

تغییر امتیازنامه متوازن از ارزیابی عملکرد به مدیریت راهبردی*

هدف امتیازنامه‌ی متوازن ارزشگذاری دارایی‌های نامشهود نیست، بلکه می‌کوشد این دارایی‌ها را با مقیاس‌های غیر پولی اندازه‌گیری کند. امتیازنامه متوازن چگونگی بسیج دارایی‌های نامشهود و ترکیب آنها با دیگر دارایی‌های نامشهود و مشهود را که جهت ارزش آفرینی برای مشتریان و دستاوردهای مالی برتر برای شرکت به کار می‌رود، بازتاب می‌دهد

R. S. Kaplan

D. P. Norton

ترجمه: دکتر کیهان مهام
دکتر حمیدرضا شیرزاد

تکمیلی به Porter
1992 و AICPA 1994
مراجعه شود.
امتیازنامه‌ی متوازن،
معیارهای عملکرد مالی -
شاخص‌های متاخر - را
حفظ، و آنها را با معیارهای
پیش‌برنده‌ی^۶ عملکرد
مالی آی‌بند
(شاخص‌های متقدم)
پشتیبانی می‌کند.



سال‌ها قبل نورتون
و کاپلان^۱ امتیازنامه‌ی
متوازن^۲ را برای
نخستین بار معرفی
کردند. فرض نخستشان
این بود که مدیریت
سیستم با اتکای صرف
بر معیارهای مالی^۳
کفایت نخواهد داشت.
به زعم آنها، معیارهای
مالی شاخص‌هایی
متاخر^۴ هستند که
دستاوردهای گذشته را
گزارش می‌کنند. اتکای

ظهور و بروز امتیازنامه
متوازن

ارزش آفرینی^۵ در درازمدت قربانی عملکرد
کوتاه‌مدت می‌شود؛ (جهت اطلاعات

صرف بر معیارهای مالی می‌تواند رفتاری را
برانگیزد که به واسطه‌ی آن فرایند

محدودیت‌های مدیریت مبتنی
براستفاده‌ی صرف از معیارهای مالی، از

ده‌ها سال پیش شناسایی شده است. اکنون چه چیز تفاوت کرده است؟ چرا امتیازنامه‌ی متوازن از زمان معرفی آن در ۱۹۹۲ با اقبال گسترده‌ی شرکت‌های تولیدی و خدماتی، سازمان‌های غیرانتفاعی و دستگاه‌های دولتی سرتاسر دنیا روبه‌رو شده است؟

اولاً سیستم‌های قبلی، که ابعاد غیرمالی را در بسرداشت، از مجموعه‌های خلق‌الساعه^۷ معیارهای غیرمالی بهره می‌گرفت؛ مجموعه‌هایی که به چک لیست معیارهای مورد استفاده‌ی مدیران برای حفظ آهنگ عملیات شباهت بیش‌تری داشت تا به نظامی فراگیر از ارزیابی‌های منسجم. امتیازنامه‌ی متوازن بر پیوند ارزیابی با راهبرد^۸ (Kaplan and Norton, 1993) و پیوندهای علت و معلولی، که فرضیه‌های راهبرد را توصیف می‌کند، تاکید می‌ورزد (Kaplan and Norton, 1996b). پیوند قوی‌تر سیستم ارزیابی و راهبرد، نقش معیارهای غیرمالی را از چک لیستی عملیاتی به سیستمی فراگیر برای اجرای راهبردها ارتقاء دهد (Kaplan and Norton, 1996a).

ثانیاً امتیازنامه متوازن بازتاب ماهیت در حال تحول فناوری و مزیت نسبی در دهه‌های پایانی قرن بیستم است. در عصر رقابت صنعتی قرن نوزدهم و اکثر سال‌های قرن بیستم، شرکت‌ها با سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مشهود - هم چون موجودی‌ها، و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات - به مزیت نسبی دست می‌یافتن (Chandler 1990).

چنانچه اقتصاد در تسلط دارایی‌های مشهود باشد، آنگاه ارزیابی‌های مالی برای درج سرمایه‌گذاری‌ها در ترازنامه کفایت خواهد داشت. صورت سود و زیان نیز می‌تواند هزینه‌های استفاده از این دارایی‌ها را برای کسب درآمد و سود در برگیرد. با این حال در پایان قرن بیستم، دارایی‌های نامشهود به سرچشمه‌ی اصلی مزیت نسبی مبدل شد. در ۱۹۸۲، ارزش دفتری دارایی‌های مشهود ۶۲ درصد ارزش بازار سازمان‌های صنعتی

بود. اما ده‌سال بعد این نسبت به ۳۸ درصد تنزل یافت (Blair 1995). در پایان قرن بیستم، ارزش دفتری دارایی‌های مشهود به کم‌تر از ۲۰ درصد ارزش بازار شرکت‌ها تنزل یافت؛ (مراجعه شود به (Webber 2000) به نقل از تحقیق باروخ لو (Baruch .Lev) واضح است که راهبردهای ارزش آفرینی از مدیریت دارایی‌های مشهود به راهبردهای دانش‌محور^۹، که دارایی‌های نامشهود سازمان را خلق و از آنها بهره‌برداری می‌کند، تغییر یافت. دارایی‌های نامشهود عبارتند از: روابط با مشتریان، نوآوری محصولات و خدمات، فرایندهای اجرایی با کیفیت و پاسخ‌گو، مهارت‌ها و معلومات نیروی کار، فناوری اطلاعات در مقام حامی نیروی کار و وسیله‌ی پیوند مشتریان و عرضه‌کنندگان، و جو عمومی سازمان - که سبب نوآوری، حل معضلات و بهبود اوضاع و احوال است. با این وجود، شرکت‌ها قادر به اندازه‌گیری دقیق دارایی‌های نامشهود خود نبودند؛ (Johnson and Kaplan 1987, 201-202) مطالب مندرج در نشریه‌های مدیریتی حاکی از ناتوانی بسیاری از شرکت‌ها در زمینه‌ی اجرای راهبردهای نسوین خود مسی باشد (Kiechel و Charan 1999 and Colvin). آنها نمی‌توانستند چیزی را اداره کنند که قادر به توصیف یا اندازه‌گیری‌اش نبودند.

دارایی‌های نامشهود: ارزیابی در مقابل ارزش آفرینی

برخی اشخاص از حسابداران توقع دارند با درج دارایی‌های نامشهود در ترازنامه آنها را بیش از پیش برای مدیران و سرمایه‌گذاران قابل رویت نمایند.

اولاً ارزش آفرینی دارایی‌های نامشهود به صورت غیرمستقیم محقق می‌شود. دارایی‌هایی مانند معلومات و فناوری به‌ندرت تاثیر مستقیم بر درآمد و سود دارند. بهبود دارایی‌های نامشهود از راه زنجیره‌ای از روابط علت و معلولی مشتمل بر ۲ یا ۳

مرحله‌ی واسطه بر نتایج مالی تاثیر می‌گذارد (Huselid 1990). برای مثال، پیوندهای موجود در زنجیره‌ی سود مدیریت خدمات به شرح زیر را در نظر بگیرید:

● سرمایه‌گذاری در آموزش کارکنان، ارتقای کیفیت خدمات را در پی دارد.

● کیفیت برتر خدمات به رضایت بیش‌تر مشتری منجر می‌گردد.

● افزایش رضایت مشتری، وفاداری بیش‌تر او را در پی دارد.

● وفاداری بیش‌تر مشتری به افزایش درآمدها و سود منجر می‌شود.

دستاوردهای مالی هم به لحاظ علت و معلولی هم به لحاظ توالی زمانی مستقل از ارتقای قابلیت‌های کارکنان می‌باشد. پیوندهای پیچیده، ارزش‌گذاری مالی دارایی‌هایی هم چون قابلیت‌های نیروی کار یا رفتار و اخلاق کارکنان را اگر نگوئیم ناممکن، دست‌کم بسیار دشوار می‌سازد، که این امر کمابیش پیرامون تغییرات دوره به دوره‌ی ارزش مالی این دارایی‌ها نیز مصداق دارد.

ثانیاً، ارزش آفرینی دارایی‌های نامشهود به بافت و راهبرد سازمانی بستگی دارد. ارزش را نمی‌توان از فرایندهای سازمانی، که دارایی‌های نامشهود را به دستاوردهای مالی و خواسته‌های مشتری مبدل می‌نماید، منفک نمود. ترازنامه مدلی خطی افزایشی^{۱۰} است. این مدل هر یک از طبقات دارایی‌ها را جداگانه ثبت، و مجموع آنها را با جمع کردن ارزش ثبت شده‌ی هر دارایی محاسبه می‌کند. به‌رحال، ارزش آفرینی سرمایه‌گذاری در دارایی‌های نامشهود، نه خطی است نه افزایشی. بانکداران سرمایه‌گذار^{۱۱} در شرکتی هم‌چون Goldman Sachs بی‌اندازه ارزشمند می‌باشند که این امر معلول معلومات آنها پیرامون ابزارهای مالی پیچیده و قابلیت‌هایشان در مدیریت روابط و ایجاد

اعتماد در مشتریان باریکبین و با فرهنگ است. به هر روی، افرادی با همان سطح معلومات، تجربه و قابلیت‌ها در یک شرکت خدمات مالی، هم‌چون etrade.com، که بر کارایی عملیات، تنزل هزینه و محوریت فناوری تاکید دارد، تقریباً بی‌فایده است. ارزش یک دارایی نامشهود بستگی حیاتی به بافت تشکیلات^{۱۲} - مشتمل بر سازمان، راهبرد و سایر دارایی‌های مکمل - دارد که در واقع محیط حاکم بر دارایی موصوف را شکل می‌دهد.

دارایی نامشهود فی‌نفسه به‌ندرت دارایی ارزش است. عموماً این دارایی‌ها باید در کنار دیگر دارایی‌های مشهود و نامشهود قرار گیرد. برای مثال، به عنوان اسباب و لوازم اتخاذ راهبرد تازه‌ی فروش با محوریت رشد^{۱۳} ممکن است معلومات جدیدی درباره‌ی مشتریان، آموزش‌های تازه به کارکنان دایره‌ی فروش، بانک‌های اطلاعاتی تازه، سیستم‌های اطلاعاتی جدید، ساختار سازمانی تازه، و طرح جدید پاداش و جبران خدمات ضرورت یابد. سرمایه‌گذاری در یکی از این قابلیت‌ها یا تمام آنها به استثنای یکی از آنها، می‌تواند شکست راهبرد تازه‌ی فروش را در پی داشته باشد.

ارزش در هیچ یک از دارایی‌های نامشهود قرار ندارد. ارزش آفرینی نیازمند مجموعه‌ای کامل از دارایی‌ها و نیز راهبردی برای پیوند آنها به یکدیگر است. ارزش آفرینی فرایندی تکثری^{۱۴} است نه افزایشی.

امتیازنامه‌ی متوازن به عنوان مکمل گزارشگری مالی سنتی

ترازنامه‌ی شرکت‌ها به صورت مجزا گزارشی را درباره‌ی دارایی‌های مشهود، هم‌چون مواد خام، زمین و تجهیزات براساس بهای تاریخی به عنوان روش سنتی حسابداری مالی ارائه می‌دهد. این روش برای شرکت‌های صنعتی - که با تغییر شکل دارایی‌های نامشهود، به محصولاتی گران‌تر

از هزینه‌های تحصیل و تبدیل دست می‌یافتند - مناسب بود. میثاق‌های حسابداری مالی در زمینه‌ی استهلاک و بهای کالای فروش رفته، صورت سود و زیان را رقم زد؛ صورتی که ارزش افزوده‌ی تولید را اندازه‌گیری و گزارش می‌کند.

بعضی صاحب‌نظران براین باورند که شرکت‌ها باید برای دارایی‌های نامشهود خود نیز از میثاق بهای تمام شده بهره ببرند. به زعم آنها، مخارج صرف شده برای آموزش کارکنان، تحقیق و توسعه، خرید و گسترش بانک‌های اطلاعاتی، و آگهی و تبلیغات باید به حساب دارایی منظور و متعاقباً مستهلک شود. به هر روی، مخارج صرف شده برای دارایی‌های یاد شده، با دستاوردهای سرمایه‌گذاری در این گونه دارایی‌ها تفاوتی چشم‌گیر دارد. دارایی‌های نامشهود قابلیت ارزش آفرینی دارند، اما نه بدان معنا که هر یک به صورت مجزا در بازار دارای ارزش باشند. برای فعلیت بخشیدن به ارزش بالقوه‌ی دارایی‌های نامشهود از راه تولید محصولات و خدماتی که ارزش مشهودی دارند باید شمار زیادی از فرایندهای درون سازمانی به هم متصل، از قبیل طراحی، حمل، و خدمات‌رسانی به انجام رسد.

نورتون و کاپلان امتیازنامه‌ی متوازن را به منظور ایجاد چارچوبی جدید برای توصیف راهبردهای ارزش آفرین، که دارایی‌های مشهود و نامشهود را به یکدیگر پیوند می‌دهد، معرفی کردند. هدف امتیازنامه‌ی متوازن ارزشگذاری دارایی‌های نامشهود نیست، بلکه می‌کوشد این دارایی‌ها را با مقیاس‌های غیرپولی اندازه‌گیری کند. امتیازنامه‌ی متوازن چگونگی بسیج دارایی‌های نامشهود، و ترکیب آنها با دیگر دارایی‌های نامشهود و مشهود را که جهت ارزش آفرینی برای مشتریان و دستاوردهای مالی برتر برای شرکت به کار می‌رود، بازتاب می‌دهد.

نقشه‌های راهبردی

از زمان معرفی امتیازنامه‌ی متوازن در ۱۹۹۲، نورتون و کاپلان بیش از ۲۰ تیم اجرایی را در طراحی امتیازنامه‌های متوازن یاری داده‌اند. کار براساس یک برگه‌ی سپید^{۱۵} آغاز می‌شود که در آن این پرسش مطرح شده است: راهبرد سازمان چیست؟ به این وسیله امکان استنتاج راهبرد و امتیازنامه‌ی متوازن از راه مصاحبه و مذاکره با مدیران میسر می‌شود. امتیازنامه‌ی متوازن چارچوبی را برای سازماندهی اهداف راهبردی از ۴ بعد مندرج در نمودار ۱ مهیا می‌نماید.

● مالی: راهبرد رشد، سودآوری و خطر از دیدگاه سهامدار.

● مشتری: راهبرد ارزش آفرینی و وجه تمایز محصول از دیدگاه مشتری.

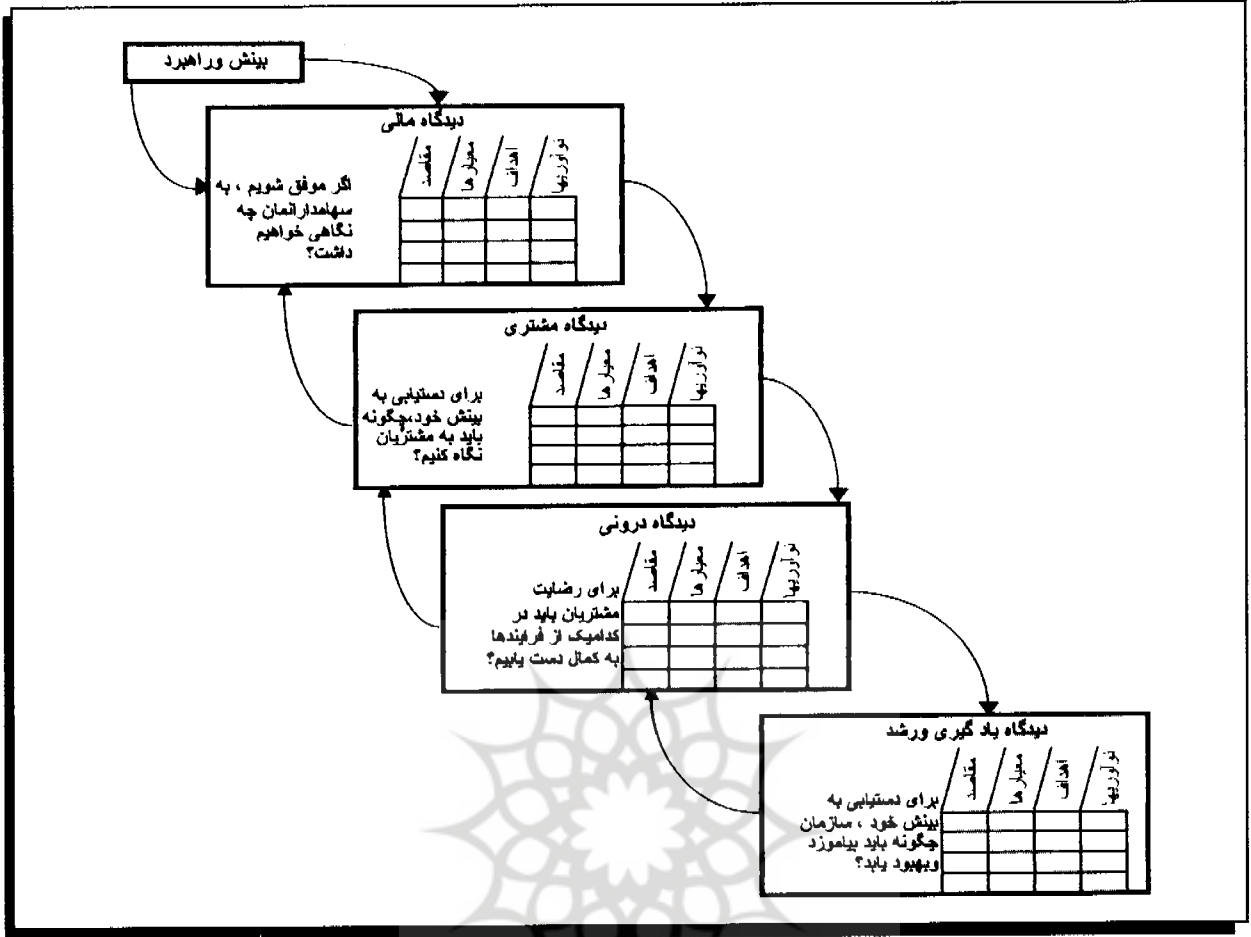
● فرایندهای درونی کسب و کار^{۱۶}: اولویت‌های راهبردی در انواع فرایندهای کاری که سبب رضایت مشتری و سهامدار می‌شود.

● رشد و یادگیری: اولویت‌های جو عمومی سازمان که حامی تغییر و تحول سازمانی، نوآوری و رشد می‌باشد.

نورتون و کاپلان از این نقطه‌ی آغازین تجربه‌ی خود، چارچوبی عام برای توصیف و اجرای راهبرد ایجاد کردند که به زعم آنها به اندازه‌ی چارچوب سنتی گزارشگری مالی مشتمل بر صورت سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد برای برنامه‌ریزی و گزارشگری مالی سودمند می‌باشد. چارچوب جدید که نقشه‌ی راهبردی^{۱۷} نامیده شد و در نمودار ۲ بازتاب یافته است، بنای منطقی و جامعی^{۱۸} برای توصیف راهبرد به‌شمار می‌رود یک نقشه‌ی راهبردی، عناصر حساس راهبرد سازمان و پیوندهای فی‌مابین آنها را مشخص می‌کند:

● اهداف رشد و بهره‌وری جهت ارزش آفرینی بیش‌تر برای سهامدار.

نمودار ۱ - امتیاز نامه متوازن روابط علت و معلولی راهبرد را معین می کند



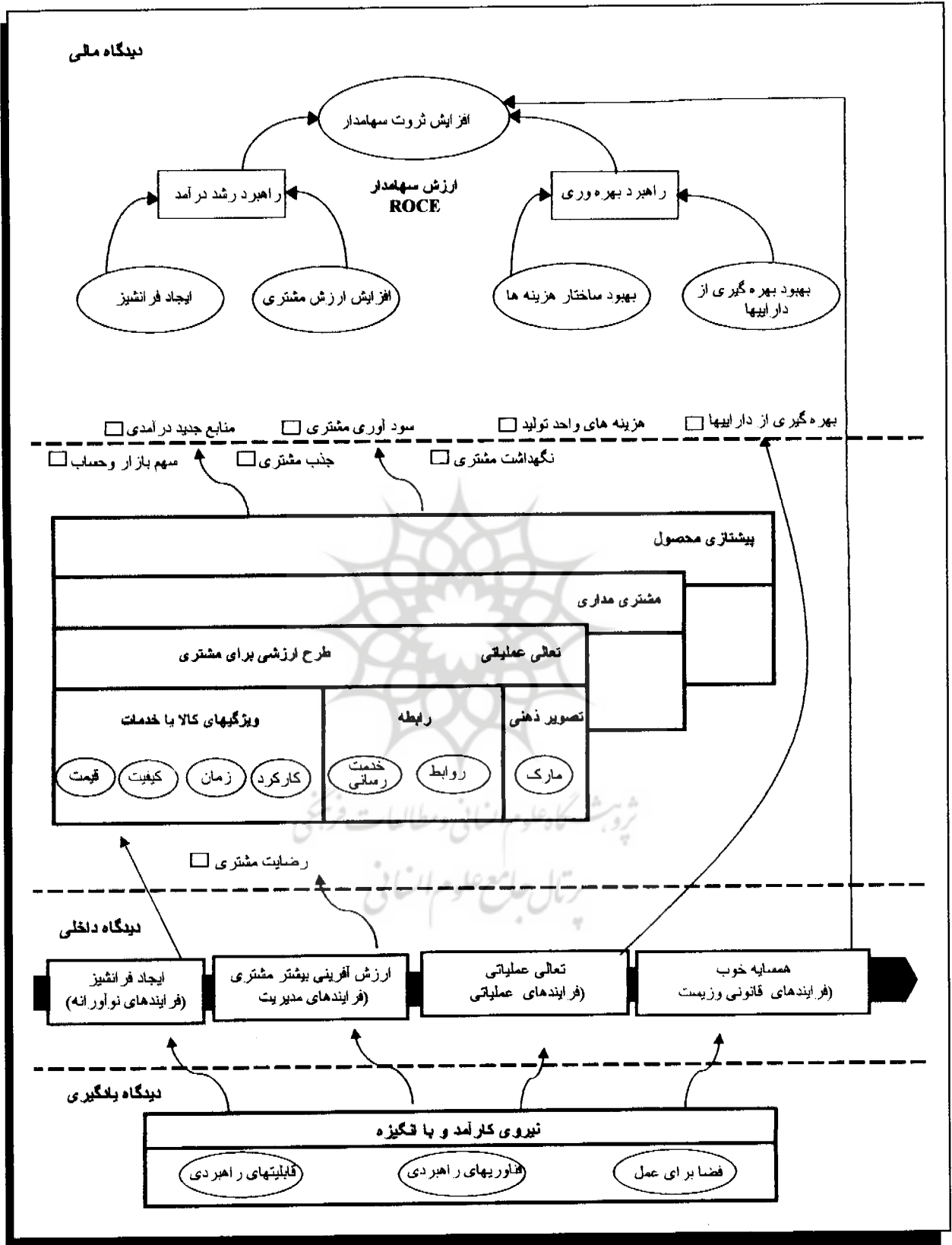
خصوص سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی در بخش‌های بعدی این مقاله توضیح لازم ارائه خواهد شد). شرکت‌ها ارزش اقتصادی را از طریق دو رویکرد اصلی افزایش می‌دهند: بهره‌وری و رشد درآمد. راهبردهای رشد درآمد عموماً دو جزء دارند: (۱) ایجاد فراتشیز با کسب درآمد از بازارهای تازه، محصولات تازه و مشتریان تازه، و (۲) افزایش فروش به مشتریان موجود از راه تعمیق روابط فی‌مابین از جمله فروش محصولات و خدمات متفاوت و پیشنهاد راه حل‌های جامع. راهبرد بهره‌وری نیز عموماً دو جزء دارد: (۱) بهبود ساختار هزینه از راه تنزل هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، و (۲) مصرف‌داری‌ها با کارایی بیش‌تر از راه

پایین طراحی می‌کنند، ابتدا مقاصد مشخص، و آنگاه مسیرهای منتهی به مقاصد معین می‌شود. مدیران اجرایی نخست منشور سازمان^{۱۹}، دلیل وجودی آن، و آنگاه ارزش‌های اصلی و، باورهای سازمان را بررسی می‌کنند. سرانجام از این اطلاعات، بینش راهبردی مدیران - آنچه شرکت درصدد مبدل شدن به آن است - استنتاج می‌شود. این بینش تصویری شفاف از اهداف کلی سازمان به دست می‌دهد. راهبرد، مسیر مورد نظر برای دست یافتن به مقصد معین شده را مشخص می‌سازد.

