲/۹/۲۰ پایان گرفت.
در این دوره در چهارکلاس خواندن، نوشتن، گفتن و شنیدن در ۲۰۰ ساعت عرضه شد. در ۱۳۸۲/۹/۲۹ آزمون IEITS را British Coueile
در محل مرکز واقع در دانشکده‌ی تحصیلات تکمیلی و مدیریت دانشگاه صنعت نفت برگزار شد.
گفتنی است که بورسیه‌شدگان شرکت‌های چهارگانه برای ورود به دوره‌ی سایما می‌بایست حداقل نمره ۶ از ۹ را در آزمون IEITS
کسب می‌کردند. ۲۷ نفر از ۳۱ نفر (درحدود ۹۰ درصد) موفق شدند حداقل نمره‌ی ۱/۶ را اخذ نمایند.

یک سریلانکایی در ۲۰ سالگی عنوان جوان‌ترین عضو سایما را احراز کرد
یک حسابدار مدیریت سریلانکایی به نام جایامین پلپولا توانست عنوان جوان‌ترین عضو سایما را در سراسر جهان احراز کند.
وی در حال حاضر در شرکت شدولاین یک تولیدکننده وابسته به گپ اند بناناریپالیک مشغول کار است. پلپولا دوره‌ی آموزشی
سایما را در ۱۸ ماه در ۱۸ سالگی به پایان رساند. وی هم چنین مدرس، آکادمی مطالعات بازرگانی کلمبو و مدرس درس حسابداری
مدیریت، تصمیم‌سازی است. وی پس از احراز این عنوان گفت: "گواهی‌نامه‌ی سایما مرا قادر ساخته است تا کارم را با سازمان و ساختار
بهتری انجام دهم و به من کمک می‌کند تا طرح‌های عمل جامع را برای رسیدن به آن چه می‌خواهم صورت‌بندی کنم، وی هم چنین افزود:
"عضویت در سایما برای کارم ارزش افزوده‌ی بالایی را به ارمغان آورده است."

«اطلاعیه»

مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت دومین دوره‌ی آموزشی زبان IEITS را به پایان رساند
مرکز آموزش حسابداران خبره‌ی مدیریت وابسته به انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و دانشگاه صنعت نفت، تنها نماینده‌ی رسمی
سایما (The Chartered Institute of Management Accountants) در ایران، دومین دوره‌ی زبان IEITS را با عملکرد ۹۰ درصد قبولی به
پایان رساند.

دومین دوره‌ی زبان IEITS، ویژه بورسیه‌شدگان شرکت‌های چهارگانه‌ی وزارت نفت از ۱۳۸۲/۷/۴ آغاز و در ۱۳۸۲/۹/۲۰ پایان گرفت.
این دوره در چهارکلاس خواندن، نوشتن، گفتن و شنیدن در ۲۰۰ ساعت عرضه شد. در ۱۳۸۲/۹/۲۹ آزمون IEITS را British Coueile
در محل مرکز واقع در دانشکده‌ی تحصیلات تکمیلی و مدیریت دانشگاه صنعت نفت برگزار کرد.
گفتنی است که بورسیه‌شدگان شرکت‌های چهارگانه برای ورود به دوره‌ی سایما می‌بایست حداقل نمره ۶ از ۹ را در آزمون IEITS
کسب می‌کردند. ۲۷ نفر از ۳۱ نفر (درحدود ۹۰ درصد) موفق شدند حداقل نمره‌ی ۱/۶ را اخذ نمایند.

یک سریلانکایی در ۲۰ سالگی عنوان جوان‌ترین عضو سایما را احراز کرد
یک حسابدار مدیریت سریلانکایی به نام جایامین پلپولا توانست عنوان جوان‌ترین عضو سایما را در سراسر جهان احراز کند.
وی در حال حاضر در شرکت شدولاین یک تولیدکننده وابسته به گپ اند بناناریپالیک مشغول کار است. پلپولا دوره‌ی آموزشی
سایما را در ۱۸ ماه در ۱۸ سالگی به پایان رساند. وی هم چنین مدرس، آکادمی مطالعات بازرگانی کلمبو و مدرس درس حسابداری
مدیریت، تصمیم‌سازی است. وی پس از احراز این عنوان گفت: "گواهی‌نامه‌ی سایما مرا قادر ساخته است تا کارم را با سازمان و ساختار
بهتری انجام دهم و به من کمک می‌کند تا طرح‌های عمل جامع را برای رسیدن به آن چه می‌خواهم صورت‌بندی کنم، وی هم چنین افزود:
"عضویت در سایما برای کارم ارزش افزوده‌ی بالایی را به ارمغان آورده است."

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 کوتاه‌مدت 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	۳۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳۰۶
۳۰۸	مدیریت مالی	۳۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۳۰ ساعت	۱۲۰۰,۰۰۰	در حد لیسانس
۳۱۰	حسابرسی	۳۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۱	حسابرسی داخلی	۳۰ ساعت	۲۸۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۲۵ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۳۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۳۱۴	مهندسی مالی (۱)	۲۴ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۵	مهندسی مالی (۲)	۲۰ ساعت	۱۰۰۰,۰۰۰	۳۱۴
۳۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۳۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۳۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۸	تهیه صورت گردش وجوه نقد	۱۵ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۹	کلینیک مدیریت	۳۰ ساعت	۴۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	۳۰۱ و ۳۰۲
۳۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۳۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	دیپلم آشنا با حسابداری
۵۰۱	مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	دیپلم و سابقه کار حسابداری
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۲,۱۰۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۲

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 جلویی) بن بست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷

اخبار حرفه

انرون، ورلدکام و حالا پارامالات

بعد از سقوط شرکت‌های انرون و ورلدکام این روزها اخبار سقوط سهام شرکت پارامالات، غول صنایع غذایی ایتالیا، به دلیل دستکاری در حساب‌هایش بازار سهام جهان را تحت‌الشعاع قرار داده است.

در حالی که تا دو ماه پیش پارامالات مدعی بود که ۲/۴ میلیارد یورو نقدینگی دارد در ۸ سپتامبر ۲۰۰۳ نتوانست وام ۱۵۰ میلیون یورویی‌اش را که سرسیدش فرا رسیده بود باز پرداخت کند. پلیس ایتالیا در تحقیقاتی گسترده پس از بازداشت سرجیو کرانیوتی مدیر سابق و سهام‌دار عمده شرکت، کالیئو تانزی ۶۵ ساله، بنیان‌گذار پارامالات را نیز دستگیر کرد. این دو به اتفاق چند مدیر بازداشت شده‌ی دیگر اعتراف کردند که با دستکاری در حساب‌ها کلاهبرداری کرده‌اند. تاکنون، پارامالات رسماً پذیرفته است که در حساب‌های این شرکت ۳ میلیارد و ۹۵۰ هزار یورو کسری وجود دارد که مربوط به یکی از شعبه‌های این شرکت به نام بن‌لات است که مقر آن در بهشت مالیاتی جزایر کایمن است. بانک آمریکا اصالت مدرک واریز پول به یکی از حساب‌های بن‌لات در این بانک را رد کرده است.