دیدگاه مالی

هدف متداول بنگاه‌های جویای سود^{۲۰} ثروت‌آفرینی برای سهامدار است (در

- سهم بازار، جذب و نگهداشت مشتریان مورد نظر در مواردی که رشد سودآوری روی خواهد داد.
 - نوآوری و تعالی در محصولات، خدمات و فرایندهایی که برای مشتریان مورد نظر ارزش‌آفرینی می‌کند، سبب بهبود عملیاتی می‌شود و انتظارات جامعه و الزامات قانونی را برآورده می‌سازد.
 - سرمایه‌گذاری در افراد و سیستم‌های مولد و حامی رشد.
- سازمان‌ها با ترجمان راهبرد خود به بنای منطقی یک نقشه‌ی راهبردی و امتیازنامه‌ی متوازن مرجعی مشترک و قابل فهم برای تمام واحدهای سازمانی و کارکنان پدید می‌آورند.
- سازمان‌ها نقشه‌های راهبردی را از بالا به



تنزل سرمایه در گردش و سرمایه‌ی ثابت مورد نیاز برای پشتیبانی از یک سطح معین فعالیت.

دیدگاه مشتری

جوهره‌ی ۲۱ همه راهبردهای کسب و کار، طرح ارزشی ۲۲ سازمان برای مشتریان است که ترکیب یگانه محصول، قیمت، خدمت، روابط و تصور ذهنی سازمان را توصیف می‌کند. این طرح مشخص خواهد کرد که شرکت برای جذب، نگهداشت و تعمیق روابط با مشتریان، چگونه خود را از رقبایش متمایز می‌کند. طرح ارزشی، بسیار حساس و حیاتی است چراکه سازمان به کمک آن، فرایندهای درونی خود را در راستای ارزش آفرینی بیش‌تر برای مشتریان سمت و سو می‌دهد. شرکت‌ها به منظور پدیدآوردن وجه تمایز، طرح ارزشی خود را از میان سه محور برمی‌گزینند: (۱) برتری عملیاتی ۲۳ مانند McDonald, De'II Computer (۲) مشتری مداری ۲۴ مانند Home Deport, IBM و (۳) پیشتازی در محصول ۲۵، مانند Intel, Sony. راهبردهای پایدار، مبتنی بر برتری در یکی از وجوه تمایز یاد شده و در عین حال حفظ آستانه‌ی استاندارد دو وجه دیگر می‌باشد. شرکت پس از طراحی طرح ارزشی خود، طبقات گوناگون مشتریان هدف‌گذاری شده را معین خواهد کرد. به‌طور مشخص، شرکت‌هایی که راهبرد برتری عملیاتی را دنبال می‌کنند، نیازمند برتری در قیمت‌گذاری، کیفیت محصول، دوره‌ی زمانی تولید، و حمل‌به‌موقع می‌باشند. لازمه‌ی مشتری مداری، تاکید سازمان بر کیفیت روابط خود با مشتریان است، که از جمله می‌توان به ارائه‌ی خدمات ویژه، و جامعیت و اقتضای راه حل‌های پیشنهادی عرضه شده به یکایک مشتریان اشاره کرد. شرکت‌هایی که پیشتازی در محصول را دنبال می‌کنند باید

برکارآمدی، ویژگی‌های برجسته، و عملکرد محصولات و خدمت‌شان متمرکز شوند.

در عین حال، دیدگاه مشتری حاکی از دستاوردهای مورد انتظار از اجرای طرح ارزشی متمایز است. این دستاوردها مشتمل بر سهم شرکت در هر یک از بازارهای هدف، جذب و نگهداشت مشتریان در بازارهای هدف، و سودآور بودن مشتری می‌باشد.

دیدگاه فرایند درونی

پس از دستیابی به تصویری شفاف از دیدگاه‌های مشتری و مالی سازمان می‌تواند طرح ارزشی متمایز خود را برای مشتریان جامه‌ی عمل بپوشاند و بهره‌وری را در راستای پیشبرد اهداف مالی ارتقا بخشد. دیدگاه فرایندهای درونی کسب و کار، این فعالیت‌های حیاتی سازمان را، در چهار گروه زیر طبقه‌بندی می‌کند:

● **مزیت آفرینی** ۲۶ از راه ترغیب نوآوری‌های مولد محصولات و خدمات تازه و نیز نفوذ به بازارها و مشتریان جدید.

● **ارزش آفرینی** بیش‌تر برای مشتری از راه گسترش و تعمیق روابط با مشتریان قبلی.

● **کسب برتری** عملیاتی از راه بهبود مدیریت زنجیره‌ی عرضه، فرایندهای درونی، مصرف‌داری، مدیریت ظرفیت منابع و سایر فرایندها.

● **مبدل شدن** به یک شهروند خوب از راه برقراری روابط ثمربخش با ذی‌نفعان برون سازمانی.

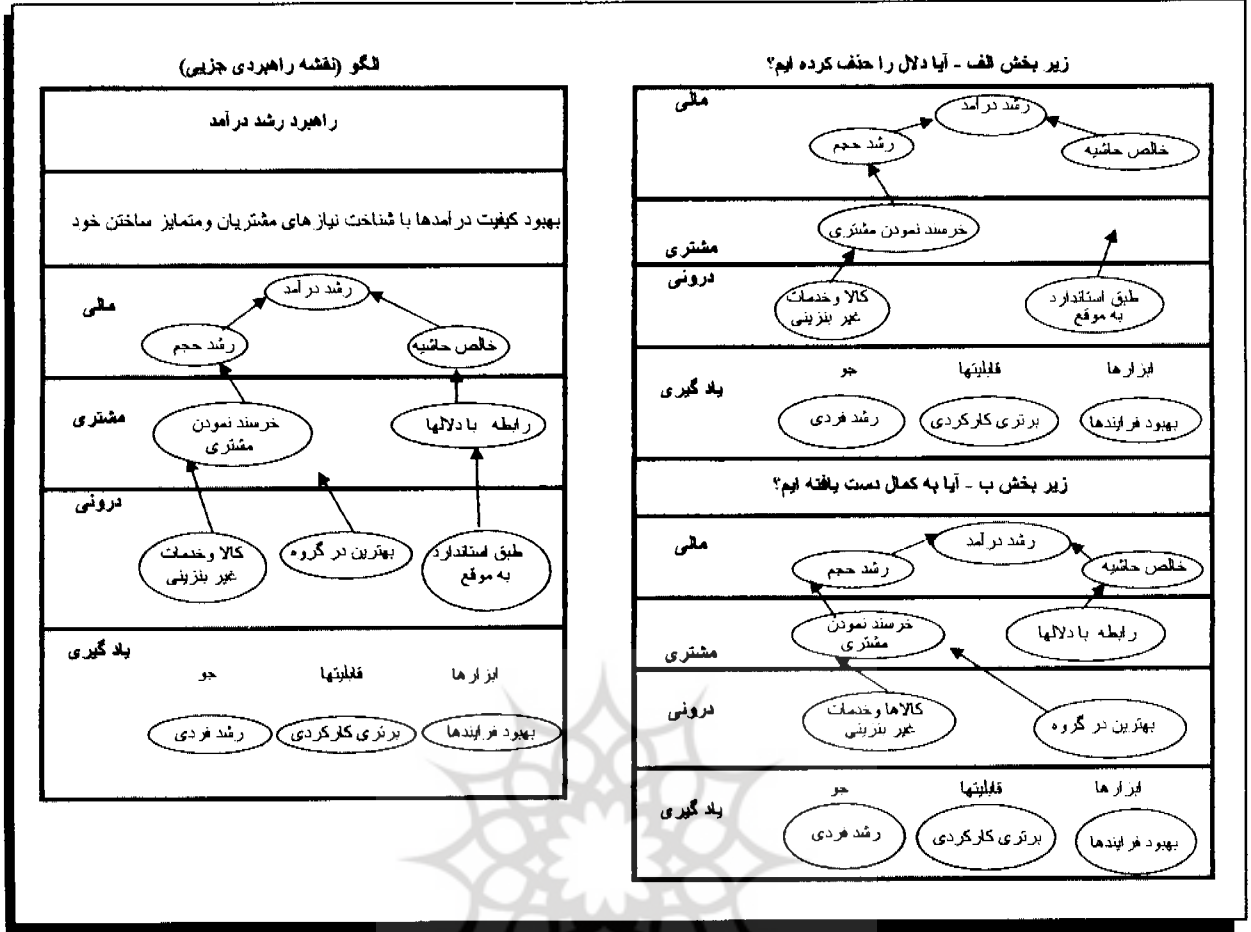
تعدادی از شرکت‌هایی که به دنبال نوآوری یا ایجاد روابط ارزش‌آفرین با مشتریان می‌باشند به اشتباه فرایندهای درونی کسب‌وکار خود را با تمرکز صرف بر هزینه و کیفیت عملیات ارزیابی می‌کنند. بدین ترتیب، در این شرکت‌ها هیچ‌گونه رابطه‌ای بین راهبرد و شیوه‌ی ارزیابی آن وجود ندارد. بنابراین شگفت‌انگیز نیست که سازمان‌هایی که معیارهای درونی آنها به جای نوآوری یا ارتقای روابط با مشتریان بر

بهبود فرایندها تاکید دارد، با معضلات بزرگی مواجه شوند. منافع مالی ناشی از ارتقای فرایندهای متفاوت، علی‌الاصول در مراحل گوناگون حاصل می‌شود. صرفه‌جویی در هزینه‌ها به واسطه‌ی افزایش کارایی عملیات و ارتقای فرایندها دارای منافع کوتاه‌مدت می‌باشد. رشد درآمد به واسطه‌ی تحکیم روابط فی‌مابین با مشتریان، در میان‌مدت عاید می‌شود. رشد نوآوری عمدتاً منشأ درآمد درازمدت و ارتقای حاشیه‌ی سود می‌باشد. بنابراین، یک راهبرد کامل باید کسب بازده از تمام فرایندهای درونی اصلی را مدنظر قرار دهد.

دیدگاه رشد و یادگیری

بخش پایانی یک نقشه‌ی راهبردی، دیدگاه رشد و یادگیری است که شالوده و اساس هر راهبرد می‌باشد. در دیدگاه رشد و یادگیری، مدیران به تعریف مهارت و قابلیت‌های کارکنان، فناوری، و جو مورد نیاز برای حمایت از راهبرد شرکت می‌پردازند. این اهداف به شرکت امکان می‌دهد نیروهای انسانی و فناوری اطلاعات خود را با نیازهای راهبردی فرایندهای درونی، طرح ارزشی متمایز، و روابط فی‌مابین با مشتری پیوند دهد. بعد از بررسی دیدگاه رشد و یادگیری، شرکت‌ها از یک نقشه‌ی راهبردی کامل با پیوندهایی مابین ۴ دیدگاه اصلی برخوردار می‌شوند.

نقشه‌های راهبردی، جدا از ایجاد چارچوبی مشترک برای توصیف و ساخت راهبردها، ابزارهای تشخیصی پر قدرتی هستند و قادر به تشخیص کاستی‌های امتیازنامه‌های متوازن می‌باشند. برای مثال، نمودار ۳ نمایشگر نقشه‌ی راهبردی طرح رشد درآمد شرکت بازاریابی و پالایش موبیل در امریکای شمالی می‌باشد. وقتی مدیریت عالی امتیازنامه‌ی متوازن مورد



و امتیازنامه‌ی شاخص کلیدی عملکرد. امتیازنامه‌ی ذی‌نفع امتیازنامه‌ی ذی‌نفع، سازندگان اصلی سازمان - سهامداران، مشتریان و کارکنان - و نیز سایر عناصر سازنده‌ی آن مانند عرضه‌کنندگان و جامعه را در برمی‌گیرد. امتیازنامه، اهداف سازمان را برای این عناصر سازنده (ذی‌نفعان) معین، و امتیازنامه‌ای مناسب حاوی معیارها و اهداف مرتبط برای آنها ایجاد می‌کند؛ [Atkinson and Waterhouse 1997].

برای مثال، فروشگاه زنجیره‌ای Sears امتیازنامه‌ی اولیه‌اش را حول سه محور زیر طراحی نمود:

- محلی جذاب برای خرید.
- محلی جذاب برای کار.
- محلی جذاب برای سرمایه‌گذاری.

شکاف‌های راهبردی موجود در سطوح پایین‌تر سازمانی بهره می‌برد. امتیازنامه‌های ذی‌نفع و امتیازنامه‌های شاخص کلیدی عملکرد^{۲۷} تعدادی از سازمان‌ها با استناد به کار برد آموخته‌ای از معیارهای مالی و غیرمالی ادعا می‌کنند امتیازنامه‌ی متوازن دارند. این قبیل سیستم‌های ارزیابی مسلماً بیش‌تر از سیستم‌هایی که صرفاً از معیارهای مالی بهره می‌برند "متوازن" هستند، اما مفروضات و فلسفه‌ی زیربنای این امتیازنامه‌ها کاملاً متفاوت از مفروضات و فلسفه‌ی زیربنای امتیازنامه‌های متوازن راهبردی و نقشه‌های راهبردی است. دو گونه دیگر امتیازنامه‌ی متوازن که فراوان استفاده می‌شود عبارت است از: امتیازنامه‌ی ذی‌نفع

استفاده‌ی بخش‌های تجاری خود را با این‌الگو مقایسه کرد، بخشی را شناسایی کرد که هیچ هدف یا معیاری برای واسطه‌ها و دلالت‌ها ندارد، موضوعی که با نگاه اول به نقشه راهبردی رویت می‌شود. آیا این بخش راهی را پیدا کرده است که آن واسطه‌ها را کنار زده است، و نفت را مستقیماً به مصرف‌کننده نهایی می‌فروشد؟ آیا من بعد رابطه با واسطه‌ها برای این واحد (بخش)، راهبردی و پراهمیت نیست؟ بخشی که در سمت راست گوشه پایینی نمودار ۳ نشان داده شده است، امتیازنامه‌ای دارد که در آن موضوع کیفیت درج نشده است. آیا این بخش به سطوح شش‌گانه دست یافته است و من بعد کیفیت را یک اولویت نمی‌داند. تیم اجرایی موبیل از نقشه‌ی راهبردی بخشی خود برای شناسایی و درمان

جستجوی ساختار مطلوب سرمایه

اگر چه در نهایت هیچ یک از تئوری‌های رفیب "ساختار سرمایه مطلوب" کاملاً رضایت بخش نیست، با این وجود، اعمال کوشش‌هایی برای به‌کارگیری این تئوری‌ها، افراد را قادر می‌سازد تا نقطه نظرات شرکت‌ها را دریابند و درباره عواملی که ممکن است در هدایت تصمیمات واقعی موثر باشند به طور نقادانه به تفکر بپردازند.

علی اسماعیل‌زاده مقری
عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی



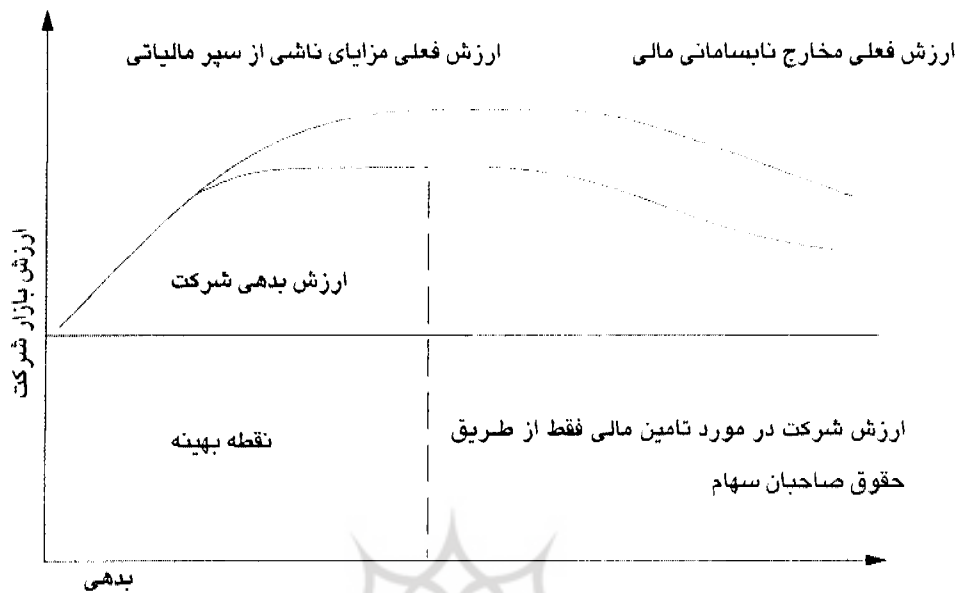
با وجود اینکه مودیلیانی و میلر (MM) در سال ۱۹۵۸ بی‌ارتباطی ساختار سرمایه را مطرح کرده‌اند، اما برقراری تعادل بهینه بین تامین مالی از طریق بدهی و حقوق صاحبان سهام همواره به عنوان یک موضوع اساسی در حوزه امور مالی توجه همگان را به خود جلب نموده است.

البته هیچ یک از کوشش‌های اخیر، تئوری بی‌ارتباطی ساختار سرمایه MM مبنی بر بی‌اهمیت بودن اهرم در صورت عدم وجود مالیات را رد نمی‌کند. پیام کاربردی MM این بود که وجود ساختار سرمایه مطلوب باید منعکس‌کننده مالیات یا برخی نواقص مشخص در بازار باشد.

بنابراین مدیران اغلب سعی می‌کردند بین مزایای مالیاتی ناشی از بدهی و هزینه ناشی از اهرم مالی مخصوصاً هزینه‌های نمایندگی ناشی از صدور اوراق قرضه دارای ریسک و هزینه‌های ناشی از تجدید ساختار، موازنه برقرار کنند که اصطلاحاً به

مالی بیش از هر زمان دیگری اهمیت پیدا کرده بود. برای اثبات این ادعا می‌توان به استفاده متهورانه از بدهی در آن زمان به‌خصوص در خریدهای اهرمی (LBO) یا تحصیل واحدهای تجاری با هدف کنترل آنها، استناد نمود.

پس از گذشت سی سال از تجزیه و تحلیل‌های MM، موضوعی که توسط آنها مطرح شده بود به یکی از مباحث کتاب‌های درسی تبدیل شده است. با توجه به شرایط دهه ۱۹۸۰ در عمل به نظر می‌رسد که اهرم



پرداختی، هزینه‌های ناشی از اهرم مالی و نمایندگی را پوشش می‌دهد، از استقراض استفاده نمایند.

چندین مساله در مورد تئوری موازنه ایستا مطرح است. اول این که، این تئوری جواب‌های گوشه را که معمولاً دریافتن نقاط بهینه مدنظر است، نادیده می‌گیرد و استقراض متعادل را با تکیه بر مفاهیم بدیهی توجیه می‌کند. بسیاری از افرادی که در امور تجاری به فعالیت مشغولند بدون شک مزایای مالیاتی استقراض را قبول دارند و براین باورند که بدهی بالاتر می‌تواند منجر به هزینه بیشتر شود.

دوم این که، تجزیه و تحلیل‌های مرتبط با هزینه‌های ناشی از اهرم مالی، پیش‌بینی آزمون‌پذیری را در قالب تئوری موازنه ایستا

نظرات شرکت‌ها را دریابند و درباره عواملی که ممکن است در هدایت تصمیمات واقعی موثر باشند به طور نقادانه به تفکر بپردازند.

تئوری موازنه ایستا
نمایشگر ۱ تئوری موازنه ایستا را به‌طور خلاصه به تصویر کشیده است. خط افقی بیانگر نظریه MM است که بیان می‌کند V یعنی ارزش بازار یا کل ارزش بازار اوراق بهادار منتشر شده توسط شرکت. در صورتی که دارایی‌ها، سود و فرصت‌های سرمایه‌گذاری آتی ثابت نگهداشته شوند، نباید به اهرم بستگی داشته باشد. اما مزایای مالیاتی حاصل از بهره‌های پرداختی، شرکت‌ها را ترغیب می‌کند تا زمانی که ارزش فعلی مزایای مالیاتی ناشی از بهره

آن، تئوری موازنه ایستا^۱ گفته می‌شود.

هدف اصلی این مقاله بررسی این موضوع است که آیا این تئوری‌های رقیب "ساختار سرمایه مطلوب" می‌توانند رفتار واقعی و حوادث اخیر در بازارهای مالی را توصیف و تشریح نماید یا خیر؟ بنابراین در مقاله حاضر تئوری موازنه ایستا، تئوری سلسله مراتبی^۲ با تاکید بر مسائل اطلاعات نامتقارن^۳ و تئوری سازمانی مقدماتی^۴ با تاکید بر هدف حداکثرسازی ارزش حقوق صاحبان سهام مورد بررسی قرار می‌گیرد.

اگر چه در نهایت هیچ یک از تئوری‌های پیش‌گفته کاملاً رضایت‌بخش نیست، با این وجود، اعمال کوشش‌هایی برای به‌کارگیری این تئوری‌ها، افراد را قادر می‌سازد تا نقطه

فراهم نمی‌آورد. از آنجا که این هزینه برای شرکت‌هایی که دارای فرصت‌های رشد و دارایی‌های نامشهود قابل ملاحظه هستند، بسیار خطرناک می‌باشد، لذا در عمل باید مشاهده شود شرکت‌هایی که به حد بلوغ رسیده‌اند به دلیل نگهداری دارایی‌های ثابت بسیار زیاد با فرض ثابت بودن سایر شرایط، در مقایسه با شرکت‌های در حال رشد که دارای هزینه تحقیق و توسعه و هزینه‌های تبلیغاتی بالایی هستند، از استقراض بیش‌تری استفاده می‌نمایند. بنابراین انتظار می‌رود یک شرکت دارویی کم‌تر از یک شرکت تولیدکننده مواد شیمیایی استقراض کند گرچه هر دو شرکت در یک صنعت مشابهی فعالیت می‌کنند. این رابطه معکوس پیش‌بینی شده بین دارایی‌های نامشهود و اهرم مالی به‌وسیله مطالعات متعددی مورد تایید واقع شده است.

به نظر می‌رسد تئوری موازنه ایستا ممکن است توسط مطالعاتی که واکنش قیمت سهام را نسبت به صدور اوراق بهادار، بازخرید یا مبادله این اوراق مورد بررسی قرار داده‌اند، پشتیبانی شود. خلاصه تحقیقات فورده اسمیت (۱۹۶۸) نشان می‌دهد تمام معاملات افزایشده اهرم به عنوان اخبار خوشایند و معاملات کاهشده اهرم به عنوان خبرهای ناخوشایند تلقی می‌شود. بنابراین اعلام صدور سهام عادی جدید، قیمت سهام را کاهش و بازخرید سهام قیمت را افزایش می‌دهد. ایجاد بدهی به منظور بازخرید سهام، قیمت سهام را افزایش اما صدور سهام برای تسویه بدهی قیمت را کاهش می‌دهد. این تاثیرات اغلب برای رفع ابهامات مربوط به ملاحظات آماری به اندازه کافی قوی و مستدل هستند. تنها استثنایی که به نظر می‌رسد در این زمینه وجود داشته باشد، عدم تاثیر با

اهمیت اعلام صدور اوراق قرضه است.

مطالعات استقرائنی انجام شده می‌تواند ارزش مزایای مالیاتی ناشی از بهره پرداختی برای سرمایه‌گذاران را اثبات و تفسیر کند. بنابراین اهمیت کاربردی تئوری موازنه ایستا در توجه استقراض، تایید اما در کل این شواهد در نقطه مقابل این تئوری قرار دارد. فرضیه رقیب سلسله مراتبی می‌تواند واقعیت‌های مربوط به واکنش منطقی بازار را به صدور سهام، حتی اگر سهامداران کلاً به تغییر اهرم مالی بی‌تفاوت باشند، توصیف کند. این مورد در قسمت بعدی بیش‌تر بحث خواهد شد.

تئوری موازنه ایستا قدرت پیش‌بینی یافته‌هایی را که در مطالعه پدیده‌های واقعی حاصل شده، ندارد. اگر این تئوری درست باشد، مدیران می‌توانند براساس آن به جستجوی ساختار مطلوب سرمایه بپردازند. اما آنها همواره مشاهده کرده‌اند که شرکت‌هایشان تنها به‌واسطه رویدادهای تصادفی به سطح ساختار مطلوب سرمایه دست یافته‌اند. سال‌هایی که سود عملیاتی مناسبی انتظار نمی‌رفت و فروش‌ها عمدتاً غیرنقدی انجام می‌پذیرفت، ممکن بود شرکت دارای نسبت بدهی پایین‌تر از حد مطلوب باشد. به عنوان مثال شرکت‌هایی که به طور متوالی و مستمر از زیان‌های عملیاتی رنج می‌برند، ممکن است با اهرم بسیار بالایی مواجه باشند.

برخی از شرکت‌ها ممکن است برای دست‌یابی به نسبت بدهی مطلوب اقدام به صدور اوراق قرضه و بازخرید سهام خود نمایند و از سمت چپ شکل ۱ به سمت راست تغییر وضعیت دهند، اما شرکت‌هایی که به کاهش اهرم خود تمایل دارند معمولاً از سمت راست شکل ۱ به سمت چپ تغییر وضعیت می‌دهند. این تغییر در صورتی که

حاوی اخبار خوشایندی باشد باید در هر دو حالت افزایشده ارزش باشد.

البته ممکن است معاملات افزایشده اهرم، منعکس‌کننده کاهش ریسک تجاری و افزایش در نسبت بدهی مورد نظر باشد. اگر سرمایه‌گذاران نتوانند مستقیماً از این تغییرات آگاه شوند، ایجاد بدهی برای کاهش حقوق صاحبان سهام اخبار خوشایندی خواهد بود، زیرا این تغییر حاکی از اطمینان مدیریت نسبت به میزان حاشیه ایمنی سودهای آتی است.

هم چنین ممکن است مدیران در راستای حداکثر نمودن ارزش و دست‌یابی به ساختار مطلوب سرمایه تلاش نکنند. اگر شرکت‌ها با خیالی آسوده (فارغ از بهره بدهی‌ها) در سمت چپ منحنی ارزش در شکل ۱ قرار گرفته باشند، در این حالت هرگونه افزایش در اهرم، اخبار خوشایند و ناخوشایند تلقی خواهد شد. با این حال نمی‌توان در این مورد از طریق مطالعه رخدادهای بدون تفکر بیش‌تر در زمینه نحوه تنظیم سازوکار تامین مالی یک شرکت توسط مدیریت آن، توضیح مناسبی را ارائه داد.

ادعایی که در مقابل تئوری موازنه ایستا بیان شده رابطه معکوس قوی بین سودآوری و اهرم مالی است. در یک صنعت، شرکت‌های دارای سودآوری بالا کم‌تر استقراض می‌کنند و شرکت‌های با سودآوری کم، به استقراض بیش‌تر متوسل می‌شوند. در یک مطالعه وسیع درباره سیاست بدهی شرکت‌های تولیدی ژاپنی و آمریکایی، کارل کستر دریافت که بازده دارایی مهم‌ترین متغیر توضیحی برای نسبت‌های بدهی تلقی می‌شود. شواهد پشتیبانی‌کننده دیگری نیز در این زمینه وجود دارد.

نمی‌کند سعی می‌نمایند تا هر چه بیشتر تر استقرای کنند. این تئوری همبستگی منفی بین سودآوری و اهرم را در درون صنعت به‌طور واضح تشریح می‌کند. در صورتی که فرض شود شرکت‌ها برای حفظ رشد صنعت سرمایه‌گذاری واقعی در داخل صنعت مشابه خواهد شد. اتخاذ سیاست پرداخت سود سهام ثابت باعث می‌شود تا شرکت‌هایی که دارای سودآوری پایینی هستند برای سرمایه‌گذاری جدید به وجوه داخلی اندکی دست پیدا کنند و به استقرای بیشتر روی آورند.

تئوری سلسله مراتبی پدیده جدیدی نیست و از مدت‌ها قبل شرکت‌ها همواره به این فکر بوده‌اند که چگونه برای پرهیز از گرفتار شدن در چرخه تشریفات و مقررات بازار سرمایه از منابع داخلی خود استفاده نمایند. برای مثال گوردون رفتار سلسله مراتبی را در مطالعات دقیق خود مشاهده نمود، اما با انتشار مقاله نیکولاس ماژولوف و استوارت در سال ۱۹۸۴ ارجحیت تامین مالی داخلی و گریز از صدور اوراق سهام جدید به عنوان یک رفتار مدیریتی که برخلاف منافع سهامداران تلقی می‌شد، در نظر گرفته شد. مقاله مذکور نشان داد مدیرانی که صرفاً در راستای منافع سهامداران عمل می‌کنند منطقاً تامین مالی را از طریق منابع داخلی ترجیح می‌دهند و اگر به دنبال منابع مالی خارجی باشند صدور اوراق بهادار دارای ریسک کم‌تر را انتخاب می‌کنند.

تئوری سلسله مراتبی منعکس‌کننده مسائل ناشی از اطلاعات نامتقارن مبنی بر بیشتر بودن اطلاعات مدیریت در مقایسه با سرمایه‌گذاران خارجی، می‌باشد. چگونه می‌توان به این موضوع پی برد که مدیریت

به درک تصمیمات شرکت‌ها نمی‌کند.

تئوری سلسله مراتبی تئوری سلسله مراتبی ساختار سرمایه را به شرح زیر استدلال می‌کند:

۱- سیاست تقسیم سود یک ضرورت انکارناپذیر است.

۲- شرکت‌ها تامین مالی داخلی را به تامین مالی خارجی ترجیح می‌دهند. با این حال، اگر خالص ارزش فعلی ناشی از سرمایه‌گذاری مثبت باشد، تامین مالی خارجی نیز موجه است.

۳- اگر شرکت‌ها به تامین مالی خارجی نیاز داشته باشند، تامین مالی از طریق بدهی را به تامین مالی از طریق حقوق صاحبان سهام ترجیح خواهند داد.

۴- اگر شرکت‌ها به دنبال تامین مالی خارجی بیشتر باشند، ابتدا بدهی دارای ریسک کم‌تر و سپس بدهی‌های پرمخاطره‌تر و بعد بدهی قابل تبدیل یا سایر معادل‌های حقوق صاحبان سهام و در نهایت ابزارهای حقوق صاحبان سهام را به عنوان آخرین راه کار انتخاب خواهند نمود.

در تئوری سلسله مراتبی، نسبت بدهی که از قبل به‌طور کامل برنامه‌ریزی شده باشد، وجود ندارد. جذابیت مزایای مالیاتی ناشی از بهره بدهی‌ها و تهدید و نگرانی‌های ناشی از اهرم مالی در درجه دوم اهمیت قرار دارد. براساس این تئوری نسبت بدهی زمانی تغییر می‌کند که یک عدم توازن بین جریان داخلی، سود قابل تقسیم و فرصت‌های سرمایه‌گذاری واقعی وجود داشته باشد. شرکت‌های با سودآوری بالا که دارای فرصت‌های سرمایه‌گذاری محدود هستند سطح پایینی از نسبت بدهی را اتخاذ می‌کنند. شرکت‌هایی که وجوه داخلی‌شان تکافوی فرصت‌های سرمایه‌گذاری‌شان را

مجدداً یادآور می‌شود که سود بالا به معنی بدهی کم‌تر است. اما تئوری موازنه ایستا روابط متضادی را پیش‌بینی می‌کند یعنی سود بالا به معنی بدهی بیشتر است. سود بالا به معنی به خدمت گرفتن مبلغ بدهی بیشتر تر و بهره‌مندی بیشتر از مزایای مالیاتی بهره بدهی برای پوشش سود قبل از کسر مالیات و نتیجتاً دستیابی به نسبت بدهی بالاست.

آیا رابطه منفی بین سودآوری و اهرم می‌تواند تعدیلات شرکت را در مورد نسبت بدهی مورد نظر به تأخیر بیاندازد؟ به عنوان مثال، سودهای غیرمنتظره زیاد (کم) می‌تواند نسبت بدهی واقعی شرکت را در مقایسه با نسبت مطلوب کاهش (افزایش) دهد. اگر هزینه معاملات، شرکت را از بازگشت سریع به نقطه مطلوب باز دارد، یک همبستگی منفی بین سودآوری و انحراف از نسبت بدهی مطلوب ایجاد خواهد شد.

این توضیح منطقاً قابل قبول به نظر می‌رسد اما بدون برخی تئوری‌ها یا شواهد خاص در مورد چگونگی مدیریت ساختار سرمایه در طول زمان توسط شرکت‌ها معتبر نیست. تئوری موازنه ایستا به ندرت هزینه‌های معاملات را در نظر نمی‌گیرد. در واقع این تئوری با قبول قضیه (MM) (خط مستقیمی که در شکل ۱ نشان داده شده است) که هزینه‌های معاملات را در درجه دوم اهمیت قرار داده، شروع می‌شود.

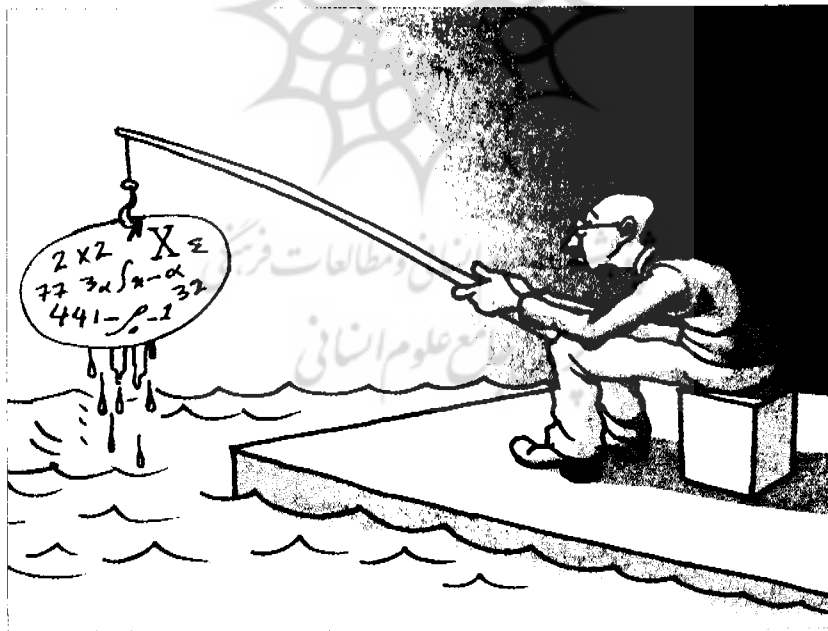
تاکنون هیچ یک از شواهد ذکر شده، کنار گذاشتن تئوری موازنه ایستا را توجیه نمی‌کنند. این تئوری برای اقتصاددانان مالی صحیح به نظر می‌رسد و افراد در صورت لزوم این تئوری را به کار می‌گیرند. این تئوری ممکن است رهنمود ضعیفی برای متوسط رفتار به نظر برسد اما کمک زیادی

انواع تحقیقات حسابداری*

طبقه‌بندی تحقیقات حسابداری ما را در تعیین مختصات یک تحقیق در فضای حسابداری کمک می‌کند

نوشته: محمد عبدالمحمدی و رالف جی. مک‌کود
ترجمه: غلامرضا زارعی

تحقیقات حرفه‌ای^۱، تقسیم می‌شود. مطابق جدول ۱ هر کدام نیز به زیر مجموعه‌هایی تقسیم می‌شود که در ادامه به توضیح بیشتر هر یک می‌پردازیم. البته بیان جزئیات و تفصیل بیشتر این روش‌ها فراتر از حوصله‌ی این نوشتار است و برای کسب آگاهی هر چه بیشتر باید به کتاب‌های روش



مقدمه‌ی مترجم
با گسترش دوره‌های تحصیلات تکمیلی و گسترش دامنه‌ی تحقیقات حسابداری در کشور نیاز به آگاهی از دستاوردهای تحقیقات حسابداری و به‌خصوص تحقیقات تجربی روز به روز بیش‌تر احساس می‌شود. این نوشتار با

هدف ارائه‌ی کمکی هر چند کوچک به طبقه‌بندی تحقیقات حسابداری تهیه شده است. آگاهی از انواع تحقیقات حسابداری و طبقه‌بندی‌های آن ما را در تعیین مختصات یک تحقیق خاص در فضای حسابداری کمک می‌کند.

تحقیق و روش‌شناسی رجوع شود.

الف - تحقیقات علمی: تحقیقات علمی می‌کوشند تا دانش و آگاهی جدیدی را به وجود آورند و از آن استفاده نمایند. آن بخش از تحقیقات حسابداری که تلاش می‌کند تا به خلق مدل‌ها و ساختارهای

مقدمه روش‌های مختلفی برای طبقه‌بندی تحقیقات وجود دارد. طبقه‌بندی که در ادامه ارائه می‌شود، یکی از طبقه‌بندی‌های رایج است. در این طبقه‌بندی تحقیقات به دو دسته‌ی عمده، تحقیقات علمی^۱ و

طبقه‌بندی براساس هدف	نوع	کارکرد	روش‌های مورد استفاده
تحقیقات علمی (به تولید علم و دانش جدید انجامید)	پایه یا محض	برای درک اصول و جنبه‌های مختلف دانش جدید	توصیفی، دستوری، اکتشافی، تجربی، آزمایشی
	کاربردی	استفاده از دانش جدید جهت حل مسائل جاری	توصیفی، تجربی، آزمایشی
تحقیقات حرفه‌ای (به ارائه راه حل جهت حل مسائل جاری می‌پردازند)	تحقیقات آموزشی	توسعه و ابداع روش‌های آموزشی جهت گسترش دانش جدید	تجربی، آزمایشی، و موردپژوهی
	کاربردی (برخی موارد از الگوهای آموزشی و پایه نیز استفاده می‌شود)	استفاده از دانش جهت مسائل جاری	کتابخانه‌ای، توصیفی، میدانی

شناخت و درک انواع مختلف سرطان‌ها یا علت عدم توانایی ایمن‌سازی در مقابل بیماری‌هایی چون ایدز دارند. مشخص است که این‌گونه تحقیقات سال‌ها به فراز و می‌کشد و فرایند تحقیقشان با فراز و فرودهایی همراه است. این موضوع که روزی دانش کافی برای علاج این‌گونه بیماری‌ها حاصل شود و درمان قطعی آنها میسر گردد، جزء آرزوهای بیماران، محققان و پزشکان است. حتی این امیدواری وجود دارد که سرانجام بتوانند واکنش مناسبی را برای پیش‌گیری از بروز این‌گونه بیماری‌ها بسازند.

مثالی از تحقیقات حسابداری که بتوان به‌عنوان تحقیق علمی از آن یاد کرد، تحقیقاتی است که در مورد درک تاثیر تورم بر روی صورت‌های مالی و ایجاد روشی

طرح را با صرف منابع مالی و به‌کارگیری کارمندان خود در بخش‌های مختلف به اجرا در آورد. سایر موسسات حسابداری و حسابرسی برنامه‌های گوناگونی را جهت حمایت از تحقیقات علمی اجرا کردند یا در دست اجرا دارند.

تحقیقات علمی به‌طور طبیعی از یک روند طولانی برخوردار هستند. یک تحقیق علمی ممکن است سال‌ها یا حتی ده‌ها به طول بینجامد تا بتواند منجر به تولید دانش جدیدی شود. علاوه بر این تحقیقات علمی بسیار پرهزینه هستند، چراکه فرایند بررسی و تحقیق آنها سال‌ها وقت می‌گیرد و معمولاً پیچیده و مستلزم استفاده از روش‌های صعب و دشوار است.

به‌عنوان نمونه، تحقیقات غیر حسابداری همانند پزشکی، سعی در

جدید در مواجهه با مشکلات و مسائل حرفه‌ای بپردازد، در زمره‌ی تحقیقات علمی حسابداری است. به‌طور معمول سازمان‌های استنادگذار، علی‌الخصوص FASB، از تحقیقات علمی برای یافتن پاسخ‌های مناسب جهت حل مسائل مورد نظر خود استفاده می‌نمایند.

شرکت‌های حسابرسی و حسابداری نیز از تحقیقات علمی حسابداری در طول سالیان حمایت کرده‌اند چراکه از نتایج این‌گونه تحقیقات در جهت حل مسائل و مشکلات خود بهره‌مند شده‌اند. به‌عنوان مثال، شرکت KPMG برنامه‌ای را برای حمایت از فرصت‌های تحقیقاتی در زمینه‌ی برنامه‌های حسابرسی از اواسط دهه‌ی ۱۹۷۰ تا اواسط دهه‌ی ۱۹۹۰ به اجرا درآورد. در این مدت هر ساله در حدود ۱۰

مناسب برای تعدیل تاثیر تورم بر صورت‌های مالی انجام شده است. نهایتاً پس از یک دهه توانسته‌ایم براساس تحقیقات انجام شده به فهم و درک قابل دفاعی از آن نائل شویم. باوجود این هنوز هم الزامات فراگیر و منتشر شده و قانونی که به‌طور مشخص نحوه افشاء صورت‌های مالی تعدیل شده براساس تورم را بیان کند، وجود ندارد. به دلیل وجود تورم دو رقمی در دهه‌ی ۱۹۷۰ و فشارهایی که از سوی SEC وارد شد، FASB اقدام به انتشار استاندارد ۳۳ با عنوان "گزارشگری مالی و تغییرات قیمت‌ها" نمود، که برخی موارد افشاء را الزامی نمود. در ۱۹۸۲ که تورم تحت کنترل قرار گرفت، SEC شرایط سهل‌تری را پیش‌رو گرفت و در پی آن FASB استاندارد ۸۸ با عنوان "گزارشگری مالی و تغییرات قیمت‌ها با حذف برخی الزامات قبلی" را منتشر کرد، که برخی موارد افشاء الزامی شده در گذشته را حذف کرد. نهایتاً در ۱۹۸۶، استاندارد ۸۹ منتشر شد که تمامی الزامات گذشته را به کلی حذف کرد.

مثال دیگری از تحقیقات علمی انجام شده در حسابداری، تحقیقاتی است که در مورد شناخت رفتار و طبیعت طرح‌های پاداش سهام^۳ انجام شد. از زمان طرح مباحث اولیه در مورد طرح‌های پاداش سهام تقریباً یک دهه طول کشید تا FASB بتواند اقدام به انتشار استاندارد ۱۲۳ کند.

به تحقیقات علمی، برخی اوقات تحقیقات دانشگاهی^۴ نیز اطلاق می‌شود، که می‌تواند در هرجایی انجام شود. اغلب این‌گونه تحقیقات در موسسات دانشگاهی و توسط استادانی که به‌عنوان محقق آموزش دیده‌اند صورت می‌گیرد. موارد فوق نشانگر آن است که تحقیقات علمی را ارگان‌هایی چون FASB که به

استانداردگذاری می‌پردازند، انجام می‌دهند. این ارگان‌ها دارای پرسنل مورد نیاز، جهت انجام تحقیقات و انتشار آن در زمینه‌های مختلف هستند. البته بیش‌تر تحقیقات انجام شده توسط FASB در گروه تحقیقات حرفه‌ای طبقه‌بندی می‌شوند که در قسمت بعدی به توضیح آن‌ها می‌پردازیم.

تحقیقات علمی نیز به ۳ الگوی عمده تقسیم می‌شوند: (۱) تحقیقات پایه یا محض^۵، (۲) تحقیقات کاربردی^۶، و (۳) تحقیقات آموزشی^۷.

این تحقیقات پایه یا محض مختلف به تفهیم و درک مفاهیم اساسی (بنیادی) دانش جدید پردازند. محقق در این تحقیقات، سعی می‌کند تا به مطالعه‌ی مفاهیم اساسی (بنیادی) و نظری پردازد و مفاهیم، مدل‌ها و نظریه‌های مناسبی را که می‌توان به‌عنوان مبنایی برای مطالعه سایر زمینه‌ها از آن استفاده کند، شناسایی نماید. هدف از تحقیقات محض، فهم و درک هر چه بهتر و بیش‌تر ساختمان و مبانی نظری دانش‌های جدید است. به‌عنوان مثال: مفهوم سود، صدها سال است که گسترش یافته است، (حتی در دادوستدهای اولیه‌ی نوع بشر) اما فرمول‌های مدرن سود که در زیر ارائه می‌گردد، از جمله دستاوردهای تحقیقات محض است:

$$I = p \cdot x - v \cdot x - F \quad (۱)$$

I: سود، p: تعداد فروش، v: هزینه‌ی متغیر واحد محصول، F: هزینه ثابت کل.

براساس فرمول اولیه‌ی سود، مفاهیم گوناگونی در حسابداری استنتاج شده است، به‌عنوان مثال: معادله شماره ۱ می‌تواند به‌صورت زیر ارائه گردد:

$$I = (p - v) \cdot x - F \quad (۲)$$

که در آن P-V ارائه‌کننده مفهوم جدیدی

است به نام حاشیه فروش.

مثال ارائه شده فرمول جدیدی است از یک مدل اولیه (پایه) که در آن تنها به کدبندی و تشریح نحوه‌ی عمل محاسبه‌ی سود پرداخته است. این مثال نشان می‌دهد که تحقیقات محض ممکن است دانش خود را با توضیح نحوه‌ی عمل حاصل کنند. تحقیقات اکتشافی^۸ یکی از زیر مجموعه‌های تحقیقات توصیفی^۹ است که از آن برای گردآوری اطلاعات محدود برای توصیف یک مطلب یا به‌وجود آوردن یک تحقیق محض یا پایه استفاده می‌شود و هدفش کشف مفاهیم جدیدی از دانش است.

روش‌های دیگری که برای تدوین دانش‌های پایه و اساسی می‌تواند مفید باشد، روش دستوری^{۱۰} و روش پیش‌بینی‌کننده^{۱۱} است. تمرکز روش دستوری در تحقیقات بر تدوین قوانین و اصولی است که تحت یک نظریه‌ی خاص یا مدل به‌خصوص مقرر می‌شوند. به‌عنوان مثال، براساس مفاهیم فلسفی و اخلاق حرفه‌ای، حسابداران باید در مورد ذات (طبیعت) مبادلات بررسی‌های لازم را انجام دهند تا بتوانند براساس حقیقت^{۱۲} و به‌صورت منصفانه^{۱۳} آن را به صاحب‌کار ارائه نمایند.

تحقیقات دستوری مستلزم استفاده از استدلال قیاسی و فرمول‌های ریاضی است و از طریق آنها ارتباط بین متغیرهای وابسته و متغیرهای مستقل براساس مفروضات و اصول از پیش تعیین شده توضیح داده می‌شوند. به‌عنوان مثال، فرمول ریاضی محاسبه‌ی نقطه سر به سر از معادله‌ی (۲) حاصل شده است و به طریق زیر بیان می‌شود:

$$(p - v) \cdot x - F = 0 \quad (۳)$$

$$x = F/(p-v) \quad (4)$$

همان طور که مشاهده می شود در معادله ی (۴) براساس روش دستوری مشخص می شود که چه میزان کالا باید فروش رود (x) تا بتوان از محل حاشیه ی فروش محصولات ($p-v$)، هزینه های ثابت را پوشش داد. این تنها یک مثال ساده از فرمول بندی ریاضی به روش دستوری برای تولید و ایجاد یک دانش جدید است. مسائل پیچیده مستلزم فرمول های پیچیده تری نیز هستند. تحقیقات پیش بینی کننده از اطلاعات موجود و روندها برای پیش بینی روندهای آینده استفاده می کنند. پیش بینی وضعیت آب و هوا مثال خوبی از تحقیقات پیش بینی کننده است. در پیش بینی آب و هوا با توجه به اطلاعات و الگوهای آب و هوا در گذشته و نیز مدل های ریاضی که توسط رایانه تهیه می شود به پیش بینی الگوهای آینده ی آب و هوا می پردازند. البته، همان طور که می دانیم این پیش بینی ها در معرض خطا و اشتباه نیز قرار دارند. با این همه بسیاری از مردم براساس همین پیش بینی ها برنامه ریزی فعالیت های روزانه خود را انجام می دهند. در نتیجه، پیش بینی های آب و هوا از جمله اخباری هستند که به صورت روزمره در رادیو، تلویزیون، مطبوعات و حتی در اطلاعات اینترنتی گنجانده می شوند. مثال دیگری از تحقیقات پیش بینی کننده، مدل های تحقیقاتی است که در میزان آن موفقیت دانشجویان را در گذراندن دوره های تحصیلی بررسی می کنند. در این گونه مدل های تحقیقاتی اطلاعات گوناگونی از قبیل میانگین نمرات دانشجویان در حال تحصیل و آزمون های مدیریت استعداد های تحصیلی را برای تعیین میزان موفقیت دانشجویان در تکمیل برنامه های تحصیلی

استفاده می شود.