روزنامه‌ی کوریوره دلا سرا نوشته است، بازرسان عقیده دارند که کسری حساب شرکت پارامالات به ۷ میلیارد یورو می‌رسد.

این روزنامه افزود: تردید جدی در مورد وجود دارایی‌هایی است که به میزان ۳ میلیارد اظهار شده است بیشتر این سوءاستفاده‌ها ناشی از کاربرد استانداردهای حسابداری در ایتالیا می‌باشد که تلفیق حساب‌های برون مرزی در حساب شرکت مادر را الزامی نمی‌کند. موسسه‌ی حسابرسی گرانٹ تورنتون (پنجمین موسسه‌ی حسابرسی بزرگ دنیا) که حسابرس پارامالات بوده است با ضربه‌ی سنگین و ویران‌کننده‌ای مواجه است و در حال حاضر می‌کوشد تا با استناد به نارسایی‌ها و ضعف‌های استانداردهای حسابداری ایتالیا خود را از این مهلکه برهاند.

براساس آخرین اخبار وب‌گاه‌های اینترنتی World Accountants و Accountancy age آمارهای مالی تقلبی حساب‌های پارامالات عمدتاً ناشی از انتقال‌های غیرقانونی سرمایه به حساب شعباتی است که خانواده‌ی تانزی (بنیان‌گذار پارامالات) در بهشت‌های مالی تاسیس کرده بودند. تاکنون مشخص گردیده است که کسری حساب‌های پارامالات بیش از ۷ میلیارد یورو است و در حال حاضر کلیه‌ی ارگان‌های انتظامی بازار سرمایه شامل حسابرسان شرکت، بانک‌ها، سازمان نظارت بورس و بانک مرکزی ایتالیا در این کلاهبرداری نیز زیر سوال قرار گرفته‌اند.

انجمن، همایش تحولات بازار سرمایه را در مشهد برگزار کرد
همایش تحولات بازار سرمایه در ۱۰ آذر ۱۳۸۲ در مشهد مقدس به همت انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و سازمان بورس اوراق بهادار - منطقه‌ی مشهد در سالن همایش‌های هتل پارس برگزار کرد.

در این همایش یک روزه ۵ سخنرانی ایراد شد که طی آنها سخنرانان به تحولات و چشم‌انداز آینده‌ی بازار سرمایه ایران پرداختند. نخستین سخنران همایش غلامرضا سلامی، رئیس شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و رئیس کارگروه همایش‌های انجمن حسابداران خبره‌ی ایران بود. وی درباره‌ی ساختار قانونی بازار سرمایه سخن راند. سپس هوشنگ خستویی، رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و عضو شورای پذیرش سازمان بورس اوراق بهادار در باب "مفاهیم کلی و عمومی سرمایه‌گذاری و ضوابط و شیوه‌ی پذیرفته شدن شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار" سخن گفت: سخنران بعدی حسین عبده‌تبریزی، دبیرکل بورس اوراق بهادار تهران، بود. عبده تبریزی تحولات بازار سرمایه‌ی ایران و چشم‌انداز آینده آن را به رشته‌ی سخن در آورد. دو سخنرانی بعدی را به ترتیب عباسعلی حقانی‌نسب، رئیس بورس اوراق بهادار منطقه‌ی خراسان، و ابوالقاسم فخاریان، عضو شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران عرضه کردند. حقانی‌نسب درباره‌ی نقش بورس و تالارهای منطقه‌ای در گسترش بازار سرمایه با تأکید بر پتانسیل منطقه‌ی خراسان، و فخاریان پیرامون نقش ارزش آفرین حسابداری مدیریت در بازار سرمایه سخن گفتند. آخرین برنامه‌ی همایش به میزگرد و پرسش و پاسخ اختصاص داشت. هایت رئیسه‌ی این میزگرد مرکب از حسین عبده‌تبریزی، غلامرضا سلامی، عباسعلی حقانی‌نسب، هوشنگ خستویی و ابوالقاسم فخاریان و جهانبانی تشکیل می‌دادند.

در این همایش هم چنین علی ثقفی، رئیس هیات مدیره‌ی انجمن حسابداری ایران، محمدجواد صفار، دبیرکل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، ناصر پرتوی، دبیرانجمن حسابداری ایران، محمد منیری، دبیرکل انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و جمعی دیگر از مقام‌های ارشد سازمان بورس اوراق بهادار، انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، انجمن حسابداری ایران و جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران حضور داشتند.

ابزارسنجش و مدیریت دارایی های نامشهود

هزینه های عملیاتی، مالیات و هزینه سرمایه برطبق فرمول زیر است:

هزینه سرمایه - مالیات ها - هزینه های عملیاتی - فروش خالص = EVA

در اینجا هزینه سرمایه، همان میانگین وزنی هزینه سرمایه (Wacc) است که از جمع حاصل ضرب وزن هر یک از منابع سرمایه در هزینه اش به دست می آید. در عمل اگر میانگین وزنی هزینه سرمایه از بازدهی خالص دارایی ها کم تر باشد EVA افزایش می یابد و بالعکس، اگر میانگین وزنی هزینه سرمایه بیش تر از بازدهی خالص دارایی ها باشد، آن گاه EVA کاهش می یابد. استوارت فرمولی دیگر را ارائه کرده است:

مبلغ سرمایه \times (نرخ هزینه سرمایه - نرخ بازدهی سرمایه) = ارزش افزوده اقتصادی که نرخ بازدهی سرمایه از تقسیم خالص سود عملیاتی پس از کسر مالیات^{۱۴} (NOPAT) بر مبلغ سرمایه به دست می آید. گفتنی است نرخ هزینه سرمایه نیز مانند فرمول قبلی همان میانگین وزنی هزینه سرمایه است.

نقد و بررسی

اگر چه EVA ظاهراً ربطی به مدیریت منابع نامشهود ندارد، اما به طور ضمنی می توان دریافت که مدیریت اثربخش دارایی های غیر فیزیکی، ارزش افزوده اقتصادی EVA را افزایش می دهد. هم چنین از آنجا که شاخص های مشخصی جهت اندازه گیری منافع بالقوه سرمایه گذاری در دارایی های نامشهود توسعه نیافته است، تعدادی از محققان از EVA به عنوان شاخص مناسبی برای اندازه گیری بازدهی سرمایه غیر فیزیکی، طرفداری می کنند. این مفهوم بیانگر این است که سرمایه گذاری در منابع نامشهود هنوز باید به وسیله ابزار استاندارد سرمایه گذاری بلندمدت مثل خالص ارزش فعلی، تجزیه و تحلیل هزینه منفعت و غیره مورد قضاوت قرار گیرد. پیچیدگی که در مقدمه به آن اشاره کردیم از ماهیت نامعین و بی ثبات امور نامشهود نشأت می گیرد. برای مثال چگونه می توان ارزش یک برنامه آموزشی را تخمین زد؟ یا چگونه می توان

ارزش یک بانک اطلاعات بسیار کاربردی را مشخص کرد؟

EVA از میان روش های پیشنهادی بی شماری که سعی در برقراری ارتباط بین ارزش شرکت و هزینه سرمایه دارد به نظر می رسد، قادر به انجام چنین کاری باشد. استرن استوارت و همکارانش برای دستیابی به مولفه های فرمول EVA یعنی خالص سود عملیاتی پس از کسر مالیات و... ۱۶۴ مورد مختلف تعدیل عملکرد را مشخص کرده اند که اشکالات و نارسایی های روش حسابداری موجود را بیان می کند و سپس مشکلاتی شبیه حسابداری منابع نامشهود و سرمایه گذاری های بلندمدت در شرایط عدم اطمینان بالا را حل می کند. از بین موارد مشکل زا می توان به موارد زیر اشاره کرد:

استهلاک، ثبت هزینه های تحقیق و توسعه (R&D) به عنوان دارایی و استهلاک آن، بازاری سازی، هزینه های بازاری سازی ساختار، صرف تملک و سایر سرمایه گذاری های بلندمدت با الگوهای پرداخت معوق.

از دستکاری احتمالی که چنین تعدیلاتی می توانند برای مدیران فراهم آورند، روشن است که شرکت ها هنگام استفاده از EVA باید بین دقت و پیچیدگی حد معقولی را انتخاب کنند؛ حال هر چه تعداد این تعدیلات افزایش یابد اگر چه ممکن است دقت محاسبات EVA بهتر شود، اما در عوض سیستم بسیار پیچیده و حساس و آسیب پذیر می شود. برای حل مشکلات انتخاب بین دقت و پیچیدگی، اغلب شرکت هایی که EVA را پذیرفته اند تعداد تعدیلاتی را که به کار می گیرند تا سطح ۵ تا محدود می کنند. تعدادی از شرکت ها، با این استدلال که تعدیلات مذکور سیستم را بسیار پیچیده می کند، هیچ تعدیلی را انجام نمی دهند.

محدودیت دیگر این است که در محاسبه EVA از ارزش دفتری خالص استفاده می شود که این خود در بسیاری از موارد مبتنی بر بهای تاریخی است که ممکن است با ارزش جاری بازار این ارزش جایگزینی اختلاف بسیاری داشته باشد.

مشکل استفاده از بهای تاریخی این است که قیمت بازار باید مجرد از تاریخ شود، که البته حل این مشکل با قراردادن سال پایه امکان پذیر است.

گرچه شواهدی دال بر وجود همبستگی بین قیمت سهام و EVA موجود است، اما آیا می توان ادعا کرد EVA در توجیه قیمت سهام از سایر روش های جایگزین اندازه گیری عملکرد بهتر است؟ مطالعات انجام شده قدرت توجیه و توضیح بیشتری را برای EVA نسبت به سود حسابداری در مورد قیمت سهام نشان می دهند و همبستگی نسبتاً کوچک بین واریانس ها در EVA و واریانس ها در قیمت سهام را نشان می دهند. مطلب مهم دیگر اینکه EVA دیدگاه روشنی را به مدیریت ارائه می دهد، چراکه نقطه شروع تجزیه و تحلیل EVA این است که شرکت ها منحصرأ باید در حداکثر کردن ثروت سهامداران تلاش کنند. اما باید در نظر داشت بسیاری از شرکت ها از بیان این که هدف اساسیشان حداکثر کردن ثروت سهامداران است خودداری می کنند. ضمناً بسیاری از شرکت ها مثل شرکت های دولتی از نظرایدئولوژیکی نمی توانند چنین دیدگاه هایی را داشته باشند.

ارزیابی متوازن

کاپلان و نورتین^{۱۵} بعد از آن که چند شرکت را طی چند سال مطالعه کردند، گفتند که مدیران در تصمیم گیری به استفاده از سیستم اندازه گیری چند بعدی نیاز دارند. ارزیابی متوازن (BSC) در برگزیده های شاخص ها و ملاک های سنجش پیشرفت و موفقیت و هم چنین عقب ماندگی و عدم موفقیت با تاکید بر محیط بیرونی و درونی شرکت است. این اولین باری نیست که شرکت ها به استفاده از شاخص های غیرمالی جهت کنترل و نظارت تشویق می شوند. از اوایل دهه ۱۹۹۰ سازمان های زیادی عملکرد خود را بر حسب سرعت و زمان، درجه کیفیت، رضایت مشتریان و هم چنین سهم بازار مورد بررسی قرار می دهند. همه این شاخص ها غیرمالی اند. پیشنهاد مشابهی در فرانسه در دهه های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ ظهور کرد و به

ابزاری به نام تابلو دویرد^{۱۶} معروف شد. نوشته‌های مربوط به درکانون مورد توجه قرار نگرفت و در محافل علمی به نحو شایسته انعکاس نیافت.

عملی کردن

ارزیابی متوازن سیستم اندازه‌گیری خود را در چهار بعد شکل می‌دهد:

۱- بعد عملکرد مالی: شامل شاخص‌های رایج حسابداری است. محققان پیشنهاد می‌کنند که باید برای بخش‌های مختلف یک شرکت شاخص‌های مختلفی را پذیرفت هر چند که این کار باعث می‌شود تا قابلیت مقایسه فدای تناسب این شاخص‌ها با راهبرد واحد اقتصادی شود.

۲- بعد مربوط به مشتری: شامل گروه شاخص‌هایی است که مرتبط با شناسایی گروه‌های هدف برای محصولات شرکت می‌باشد. علاوه بر این شاخص‌ها، شاخص‌های بازاریابی، ارضا و حفظ مشتری و غیره نیز به کار می‌رود.