مشابه این گونه موارد در حسابداری، تحقیقاتی است که در مورد پیش بینی سودهای آینده ی شرکت ها براساس روند گذشته ی سودآوری صورت می گیرد. هم چنین حسابداران از تحقیقات پیش بینی کننده در قضاوت های حرفه ای نیز استفاده می کنند. به عنوان مثال، حسابرسان و تحلیل گران مالی براساس مدل های پیش بینی کننده به ارزیابی این موضوع می پردازند که آیا امکان تداوم فعالیت یک واحد تجاری وجود دارد؟ یا به دلیل مشکلات مالی نهایتاً ورشکست خواهد شد؟ مدلی که آلتن استاد دانشگاه نیویورک در اواخر دهه ی ۱۹۶۰ براساس نسبت های مالی و معیار Z استخراج نمود، نمونه ای از این گونه مدل هاست^{۱۴}. تحقیقات وی براساس مطالعه ی بررسی نسبت های مالی مهم و کلیدی در شرکت های نمونه ای بود که برخی ورشکست شده بودند و برخی با موفقیت به فعالیت ادامه می دادند. این شرکت ها از صنایع مختلف تولیدی انتخاب شده بودند. معیار استخراج شده وی با سطح اطمینان مشخصی می تواند شرکت های رو به ورشکستگی را از شرکت های موفق شناسایی کند، مدل وی تقریباً شرکت هایی را که به سمت ورشکستگی می روند دو دوره ی جلوتر پیش بینی می کند. براساس این مدل، شاخص Z یک شرکت موفق از ۲/۹۹ بیشتر است در حالی که شرکت های رو به ورشکستگی دارای شاخص Z کم تر از ۱/۸۱ هستند. شرکت هایی هم که شاخص Z آنها بین این دو مقدار است اصطلاحاً در منطقه ی خاکستری^{۱۵} قرار دارند که در این حالت حسابرسان و سایر تحلیل گران مالی برای قضاوت در مورد تداوم فعالیت

این گونه شرکت ها باید با احتیاط و براساس سایر اطلاعاتی که کسب می کنند، قضاوت حرفه ای کنند.

اگر چه، شاخص Z به دلیل این که اطلاعات آن برای تمام شرکت ها گردآوری نشد در استفاده با محدودیت هایی روبه روست، اما این محدودیت ها خود نشانگر نیاز به تحقیقات بیشتر جهت گردآوری این گونه اطلاعات در آینده است.

تحقیقات کاربردی

به تحقیقاتی گفته می شود که با بررسی و چگونگی استفاده از دانش موجود به حل مسائل و مشکلات جاری می پردازند. علاوه بر این، تحقیقات کاربردی اشاره به تحقیقاتی دارد که به گردآوری و تحلیل داده های تجربی به منظور آزمون اعتبار یک نظریه یا دانش پایه^{۱۶} برای استفاده در یک وضعیت خاص می پردازند. به عنوان مثال، معادله ی (۲) و دانش حاصل از آن می تواند در بررسی امکان اقتصادی پذیرش یک سفارش یا تصمیم گیری در سایر موارد علی الخصوص در مباحث حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت ما را یاری دهد. با استفاده از این گونه مفاهیم، می توان به گردآوری اطلاعات و بررسی عکس العمل مشتریان به این گونه سفارشات خاص پرداخت و نهایتاً، تبعات رفتاری مشتریان فعلی را از طریق تحقیقات کاربردی مطالعه کرد.

مثال دیگری از این گونه تحقیقات در استفاده از استانداردهای حرفه ای برای تعیین رفتار طرح های تحقیق و توسعه در حال اجرا می باشد. شرکت های بخش عمومی شروع به هزینه نمودن طرح های تحقیق و توسعه طی دهه ی ۱۹۹۰ میلادی نمودند. اگر چه فرایند تحصیل فناوری این شرکت ها

حسابداری: فن، علم یا هنر؟

پافشاری تکرارگونه بر سر این ادعاها که حسابداری فن، هنر یا علم است نگارنده را بر آن داشت تا موضوع را بررسی نماید

محمد شبانی

حسابداری



حسابداری و نظریه‌های علوم نتیجه‌گیری به عمل خواهد آمد.

دیدگاه‌هایی درباره‌ی دانش

روش علمی و حصول معرفت نسبت به پدیده‌ها در طول تاریخ به صور مختلف انجام گرفته است. روش علمی به هیچ وجه تنها وسیله‌ای نیست که بشر

برای شناخت خود و محیط اطرافش به کار برده است. سه روش کلی دیگر نیز به منظور حصول آگاهی و کسب دانش همواره استفاده شده است: روش اقتدارگرایی^۱، روش عرفانی^۲ و روش عقل‌گرایی^۳. هر یک از سه روش مزبور طریق خاصی را برای دستیابی به دانش توصیه می‌کند.

برداشت‌ها و نگرش‌های متفاوت به واژه‌های فن، علم و هنر موجب اختلاف نظر شده است. لذا در این مقاله سعی بر این است که با مراجعه به منابع معتبر این سه واژه به‌طور دقیق و درست تعریف شوند و تفاوتشان به دست آید. در پایان با مروری بر نحوه‌ی صورت‌بندی نظریه‌های

حرفه‌ای، حسابداری را فن، و عده‌ای قلبی در سنوات اخیر آن را هنر و برخی نیز علم می‌دانند. بعضی دیگر آن را تلفیقی از این واژه‌ها می‌دانند. پافشاری تکرارگونه بر سر این ادعاها که حسابداری فن، هنر یا علم است نگارنده را بر آن داشت تا موضوع را بررسی نماید. در مجموع به نظر می‌رسد که

مقدمه

از آغاز مطالعات حسابداری و اولین جلسه‌های دروس مربوط به حسابداری در مقاطع گوناگون همواره این پرسش برای دانش‌جویان مطرح است که آیا حسابداری فن، علم یا هنر است؟ بسیاری از صاحب‌نظران و نویسندگان و مجامع

توضیح مختصر این روش‌ها زمینه را برای ارزیابی روش علمی و تعریف علم فراهم می‌کند.

روش اقتدارگرایی

در این روش، دانش با توجه به کسانی که از نظر اجتماعی، سیاسی یا سابقه به‌عنوان افراد واجد شرایط ایجاد دانش شناخته شده‌اند، ملاحظه می‌شود. آنان ممکن است رهبران اجتماعات قبیله‌ای، نمایندگان جوامع مذهبی، پادشاهان اجتماعات سلطنتی یا از این قبیل افراد باشند یا افرادی که در جوامع فن سالارانه اشتغال دارند. در هر جامعه‌ای، مراجع مختلف، ممکن است به‌عنوان به‌وجودآوردگان دانش برای پس‌دیده‌های گوناگون ملحوظ شوند.

روش عرفانی

در این روش، دانش از منابعی که ذاتاً دانشمند تلقی می‌شوند، مانند پیامبران یا بزرگان دین حاصل می‌شود. روش عرفانی به این مفهوم، مشابه روش اقتدارگرایی است، اما از لحاظ درجه‌ی قبول دانش توسط مردم، با آن متفاوت است. در این حالت، یک پذیرش که جنبه‌ی قدسی دارد پدید می‌آید و به آسانی از میان نمی‌رود.

روش عقل‌گرایی

عقل‌گرایی رشته‌ای از فلسفه است که می‌گوید دانش می‌تواند از طریق منطق به‌وجود آید. مغروضات اصلی عقل‌گرایی عبارتند از: اول، انسان می‌تواند دنیای اطرافش را مستقل از پدیده‌های قابل مشاهده درک کند، و دوم، دانش اسبق بر تجربه است و مستقل از تجربه‌ی انسان وجود دارد. به عبارت دیگر، روش عقل‌گرایی به این امر توجه دارد که چه چیز باید در اصل صحیح باشد و چه چیز از نظر

منطقی امکان‌پذیر است.

از نظر عقلیون، منطق مجرد علمی است که تفکیک فرضیه‌های علمی را از تفکر غیرصحیح امکان‌پذیر می‌سازد. این مضمون که دانش مستقل از تجربه‌ی انسان وجود دارد، منحصر به عقلیون کلاسیک نیست. در علوم اجتماعی معاصر نیز عقل‌گرایی بر ریاضیات محض استوار است. ریاضیات شامل مطالبی است که دارای اعتبار و مقبولیت جهانی است و مستقل از دنیای تجربی است. با وجود این که استفاده از ریاضیات و منطق در نظریه‌ی علمی ضروری است. ارزش و اعتبار آنها در علوم اجتماعی تا حدی است که به پیشرفت این عرصه‌ی علمی کمک کنند و موانعی در این راه به‌وجود نیاورند.

علم چیست؟

علم را به آسانی نمی‌توان تعریف کرد. مردم عادی، روزنامه‌نگاران، سیاستمداران، فضلا و دانشمندان علم را به طرق مختلف تعریف می‌کنند و آن را در زمینه‌های گوناگون به‌کار می‌گیرند. اما نکته اساسی آن است که هر نوع بررسی، و مطالعه و دانستنی را نمی‌توان علم شناخت. به‌عنوان مثال، در ستاره‌شناسی راجع به موقعیت‌های ستاره‌ها و رویدادهای مختلف در زندگی انسان و کوشش در ایجاد رابطه بین آنها و پیش‌بینی پدیده‌های آینده مطالعه می‌شود، اما این هدف‌ها و فعالیت‌ها ستاره‌شناسی را واجد خصوصیتی نمی‌کند که به جرگه‌ی علوم وارد شود. حتی اگر یک دانشگاه معتبر، گروه ستاره‌شناسی را در دانشکده‌ای به‌وجود آورد و استادانی برای آن استخدام و برنامه‌ی درسی تدوین کند و درجه‌ی فوق‌لیسانس اعطا کند، این رشته واجد خصوصیات یک نظام علمی نمی‌شود. دلیل این که ستاره‌شناسی به‌عنوان علم شناخته نمی‌شود، به سبب موضوع آن نیست بلکه روشی که ستاره‌شناسان در شناخت ستاره‌ها

به‌کار می‌برند علمی نیست. هر وقت که رشته‌ای از دانش به‌عنوان رشته‌ی علمی شناخته نمی‌شود، به علت روشی است که در تحقیق به‌کار رفته است. علاوه بر این چون محتوای علم به‌طور مداوم در حال تغییر است دانشی که امروزه به‌عنوان علم شناخته می‌شود ممکن است در آینده اعتبار خود را از دست بدهد. علم یک دانش کلی یا دانش خاص نیست. دانش صرفاً با توجه به موضوع آن علم شناخته نمی‌شود، بلکه براساس روش شناخت آن، علم تلقی می‌شود. بدین جهت اصطلاح علم به این مفهوم به‌کار می‌رود که دانش با روش علمی جمع‌آوری شده باشد. پس می‌توان چنین گفت که هر دانستنی یا اصطلاحاً دانشی علم نیست، بلکه آن دسته از دانستنی‌ها یا دانش که به‌روش علمی جمع‌آوری شده است را علم گویند.

توضیح علمی یا روش تحقیق در علوم علوم قصد دارند که یک توضیح و توجیه کلی برای چراها به‌دست دهند. وقتی که دانشمندان علوم مختلف در جستجوی توضیحاتی در مورد علت وقوع یک پدیده‌ی معین هستند، در واقع سعی دارند که از علل و عواملی که در موقعیت حاضر سبب وقوع آن پدیده می‌شوند، تجزیه و تحلیلی ارائه دهند. به عبارت دیگر، وقوع این پدیده باید به‌وسیله‌ی سایر پدیده‌ها تحت قوانین کلی که با روش علمی به‌وجود می‌آید توضیح داده می‌شود.

دو نوع توضیح علمی (روش اثبات نظریه‌ها در علوم) وجود دارد که با یکدیگر متفاوتند: توضیح قیاسی^۴ (قانون کلی) و توضیح استقرایی^۵ (توضیح احتمالی).

۱- توضیح قیاسی (قانون کلی) - توضیح قیاسی به تعمیم کلی نظر دارد، یعنی کلیت براساس منطق (عقل‌گرایی) به اجزاء نیز تعمیم می‌یابد. به عبارت دیگر در توضیح قیاسی، نتیجه‌گیری از کل به جزء است. مثلاً

توضیح علمی برای بازگشت هر شیئی که به هوا پرتاب می‌شود، بر مبنای قانون جاذبه است. دانشمندان علم فیزیک می‌گویند که اگر تمام اشیاء تحت نیروی جاذبه قرار گیرند پس شیئی خاص نیز از این قانون کلی مستثنی نیست. شرط لازم برای قانون کلی این است که در قلمرو شمولش، به تمام حالات تعمیم یابد.

۲- توضیح استقرایی (احتمالی)- تمام توضیحات علمی بر مبنای قوانین کلی نیستند. مثلاً یک افزایش خاص در بودجهی دولت ممکن است چنین توضیح داده شود که برای پاسخ‌گویی به شرایط نامطلوب اقتصادی انجام شده است و در گذشته نیز این گونه افزایش هزینه متعاقب یک وضع نامطلوب اقتصادی صورت گرفته است. این نحوه‌ی توضیح در واقع پدیده‌ای را که اتفاق افتاده است با پدیده‌های مشابه قبلی ارتباط می‌دهد (شرایط اقتصادی مملکت و افزایش بودجه در گذشته). این روش یک توضیح و توجیهی به دست می‌دهد، زیرا بین هزینه‌های دولتی و وضع اقتصادی، رابطه‌ای وجود داشته است. اما این رابطه نمی‌تواند صد درصد باشد و به صورت یک قانون کلی بیان می‌شود، زیرا شرایط بد اقتصادی همواره موجب افزایش هزینه‌های دولتی نمی‌شود. آنچه می‌توان گفت این است که با "احتمال" زیاد شرایط بد اقتصادی، افزایش هزینه‌های دولتی را به دنبال دارد، یا این که در درصد بالایی از حالات مورد تحقیق، شرایط نابهینه‌ی اقتصادی منجر به افزایش (یا کاهش) هزینه‌های دولتی می‌شود. این نوع توضیحات، توضیح استقرایی یا احتمالی نام دارند. با توجه به بحث‌های ارائه شده می‌توان گفت که هرگاه در اثبات نظریه‌های دانشی، از دو روش قیاس و استقراء استفاده شده و به این دو روش نظریه‌های مربوطه به اثبات برسند آن نظریه‌ها و دانستنی‌ها را می‌توان علم دانست.

تعریف علم

علم یا کلمه‌ای که در زبان‌های فرانسه و انگلیسی Science نامیده می‌شود، از واژه‌ی لاتینی Scientia به معنای دانستن مشتق شده است. برای علم تعاریف متعددی موجود است که اهم آنها به قرار زیر است: (۱) علم عبارت است از تراکم سیستماتیک اطلاعات، (۲) علم روش شناخت حقایق است، (۳) علم عبارت است از دانستنی‌های قابل اثبات (در هر جا و توسط هر کس)، (۴) علم از آن چیزی که هست، نه آنچه باید باشد (اخلاق) بحث می‌کند، (۵) اگوست کنت، علم را توافق فکری و وحدت‌نظر تعریف کرده است، و (۶) علم معرفتی است منظم که با روش‌هایی معین به دست می‌آید و قوانین یا روابط پایدار، و واقعیت‌ها را بیان می‌کند.

به‌طور کلی تعاریف فوق همگی صحیح و مکمل یکدیگرند و شاید بتوان تعاریف سوم، چهارم و به‌خصوص ششم را بهترین و جامع‌ترین آنها دانست.

تعریف فن

فن یا کلمه‌ای که در زبان انگلیسی Profession نامیده می‌شود به معنی حرفه، شغل، پیشه، اعتراف، اظهار می‌باشد. در فرهنگ لغات پیشرفته‌ی اکسفورد 2000 این واژه چنین تعریف شده است: پرداختن به شغلی که نیازمند آموزش یا مهارت بالایی باشد، مانند معماری، حقوق یا پزشکی. هم چنین در فرهنگ علوم اجتماعی واژه Professions تحت عنوان حرفه‌های تخصصی چنین تشریح شده است: مشاغلی که متضمن دانش تخصصی و مهارت است. این دانش کم تا حدی از طریق گذراندن دوره‌هایی به دست می‌آید که ماهیتی کم و بیش نظری دارند و فقط از راه تجربه حاصل نمی‌شود. این تخصص از طریق نوعی آزمون‌خواه در دانشگاه و خواه در موسسات معتبر دیگر سنجیده می‌شود و به دازندگان اختیار و اقتدار قابل توجهی

در رابطه با "مراجعان" اعطاء می‌کند چنین اختیار و اقتداری را اتحادیه‌های شبه صنفی کارورزان (مجامع حرفه‌ای) به دقت حمایت کرده اغلب به‌طور آگاهانه‌ای آن را تقویت می‌کنند. این اتحادیه‌ها که مقرراتی برای ورود، آموزش، و رفتار با عموم مردم (اخلاق حرفه‌ای) را وضع می‌کنند، مزایای دانش و مهارت کارورزان تقلیل نیابد.

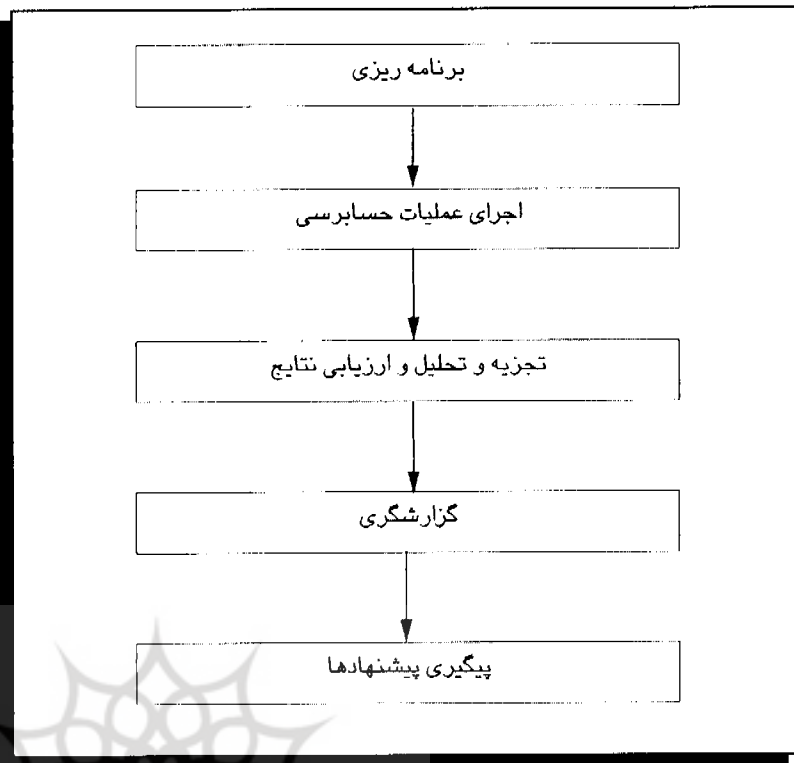
تعریف هنر

هنر یا کلمه‌ای که در زبان انگلیسی Art نامیده می‌شود به معنی هنر، فن، صنعت، یا حیل می‌باشد. در فرهنگ لغات وبستر این واژه چنین تعریف شده است: هنر عبارت است از مهارت در انجام کاری که به وسیله‌ی تجربه، تکرار و مشاهده به دست آمده باشد. پس از ارائه‌ی تعاریفی از علم، فن، هنر و شناخت این سه واژه در ادامه به تعریف حسابداری و روش‌های صورت‌بندی نظریه‌های حسابداری و محدودیت موجود در راه صورت‌بندی نظریه‌های حسابداری پرداخته می‌شود و سپس در آخرین بخش از مباحث انجام شده نتیجه‌گیری به عمل می‌آید.

تعریف حسابداری

از حسابداری تعاریف متفاوتی ارائه شده است. در کتاب اصول حسابداری تالیف علی وثوق صفحه‌ی ۱۴ حسابداری چنین تعریف شده است: "حسابداری عبارت است از فن ثبت، طبقه‌بندی و تلخیص معاملات و وقایعی که در حکم معاملات تجاری است بر حسب واحد پول و تفسیر نتایج حاصل از آن." در کتاب اصول حسابداری جلد اول تالیف عزیز نبوی، حسابداری این‌گونه تعریف می‌شود: "حسابداری عبارت است از فن ثبت، طبقه‌بندی، و تلخیص فعالیت‌های مالی یک موسسه در قالب اعداد قابل سنجش به

مراحل انجام حسابرسی عملیاتی



● حسابرسی عملیاتی موافقت‌نامه‌های بزرگ، قراردادهای پرهزینه و ... اغلب موجب صرفه‌جویی مالی می‌گردد.

● حسابرسی داخلی مدرن (حسابرسی عملیاتی) می‌تواند به مشکل جذب و تعلیم کارکنان جوان و بسیار با استعداد سازمان کمک کند. این افراد معمولاً با کارهای عادی و روزمره ارضا نمی‌شوند. حسابرسی عملیاتی به آنها تجربه‌ای وسیع داده و امکان استفاده از قابلیت‌هایشان را فراهم می‌آورد.

● بالاترین ارزشی که از حسابرسی عملیاتی حاصل می‌گردد آن است که همه را تحریک و تشویق می‌نماید که به کنترل‌های کاری خوب و روش‌های اجرای آن فکر کنند. زمانی که این کار رخ می‌دهد، بهبودی که در اثر نتایج کار حسابرسان عملیاتی به وجود آمده گسترش پیدا کرده و تمام بخش‌های سازمان را فرا خواهد گرفت.

انواع حسابرسی عملیاتی

انواع حسابرسی عملیاتی براساس موضوعات مورد حسابرسی، در سه گروه عمده زیر قابل دسته‌بندی است: عملیات جاری و روزمره (وظیفه‌ای)^{۱۶}، سازمانی^{۱۷}، ماموریت‌های خاص^{۱۸}.

حسابرسی عملیات جاری و روزمره (وظیفه‌ای)

به جرات می‌توان گفت که در اکثر قریب به اتفاق حسابرسی‌های عملیاتی، تمرکز بر فعالیت‌های وظیفه‌ای است. یک حسابرسی عملیات روزمره بر مجموعه خاصی از مسوولیت‌های عملیاتی و یا فعالیت‌ها تمرکز دارد. هر چند این فعالیت‌های عملیاتی زیاد هستند، لکن برخی از مثال‌های مشهود آن عبارتند از:

حسابداری، مدیریت قراردادهای، پردازش داده‌های الکترونیک، تامین مالی، بازاریابی،

مشاهده مستقیم یک گروه تحلیل‌گر حرفه‌ای می‌باشد ارزیابی نماید.

● حسابرسان عملیاتی بخش‌های غیرضروری، بی‌کفایتی‌ها و سهل‌انگاریهای احتمالی را مورد بررسی قرار می‌دهند، زمانی که مشکلات برطرف شوند، نتیجه آن صرفه‌جویی منابعی است که معمولاً چندین برابر منابع مصرف شده برای انجام حسابرسی عملیاتی است.

● حسابرسان عملیاتی برای جستجو و کشف سوء جریان‌ها، صلاحیت دارند. اغلب وجود حسابرسان شایسته، عامل بازدارنده‌ای برای آنان که در اندیشه انجام چنین اعمالی هستند، می‌باشد.

● حسابرسان عملیاتی با دید وسیع و تجربه حرفه‌ای، قادر به ارزیابی نتایج عملیات قبل از پایان سال مالی می‌باشند. بنابراین، یافته‌های آنها قادر به اصلاح تصمیم‌گیری مدیریت برای افزایش نتایج عملیات سال مالی خواهد بود.

مسئولانه نسبت به محیط‌زیست، اخلاق حرفه‌ای - رفتار اخلاقی و قانونی توسط مدیریت و کارکنان سازمان‌ها.