۳- بعد فرایندهای داخلی واحد تجاری: کاپلان و نورتن تمام فرایندهایی را که مرتبط با تحقق تولید کالا و خدمات برای برآوردن نیاز مشتری است تحت این شاخص در نظر گرفته‌اند.

۴- بعد آموزش و رشد: شامل تمام شاخص‌های مرتبط با کارکنان و سیستم‌های پیوسته‌ای است که شرکت جهت آموزش و گسترش دانش به آنها به کار گرفته است.

سیستم ارزیابی متوازن فراتر از مجموعه‌ای صرف از شاخص‌ها است. به منظور دستیابی به این هدف تمام شاخص‌ها باید با زنجیره‌ی علت و معلولی به هم مربوط شوند که به نوعی با نتایج، مرتبط باشد. بنابراین طی مرور زمان مدیران باید برانجام صحیح راهبرد انتخاب شده (که باید در شاخص یک واحد و بخش ارائه شود) نظارت کنند و سپس ببینند آیا فرضیات آنها از رابطه‌ی علت و معلولی درست است یا نه؟ اگر نتایج مالی، حاصل نشده باشد یا رابطه‌ی علت و معلولی با آنچه در فرضیه آمده است متفاوت است و یا زمان به هدر رفته بیش از مقدار پیش‌بینی شده است. فرایند ایجاد سیستم ارزیابی متوازن با تغییر در دیدگاه‌ها یا با برنامه‌ریزی

بلندمدت براساس چهار بعد مذکور شروع می‌شود. در مرحله‌ی بعد، عوامل کلیدی موفقیت هر بعد شناسایی و از آنها جهت تدوین شاخص‌های اساسی هر بعد استفاده می‌شود. مدیریت سطح عالی به عنوان یک گروه باید فرایند فوق‌الذکر را اجرا کنند و در خلال این فرایند است که تعهد ذاتی و درونی در میان اعضای گروه ایجاد می‌شود چرا که لازم و ضروری است که چنین فرایندی را با هم به شکل گروهی به اجرا در آید. ارزیابی متوازن مدیران را در انجام چهار عمل زیر یاری می‌بخشد:

۱- برقراری ارتباط جهت دستیابی به اهداف راهبردی کل سازمان.

۲- برنامه‌ریزی عملیات به وسیله‌ی کنترل اهداف، هماهنگی خلاقیت‌ها و برنامه‌ریزی بودجه.

۳- تعدیل و یادگیری از طریق به روز آوردن برنامه‌ها، راهبردها و سیستم ارزیابی متوازن.

۴- تبدیل دیدگاه‌ها به ساختار داخلی سازمان از طریق تبیین رسالت و راهبرد بلندمدت سازمان.

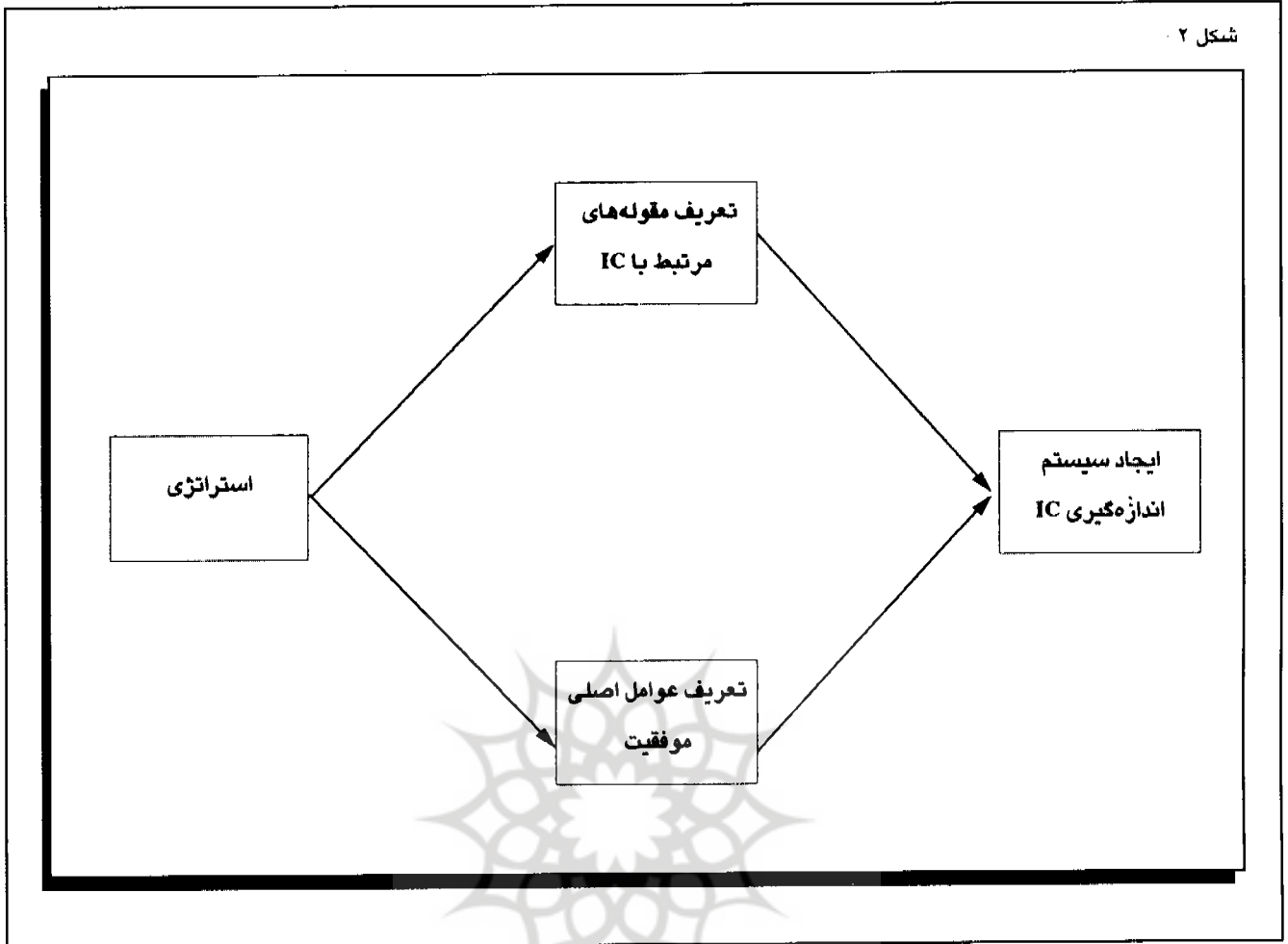
این فعالیت‌ها دارای ماهیت چرخه‌ای هستند، به طوری که شرکت می‌تواند حرکتی مارپیچی را ادامه دهد و به مرور زمان دامنه‌ی این فعالیت‌ها را گسترش دهد. نقد و بررسی