فواید حسابرسی عملیاتی

خدمات حسابرسی صورت‌های مالی به یک سازمان و جامعه توسط همگان کاملاً درک شده است. لکن نقش و فواید حسابرسی عملیاتی بسیار گسترده می‌باشد و بسیاری از افراد از جمله برخی از مدیران متوجه محدوده رسیدگی و یا تاثیر و نقش آن نیستند. برای روشن‌تر شدن موضوع، برخی از منافع ملموس و غیرملموس حسابرسی عملیاتی را به شرح زیر می‌توان عنوان کرد:

● حسابرسی عملیاتی به مدیریت اجازه می‌دهد که اجرا و عملکرد را نه تنها از طریق گزارش‌ها، (که بعضی از آنها ممکن است منعکس‌کننده شرایطی که واقعاً وجود دارد، نباشد) بلکه از این نقطه نظر که این گزارش‌ها

انبارداری، مدیریت وجوه نقد، مدیریت منابع انسانی، تولید، کنترل کیفیت، تحقیق و توسعه، حمل و نقل و ...

یک حسابرسی عملیات جاری و روزمره (وظیفه‌ای) ممکن است بر فعالیت‌های خاصی در یک محل متمرکز گردد و یا درگیر حسابرسی وظیفه‌ای خاصی در سازمان به‌طور کلی و یا یکی از بخش‌های آن باشد. این نوع فعالیت حسابرسی به ندرت از خطوط عملیاتی تجاوز می‌کند. لکن معمولاً شامل ارزیابی ارتباطات بین یک واحد و سایر واحدهای داخلی است که با آنها فعل و انفعال متقابل دارد. این نوع حسابرسی‌ها معمولاً در جستجوی این مسئله هستند که آیا عملیات یک وظیفه یا فعالیت خاص (مثلاً وصول مطالبات یا اعتبارات) سه مولفه اساسی (کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی) را به درستی برآورد می‌سازند؟ هنگامی که چنین شرایطی حاکم باشد، معمولاً حسابرس به جریان بدون وقفه ارائه کالا یا خدمات و اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی، کنترل و هماهنگ نمودن عملیات روزمره دست می‌یابد. به‌طور خلاصه، یک حسابرسی عملیات جاری و روزمره ممکن است از مرزهای سازمانی یک سازمان بزرگ فراتر رفته و یا محدود به یک واحد سازمانی خاص در بخش نسبتاً کوچکی از شرکت گردد. تاکید بر هماهنگی، مشارکت و ارتباطات از مشخصات ضروری یک حسابرسی عملیاتی کارآمد و موثر عملیات جاری و روزمره (وظیفه‌ای) است.

حسابرسی سازمانی

این نوع حسابرسی، سازمان و یا واحد سازمانی (شعبه، بخش یا زیرمجموعه) را به جای فعالیت‌ها و فرایندها، هدف قرار می‌دهد. بدین ترتیب که تاکید حسابرسی عملیاتی بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فرایند مدیریت است. به عنوان

مثال برنامه سازمان برای تعیین وظایف و روش‌های دستیابی به هماهنگی تاچه حد اثربخش، کارآ و با صرفه اقتصادی هستند؟

حسابرسی ماموریت‌های خاص

تنها عنصر مشترک که در حسابرسی ماموریت‌های خاص در مقام مقایسه با حسابرسی‌های عملیاتی جاری و روزمره و سازمانی وجود دارد، این است که معمولاً منشا آنها، تقاضای مدیریت است و به طور غیرقابل اجتناب دارای هدف و محدوده متفاوتی است. ماموریت‌های خاص، به عنوان مثال، عبارتند از: حسابرسی یک شرکت قبل از خرید آن، ارزیابی پیشنهاد برای حذف یک بخش، بررسی فعالیت‌ها و ارتباطات به هنگام احتمال وجود تضاد منافع، یا تجزیه و تحلیل فعالیت‌ها و بررسی برای کسب شواهدی دال بر اعمال غیرقانونی و یا غیراخلاقی...

مراحل انجام حسابرسی عملیاتی

همان طوری که در تعریف حسابرسی عملیاتی گفته شد، حسابرسی عملیاتی فرایندی سیستماتیک و کاملاً برنامه‌ریزی شده است و شامل مراحل متعددی است. هر یک از این مراحل برای دستیابی به اهداف خاصی طراحی شده و به نتایج مراحل قبلی بستگی دارد. حسابرسی عملیاتی عمدتاً شامل مراحل زیر است:

هر چند که تشریح کامل مراحل مذکور خارج از حوصله این مقاله است، لکن توضیح مختصری در مورد هر یک از مراحل ضروری به نظر می‌رسد.

برنامه‌ریزی

یک برنامه حسابرسی عملیاتی، راهنمایی برای جمع‌آوری و ارزیابی سیستماتیک شواهد حسابرسی را فراهم می‌کند. این برنامه، معمولاً شامل جزییات مراحل انجام کار برای دستیابی به اهداف

حسابرسی است. برنامه حسابرسی عملیاتی، عمدتاً شامل موارد زیر است: (۱) شناسایی اولیه، (۲) بررسی محیطی، (۳) روش شناسایی موضوع حسابرسی، (۴) تعیین محدوده حسابرسی، (۵) درک اولیه از ساختار کنترل‌های مدیریت، (۶) تعیین معیارهای ارزیابی و (۷) تنظیم موافقتنامه برای انجام حسابرسی.

اجرای عملیات حسابرسی

این مرحله، معمولاً در سازمان تحت حسابرسی انجام می‌شود و هدف این مرحله، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد برای نتیجه‌گیری، گزارشگری و انجام توصیه‌ها و پیشنهادات حسابرسی است. این مرحله شامل موارد زیر است: (۱) تهیه و تنظیم برنامه جمع‌آوری شواهد برای آزمون رعایت کنترل‌های مدیریتی و جمع‌آوری شواهد، (۲) ارزیابی یافته‌های آزمون رعایت کنترل‌های مدیریتی، (۳) تنظیم برنامه جمع‌آوری شواهد برای آزمون عملیات، (۴) مشخص نمودن حجم نمونه، نوع مدارک موید، شواهد و زمان آزمون آنها (تعیین ماهیت و اعتبار مدارک موید و شواهد)، (۵) تعیین روش جمع‌آوری مدارک موید و شواهد: (۶) جمع‌آوری مدارک موید و شواهد و (۷) مستند کردن مدارک موید و شواهد جمع‌آوری شده در مجموعه شواهد حسابرسی (کاربرگ‌ها).

تجزیه و تحلیل و ارزیابی نتایج

پس از اجرای عملیات حسابرسی، ارزیابی یافته‌ها آغاز می‌شود. این مرحله شامل موارد زیر است: (۱) مقایسه معیارهای ارزیابی (استانداردها) با یافته‌ها و دستیابی بی‌طرفانه به نتایج مقایسه، (۲) تفسیر نتایج، (۳) گزارش مقدماتی شرایط موجود و توضیح دلایل آن، (۴) تبادل نظر با واحد مورد حسابرسی در رابطه با نتایج و یافته‌ها و تفسیر شرایط موجود و (۵) جمع‌آوری

- 13- Equity
- 14- Environment
- 15- Ethics
- 16- Functional
- 17- Organizational
- 18- Special assignment

منابع

- 1- Atdison. H. Hamburg. J. and Itner. C. (1994) Linking Quality to profits: Quality-Based Cost Management. ASQC Press. Milwaukee.
- 2- Barefield. R. M, and Young, S.M.(1988) Internal Auditing in an Just-in-Time Manufacturing Enviroment. The Institute of Internal Auditors Research Foundation. IIA Inc. Florida.
- 3- Buttery. R. Hurford, C.and Simpson, R.K. (1993) Audit in the Public Sector. ICSA. London.
- 4- Casler. D. J. and Crockett. J. R.(1982) Operational Auditing: An Introduction, IIA Altomonte Springs. Florida.
- 5- Chambers. A. D.(1992) Effective Internal Audits. Pitman. London. Chambers. A. D. and Rand, G.V. (1994) Auditing the IT Environment Pitman, London. Chambers. A. D. and Rand, G. V.(1995) IT-Based Risk Analysis. ICAEW. London. Chambers. A. D. and Rand (1997) The Operational Auditing Hand Book Auditing Business Processes, John, Wily, newyork.
- 6- Jones, L. G.(1990) Internal Audit Involvement in Joint-Vennre Process. Institute of Internal Auditors Research Foundation. IIA Inc. Florida.
- 7- Koontz, H. O Donnell, C. and Wehrich. H. (1976) Management. Eighth edirion. McGraw-Hill. Singapore.
- 8- Ledgewood. G. Street, E. and Therivel. R. (1992) The Environmental Audit and Business Strategy. Pirman, London.
- 9- Towers, S.(1994) Business Process Re-Engineering-A Practical Handbook for Executives. Stanley Thornes, Cheltenham.
- 10- Velasquez, M.G. (1992) Business Ethics. Concepts and Cases. Prentice-Hall.
- 11- Walden, I. And Braganza, A. (Eds) (1993) EDI, Audit and Control. NCC Blackwell, Oxford.

مرحله از کار حسابرسی شامل موارد زیر است: (۱) بررسی خط مشی سازمانی مبنی بر الزامی کردن پیگیری موارد گزارش شده، (۲) بررسی قبول پیشنهادهای حسابرسان (ارائه شده و یا تعدیل شده) و یا راه حل جایگزین مدیران، (۳) حسابرسی عملیاتی نتایج حاصل از اقدامات انجام شده، (۴) منعکس کردن نتایج در مجموعه مدارک موید، شواهد و کاربرگها و (۵) اتمام عملیات حسابرسی.

پایان سخن

در این مقاله درباره‌ی پیشینه‌ی حسابرسی عملیاتی، تعریف حسابرسی عملیاتی، هدف حسابرسی عملیاتی، مزیت‌های حسابرسی عملیاتی، انواع حسابرسی‌های عملیاتی، حسابرسی مأموریت‌های خاصی در مقایسه با حسابرسی عملیاتی، مراحل حسابرسی عملیاتی، اجرای حسابرسی عملیاتی، ارزیابی یافته‌های حسابرسی عملیاتی و گزارشگری بحث شد.

حاصل این بحث می‌تواند بیش از آنکه راهنمایی را برای برنامه‌ریزی، اجرا و گزارشگری حسابرسی‌های عملیاتی در ایران به دست دهد.

پی‌نوشت

- 1- Operational Audit
- 2- Internal Audit
- 3- Times
- 4- Wall street journal

۵- پرداختن به دلایل مطرح نکردن موضوع و عدم انجام حسابرسی عملیاتی و فراموشی آن توسط حسابرسان و وارد نشدن آنها به این حوزه مسوولیت شامل دلایلی محیطی و محاطی، خارج از حوصله این مقاله است و فرصت دیگری را می‌طلبد.

- 6- Efficiency
- 7- Effectiveness
- 8- Economy
- 9- Financial Audit
- 10- Compliance Audit
- 11- 3E
- 12- 3E or 6E

پیشنهادات عملی جهت رفع مشکلات کنترل‌های مدیریتی و ناسازی‌های عملیاتی ناشی از آن.

گزارشگری

هدف گزارشگری، انتقال نتایج یافته‌ها، مشکلات و پیشنهادها است. این مرحله از حسابرسی عملیاتی شامل موارد زیر است که باید در تنظیم شکل و محتوای گزارش حسابرسی عملیاتی رعایت گردد: (۱) معرفی حسابرسی عملیاتی انجام شده و اهداف آن، (۲) دلایل انتخاب موضوع مورد حسابرسی، (۳) گزارشگری پیشینه مربوط به موضوع مورد حسابرسی، (۴) شناسایی و معرفی محدوده حسابرسی عملیاتی، (۵) معرفی معیارهای (استانداردهای) ارزیابی، (۶) معرفی اجمالی روش حسابرسی عملیاتی، (۷) انعکاس یافته‌های مثبت، (۸) شناسایی و گزارش نارسایی‌های مهم کنترل‌های مدیریتی و بازتاب آنها بر عملیات، (۹) اشاره به مستندات و انعکاس دیدگاه مدیران در رابطه با یافته‌ها و نتایج حسابرسی، (۱۰) گزارش پیشنهادها جهت بهبود شرایط موجود، (۱۱) اشاره به فعالیت‌های مثبت و استفاده از روش نگارش سازنده، (۱۲) پرهیز از هرگونه اظهارنظر غیرمبتنی بر شواهد و مدارک موید، (۱۳) استفاده از واژه‌های دقیق و غیرمبهم، (۱۴) تاکید بر یکپارچگی گزارش و احتراز از اظهارنظرهای ضدونقیض و (۱۵) تاکید بر نیاز به پیگیری موارد گزارش شده.

پیگیری پیشنهادها

مراحل انجام حسابرسی عملیاتی تا هنگام انجام کلیه اقدامات اصلاحی پیشنهادی، کامل نیست. بنابراین پیگیری حسابرسان برای تعیین این که اقدامات واقعاً صورت گرفته و نتایج آنها رضایت‌بخش بوده، ضروری است و بدون انجام آن فرایند حسابرسی عملیاتی کامل نشده است. این

اطلاعیه مهم

CPE

4

جامعه حسابداران رسمی ایران درباره آموزش حرفه‌ای مستمر «احم»

همکاران و اعضای محترم

چنانچه مستحضرد آموزش حرفه‌ای مستمر «احم» از الزامات تشکیل‌های حرفه‌ای است. براساس ضوابط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) آموزش حرفه‌ای مستمر جزء الزامات اجباری تشکیل‌های عضو تلقی، و افزون بر این پیش‌بینی ضوابط انضباطی به منظور اطمینان یافتن از رعایت مفاد آن نیز الزامی شده است. اساس آموزش حرفه‌ای مستمر حفظ صلاحیت حرفه‌ای حسابداران رسمی در بلندمدت است. هدف‌های آموزش حرفه‌ای مستمر به قرار زیر است:

- دانش فنی و مهارت‌های حرفه‌ای اعضا را در سطحی قابل قبول حفظ کند و بهبود بخشد.
- اعضای حرفه را در به‌کارگیری تکنیک‌های جدید، شناخت پیشرفت‌های اقتصادی و ارزیابی آثار آن بر صاحبکاران، کارفرمایان و کار اعضا و نیز برآورده کردن انتظارات گوناگون جامعه از حسابداران یاری کند.
- نظام اقتصادی کشور، در کل اطمینان یابد، اعضای حرفه، از دانش فنی و مهارت‌های حرفه‌ای مورد نیاز برای ارائه خدمات خود برخوردارند. پیشنهاد فدراسیون بین‌المللی حسابداران آن است که هر عضو باید حداقل ۳۰ ساعت آموزش در سال یا ۹۰ ساعت آموزش در هر دوره سه‌ساله را بگذراند. پیشنهاد اولیه در جامعه ۲۰۰ امتیاز برای اولین دوره دوساله (آزمایشی) است که این امتیاز برحسب مورد به ساعت تبدیل و اعلام خواهد شد. ۲۰۰ امتیاز مزبور حدود ۱۰۰ ساعت آموزش حرفه‌ای مستمر پیش‌بینی می‌شود.
- چهارمین موضوع تعیین شده در مجله حسابدار، مطالعه مقاله "حسابرسی عملیاتی" (صفحه ۳) است که توسط دکتر یحیی حساس‌یگانه تهیه شده است و دارای ۱۵ امتیاز آموزش حرفه‌ای است. ضمن سپاسگزاری از دست‌اندرکاران مجله حسابدار و دکتر یحیی حساس‌یگانه، مجموعه سؤالات تشریحی در صورت امکان به نحو مناسب منتشر خواهد شد.

۱- کدام یک از گزینه‌های زیر، از فواید حسابرسی عملیاتی محسوب نمی‌شود؟

الف) صرفه‌جویی در منابع

ب) کشف سوء جریان‌ها

ج) ارزیابی عملیات پس از پایان سال مالی

د) اصلاح تصمیم‌گیری‌های مدیریتی

۲- وجه تمایز حسابرسی عملیاتی از حسابرسی مالی کدام است؟

الف) حسابرسی عملیاتی آینده‌نگر است، در حالی که حسابرسی مالی گذشته‌نگر است.

ب) در حسابرسی مالی برخلاف حسابرسی عملیاتی، بی‌طرفی از مولفه‌های مهم است.

ج) در حسابرسی عملیاتی، تاکید بر کارایی است، اما در حسابرسی مالی، تاکید بر اثربخشی است.

د) در حسابرسی عملیاتی حسابرسی مالی، گزارشگری وجود ندارد.

۳- مراحل انجام حسابرسی عملیاتی به ترتیب عبارت است از:

الف) برنامه‌ریزی - تجزیه و تحلیل نتایج - اجرای عملیات حسابرسی - پیگیری پیشنهادها - گزارشگری

ب) برنامه‌ریزی - اجرای عملیات حسابرسی - تجزیه و تحلیل نتایج - گزارشگری - پیگیری پیشنهادها

ج) برنامه‌ریزی - تجزیه و تحلیل نتایج - اجرای عملیات حسابرسی - گزارشگری - پیگیری پیشنهادها

د) اجرای عملیات حسابرسی - برنامه‌ریزی - تجزیه و تحلیل نتایج - پیگیری پیشنهادها - گزارشگری

۴- برنامه حسابرسی عملیاتی معمولاً کدام یک از موارد زیر را در برنمی‌گیرد؟

الف) تعیین معیارهای ارزیابی

ب) بررسی محیطی

ج) تنظیم موافقتنامه

د) ارزیابی نتایج

۵- به نظر شما مشکلات اجرایی در استقرار نظام حسابرسی عملیاتی در ایران، به‌خصوص در بخش دولتی و عمومی کدام است؟

پول شویی یا سرمایه داری جنایی

می‌گیرند. به همین علت از دهه‌ی ۱۹۹۰ سیر قانون‌گذاری علیه جنایات فرامرزی (سرمایه‌داری جهانی)، سراسری شد و کلیه‌ی کشورهای جهان نیز باید خود را در این دایره قرار دهند.

تا سال ۱۹۸۹ که اجلاس آرک در پاریس برگزار شد فقط معاملات موادمخدر و درآمد حاصل از آن جرم تلقی می‌شد اما در اجلاس ۱۹۹۰ درآمد حاصل از کلیه‌ی معاملات غیرقانونی و فعالیت‌های مجرمانه‌ی "کثیف" جرم تلقی شد و در اجلاس ۱۹۹۵ درآمدهای ناشی از جرائم موادمخدر یا جرائم مهم درآمدی حاصل از کلیه‌ی اعمال مجرمانه جزء "درآمد کثیف" تلقی و جرم محسوب شد و سرانجام در ۲۰۰۳ قانون ضد پول‌شویی (عایدات جنایی و تروریسم) تصویب شد که قانونی فرامرزی است و سازمان تجارت جهانی، بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول نیز از آن حمایت می‌کنند.

قانون‌های بحرانی فرایند پول‌شویی با توجه به گسترده‌ی پول‌شویی مشخص گردیده است که پول‌شویی دارای سه مرحله‌ی استقرار، تبدیل و ادغام می‌باشد که رابطه این مراحل در نمایشگر ۳ تصویر شده است.

راه‌های پیش‌گیری از پول‌شویی و جرائم اقتصادی

مطالعات میدانی نشان می‌دهد که برای مقابله با جرائم فساد مالی، به‌ویژه پول‌شویی، راه‌کارهای ذیل را باید دولت‌ها به‌کار بندند:

- اقتدار دولت از طریق به‌کارگیری سازوکارهای مناسب مالی و مالیاتی مثلاً هزینه و خطر جرایم مالیاتی آن چنان باشد که انگیزه‌ی عاملان را بکاهد و یا نقل و انتقال بیش از یک حد معین پول بین حساب‌ها گزارش شود.
- فراهم آوردن سازوکار مناسب برای بازار پول و

سرمایه. از این طریق نظارت عالی به‌طوری که مخل فعالیت‌های تولیدی و خدماتی نباشد برقرار می‌گردد.

- کنترل فساد مالی - اداری در بخش دولتی.
- گسترش حساسی و بخش نظارت مالی بر فعالیت‌های اقتصادی به‌منظور شفاف‌سازی اقتصاد و جلوگیری از گریز مالیاتی.

- نیروی واکنش عملیات مالی برعلیه پول‌شویی.

- "پلیس مالی بین‌المللی"

روش‌های تظهير درآمدهای ناشی از پول‌شویی

اگر چه درآمدهای فساد اقتصادی می‌تواند در ابعاد گسترده‌ای و در اشکال مختلف جابه‌جا شود و خود را پنهان نماید اما عمده‌ترین روش‌های تظهير درآمدهای پول‌شویی عبارتند از:

- پول شویان با استفاده از حقوق‌دانان، وکلا و حسابرسان و مدیران ارشد نظام بانکی درآمدهای خود را می‌شویند،

- پالایش پول، یعنی تبدیل اسکناس‌های کوچک به اسکناس‌های بزرگ،

- انتقال پول،

- استفاده از نظام بانکی،

- انتقال حواله‌ای پول چه از طریق معاملات اعتباری از خارج و داخل کشورها و چه معاملات چمدانی که چمدان‌های پر از پول درشت در مقابل خدمات کثیف تحویل می‌گردد.

تاثیر پول‌شویی در اقتصاد جهان

از آنجا که "پول‌شویان" پس از تظهير پول کثیف با درآمدهای آن از چرخه‌ی اقتصاد کشور استفاده می‌کنند عملاً این فعالیت مانعی برای رقابت کامل و ایجاد منابعی هنگفت برای انجام فعالیت‌های سیاسی "سیاه و پنهان" و منبع اصلی تاریک‌خانه‌های "سیاسی و اقتصادی"

به‌شمار می‌روند.

آثار عملکردی پول‌شویی عبارتند از:

- حجم پول‌شویی در سال ۲۰۰۰ معادل ۵۰۰ میلیارد تا ۱۵۰۰ میلیارد دلار، معادل ۲ درصد تولید ناخالص جهان و ۶ درصد تولید ناخالص ملی آمریکا و معادل تولید ناخالص داخلی فرانسه بود.

- در آغاز افزایش جرایم به افزایش تقاضای پول می‌انجامید.

- در حال حاضر افزایش جرایم به کاهش تقاضای پول می‌انجامد.

- پول‌شویی و جرایم اقتصادی باعث تغییر جهت درآمدی از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت به سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت، پرخطر و پربازده می‌شود.

- آثار اقتصادی غیرمستقیم پول‌شویی بازارندگی مبادلات قانونی مشابه است و شفافیت مبادلات اقتصادی کاهش می‌یابد.

- منابع درآمدی دولت کاهش می‌یابد.

- نظام بودجه‌ی دولت نارسا می‌شود.

- آثار سیاسی پدیده‌ی پول‌شویی با تضعیف موقعیت نهادهای مالی و کاهش مشروعیت نظام سیاسی و بالتبع زمینه‌ساز بی‌ثباتی سیاسی می‌شود.

- نتیجه‌گیری: تغییر روش‌های پول‌شویی و خروج از نظام بانکی و نقدی و حرکت به سوی بازارهای موازی، ابزارهای پیچیده‌ی غیرپولی (نظیر ابزارهای مشتقه) و احتمالاً تهاوت.

کدامین نهادها بستر پول‌شویی قرار می‌گیرند؟

چون پول‌شویی پدیده‌ای جهانی و فرامرزی است لذا باید در بستر و مناسباتی قرار گیرد که همگانی و گسترده باشد تا بتواند این عمل کثیف را از اقصی نقاط جهان به یک نقطه‌ی درونی منتقل کند. مهم‌ترین مراکزی که مورد تاخت و تاز پول‌شویان قرار دارند عبارتند از:

- ارسال‌کنندگان پول از طریق نظام‌های دستی (صرافی‌های سنتی، نظام

حواله‌ی اعتباری دستی)

- تبدیل‌کنندگان چک‌های مسافرتی یا حوالجات پولی، و اسناد
- نهادهای موازی نظام بانکی نظیر موسسات مالی - اعتباری، و صندوق‌های قرض‌الحسنه که فعالیت‌های نظیر سپرده‌گذاری و اعطای وام انجام می‌دهند.
- بازارهای دادوستد آتی با همکاری کارگزاران خرید و فروش سهام و اوراق مشارکت و قرضه
- حضور در بخش‌های غیررسمی اقتصادی نظیر فلزات گران‌بها، معاملات نفتی - آثار هنری و عتیقه‌جات

- مناطق بهشت مالیاتی - مناطق آزاد تجاری که نظارتی بر آنها وجود ندارد
- مراکز مذهبی که دارای فعالیت اقتصادی هستند و انجمن‌های خیریه و نظایر آنها...
- بنیادها و صندوق‌های تعاون خاص
- شرکت‌های سرمایه‌گذاری دارای چند شرکت سرمایه‌پذیر که آنها هم سرمایه‌گذار هستند.
- کارگزاران بورس سهام و کالا، کازینوها و قمارخانه‌ها، شرکت‌های بیمه‌ای، نهادهای فاینانس‌کننده، آژانس‌های مسافرتی و معاملات املاک و بنگاه‌های کارگشایی.

نهادهای و قوانین جهانی مبارزه با پول‌شویی ابعاد گسترده و همه‌جانبه‌ی پول‌شویی و خطرات ناشی از تامین مالی باندهای جنایت‌کار و مافیای جهانی که در قالب "سرمایه‌داری جنایی" به مقابله با سرمایه‌داری جهانی برخاسته‌اند باعث شده است که قوانین و مقررات ویژه‌ای در جهت مبارزه با پول‌شویی تدوین و به مرحله‌ی اجرا گذارده شود که مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از:

- منشور وین سازمان محلل متحد (دسامبر ۱۹۸۸) درباره‌ی قاچاق مواد مخدر و مواد روان‌گردان. این منشور در ۳/۹/۱۳۷۰ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است.
- منشور اتحادیه‌ی اروپا (۱۹۹۰) درباره پول‌شویی، جستجو و توقیف درآمدهای

حاصل از جرایم.

- نقش نهادهای مالی در ممانعت از پول‌شویی و شناسایی آن توسط کمیته‌ی بازل.
- قطعنامه‌ی سازمان بین‌المللی کمیسیون بورس اوراق بهادار (۱۹۹۲) در راستای مبارزه با پول‌شویی در بازار سرمایه.
- کنوانسیون پالرمو ملل متحد علیه جنایات سازمان یافته‌ی فراملی (دسامبر ۲۰۰۰) این کنوانسیون به امضای ۱۴۷ دولت و به تصویب ۲۸ دولت رسیده است.
- قانون عایدات جنایی ۲۰۰۲.
- مقررات ضد پول‌شویی ۲۰۰۳.

ترکیب درآمدی سرمایه‌داری جنایی (مافیای جهانی)

- درآمدهای سرمایه‌داری جنایی که تطهیر می‌شوند در حوزه‌های خاصی صورت می‌گیرد که بیش‌ترین و مهم‌ترین آنها عبارتند از:
- قاچاق انسان و فحشا
- کارت‌های اعتباری (بیش‌تر در حوزه‌ی فعالیت تراباردهای هنگ‌کنگ)
- قمارخانه، شرط‌بندی و لاتاری (مسابقات فوتبال، بوکس، اسب‌دوانی و ...)
- فروش غیرقانونی اسلحه
- فروش مواد مخدر و مشروبات الکلی

- رقمی بین ۳۰۰-۱۲۰ میلیارد دلار در سال
- حضور در مناقصات بین‌المللی (حق دلالی)
- ارتشاء و واسطه‌گری
- سود سرمایه‌گذاری‌های قانونی
- ترورهای سازمان یافته
- تولید یا فروش محصولات غیرمجاز یا غیرقانونی مانند دیسکت، سی‌دی و فیلم‌های پورنوگراف
- معاملات با ارز خارجی
- نپوتیسم یا پارتی‌بازی و سوءاستفاده از مقام و موقعیت شغلی
- رشوه‌دهی و رشوه‌خواهی (پورسانت و حق کمیسیون‌های غیرقانونی)
- سایر درآمدها

برخی آمارهای تجارت کثیف جهانی (سرمایه‌داری جنایی)

اگر چه آمار دقیق معاملات ناشی از فساد مالی و پول‌شویی به دلیل مخفیانه بودن آن در دست نیست اما گفته می‌شود سوئیس به عنوان مرکز مالی پول‌شویی جهانی سالانه رقمی بین ۱۰۰ الی ۱۵۰ میلیارد دلار درآمد تطهیر پول را در شبکه‌های بانکی خود به‌ویژه کردیت بانک سوئیس به دست می‌آورد. برخی ارقام مالی که در مورد پول‌شویی گفته می‌شود عبارت است از:

- سرمایه در گردش تجارت تبهکارانه‌ی مواد مخدر در سال ۲۰۰۲ معادل ۵۰۰۰ میلیارد دلار بود که سود خالص سالانه‌ی آن ۵۰۰ میلیارد دلار برآورد شده است.
- در انگلستان سالانه ۴/۵ میلیارد دلار صرف خرید مواد مخدر می‌شود.
- از تجارت کوکائین رقمی بین ۹۰۰ تا ۱۳۰۰ میلیون دلار درآمد کسب می‌شود.
- درآمد قاچاقچیان مواد مخدر در آمریکا و اروپا در هر دقیقه حدود ۲۲۳۰۰۰ دلار تخمین زده می‌شود.
- درآمد حاصل از تولید پانصد تن تریاک سالانه در پاکستان حدود ۱/۵ میلیارد دلار است.
- کارت‌های کالی و مدلین سالانه حدود ۴ میلیارد دلار درآمد دارند.
- سرمایه در گردش یک شرکت رومانیایی صادرکننده‌ی اسلحه در سال ۱۹۹۳ معادل ۲۳ میلیارد دلار بود.

تاثیر پول‌شویی بر نهادهای مالی

نهادهای مالی در خط مقدم مبارزه علیه پول‌شویی قرار دارند. از یک سو پول‌شویان این نهادها را هدف قرار می‌دهند، و از سوی دیگر، نهادهای مالی نیز براساس مقررات و وظیفه دارند به دقت برداد و سندهای مالی نظارت کنند. برای مثال، در انگلستان، سازمان‌های مالی ملزم هستند هرگونه دادوستد مشکوک، و علاوه بر آن، تمام

مبادلات بیش از ۱۰۰۰۰ پوند را گزارش کنند. از این رو، نهادهای مالی از دو جهت از پول شویی متأثر می‌شوند.

۱- در زمینه‌ی قانونی، به دلیل الزاماتی که قوانین موجود بردوش آنها قرار می‌دهند.
۲- در زمینه‌ی مالی، به دلیل ضرورت تامین نظر ناظران برفعالیت آنها.

نهادهای مالی ملزم‌اند نظام‌هایی ایجاد کنند که بازدارنده‌ی پول شویی باشد و به مقامات ذی‌ربط کمک کند که با جریان پول شویی مقابله کنند.

جایگاه قانونی نهادهای مالی

در کشورهای مختلف، براساس مقررات و قوانین موجود، الزامات قانونی مختلفی بردوش نهادهای مالی است. از جمله‌ی این الزامات می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

● ایجاد روش‌هایی برای تصدیق هویت مشتریان.

● ایجاد روش‌های مناسب ثبت حساب‌ها با هدف شناسایی دقیق حجم دادوستدها.

● ایجاد روش‌های گزارش‌دهی داخلی در مورد دادوستدهای مشکوک و شبهه‌انگیز.

● آموختن الزامات قانونی به کارکنان.

● آموختن روش‌های شناسایی و گزارش‌دهی موارد شبهه‌برانگیز پول شویی به کارکنان.

در صورت عدم رعایت موارد بالا توسط کارکنان نهادهای مالی، آنان مرتکب جرم شده‌اند و برحسب قوانین موجود در کشورهای مختلف ممکن است محکوم به زندان، جریمه و جز آن بشوند. در عین حال، قانون الزاماتی نیز بردوش تک‌تک شهروندان می‌گذارد. هر شهروندی نیز موظف است به وظایف قانونی خویش در این زمینه‌گردن گذارد. در غیر این صورت، و درحالتی که آگاهانه به پول شویی کمک کند، محکوم به مجازات خواهد شد.

علائم و نشانه‌های وجود پول شویی

پس از جریان انفجار برج‌های ساختمان

تجارت جهانی امریکا با همکاری انگلستان و کشورهای اروپایی باتوسل به قانون ضد پول شویی درصدد شناسایی منابع مالی مشکوک و مصادره آنها برآمدند. در نتیجه بسیاری از کسانی که احتمال همکاری آنها با گروه‌های تروریستی یا سازمان‌های چریکی که برعلیه منافع سرمایه‌داری عمل می‌کردند، سرمایه‌های خود را از نظام بانکی مستقر در امریکا و انگلستان بیرون کشیدند و به ناچار این سرمایه‌ها به وطن اولیه یا همان‌جایی برگشت که این ثروت از آن سرزمین غارت شده بود. حضور قابل ملاحظه‌ی این منابع در برخی کشورهای حاشیه‌ی خلیج فارس باعث رونق یک باره‌ی سهام، مسکن و معاملات تجاری گردید که این رونق بی‌شک با پول شویی مرتبط می‌باشد.

بررسی‌های اولیه نشان می‌دهد که علائم و نشانه‌های پول شویی عبارتند از:

● وجود معاملات گسترده‌ی پولی یک مشتری که با موضوع فعالیت وی مغایرت داشته باشد.

● بروز تغییرات غیرعادی در حساب‌های متعارف و الگوهای معاملاتی.

● انجام معاملاتی که تعیین هویت طرفین معامله مشکل باشد.

● معاملات غیرمجاز یا معاملاتی که به درستی ثبت نشده‌اند (حسابرسی نامناسب و ناکافی).

● انجام معاملات ارزی با حجم بالا و شکل نامتعارف (حوالجات از غیر سیستم بانکی - اسناد قابل واگذاری - خرید مستقیم خدمات انتقال پول).

● نظم ظاهری معاملات برای فرار از الزامات شناسایی یا نگهداری مدارک جهت امور نظارتی.

● معاملاتی که بدون هیچ دلیل تجاری از طریق واسطه‌ها صورت می‌گیرد.

● معرفی مشتریان خاص به وسیله‌ی یک همکار یا یک موسسه‌ی مالی خارجی مستقر در کشوری که به تولید و قاچاق مواد مخدر و اسلحه و حفظ اسرار بانکی اشتها دارد.

برخی شخصیت‌های مشهور جهان در ارتباط با پول شویی

بسیاری رهبران و دولت‌مردان کشورها به‌ویژه در کشورهای جهان سوم مشکوک یا متهم به فساد مالی و دست داشتن در پول شویی هستند. فهرست ذیل عمده‌ترین اسامی را که در دهه‌ی اخیر در ارتباط با پول شویی مطرح شده‌اند مشخص می‌کند.

● جولیو آندروتی رهبر حزب دمکرات مسیحی ایتالیا.

● بنتو کراکسی رهبر حزب سوسیال دمکرات ایتالیا.

● الیزابت کپ وزیر دادگستری سابق سوئیس.

● مدیران ارشد کردیت بانک سوئیس.

● فردیناند مارکوس دیکتاتور سابق فیلیپین.

● بیش از نه نفر از نخست‌وزیران ژاپن.

● رائل سالیناس برادر رئیس‌جمهور سابق مکزیک.

● برخی اعضای کمیسیون اروپا.

● علی زرداری شوهر بسی نظیر بوتو، نخست‌وزیر سابق پاکستان.

● عمر بانگو دکتاتور سابق گابن.

● برخی نخست‌وزیران و دولت‌مردان ارشد کره جنوبی.

● ژنرال آباجا دیکتاتور سابق نیجریه.

● خانواده سوکارنو در اندونزی.

● آلن گارسیا رئیس‌جمهور سابق پرو.

● موبوتو سه‌سه‌سکو دیکتاتور سابق زئیر، و

● بسیاری از رهبران کشورهای جهان سوم به‌خصوص در کشورهای نفت‌خیز (خلیج فارس).

راه کارهای مبارزه با پول شویی کدامند؟

تجربه نشان می‌دهد که تا زمانی که بستر فساد مالی در کشورها وجود دارد پول شویی مطرح خواهد بود لذا به عنوان راهبردی‌ترین اصل در مبارزه با پول شویی خشکانیدن زمینه‌های فساد از طریق قانونمند کردن مبارزه با پول شویی (که

لایحه مبارزه با پول‌شویی در دستور کار مجلس قرار دارد و متن آن به پیوست ارائه شده است) و استقرار نظام شایسته سالاری و برقراری نظام پاسخگویی در حکومت‌ها است. بدون شک وجود نظام پاسخگویی و مسئولیت‌ها همراه با شایسته سالاری در خشکانیدن بسترهای فاسد پول‌شویی بسیار موثر خواهد بود. تجربیات جهانی و به‌خصوص راهبردهای "سازمان جهانی شفاف‌سازی" که برعلیه فساد مالی مبارزه می‌کند و راهبردهای ضد فساد مالی را وضع می‌کند نشان می‌دهد که مهم‌ترین راه کارهای مبارزه با پول‌شویی عبارتند از:

- ۱- وجود یک نظام حکومتی مبتنی بر نظام پاسخگویی و مسئولیت.
- ۲- استقرار نظام شایسته سالاری دولت‌مردان.
- ۳- کاهش اختیارات دولت در حوزه‌ی تصدی‌گری و گسترش اقتصاد مشارکتی.
- ۴- برقراری نظام حسابرسی به‌ویژه حسابرسی عملکرد، و ایجاد یک محیط نظارتی.
- ۵- وجود یک نهاد قضایی قدرتمند (قوه قضاییه) که ضامن حضور قضات مستقل، شرافتمند و صادق باشد.
- ۶- اطلاع‌رسانی و شفاف‌سازی آمار و اطلاعات در بنگاه‌های اقتصادی.

لایحه مبارزه با پول‌شویی

ماده ۱- پولشویی عبارت است: الف) تحصیل، تملک، نگهداری یا استفاده از عواید حاصل از فعالیت‌های غیرقانونی یا علم به این که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در نتیجه ارتکاب جرم به دست آمده باشد. ب) تبدیل، مبادله یا انتقال عوایدی به منظور پنهان کردن منشا غیرقانونی آن با علم به این که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم ناشی از ارتکاب جرم بوده یا کمک به مرتکب به نحوی که وی مشمول آثار و تبعات قانونی ارتکاب آن جرم نگردد. ج) اخفاء یا پنهان یا کتمان کردن ماهیت

واقعی، منشا، منبع، محل، نقل و انتقال، جابه‌جایی یا مالکیت عوایدی که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در نتیجه جرم تحصیل شده باشد.

ماده ۲- عواید حاصل از جرم به معنای هر نوع مالی است که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم از فعالیت‌های مجرمانه به دست آمده باشد.

ماده ۳- شورای عالی مبارزه با پولشویی به ریاست معاون اول رئیس جمهور و با عضویت وزیران امور اقتصادی و دارایی، بازرگانی، اطلاعات، دادگستری، رئیس سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، رئیس کل بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و دادستان کل کشور برای انجام وظایف زیر در چارچوب قوانین و مقررات تشکیل می‌شود:

الف - تدوین و تصویب آیین‌نامه‌های اجرایی این قانون؛

ب - تدوین سیاست‌ها و برنامه‌های آموزشی، پژوهشی و فرهنگ‌سازی؛

ج - سازماندهی تشکیلات مناسب و ارائه راهکارهای اجرایی لازم برای انجام وظایف محوله در این قانون؛

د- فراهم آوردن سازوکارهای لازم جهت اجرایی شدن این قانون.

تبصره ۱- دبیرخانه شورا در وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل خواهد شد.

تبصره ۲- کلیه مصوبات و آیین‌نامه‌های اجرایی شورای فوق‌الذکر بعد از تصویب هیات وزیران به مورد اجرا گذاشته می‌شود.

ماده ۴- دفاتر اسناد رسمی، وکلای دادگستری، حساب‌برسان، حسابداران، کارشناسان رسمی دادگستری و بازرسان قانونی و کلیه اشخاص حقوقی از جمله بانک‌ها، موسسات مالی و اعتباری، صندوق‌های قرضه‌الحسنه، بنیادها و موسسات خیریه، شهرداری‌ها، دستگاه‌های دولتی، موسسات و سازمان‌هایی که مشمول قانون بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است و نهادهای عمومی غیردولتی و سایر اشخاصی که ملزم به رعایت مقررات مربوط

هستند مکلفند مصوبات شورای عالی مبارزه با پول‌شویی را در اجرای این قانون به مورد اجراء گذارند.

ماده ۵- اشخاص، نهادها و دستگاه‌های مشمول این قانون (موضوع ماده ۴) برحسب نوع فعالیت و ساختار سازمانی خود مکلف به رعایت موارد زیر هستند:

الف - شناسایی و احراز هویت مشتری و در صورت اقدام توسط نماینده یا وکیل، شناسایی و احراز سمت و هویت نماینده و وکیل و اصیل واقعی.

ب - ارائه اطلاعات، گزارش‌ها، اسناد و مدارک حسب درخواست مرجع ذی‌صلاحی که شورای عالی مبارزه با پول‌شویی تعیین می‌کند.

ج) گزارش معاملات و عملیات مشکوک به مرجع ذی‌صلاحی که شورای عالی مبارزه با پول‌شویی تعیین می‌کند.

د) نگهداری سوابق مربوط به شناسایی مشتریان، سوابق حساب‌ها، عملیات و معاملات.

ه) تدوین معیارهای کنترل داخلی و آموزش مدیران و کارکنان به منظور رعایت مفاد این قانون و آیین‌نامه‌های اجرایی آن.

ماده ۶- اطلاعات و اسناد گردآوری شده در اجرای این قانون صرفاً در جهت اهداف تعیین شده در قانون مبارزه با پول‌شویی و جرایم منشا آن مورد استفاده قرار خواهد گرفت، افشای اطلاعات یا استفاده از آن به نفع خود یا دیگری به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم توسط مأموران دولتی یا سایر اشخاص مقرر در این قانون ممنوع بوده و متخلف به مجازات مندرج در قانون مربوط به مرتکبان به افشای اسناد محرمانه و سری دولتی، محکوم خواهد شد.

ماده ۷- مرتکبین جرم پول‌شویی علاوه بر استرداد درآمد و عواید حاصل از ارتکاب جرم مشتمل بر اصل و منافع حاصل (و اگر موجود نباشد، مثل یا قیمت آن) به جزای نقدی به میزان یک چهارم عواید حاصل از جرم محکوم می‌شوند.

اخبار آیفک



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

میزدگردهای عمومی، یا صدور نشریه‌های مشاوره‌ای در مواردی که نیاز به اطلاعات گسترده‌تر یا بیش‌تری احساس شود.

● ارتقای موضوعات دستور جلسات و دست‌یابی آسان‌تر به نامه‌های اظهارنظر برای کمک به فرایند مذاکرات و مباحثاتش.

● شرح و بسط توصیف فرایندی که از آن طریق IAASB نیاز به نظرخواهی مجدد در خصوص پیش‌نویس یک استاندارد بین‌المللی یا بیانیه‌ی عمل را احساس می‌کند.

● امکان صدور یک نشریه‌ی جداگانه که مبانی IAASB را درباره‌ی نتیجه‌گیری‌هایش پیرامون استانداردها یا بیانیه‌های عمل بین‌المللی نهایی، در صورت ضرورت، تبیین می‌کند.

● فرایندی که به موقعیت‌هایی بپردازد که منشا مسائل و موضوعات ناظر بر فرایند آزاد استانداردگذاری است.

IAASB در شرح و بسط این طرح جدید به رویه‌های کاری کنونی‌اش و اصلاحات آیفک توجه کرده است و از بهترین شیوه‌های عمل دیگر استانداردارگذاران پیروی می‌کند تمهیداتی که برای ارتقاء استانداردارگذاری و رویه‌های کاری اندیشیده شده است برای افزایش اعتماد به این مهم است که فعالیت‌های IAASB در راستای پاسخ‌گویی به منافع عمومی قرار دارد و به وضع استانداردهای بین‌المللی پرکیفیت خواهد انجامید.

IAASB به منظور تقویت بیش‌تر فرایند بحث و تبادل نظر اعضایش و ارتقاء پاسخ‌گویی به اظهار نظر درباره‌ی استانداردهایش موارد زیر را در خصوص فرایند آزاد استانداردگذاری و رویه‌های کاری‌اش پیشنهاد می‌کند:

● برگزاری نظرآزمایی‌ها یا

هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی فرایند آزاد استانداردارگذاری و رویه‌های کاری‌اش را ارتقاء می‌بخشد

(نیویورک / ۱۵ جولای ۲۰۰۴) - هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی (IAASB) به عنوان بخشی از تعهدات مستمرش برای شرح و بسط استانداردهای بین‌المللی پرکیفیت اقدام به انتشار یک پیش‌نویس نظرخواهی کرد. هیات در این پیش‌نویس برخی تمهیدات را برای ارتقاء فرایند آزاد استانداردارگذاری و رویه‌های کاری‌اش مطرح می‌نماید. این پیش‌نویس هم چنین توصیه می‌کند که توصیف کنونی از فرایند آزاد استانداردارگذاری و رویه‌های کاری IAASB باید بسط یابد تا به‌طور کامل‌تر شیوه‌های عملی را بازتاب دهد که در آینده پی‌گیری خواهد شد.

نقش IAASB بهبود استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی و کیفیت و یکسانی عمل در سراسر جهان و از این رو تقویت اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابرسی جهان‌گستر و خدمت در جهت منافع عمومی است. IAASB بخشی از فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) است. آیفک برای خدمت به منافع عمومی، تقویت حرفه‌ی حسابداری جهان‌گستر، و مشارکت در توسعه‌ی اقتصاد بین‌المللی نیرومند ایجاد شده است. در حال حاضر اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۰ ارگان حسابداری حرفه‌ای از ۱۱۸ کشور است که بیش از ۲/۵ میلیون حسابداری را در بخش عمومی، آموزش، خدمات دولتی، صنعت و تجارت نمایندگی می‌کنند.

اظهار نظر درباره‌ی پیش‌نویس نظرخواهی جدید

علاقه‌مندان می‌توانند پیش‌نویس بیانیه‌ی فرایند آزاد استانداردگذاری و رویه‌های کاری IAASB را با رفتن به وب‌گاه آیفک به نشانی www.ifac.org مطالعه کنند. اظهار نظرها درباره‌ی پیش‌نویس نظرخواهی باید حداکثر تا ۱۵ اکتبر ۲۰۰۴ به رایسانامه‌ی FDComments@ifac.org یا به دورنمای مدیر فنی آیفک به شماره‌ی ۱-212-286-9570+ یا به نشانی مدیر فنی

آیفک، نیویورک، خیابان ۵۴۵، شماره‌ی ۱۰۰۱۷، ارسال شود.

هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی حسابسان را به دقت بیشتر در برنامه‌ریزی‌های حسابرسی فرامی‌خواند

(نیویورک/ ۱۲ جولای ۲۰۰۴) - هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی نسخه‌ی تجدید نظر شده‌ی استاندارد حسابرسی بین‌المللی بخش ۳۰۰ با عنوان برنامه‌ریزی حسابرسی صورت‌های مالی را منتشر ساخت. در این استاندارد از حسابسان خواسته شده است تا حسابرسی‌های خود را با دقت بیشتری برنامه‌ریزی کنند.

استاندارد تجدید نظر شده‌ی بخش ۳۰۰، با عنوان برنامه‌ریزی حسابرسی صورت‌های مالی، با اتکا بر استانداردهای جدید ریسک حسابرسی شکل گرفته است و حسابسان را ملزم می‌کند تا حسابرسی را آن چنان برنامه‌ریزی کنند که به گونه‌ای اثربخش اجرا شود. این استاندارد تاکید می‌کند که برنامه‌ریزی فرایندی مستمر و تکراری در کار حسابرسی است و رویدادهای غیرمنتظره، تغییر شرایط یا دیگر موقعیت‌ها ممکن است حسابسان را به ارزشیابی مجدد رویه‌های حسابرسی برنامه‌ریزی شده وادارد.

این استاندارد، در خصوص حسابرسی‌های صورت‌های مالی که

دوره‌ی تحت پوشش آنها از ۱۵ دسامبر ۲۰۰۴ یا بعد از آن آغاز می‌شود لازم‌الاجرا است. این استاندارد هم چنین حسابسان را ملزم می‌سازد تا یک راهبرد کلی حسابرسی را تعیین نمایند که دامنه، زمان‌بندی و مسیر حسابرسی را مشخص می‌کند.