منطق اصلی پشتوانه‌ی ارزیابی متوازن به طور خلاصه عبارت است از: ایجاد یک سیستم اندازه‌گیری که شرکت‌ها را قادر می‌سازد تا از ابعاد و زمینه‌های مختلف خود به شکلی نظام‌مند آگاه شوند. باید توجه داشت که مفهوم نظام‌مند در اینجا، مفهوم بسیار مهمی است. کاپلان و نورتن این سیستم را به عنوان یک سیستم مدیریت نه به عنوان یک سیستم اندازه‌گیری پیچیده در نظر گرفته‌اند. در عین حال اعتقاد بر این است که ارزیابی متوازن نقاط ضعفی دارد که توانایی‌هایش را محدود می‌سازد. از مهم‌ترین این نقاط ضعف می‌توان به انعطاف‌پذیری اشاره کرد. این انعطاف‌ناپذیری در جابه‌جای این سیستم قابل مشاهده است. دیگر این که چهار بعد یاد شده، شناخت عوامل اصلی موفقیت را مشخص می‌کنند که این خود محدودکننده

است زیرا ممکن است بسیاری از عوامل اصلی موفقیت در دو یا چند بعد و زمینه مشترک باشند و به طور هم زمان در بیش از یک بعد از منابع نامشهود شرکت، جای گیرند. البته به شرط آن که مدیران بتوانند جایگاه هر عامل را به تنهایی و به تفکیک مشخص کنند، این اشکال، اشکال مهمی نیست. مشکل جایی پدیدار می‌شود که مدیران به علت پرداختن نامنظم و غیرسیستماتیک به هر مقوله، منحصرأ به خود ابعاد توجه نمایند و تعدادی از عوامل اصلی موفقیت را در نظر نگیرند. علاوه بر این، ابعاد مذکور به خودی خود می‌توانند محدودکننده باشند. کاپلان و نورتن گفته‌اند که ابعاد مذکور فقط به همین چهار بعد محدود نمی‌شود، بلکه شرکت‌ها باید برحسب نیاز و به تناسب خود تعداد آنها را افزایش دهند و در نهایت به عنوان طبقه‌بندی جامعی از تمام شاخص‌های ممکن در نظر بگیرند. هم چنین مشتریان از عوامل محدودکننده‌ی بررسی محیط بیرونی‌اند. از طرفی شرکت‌ها نیز با سایر بازیگران مثل عرضه‌کنندگان مواد اولیه، اتحادیه‌های کارگری، مصرف‌کنندگان نهایی و غیره برهم تاثیر متقابل دارند.

مشکل دیگر ارزیابی متوازن عدم توجه کافی به کارکنان است به طوری که کارکنان در کنار سیستم فناوری اطلاعات^{۱۷} در آموزش و رشد دیده می‌شوند.

به علاوه خلاقیت (نتیجه آموزش و فعالیت نیروی انسانی) در حقیقت قسمتی از فرایند درون سازمانی است. در این سیستم این طور احساس می‌شود که خلاقیت بیشتر یک پدیده‌ی عادی است که خود سازمان بدون کارکنان، یا حداقل بدون وابستگی به کارکنان قادر است ایجاد کند؛ در نتیجه در سیستم ارزیابی متوازن توجه خاصی بر کارکنان و دانش آنها نمی‌شود. به علاوه دانش به عنوان امر خشک و بی‌روحي در نظر گرفته شده است. این سوء تلقی نسبت به دانش ممکن است بر اشتباه شرکت‌ها بیفزاید و به این باور برسند که ایجاد سیستم فناوری اطلاعات، به تنهایی، برای مدیریت دانش به شکل خودکار کافی و بسنده است. بالاخره در این سیستم هیچ نوع مقایسه‌ی برون سازمانی ممکن نیست.



داشته باشد؛ پس قسمتی از سرمایه فکری آن نیز محسوب می‌شود. و به همین دلیل سیستم مالیاتی کشور از منابع نامشهود نیست مگر اینکه شرکت آن چنان بزرگ باشد که بر سیستم مالیات کشوری که در آن فعالیت دارد تاثیر گذارد؛ که البته چنین موردی استثنا است. پر واضح است که این تعریف مبهم است. IC چیزی است که کاملاً ویژه و مختص هر شرکت است؛ زیرا آنچه شرکت می‌تواند و نمی‌تواند بر آن تاثیر گذارد، بستگی به عوامل زیادی دارد که ممکن است شرکتی دارای آن و شرکتی دیگر فاقد آن باشد. به عبارت دیگر IC در بستر خاص خود قابل شناسایی است.

ارزش شرکت نشأت گرفته از دارایی‌های عینی و پولی (که در اینجا سرمایه مالی نامیده می‌شوند) و مجموعه منابع نامشهود (که در بالا شرح داده شد) است. هرگاه بخواهیم متعرض مفهوم IC شویم ابتدا باید وضعیت خاص هر شرکت، در نظر گرفته

مفهومی است که بیشتر به وسیلهی حرفه‌ای‌ها ایجاد شده است و اخیراً تعدادی تحقیقات دانشگاهی نیز به منظور تجزیه و تحلیل توانایی‌ها و به‌کارگیری آن انجام شده است.

عملی کردن

تحت نام سرمایه فکری می‌توان تمام منابع نامشهود و ارتباطات بین آنها را طبقه‌بندی کرد؛ بنابراین تعریف، سرمایه‌ی فکری مجموعه‌ی ساده‌ای از منابع نامشهود و جریان‌های آنهاست.

همان‌گونه که در ابتدا گفته شد، تعریف منابع نامشهود مشکل است. اما در خصوص هدف این مقاله کافی است بگوییم "به عواملی که در فرایند ایجاد ارزش شرکت دخالت دارند و کم و بیش تحت کنترل خود شرکت‌اند" منابع می‌نامیم. بنابراین سرقتی یک نوع منبع نامشهود است چرا که شرکت می‌تواند بر آن تاثیر

البته از آنجا که ارزیابی متوازن به عنوان یک شاخص درون سازمانی، مطرح است، این مطلب ایراد چندان بزرگی نیست.

سرمایه‌ی فکری (IC)

این شاخص در پنج سال اخیر رشد بسیار چشمگیری داشته است. گرچه این اصطلاح به طور گسترده‌ای در نوشته‌های فنی به کار رفته است اما استفاده از این شاخص به عنوان بستر بیان تمام منابع نامشهود به وسیله‌ی چند شرکت بزرگ (مانند اسکانديا، داوکمیکال و بانک سلطنتی بازرگانی کانادا) باعث شد تا این مفهوم، مورد توجه و علاقه‌ی خاصی واقع شود. این شرکت‌ها اعتقاد دارند که ابزار موجود (از جمله آن چه تاکنون مورد بررسی قرار داده‌ایم) نمی‌تواند مسائلی را که آن‌ها با آن در تماسند حل کنند؛ پس سعی کردند تا چیز جدیدی را تدوین کنند که قادر به این امر باشد. بنابراین سرمایه‌ی فکری

شرکت ایجاد ارزش نمی‌کنند. بالعکس موارد بسیار معروفی که به سبب خوش‌شانسی با تبلیغات کم، بهبود بسیار اندک در کیفیت کالا یا در فرایند تولید و یا دوره‌های آموزشی کوتاه‌مدت علاوه بر پوشش هزینه‌ها، سودهای بسیار زیادی را برای شرکت به ارمغان آورده است.

نحوه انتخاب شاخص‌های سرمایه‌گذاری و فرایند این انتخاب باید براساس استراتژی بلندمدت شرکت یعنی براساس دیدگاه و رسالت آن باشد. وقتی شرکت دیدگاه روشنی از ماهیت و اهداف بلندمدت خود داشته باشد می‌تواند این اهداف را برای تعریف دو مجموعه از متغیرها به کار گیرد. اول: روش ایجاد ارزش که مقوله یا زمینه مورد نظر مفهوم سرمایه‌گذاری است که در واقع به ایجاد ارزش منتهی می‌شود. دوم: مجموعه‌ی عوامل اصلی موفقیت و شاخص‌هایی که مناسب اندازه‌گیری عملکرد است. اطلاعات ناشی از این دو اقدام جداگانه باید به هم ربط داده شود تا سیستم IC ایجاد شود. نمایشگر ۲ این فرایند ایجاد یک سیستم اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری، اساساً فرایندی از بالا به پایین است. نقطه شروع تدوین این سیستم و چارچوب اولیه (قسمت بالای شکل ۲) باید از بالاترین سطح سازمان نشأت گیرد. مدیریت عالی فقط کلیات و چارچوب کار را مشخص می‌کند. پر کردن چارچوب که در حقیقت اصل و جوهره‌ی کار است (قسمت پایین شکل ۲) در سطح پایین و توسط افرادی ایجاد می‌شود که حقیقت کار را می‌دانند، زیرا آن‌ها سالی ۲۵۰ روز در آن شناورند. آشنایی با روند کار شرکت ضروری است. عوامل اصلی موفقیت کاملاً عمومی است و در اغلب موارد برای تمام شرکت‌ها یکسان است. ما نمی‌خواهیم اهمیت مرحله‌ی تعریف عوامل اصلی موفقیت را کوچک شماریم، اما این عوامل، اگر نگوئیم برای کل صنعت، حداقل می‌توان گفت برای بیش از یک شرکت مشترک و قابل استفاده است. انتخاب نوع شاخص‌ها ویژگی‌های خاص آن شرکت را منعکس می‌کند. و بالاخره، حاصل این دو فرایند باید با هم ترکیب شود و به تناسب نوع

فرایندها و شیوه‌های رایج انجام کار و نوسازی و توسعه (تمام پروژه‌های آتی از جمله R&D، کارخانه‌های جدید، محصولات جدید و غیره) تقسیم‌بندی کرد. برای اقسام مختلف سرمایه‌گذاری فکری می‌توان تعریفی مشابه تعریف موجودی منابع نامشهود ارائه داد، البته باید توجه داشت که این تعریف، تعریف جامعی نیست.

اندازه‌گیری و مدیریت سرمایه‌گذاری و جریان آن، یعنی تغییرات در موجودی سرمایه‌گذاری فکری، امری لازم و ضروری است. دیریکس و کول^{۱۹} وجه تمایز اساسی بین موجودی‌ها و جریان‌های سرمایه‌گذاری فکری را با استفاده از مثال دریاچه به این شکل توضیح داده‌اند: "در هر مقطعی از زمان، موجودی آب با میزان آب دریاچه مشخص می‌شود که این موجودی ماحصل جریان‌های ورودی و جریان‌های خروجی است. برای مثال مخارج جاری R&D نشان‌دهنده‌ی ورودی آب به دریاچه، و از طرف دیگر استهلاک مهارت و ادراک طی مرور زمان، جریان خروجی آب از دریاچه را تشکیل می‌دهد."

موجودی به عنوان مجموعه‌ی تصاویر ثابت از منابع نامشهود شرکت تعریف می‌شود. در حالی که جریان‌ها مانند فیلم‌های پویانمایی است جمع زدن نوع جاری با نوع موجودی (ثابت) مانند جمع زدن صورت سود و زیان و ترازنامه در حسابداری است. اگر این دو ماهیت مختلف (یا در مورد حسابداری، دو ابزارگردشگری) را با هم بررسی کنیم، اطلاعاتی بیشتر از حالتی که هر کدام به تنهایی مورد بررسی قرار می‌گیرد ارائه می‌دهد. در آن واحد گزارش جریان سرمایه‌گذاری فکری نشان‌دهنده‌ی بحث‌ها و مطالب پیچیده‌ی بیشتری است. برخلاف حسابداری و جریان نقدی، جریان سرمایه‌گذاری فکری، لزوماً همواره مثبت نیست، بلکه می‌تواند دارای مقادیر منفی باشد. برای مثال سرمایه‌گذاری در فناوری اطلاعات، تبلیغات برای علامت تجاری و آموزشی که بازدهی ندارد و صرفاً باعث از بین رفتن منابع مالی شرکت است، نوعی جریان منفی است. در این موارد منابع سرمایه‌گذاری شده در این فعالیت‌ها برای

شود تا راهنمایی برای انتخاب مقوله‌های مشخص باشد. به طور کلی باید گفت فرایند تعریف باید به وسیله‌ی منطقی کاملاً مدیریتی ارائه شود. اگر دو منبع نامشهود به فعالیت و عملکرد مدیریتی متفاوت نیاز دارند حتماً به دو مقوله مختلف متعلقند. برای مثال در شکل ۱ نمونه‌ای از طبقه‌بندی IC ارائه کرده‌ایم:

به‌طور خلاصه سرمایه‌انسانی مجموعه‌ای از منابع نامشهود است که در کارکنان سازمان نهفته است. این منابع می‌توانند به سه شکل عمده باشند: شایستگی‌ها (مهارت‌ها و ادراک) نوع نگرش (انگیزش)، کیفیت رهبری مدیریت سطح عالی) زکاوت (توانایی اعضای سازمان بر سرعت تفکر، به عبارت دیگر خلاقیت و تهور، توانایی جهت‌سازگاری (...)