جان کلاس، صدر هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی می‌گوید که: "برنامه‌ریزی حسابرسی نقش حیاتی در ایجاد جو و مد حسابرسی و نیز اطمینان بخشیدن از این که منابع به درستی به عرصه‌های ریکسی‌تر در زمان مقتضی تخصیص می‌یابند، بازی می‌کند. ایجاد راهبرد حسابرسی کلی کمک می‌کند تا راهنمایی برای شرح و بسط برنامه‌ی حسابرسی مفصل‌تر در دسترس باشد و اطمینان حاصل شود که رویه‌های حسابرسی به درستی هدف‌گذاری شده‌اند. استاندارد تجدید نظر شده‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی الزامات لازم و رهنمودی را برای انجام این جنبه‌ی مهم از حسابرسی در اختیار حسابسان قرار می‌دهد و به وی در بهبود عملکرد حسابرسی کمک خواهد کرد."

اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۸ حرفه‌ی حسابداری است که در ۱۱۸ کشور جهان واقع‌اند و بیش از ۲/۵ میلیون حسابدار را در بخش عمومی، آموزش، خدمات دولتی، صنعت و بازرگانی نمایندگی می‌کنند.

به همت انجمن حسابداری ایران
همایش ملی حسابداری و صنعت
۲ مهرماه ۱۳۸۳

انجمن حسابداری ایران با حمایت صنایع بزرگ کشور، بیمه‌ها و موسسات حسابداری و حسابرسی اولین همایش ملی حسابداری و صنعت را در دوم مهر سال ۱۳۸۳ در سالن اصلی مرکز همایش‌های رازی برگزار می‌کند.

بدین وسیله از کلیه‌ی متخصصین، اساتید، صاحب‌نظران، پژوهشگران و کارشناسان جهت شرکت در همایش دعوت به عمل می‌آید.

محورهای اصلی همایش

۱. خدمات حرفه‌ای حسابداری در جهت بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریت
۲. حسابداری، تصمیم‌گیری‌های مدیریت و نرم‌افزارهای مالی و حسابداری
۳. نقش حسابداری در صنعت
۴. انتظارات صنعت از دانشگاه‌ها
۵. انتظارات صنعت از حرفه حسابداری
۶. انتظارات دانشگاه از صنعت
۷. سایر موضوعات مرتبط

اعضای کمیته منتخب همایش

دکتر علی ثقفی، دکتر ویدا مجتهدزاده، دکتر غلامحسین اسدی، دکتر محمدنمازی، دکتر حمید حقیقت، دکتر رحیم اسماعیلی، دکتر رمضانعلی رویانی، دکتر غلامرضا سلیمانی، دکتر ناصر پرتوی

حق ثبت نام

ردیف	شرکت‌کنندگان	مبلغ	تا تاریخ
۱	مدیران و کارشناسان	۱۲۰,۰۰۰ ریال	۱۳۸۳/۶/۲۶
۲	اعضای انجمن حسابداران خبره، اعضای جامعه حسابداران رسمی، اعضای هیئت علمی و اعضای انجمن متخصصین امور ذی‌حسابی کشور	۱۰۰,۰۰۰ ریال	۱۳۸۳/۶/۲۶
۳	اعضای انجمن حسابداری ایران	۸۰,۰۰۰ ریال	۱۳۸۳/۶/۲۶
۴	دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد (ظرفیت پذیرش ۱۰۰ نفر)	۶۰,۰۰۰ ریال	۱۳۸۳/۶/۲۶

* از کلیه شرکت‌ها و موسسات و مراکز علاقه‌مند به برپایی غرفه دعوت می‌شود با دبیرخانه همایش حداکثر تا تاریخ ۸۳/۶/۲۶ تماس حاصل نمایند و یا از طریق فکس درخواست خود را ارسال نمایند.
 * حق ثبت نام شرکت‌کنندگان شامل هزینه شرکت در همایش، پذیرایی و ناهار، مجموعه چکیده سخنرانی‌ها و هدایای همایش می‌باشد. خواهشمند است کپی فرم ثبت نام به علاوه کپی فیش را به دبیرخانه از طریق فکس و یا با پست سفارشی ارسال نمایید.
 * در پایان همایش به کلیه شرکت‌کنندگان گواهی شرکت در همایش اعطا خواهد شد.

فرم ثبت نام

در همایش ملی حسابداری و صنعت

۲ مهر ۱۳۸۳

نام و نام خانوادگی

محل کار و سمت:

تلفن محل کار:

مدرک و رشته تحصیلی

مربوط به حق ثبت نام شماره:

۴

۳

۲

۱

تلفن ضروری:

آدرس دقیق پستی:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

مشخصات فیش واریزی به حساب بانک ملی جاری ۱۳۷۰ شعبه سازمان حمایت مصرف‌کنندگان و

تولیدکنندگان کد شعبه ۵۶۰

شعبه:

شماره فیش:

تاریخ پرداخت:

مبلغ پرداختی:

آدرس دبیرخانه: تهران، خیابان سهروردی شمالی، خیابان شهیدقندی (پالیزی سابق)، پلاک ۹۱، طبقه ۴

صندوق پستی ۱۵۸۷۵-۹۵۵۴ - تلفکس: ۸۷۵۶۴۰۱

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
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۷- آگاه حساب
- ۲- امجدتران سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۸- اصول پایه
- ۹- ارکان سیستم
- ۱۰- بهرامدشار
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بیداران
- ۱۴- حسابر سین
- ۱۵- خبره
- ۱۶- دیارایان
- ۱۷- دش و همکاران
- ۱۸- رایمند و همکاران
- ۱۹- رهیافت حساب تهران
- ۲۰- سخن حق
- ۲۱- شراکت
- ۲۲- قراز مشار
- ۲۳- ممیز
- ۲۴- مجریان پویا
- ۲۵- نوآندیشان
- ۲۶- همیار حساب

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶
۸۹۰۵۹۲۰
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

۱ موسسه حسابرسی آژمودگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌های و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۸۷۵۷۳۴۰ - ۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۰۳۴۶۵
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

۴ موسسه حسابرسی آزمون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون کشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدکمال موسوی (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: Azmoon_co@yahoo.com

۲ موسسه حسابرسی امجد



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر پهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهرداد شریعت‌زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌های مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان حم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک
تلفن: ۰۲۱.۲۰۱۲۹۳۱
دکتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶
تلفنکس: ۰۳۱۱۶۶۲۱۳۴۵
صندوق پستی: اصفهان ۵۶۳-۸۱۶۵۵
دفتر یزد: بلوار باهنر، شماره ۳۵۹، طبقه دوم تلفنکس ۰۳۵۱.۷۲۲۳۲۹۹
دفتر شیراز: بلوار چمران، بلوار نایش، کوی شماره ۹، شماره ۵۲
تلفنکس: ۰۷۱۱.۶۲۵۲۶۹۲۰۲
http://www.amjad.ir
info@amjad.ir

۵ موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر نجفی موهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین قاسمی روجی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سه‌رودی جنوبی شماره ۹۷
تلفن: ۷۵۲۷۹۴۴
فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵
تلفن: ۸۷۹۸۴۸۱
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵۰/۱۴۹

۳ ایران مشهود



موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا گلچین‌پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا عطفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل‌زاده 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 - ۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۷۹۱۴۹۹
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم
صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵
دفتر اواز: فلکه سوم کیانارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

۶ 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
تلفنکس: ۸۴۶۸۵۴۵
نشانی: تهران سید خندان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم
صندوق پستی: ۱۵۷۵۷۹۱۹

۷ 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 مشاوره‌های و طراحی سیستم‌های مالی و کامپیوتری
تلفن: ۴۲۳۸۶۲۳
فاکس: ۲۲۳۸۶۲۳
نشانی: تهران - سارخان 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)
- **حسین صالح آبادی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **هوشنگ منوچهری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵
 فاکس: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵
 نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه
 پلاک ۳۳ طبقه ۴
 صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵

موسسه حسابرسی

ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم‌افزارهای مالی)
 تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۸۸۰۴۹۴۰ فاکس:
 دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰
 دفتر تبریز: خیابان امام سه‌راهی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸
 تلفکس: ۵۵۳۳۵۷۰ - ۰۴۱۱
 Email: m_shoghian@yahoo.com

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶
 ۸۹۰۵۹۲۰
 فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

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

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **مهربان پرویز** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **فریده شیرازی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **بهر روز ابراهیمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **شیرین منیر فاطمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **رضا یعقوبی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی.
 تلفن: ۸۳۰۹۴۹۰ - ۸۳۲۶۵۲۷
 نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (چم 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 (نرم‌افزار) 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
 Kpimg-br@neda.net

موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **عباس اسرارحقیقی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **یدالله امیدواری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **حسین فرج‌اللهی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام
 تلفن: ۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷
 فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱
 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 ثابت مظفری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **ابوالقاسم فخاریان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **علیرضا خالقی** (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 ۱۲۷۹/۱
 صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹
 Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

حسابرسین موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت



عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **حسن اسمائی** (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 قائم‌مقام 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 خفاریلو** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **نعمت‌اله علیخانی‌راد** (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 - ۸۹۰۲۳۲۰ فاکس:
 نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن 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: ۸۷۳۹۰۸۳ - ۴ و ۸۷۳۹۰۷۱
فکس: ۸۷۳۹۰۵۶

نشانی: خیابان شهید بهشتی، 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 دانش (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
فکس: ۶۴۲۹۹۷۱
نشانی: تهران- خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از
بلوار کشاورز روپرو 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 دهشدشتی 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: ۸۸۰۳۰۲۴ - فکس: ۸۹۰۳۴۹۶
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲،
طبقه پنجم

Email: rymand@rymand.com

۱۹

موسسه حسابرسی

رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله تمدنی جهرمی (حسابدار رسمی)
- هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی، انجام وظایف بازرس
قانونی، طراحی سیستم های مالی، ارزیابی سهام
تلفن: ۸۹۸۵۷۵۱ - ۵
فکس: ۸۹۷۵۷۲۱

صندوق پستی: ۱۴۳۵۸ - ۱۴۳۵۵
نشانی: خیابان بوسف آباد - خیابان چهارم، پلاک ۵،
واحد ۶، کدپستی: ۱۴۳۱۶

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۲۹۲۶ - ۸۹۰۵۹۲۰

۲۰

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 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 بزرگراه آفریقا، روپرو
پارکینگ بیهقی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com
www.sokhanehagh.com

۲۱

موسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

- سیروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشوریز و هانگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)
- حسن فرنی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و
طراحی سیستم های مالی
تلفن: ۸۷۱۷۶۵۰ - ۸۷۱۷۶۵۱
فکس: ۸۷۵۹۰۹۴

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



راهنمای موسسات حسابرسی



۲۲

موسسه حسابرسی

فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

۲۳

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی‌داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جمشید اسکندری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۹۰۱۵۴۷، ۸۸۹۵۳۷۷
۸۹۰۷۶۷۹، ۸۸۰۲۹۰۱
فاکس: ۸۸۰۲۸۹۸
نشانی: خیابان کریم‌خان‌زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان شرقی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۴

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 مراغه‌پور (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: ۰۲۳۷۲۹-۸۰۲۳۷۲۹، ۰۶۳۹۶۷۲-۶۳۹۶۵۸
نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۴ طبقه ۲ دفتر اصطفهان: خیابان نظر غربی، نبش کوچه نمازخانه استنبین، ساختمان نوک، طبقه اول
تلفن: ۰۶۲۴۱۳۷۷
تلفن: ۰۳۱۱-۶۲۴۱۳۷۷
دفتر همدان: ابتدای خیابان جهاد ساختمان جم طبقه ۲ شماره ۸
تلفن: ۰۸۲۷۲۸۷۲-۸۱۱

۲۵

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)
- گارو هوانسیان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرسی 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

۲۶



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- تریمان شغریانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدتقی سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی 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

راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران

خبره ایران

۸۹۰۵۹۲۰-۸۹۰۲۹۲۶

سمینار گزارشگری مالی، تحولات پیش روی هشتم و نهم دیماه ۱۳۸۳

موضوعات سخنرانی و موارد قابل طرح در جلسات پرسش و پاسخ

مفهوم، نقش و مسئولیت‌های راهبری سازمان Corporate Governance * سازمان‌های فردا و انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی * تدابیر فدراسیون جهانی حسابداران برای اعتباربخشی مجدد به گزارشات مالی * گزارشگری ارزش‌ها (Value Reporting) در بنگاه‌های اقتصادی * نگاه دوباره به کنترل‌های داخلی و قابلیت اتکاء گزارشات * نقش شاخص‌های غیرمالی در گزارشات * اخلاق سازمانی / اخلاق حرفه‌ای تضمین‌کننده اعتبار گزارشات مالی * گزارشگری در عصر اقتصاد دیجیتال با تاکید بر فن‌آوری اطلاعات بر گزارشگری مالی * اهمیت سنجش و گزارشگری پایداری شرکت‌ها (Sustainability) * تحلیل فاصله گزارشگری مالی در ایران و سطح گزارشگری نوین * تکنیک‌های حسابرسی صورت‌های مالی نوین و گزارشگری مالی نوین در بخش دولتی.

مخاطبین

اساتید رشته‌های مالی، اعضاء هیئت مدیره شرکت‌ها و مدیران سازمان‌های دولتی، مدیران مالی، روسای حسابداری، حسابداران و حسابرسان ارشد و سایر کارشناسان مالی و حسابداران واحدهای اقتصادی، دانشجویان دکتری و فوق‌لیسانس در امور مالی.

زمان و محل برگزاری

روزهای هشتم و نهم دیماه ۱۳۸۳ ساعت ۸ تا ۱۷ در محل سالن رازی دانشگاه علوم پزشکی واقع در بزرگراه همت جنب برج میلاد.

هزینه و روش ثبت نام

هزینه شرکت در سمینار برای اعضاء انجمن و اعضاء جامعه حسابداران رسمی ۴۵۰,۰۰۰ ریال و برای غیر عضو ۵۵۰,۰۰۰ ریال، ثبت نام پس از واریز مبلغ تعیین شده به حساب ۴۵۰۵۳۵۵۵ در بانک تجارت شعبه مرکزی بنام انجمن حسابداران خبره ایران و تکمیل فرم درخواست پشت صفحه و ارائه آنها به دبیرخانه انجمن واقع در خیابان استاد نجات‌الهی - شماره ۱۵۲ میسر می‌باشد.

مهلت ثبت نام

با توجه به محدودیت جا ثبت نام به ترتیب اولویت زمان دریافت اعلامیه واریز وجه و تکمیل فرم درخواست پشت صفحه و صدور رسید رسمی انجمن خواهد شد.
در صورت نیاز به اطلاعات بیشتر با تلفن ۸۹۰۲۹۲۶ تماس حاصل فرمائید.

بسمه تعالی

فرم درخواست ثبت نام در سمینار "گزارشگری مالی، تحولات پیش روی"

هشتم و نهم دیماه ۱۳۸۳

اینجانب

عضو انجمن به آدرس
غیرعضو

تلفن

فاکس

از سازمان
شرکت

ریال با واریز مبلغ
بحساب جاری ۴۵۰۵۳۵۵۵ بنام انجمن حسابداران خبره ایران در بانک تجارت شعبه مرکزی (اعلامیه پیوست) متقاضی
شرکت در سمینار گزارشگری مالی، تحولات پیش روی می باشم.

محل امضا

انجمن حسابداران خبره ایران - خیابان استادنجات الهی - شماره ۱۵۲ تلفن: ۸۹۰۲۹۲۶ فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲

شرکت کننده محترم، چنانچه در مورد سمینار "گزارشگری مالی، تحولات پیش روی"، سوال بخصوصی دارید که جنبه عمومی دارد، آنرا در همین فرم یا به صورت جداگانه از طریق فاکس انجمن مطرح فرمایید.

سوال:

ثبت نام گروهی در سمینار "گزارشگری مالی، تحولات پیش روی"

هشتم و نهم دیماه ۱۳۸۳

سازمان

شرکت

موسسه

تلفن

فاکس

به آدرس

با واریز مبلغ

ریال (اعلامیه پیوست) بابت..... نفر عضو

انجمن و..... نفر غیرعضو خانمها و آقایان به شرح زیر را جهت شرکت در سمینار "گزارشگری مالی، تحولات پیش روی" معرفی می نماید.

۱-

۴-

۷-

۲-

۵-

۸-

۳-

۶-

۹-

محل امضا

انجمن حسابداران خبره ایران - خیابان استادنجات الهی - شماره ۱۵۲ تلفن: ۸۹۰۲۹۲۶ فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲

اخبار حرفه

مورد استفاده در صورت‌های مالی و نیز تاثیر آن بر درآمد، مجاب نماید.

مدت اظهارنظر در مورد پیش‌نویس اولیه ۷ سپتامبر ۲۰۰۴ خاتمه می‌یابد. هیئت در نظر دارد در سپتامبر ۲۰۰۴ میزگرد عمومی را به منظور جمع‌آوری اطلاعات بیش‌تر تشکیل دهد. اسناد مربوطه در وب‌گاه FASB به آدرس www.fasb.org در دسترس است.

SEC و PCAOB سوالات معمول در مورد استاندارد شماره ۲ حسابرسی را عرضه می‌کنند

کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا SEC و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی PCAOB دو سری از سوالات معمول مربوط به استاندارد مذکور را منتشر کرده‌اند. این سوالات به متخصصین در استفاده از استانداردهای جدید حسابرسی که توسط SEC در هفته جاری به تایید رسیده است، کمک می‌کند. برخی از موضوعات که توسط SEC انتشار یافته عبارتند از: کیفیت گزارش کنترل‌های داخلی، دوره‌گذر، اختلاف نظر بین حسابرس و صاحبکار. هم‌چنین موضوعات دیگری شامل مبانی و مقادیر افشا، تغییرات پیش‌آمده در اعمال کنترل‌های داخلی و ... در نمونه سوالات قرار گرفته است.

آنچه PCAOB ارائه کرده در برگیرنده استقلال حرفه‌ای حسابرسان، حدود و دامنه آزمون‌ها، ارزیابی موانع و سایر موضوعات است. نسخه‌ای از سوالات در وب‌گاه‌های SEC و PCAOB در دسترس است.

از ۱۵ نوامبر، شرکت‌ها ملزم به اخذ گواهی و گزارش اعمال کنترل‌های داخلی مناسب به همراه گزارش‌های مالی سالانه ۲۰۰۴ می‌باشند. شرکت‌های با ارزش سهام منتشره کم‌تر از ۷۵ میلیون دلار و شرکت‌های خارجی لیست شده در بازار بورس آمریکا تا ۱۵ جولای ۲۰۰۵ فرصت دارند.

پیشنهاد FASB برای ارزیابی ارزش منصفانه

در پاسخ به تقاضاهای انجام شده مبنی بر بهبود بخشیدن به راهنمای موجود برای ارزیابی ارزش منصفانه، FASB پیش‌نویس اولیه ارزیابی ارزش منصفانه را منتشر نموده است.

این پیش‌نویس اولیه به دنبال انتشار یک چارچوب برای ارزیابی ارزش منصفانه می‌باشد که به‌طور کلی داری‌ها و بدهی‌های مالی و غیر آن را با توجه به ویژگی‌های کیفی ثبات رویه، قابلیت مقایسه و قابل اتکا بودن ارزیابی می‌نماید. چارچوب بیانیه ارزیابی ارزش منصفانه نحوه و هدف استفاده از ارزش منصفانه را با توجه به دیگر بیانیه‌های معتبر که برای انجام این مهم لازم است را روشن و واضح می‌سازد. بنابراین، پیش‌نویس اولیه مذکور جای هر راهنمای دیگری که برای ارزیابی ارزش منصفانه در این بیانیه‌ها موجود است را خواهد گرفت.

از زمانی که FASB (حدود یک‌سال پیش) این پروژه را در دستور کار خود قرار داد، کارکنان و اعضا هیئت با متخصصین ارزیابی و دیگر دست‌اندرکاران در این زمینه به مشاوره پرداختند. لیندا مک دونالد مدیر پروژه تدوین پیش‌نویس مذکور در FASB گفت: "جنبه مهم این پروژه فراهم آوردن راهنمایی برای ارزیابی ارزش منصفانه است که به‌طور کلی قابل فهم بوده و توسط تمام آحاد از جمله متخصصین ارزیابی مورد استفاده قرار گیرد."

پیش‌نویس اولیه میزان افشا کافی در صورت‌های مالی را درباره استفاده از ارزش منصفانه در ارزیابی داری‌ها و بدهی‌ها شرح و بسط می‌دهد. افشا مذکور به روش‌های استفاده شده برای ارزیابی در مواردی که داری‌ها و بدهی در تمام دوره یا در قسمتی از دوره به ارزش منصفانه ارزیابی شده‌اند، تاکید می‌نماید.

یکی از اعضا لیزلی اف - سیدمن همکار هیئت در پروژه می‌گوید: "من فکر می‌کنم استاندارد مورد نظر روشی را که باید در ارزیابی ارزش منصفانه استفاده شود، روشن می‌سازد. میزان افشا انجام شده باید سرمایه‌گذاران را در درستی ارزیابی ارزش منصفانه

PCAOB نتایج قابل تاملی از انتشار حسابرسی در چهار شرکت بزرگ آمریکا (Big 4) به دست آورد

به عقیده رئیس هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های بخش عمومی وقتی بحث کیفیت کار در Big 4 مطرح باشد همیشه جایی برای پیشرفت وجود دارد.

رئیس PCAOB ویلیام مک‌دوناف به قانون‌گذاران گفت: "در بازنگری محدود حسابرسی‌های این دسته از شرکت‌ها در سال گذشته به موضوعات مهمی در حسابداری و حسابرسی پی برده‌ایم."

به نقل از خبرگزاری رویترز، McDonough گفت: "ما در بازنگری‌های نمونه‌ای به مواردی دست یافتیم که به نظر می‌رسد شعب شرکت‌های وابسته به Big 4 اصول کلی پذیرفته شده حسابداری را رعایت نکرده‌اند."

شرکت‌های بخش عمومی آمریکا باید از اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) پیروی نمایند و تخطی از این امر موجب اقامه دعوی علیه آنها خواهد شد. به گزارش وال استریت ژورنال، McDonough گفت: "نتایج به دست آمده حقایق بسیاری را در مورد کنترل کیفیت نشان می‌دهد." وی در اظهاراتش در تالار نمایندگان کمیته فرعی بازارهای سرمایه توضیحات بیشتری در مورد شرکت‌های خصوصی ارائه نداد.

در ماه آگوست وقتی نسخه ویرایش شده گزارشات در وب‌گاه PCAOB به آدرس www.pcaobus.org قرار داده شود سرمایه‌گذاران توضیحات بیشتری را دریافت خواهند نمود. McDonough پس از اظهار نظر، این مطلب را به خبرنگاران گفت: "شرکت‌های Big 4 پیش‌نویس گزارشات را در اوایل این هفته دریافت نموده‌اند و برای پاسخ ۳۰ روز فرصت دارند." گزارشات نهایی به کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ارسال شده و آنها افراد مناسب را جهت تنظیم گزارش تعیین می‌کنند.

SEC هیئت را به بازبینی و برقراری نظم در حسابداری شرکت‌های حسابرسی‌کننده بخش عمومی ملزم می‌نماید. هیئت باید حسابداری شرکت‌های بزرگ را سالانه و شرکت‌های کوچک‌تر را هر سه ماه یکبار یا بیش‌تر مورد بررسی قرار دهد. تخطی از قوانین SEC یا استانداردهای حسابرسی موجب پرداخت جریمه برای شرکت‌های حسابرسی فعال در بخش عمومی خواهد شد.

McDonough گفت برنامه PCAOB برای سال ۲۰۰۴ بررسی نمونه‌ای ۵٪ از حسابرسی‌های انجام شده در Big 4 و ۱۵٪ از حسابرسی‌های سایرین است. هم‌چنین PCAOB امسال ۶۵۰ فقره از حسابرسی‌ها را مورد بررسی مجدد قرار خواهد داد. وی هم‌چنین خاطر نشان کرد که PCAOB در ۱۴ جولای میزگردی را در خصوص سرویس‌های مالیاتی برگزار خواهد نمود. هدف از این میزگرد معطوف کردن توجه اعضا هیئت به

فرصت‌های مالیاتی شرکت‌ها است. (موضوع مورد بحثی که در خصوص فرصت‌های مالیاتی قبلاً به شرکت‌های Ernst & Young و KPMG ارجاع شده بود).