لیف ادوینسون^{۱۸} می‌گوید سرمایه‌ی ساختاری "هر چیزی است که بعد از اتمام ساعت کار اداری و خروج کارکنان در شرکت باقی می‌ماند". جوهره‌ی سرمایه‌ی ساختاری، دانشی است که در کارهای سازمان جریان دارد. وسعت سرمایه‌ی ساختاری از نظر شرکت درونی و از نظر سرمایه‌ی انسانی بیرونی است. سرمایه‌ی ساختاری تمام منابع نامشهود را که مایملک شرکت محسوب می‌شوند در برمی‌گیرد. بنابراین در اغلب موارد، بازاری هر چند محدود برای سرمایه‌ی ساختاری که شرکت بتواند منابع نامشهود را خرید و فروش کند وجود دارد به طوری که پویایی این بازار کاملاً مشابه بازارهایی است که منابع عادی و رایج‌تر در آن خرید و فروش می‌شود (هر چند دشوار بودن ارزش‌گذاری دقیق این منابع باعث پیچیدگی خاصی در این بازار شده است). در عوض، بازار منابع انسانی دارای مشخصات کاملاً متفاوتی است؛ زیرا آنچه خرید و فروش می‌شود انسان‌ها هستند و کسی نمی‌تواند ادعای مالکیت آنها را داشته باشد.

سرمایه ساختاری را می‌توان از حیث رابطه‌ها (با هرگونه بازیگران خارجی، عرضه‌کنندگان، مشتریان، همکاران، انجمن‌های محلی، دولت و سهامداران و...)، سازمان (شامل ساختار، فرهنگ،

منابع نامشهود تدوین و سازماندهی شوند. بررسی چند جانبه‌ی موجودی و جریان‌ها هنوز امری حل نشده است و هنوز قضاوت در مورد وضعیت کلی سرمایه‌ی فکری شرکت‌ها ممکن نیست. فقط هنگامی می‌توان به یک جواب دست یافت که شاخص‌های مختلف IC را در شاخص واحدی تلفیق کنیم. این تلفیق بر تعیین وزن‌های تمام شاخص‌ها تاکید می‌کند تا اطمینان حاصل شود که اغلب عوامل مهم به شکل کافی در شاخص تلفیقی IC وجود دارد. هم چنین باید شاخص‌ها را مورد بررسی مجدد قرار داد تا آنها را استاندارد کرد. وقتی این شاخص تلفیقی به دست آمد می‌توان آن را جهت نظارت راحت‌تر و موثرتر بر تکامل تدریجی وضعیت IC شرکت به کار برد. متاسفانه شرکت‌های مختلف، شاخص‌های متفاوتی را برای ایجاد شاخص واحد سرمایه‌ی فکری (IC) استفاده می‌کنند که باعث می‌شود، مقایسه‌ی ارزش مطلق در اکثر موارد معنی‌دار نباشد. برای بالابردن دقت، هر چه شاخص‌های مورد استفاده به وسیله‌ی دو شرکت متفاوت‌تر باشد و نیز هر چه زمینه‌ی کاری دو شرکت متفاوت‌تر باشد، مقایسه‌پذیری شاخص IC آنها کم‌تر خواهد بود. البته تحت این شرایط نیز، امکان مقایسه‌ی شرکت‌ها از طریق تغییرات نسبی در شاخص آنها وجود دارد. تغییرات در این شاخص، نشان‌دهنده‌ی تغییرات اجزای به کار گرفته شده در شاخص است که به نوبه‌ی خود می‌تواند دلیلی بر تغییرات در سطوح عمیق‌تر توان بالقوه‌ی تولید عایدی آینده باشد. بنابراین، شرکتی که شاخص IC خود را پنجاه درصد بهبود بخشد قطعاً از شرکتی که همان شاخص را ۲۵ درصد بهبود بخشیده است، بهتر است.

نقد و بررسی

گرچه این دیدگاه برای مدیران جالب است اما مفهوم سرمایه‌ی فکری هنوز اغفال‌کننده و محدودکننده است. رشد ناگهانی و سریع کاربرد و نیز شرح و بسط دانشگاهی آن طی دهه‌ی اخیر هنوز تمام محدودیت‌ها را شرح نداده است. در این زمینه نوعاً به دانش، که قبلاً تحت عنوان موجودی ذکر

شد، به عنوان یک دارایی ایستا در سازمان نگریسته می‌شود. مقوله‌های مختلف موجودی به طور صحیحی شناسایی و به‌طور گسترده‌ای شرح داده شده است. متاسفانه شرح و توضیح این ساختارها برای مدیرانی که بیشتر علاقه‌مند به چگونگی اندازه‌گیری و رفتار با سرمایه فکری هستند، محدودکننده است.

متاسفانه در شرایط کنونی، همانند سیستم حسابداری منابع انسانی، تنها فرایند تدوین سیستم اندازه‌گیری سرمایه‌ی فکری قابل حسابرسی می‌باشد و موسسات بیرونی فقط می‌توانند نسبت به فرایند تدوین و توسعه سیستم اظهار نظر نمایند. پژوهشگران برای تحقیق بیشتر در زمینه‌ی سرمایه‌ی فکری، باید شاخص‌ها و روش‌های اندازه‌گیری گوناگون را در هم ادغام کنند. البته این نگرانی بین استفاده‌کنندگان وجود دارد که جریان‌های IC مرموز است. همان‌گونه که ما سعی

داریم در گفته‌های خود به آن اشاره کنیم، توجه به این جریان‌ها برای مدیریت صحیح سرمایه‌ی فکری ضروری و حیاتی است. گرچه سرمایه‌ی فکری یک مفهوم به شدت انعطاف‌پذیر است، اما با توجه به مقالات متفاوتی که هر کدام برای مسایل مشابه، پیشنهاد‌های نسبتاً متفاوتی را ارائه می‌دهند، باید پذیرفت که استفاده از این مفهوم، کاری بسیار پیچیده است. متاسفانه این تنوع زمینه و تخصصی بودن آن، امکان هرگونه مقایسه‌ای را منتفی می‌نماید. تلفیق صحیح شاخص‌ها، قدمی به سوی امکان‌پذیری مقایسه‌ی درونی شرکت‌ها است و حتی با این اقدام نیز تنها عنصری که می‌تواند مورد مقایسه قرار گیرد، عملکرد سرمایه‌ی فکری (برای مثال تغییرات سطح سرمایه فکری) است و منحصراً اگر دوشرکت از سیستم سرمایه‌ی فکری مشابهی استفاده کنند می‌توان آن دو را با هم مقایسه کرد. البته با این وجود نیز، مقایسه موجودی‌های سرمایه‌ی فکری گمراه‌کننده است.

خلاصه و نتیجه‌گیری

در این مقاله پس از بیان مسایل نظری حسابداری مربوط به تعیین ارزش دارایی‌ها

به معرفی چهار ابزار موجود جهت اندازه‌گیری و مدیریت منابع نامشهود، در سه بخش پرداخته شد که ذیلاً به اختصار به هر یک از این ابزار اشاره می‌شود:

حسابداری منابع انسانی (ARA)

ایده اصلی این سیستم این است که ارزش سرمایه‌ی انسانی از دیدگاه مالی به جای این که در صورت سود و زیان به عنوان هزینه شناسایی شود باید در ترازنامه و به عنوان یک قلم دارایی شناسایی شود. مزایا:

- ۱- از نظر مالی امکان محاسبه وجود دارد.
- ۲- این ابزار در بخش خدمات کاربرد بسیار زیادی دارد.

معایب:

- ۱- لزوم پذیرش پیش فرض‌های بسیار زیادی که تعداد زیادی از آنها عقلایی نیست.
- ۲- این ابزار ذهنی است.

ارزش افزوده اقتصادی (EVA)

مقصود اصلی یک شرکت حداکثرسازی ثروت سهامداران و استفاده‌ی بهینه از سرمایه شرکت است. این امر باید در تمام تصمیم‌گیری‌ها و در تمام سطوح شرکت انعکاس داشته باشد. مزایا:

- ۱- ارزش افزوده‌ی اقتصادی با قیمت سهام همبستگی دارد.
- ۲- این ابزار، بودجه‌بندی، برنامه‌ریزی مالی، هدف‌گذاری و اعطای پاداش را به هم مربوط می‌سازد.

معایب:

- ۱- استفاده از این ابزار به تعدیلات پیچیده‌ای نیاز دارد.
- ۲- از خالص دارایی‌ها به جای ارزش بازار استفاده می‌کند.
- ۳- قدرت توجه و توضیحی ضعیفی دارد.
- ۴- از ساختار مدیریت و توانایی‌های آن منحصراً به نفع سهامداران استفاده می‌کند.

ارزیابی متوازن (BSC)

ایده اصلی این ابزار این است که شرکت‌ها به سیستمی نیاز دارند تا شاخص‌های درونی، برونی، عقب‌ماندگی و پیشرو بودن را نشان دهد.

آموزش محدود . سه راه پشتیبانی . کار اختری مادام العمر

سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

ARCA

شرکت آرک

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

- 3- Economic Value Added (ECA)
- 4- Balanced Score Card (BSC)
- 5- Intellectual Capital (IC)
- 6- Chief Knowledge Office
- 7- Hermanson (1964)
- 8- Sackmann (1989)
- 9- Stern Stewart
- 10- Alfred Sloan
- 11- Residual Income
- 12- Market Value Added
- 13- Net Present Value
- 14- Net Operational Profit After Tax
- 15- Kaplan & Norton
- 16- Tableau de bord
- 17- IT (Information Technology)
- 18- Lief Edvinsson
- 19- Dierickx & Cool (1989)

منابع و ماخذ

- 1- "A Review Of The Tools Avalabel To Mesure And Manage Intangible Resources", European management Journal, No4, 1999
- 2- A.R.Belkaoui, "Accounting Theory", 1993
- 3- Eldon, R.S. and Norton, D.P, "The Balance Scord", Harvard Business School Preas, Boston, MA, 1996
- 4- Stewart, G.B. "EVA: Fact And Fantasy", Journal of Applied Corporat Finance, Vol 7, 1994
۵. تدبیر، "حسابداری منابع انسانی"، شماره ۱۰۱، اسفندماه ۱۳۷۹

تسلیم

آقایان منوچهر اسماعیلی، هوشنگ شیوایی، پرویز صادقی، محسن مام بیگی، ایرج نیک نژاد و خانم فیروزه روحانی نژاد از اعضای انجمن هر یک در سوگ عزیزی نشستند. مصیبت وارده را به آنان تسلیت گفته و برایشان صبر و بردباری آرزومندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

مزایا:

- ۱- این ابزار منطق نیرومندی دارد.
- ۲- بین شاخص‌های این سیستم و عملکردهای مالی همبستگی شفاف و وجود دارد.
- ۳- ادبیات این ابزار مناسب و توسعه یافته است.
- معایب:
- ۱- این ابزار انعطاف لازم را ندارد.
- ۲- دیدگاه مناسبی نسبت به دارایی‌های انسانی و فرایند ایجاد دانش ندارد.
- ۳- این ابزار ایستا است و به هیچ وجه پویا نیست.
- ۴- مقایسه‌ی بیرونی امکان ندارد.

سرمایه فکری (IC)

ایده‌ی اصلی این ابزار این است که بخش زیادی از ارزش ایجاد شده به وسیله هر شرکت ناشی از منابع نامشهود است. بنابراین، این منابع نیاز به نظارت و مراقبتی شبیه به منابع فیزیکی دارند.

مزایا:

- ۱- این سیستم دارای انعطاف پذیری لازم است.
- ۲- این ابزار، دارای مدل پویایی است.
- ۳- مقایسه‌ی بیرونی نسبتاً امکان پذیر است.
- ۴- این ابزار برای سازمان‌ها به خصوص، سازمان‌های غیرانتفاعی کاربردی است.

معایب:

- ۱- این ابزار دارای نوشته‌های گیج‌کننده‌ای است.
- ۲- توسعه کمی آن هنوز در مراحل ابتدایی به سر می‌برد.
- ۳- این ابزار بیش از حد بر روی موجودی‌ها تاکید می‌نماید.

تمام ابزارهای مذکور دارای سوابق موفق هستند که می‌تواند برای آنها اعتبار محسوب شود؛ اما این که کدام ابزار بر دیگری ارجحیت دارد، سوالی است که یک پاسخ قطعی و روشنی ندارد بلکه باید گفت، بستگی به شرایط دارد. نباید فراموش کرد اگر یک ابزار را برای اوضاع غیریکنواختی به کار بریم ممکن است به نتایج متفاوت و متناقضی برسیم که اثرات جانبی نامطلوبی دارد.

پی‌نوشت

- 1- capitalizing
- 2- Human Resource Accounting (HRA)