بازپروری اخلاق حرفه‌ای در مدرسه حسابداری

اگر رسوایی اخیر بر اعتبار متخصصین حسابداری سایه افکن شود، SEC (با اعمال قانون Sarbanes-Oxley) با ضرورت انجام اصلاحات در ارائه گزارش‌های مالی، نحوه اداره شرکت‌ها و حسابرسی آنها، تغییرات قابل ملاحظه‌ای را ایجاد خواهد نمود. این تصمیم تمام کسانی که به نحوی با حسابداری حرفه‌ای مرتبط‌اند از جمله حسابداران متخصص بخش‌های عمومی و خصوصی، حسابرسان داخلی و مستقل، دانش‌پژوهان و دانشجویان حسابداری را تحت تاثیر قرار خواهد داد.

با این دگرگونی اساسی، نیاز به پرورش دانش و مهارت‌های آموزشی برای همه دست‌اندرکاران این حرفه احساس می‌شود. در نتیجه، برای دستیابی به این مهم همگی چه تحصیل کرده و چه تجربی به مدرسه برگردانده می‌شوند.

برنت انیمن (Brent Inman) همکار و مسئول جذب نیرو در PWC می‌گوید: "موقعیت بی‌نظیری در حرفه ما و تجارت جهانی برای به‌روز رسانی اطلاعات نسبت به پیشرفت‌های اخیر پیش‌آمده و آموزش‌های مذکور به موضوعی فراتر از حسابداری توجه خواهد کرد." Inman ادامه داد: "تقویت اخلاق حرفه‌ای شق دیگر این آموزش‌ها می‌باشد." جدل حرفه‌ای با متخصصین حسابداری، تلفیق آموزش اصول اخلاق حرفه‌ای و تخصص در حسابداری موضوعی است که در دوره‌های آموزشی مورد مذاکره نظر است. بنابراین دانشجویان توانایی‌های مرتبط با استدلال معنوی و تصمیم‌گیری‌های مبتنی بر اخلاق حرفه‌ای خود را توسعه و خود را در مقابل رفتارهای غیراخلاقی ایمن می‌نمایند.

استادان باید نیازهای حرفه‌ای و نیز اخلاق حرفه‌ای مورد نیاز دانشجویان خود را بازشناسند. بنابراین دانشجویان نیز نیازهای خود را برای تخصص در حسابداری در می‌یابند.

دکتر استفان لیوب عضو کمیته اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابداری آمریکا (AAA) شدیداً با موضوع آموزش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری موافق است. از سال ۱۹۹۶، دکتر لیوب واحد درسی خاصی به نام "معیار تجربی اخلاق حرفه‌ای در تجارت" را در برنامه آموزشی دوره‌های MBA دانشگاه میشیگان برگزار نموده است.

این سوال همچنان باقی است، آیا اخلاق حرفه‌ای می‌تواند تدریس و تحصیل شود؟ و اگر چنین است بهترین راه تدریس و تحصیل آن چیست؟ و چگونه می‌توان آموزش‌های اخلاق حرفه‌ای را به‌طور یکپارچه در یک دوره آموزشی قرار داد؟

دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

مرکز آموزش حسابداران خبره دوره‌ی آموزشی
امتحانات آزمایشی حسابدار رسمی را برگزار می‌کند

مرکز آموزش حسابداران خبره در آبان ۱۳۸۳ دوره‌ی آموزشی امتحانات آزمایشی حسابدار رسمی را برگزار خواهد کرد. مدیر آموزش مرکز گفت: نحوه‌ی برگزاری این دوره بدین صورت است که ۱۰ تا ۱۲ آزمون مشابه آزمون حسابدار رسمی از داوطلبان به عمل خواهد آمد. این دوره از بخش‌هایی که از پی می‌آید تشکیل می‌شود. (۱) برگزاری آزمون تعیین سطح در آغاز دوره، (۲) برگزاری ۸ تا ۱۰ آزمون آزمایشی در دوره و (۳) برگزاری آزمون نهایی در پایان دوره. وی هم چنین افزود این دوره در ۵۰ ساعت طراحی شده است و استادان پس از هر آزمون درباره‌ی نکات آزمون و پرسش‌های دانشجویان بحث خواهند کرد. مدیر آموزش مرکز هم چنین اضافه کرد که این دوره برای دومین بار است که در مرکز برگزار می‌شود. دست‌آوردهای دوره‌ی اول که در آبان ۱۳۸۲ برگزار شد بسیار درخشان بود و باعث شد تا شمار زیادی از دانشجویان مرکز به عضویت جامعه‌ی حسابداران رسمی درآیند.

اولین امتحانات CBA با نتایج درخشان به پایان رسید

مرکز آموزش حسابداران خبره وابسته به انجمن حسابداران خبره‌ی ایران و دانشگاه صنعت نفت برای اولین بار آزمون‌های دروس سطح پایه‌ی دوره‌ی آموزشی CIMA را با استفاده از سیستم CBA (ارزیابی مبتنی بر رایانه) برگزار کرد. این امتحانات که در خرداد ۱۳۸۳ برگزار شد نتایج درخشانی را به همراه داشت. در زیر خلاصه‌ی نتایج امتحانات دانشجویان مرکز در مقایسه با نتایج همین امتحانات در انگلستان خلاصه شده است.

عنوان درس	شمار آزمون دهندگان مرکز	شمار قبولی	درصد قبولی	درصد قبولی	درصد قبولی
Financial Accounting (۱)	۲۷	۲۷	۱۰۰	۸۵	۸۳
Management Accounting (۲)	۴۳	۴۳	۱۰۰	۷۵	۷۶
Economics for Business (۳a)	۸	۸	۱۰۰	۶۶	۶۵
Business Mathematics (۳c)	۶	۶	۱۰۰	۷۴	۷۷

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 ۷-۴۲۲۲۴۸۶ - فاکس ۴۲۱۴۲۲۲

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.

تغییر شکل امتیازنامه متوازن از ارزیابی

شرکت Citicoro ساختاری مشابه را برای امتیازنامه اولیه اش به کار گرفت: "محلی خوب برای کار کردن، بانکداری و سرمایه گذاری". شرکت AT & T از یک سیستم پیچیده ارزیابی براساس ارزش افزوده مالی، ارزش افزوده مشتری و ارزش افزوده کارکنان بهره می برد. تمام این شرکتها ارزیابی های خود را حول سه عنصر سازنده طراحی کرده اند: مشتریان، سهامداران و کارکنان. تاکید آنها برکسب رضایت مشتریان و کارکنان است تا بدین وسیله از رضایت این عناصر سازنده اطمینان حاصل شود. در این معنا، آنها به وضوح "متوازن" شده اند. مقایسه ای این امتیازنامه ها با الگوی نقشه ای راهبردی مندرج در نمودار ۲ به وضوح آنچه را که نادیده گرفته شده مشخص خواهد کرد. هدف یا معیاری برای چگونگی تحقق این اهداف متوازن وجود ندارد. بیش از دستاوردهای مورد نظر را توصیف می کند، اما راهبرد، چگونگی تحقق دستاورد مورد نظر را توصیف می نماید. راهبرد باید نشان دهد که رضایت کارکنان، مشتریان و سهامداران چگونه حاصل می شود. لذا امتیازنامه ای ذی نفع برای تبیین راهبرد سازمان کفایت ندارد و از این رو شالوده ای مناسب برای ساخت یک سیستم مدیریتی نیست.

نقصان امتیازنامه های ذی نفع، ناشی از نبود محرک های^{۲۸} تحقق اهداف است. محرکها مشتمل بر طرح ارزشی صریحی هم چون نوآوری است که موجبات تولید محصولات و خدمات تازه یا ارتقای فرایندهای مدیریت مشتری، به کارگیری فناوری، و در نهایت قابلیت های ویژه ای مورد لزوم برای کارکنان جهت اجرای راهبرد می باشد. در یک امتیازنامه ای راهبردی خوش ساخت، طرح ارزشی در دیدگاه مشتری، همه فرایندها در دیدگاه درونی، و

اجزای دیدگاه رشد و یادگیری جملگی "چگونگی" را تبیین می کنند که این امر برای راهبرد درست به اندازه ی دستاوردهای مورد انتظار از اجرای راهبرد ارزشمند و بنیادی است. امتیازنامه ای ذی نفع غالباً اولین گام در مسیر یک امتیازنامه ای راهبردی است. اما سازمان به محض شروع کار با امتیازنامه ای ذی نفع، لاجرم با پرسش "چگونه" مواجه خواهد شد. این پرسش ما را به سطح بعدی تفکر راهبردی و طراحی امتیازنامه رهنمون می شود. بدین منظور سیرز و سیتی کورپ نیز با طراحی مجموعه ای دقیق از اهداف فرایندهای درونی و به قصد تکمیل توصیف راهبرد خود و در نهایت دستیابی به امتیازنامه متوازن راهبردی، وارد حیطه ای فراتر از امتیازنامه ای ذی نفع شدند. امتیازنامه های ذی نفع در سازمان هایی که فاقد هم افزایی درونی فی مابین واحدهای سازمانی خود می باشند نیز سودمند واقع می شود. از آنجایی که هر فعالیت (کسب و کار) مجموعه ای متفاوت از محرک های درونی دارد امتیازنامه ای "شرکتی" باید صرفاً بر دستاوردهای مورد نظر سازندگان شرکت، از جمله جامعه و عرضه کنندگان، متمرکز شود. سپس هر یک از واحدهای سازمانی چگونگی دستیابی به اهداف را به کمک امتیازنامه های راهبردی و نقشه ای راهبردی معین می کند.

امتیازنامه های شاخص کلیدی عملکرد استفاده از امتیازنامه های شاخص کلیدی عملکرد نیز از امور متداول است. رویکرد مدیریت جامع کیفیت و گونه هایی از قبیل جایزه ی Malcom Baldrige و جایزه ی بنیاد اروپایی مدیریت کیفیت معیارهای فراوانی را برای نظارت بر فرایندهای درونی ایجاد کرده است. وقتی که سازمانها در مسیر نیل به امتیازنامه ای متوازن حرکت

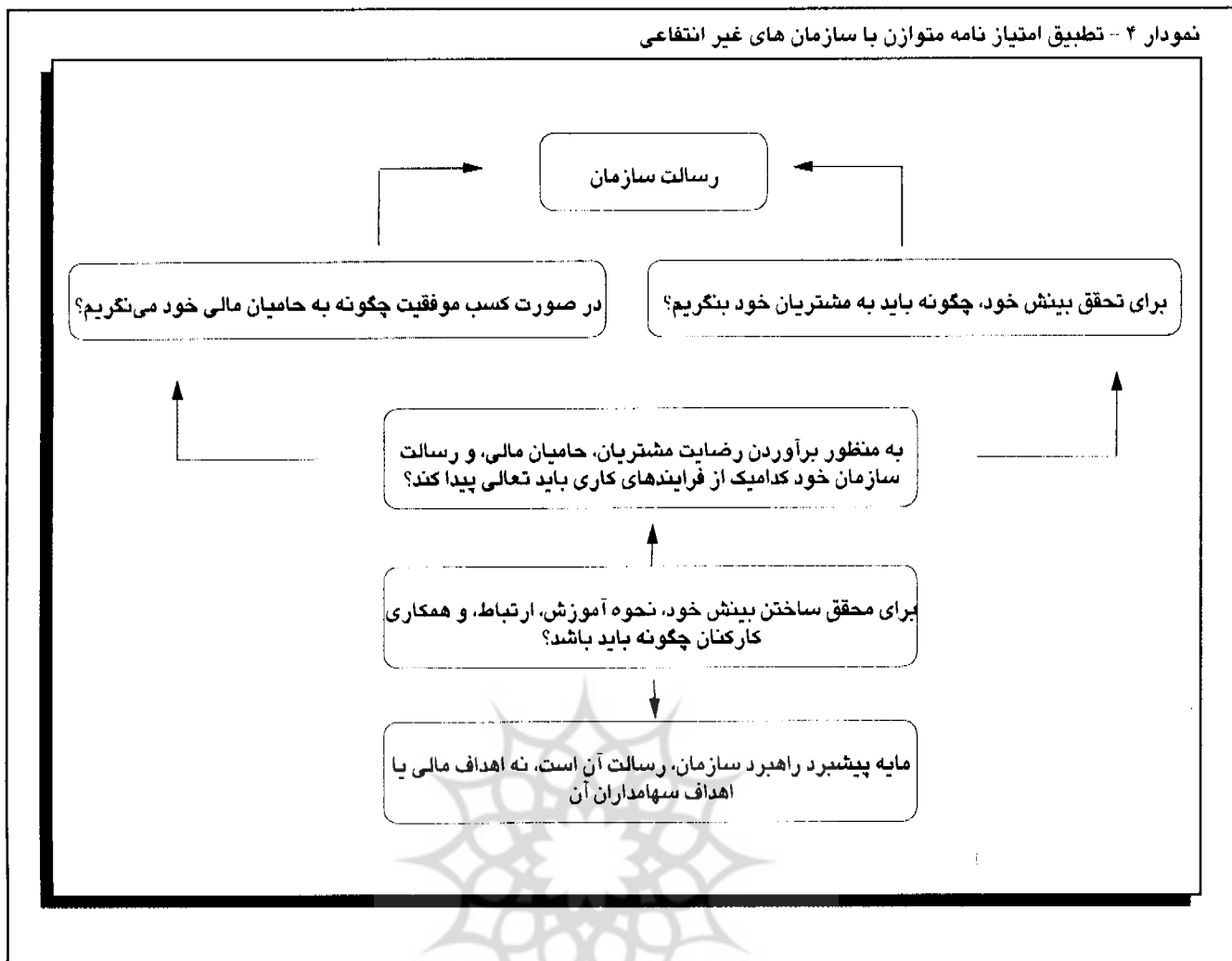
می کنند غالباً از راه طبقه بندی معیارهای فعلی در چهار مقوله ای امتیازنامه ای متوازن، آن را بر پایه های مستقر قبلی استوار می کنند. هم چنین در شرایطی که گروه فناوری اطلاعات سازمان، که همواره به انتخاب پایگاه اطلاعاتی شرکت به عنوان قلب تپنده و مرکز هرگونه تغییر برنامه گرایش دارد، طراحی امتیازنامه ای متوازن را دنبال می کند، آنگاه امتیاز نامه های شاخص های کلیدی عملکرد بروز و ظهور پیدا می کند. به علاوه، سازمان های مشاور، که فروش و نصب سیستم های بزرگ، به خصوص آنهایی که به اصطلاح سیستم های اطلاعاتی اجرایی نامیده می شوند، را برعهده دارند استفاده از امتیازنامه ای شاخص کلیدی عملکرد را ترغیب و تشویق می کنند.

به عنوان نمونه ای ساده از امتیازنامه ای شاخص کلیدی عملکرد، موسسه خدمات مالی را در نظر بگیرید که چهار سرفصل زیر را برای "امتیازنامه ای متوازن" برگزیده است:

- سود،
- پرتفولیو (حجم وامها)،
- فرایند (درصدی از فرایندها که گواهی ISO دریافت کرده اند)،
- کارکنان (سرآوردن اهداف گوناگون استخدامی).

هرچند این امتیازنامه ها در مقایسه با امتیازنامه هایی که صرفاً متکی به معیارهای مالی هستند، متوازن ترند، اما مقایسه ای معیارهای چهارگانه ی مذکور با یک نقشه ای راهبردی، مانند نقشه ای مندرج در نمودار ۲، حاکی از وجود معضلات اساسی در معیارهای ارزیابی است. شرکت فاقد معیارهای مختص مشتری است و صرفاً از یک معیار فرایند درونی، که به جای دستاوردهای مورد نظر بر نوآوری متمرکز است، سود می برد.

این امتیازنامه شاخص کلیدی عملکرد هیچ نقشی برای فناوری اطلاعات قائل



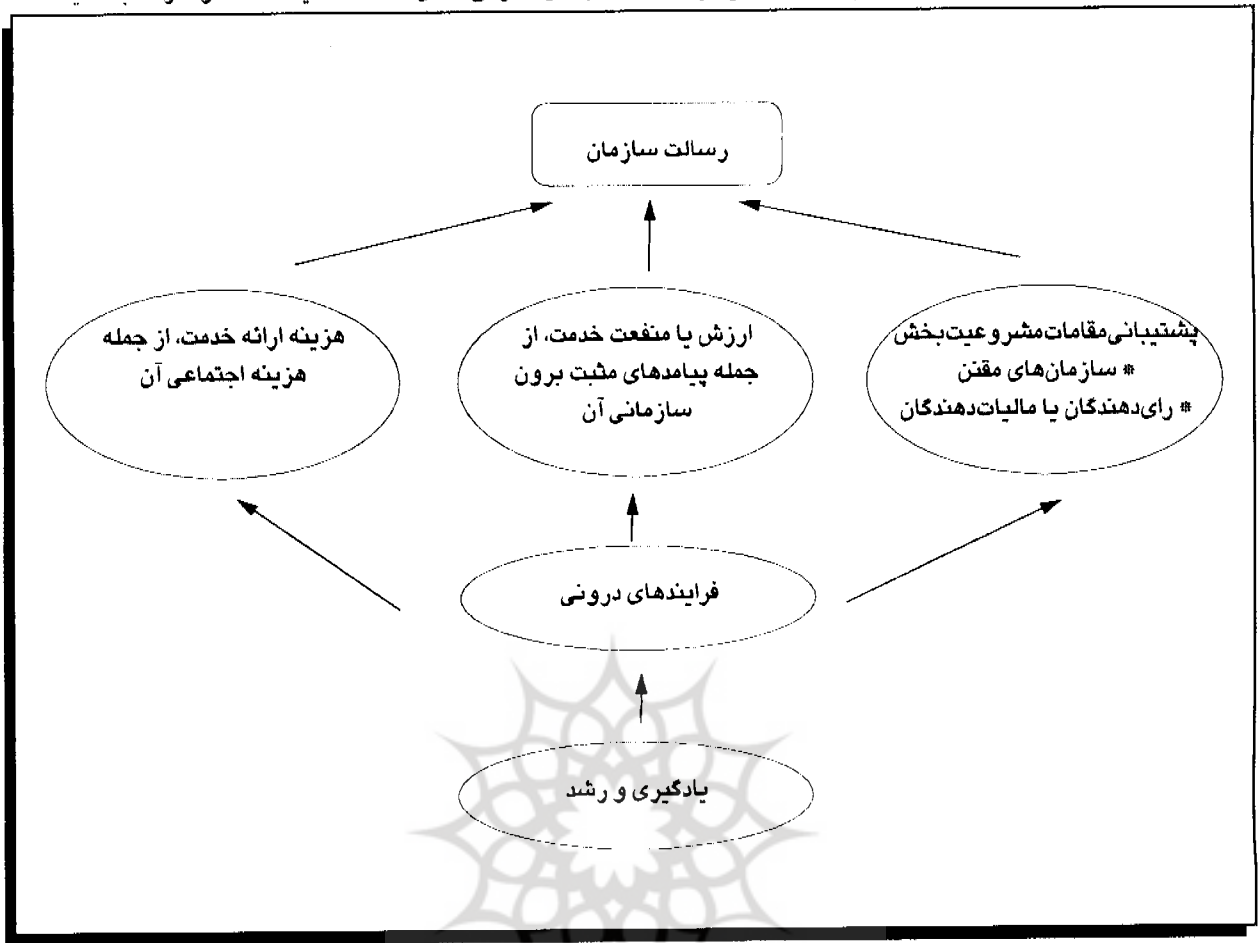
این آزمون سربلند خارج می‌شوند. امتیازنامه‌های راهبردی همراه با نمودارهای ترسیمی مربوط به نقشه‌های راهبردی آنها، روشی منطقی و جامع برای توصیف راهبرد به‌شمار می‌رود. امتیازنامه‌های راهبردی به‌گونه‌ای شفاف دستاوردهای مورد نظر سازمان و مفروضاتش و چگونگی دستیابی به آن دستاوردها را مشخص می‌کند. برای مثال، اگر حمل محموله‌ها با سرعت و دقت بیش‌تری انجام شود، آنگاه رضایت مشتری افزایش می‌یابد، و اگر رضایت مشتری افزایش یابد، آنگاه مشتری بیش‌تر خرید می‌کند. امتیازنامه‌ها، کلیدی واحدهای سازمانی و کارکنان را قادر می‌سازد که راهبرد سازمان را درک، و چگونگی مشارکت خود را با تمسک به آن معین کنند.

روی، به‌جز مواردی که در آن پیوند امتیازنامه‌های شاخص کلیدی عملکرد با راهبرد به‌خوبی برقرار شده است، این گونه امتیازنامه‌ها همواره به ارتقای واحدهای سازمانی منجر می‌شود، نه ارتقای راهبردی یا ارتقای همه‌جانبه. امتیازنامه‌های متوازن نباید صرفاً مجموعه‌ای سازماندهی شده از معیارهای مالی و غیرمالی باشد. بهترین امتیازنامه‌های متوازن آنهایی است که راهبرد سازمان را بازتاب می‌دهد. بدین منظور آزمون خوبی برای تشخیص درجه‌ی اقتضای امتیازنامه‌ی متوازن این است که صرفاً با نگاه به امتیازنامه و نقشه‌ی راهبردی بتوان راهبرد شرکت را تشخیص داد. تعدادی از سازمان‌ها، به‌ویژه آنها که امتیازنامه‌های ذی‌نفع یا امتیازنامه‌های شاخص کلیدی عملکرد را تدوین کرده‌اند، از

نیست (که برای یک موسسه خدمات مالی شگفت‌انگیز می‌نماید). معیارهای درونی (گواهی‌های فرایندی ISO) با طرح ارزشی مشتری یا دستاوردهای مورد نظر مشتری هیچ‌گونه پیوندی ندارد و معیارهای رشد و یادگیری (تنوع نیروی کار) با ارتقای فرایندهای درونی، دستاوردهای مورد نظر مشتری یا دستاوردهای مورد نظر مالی پیوندی ندارد.

امتیازنامه‌های شاخص کلیدی عملکرد زمانی برای دوایر و زیر مجموعه‌ها بیش‌ترین سودمندی را دارد که پیش از آن، برنامه‌ی راهبردی در سطح بالاتری موجود باشد. بدین ترتیب شاخص‌های متنوع، افراد و زیر مجموعه‌ها را قادر می‌سازد آنچه را که باید برای تحقق اهداف سطح بالاتر به خوبی انجام شود، مشخص نمایند. به هر

نمودار ۵ - اهداف معطوف به مشتریان و نیز اهداف مالی موسسه های بخش عمومی ممکن است سه دیدگاه متفاوت را طلب نماید



انسیتیوی May و شرکت Newprofit پیشتازی در محصول را برگزیده اند. این مثالها نشان می دهد سازمان های غیرانتفاعی و دولتی می توانند راهبردی باشند و از روش هایی غیر از ارتقای عملیاتی صرف، به مزیت نسبی دست یابند. با این حال، لازمی کسب موفقیت های یاد شده، کسب بصیرت و پیشتازی در مسیر حرکت از بهبود مستمر فرایندهای موجود به تفکر راهبردی درباره ی مهم ترین فرایندها و فعالیت های برآورنده ی رسالت سازمان است.

اصلاح بنای امتیازنامه ی متوازن اکثر سازمان های غیرانتفاعی و دولتی با بنای اولیه ی امتیازنامه متوازن بدان سبب که

سازمانها، رسالت جاری خود را امری معین در نظر می گیرند و می کوشند کارهایشان با کارایی بیشتر، هزینه ی کم تر، ضایعات ناچیز و سرعت بیشتر انجام دهند. تمرکز سازمان های غیرانتفاعی بر راهبردی که بتوان آن را پیشتازی در محصول یا مشتری مداری نام گذارد، امری غریب است. در نتیجه امتیازنامه های آنها با امتیازنامه های شاخص کلیدی عملکرد شباهت بیشتری دارد تا امتیازنامه های واقعاً راهبردی.

با این حال، شهر Charlotte در کارولینای شمالی از راهبردی مشتری محور پیروی می کند. شرکت United Way of New England نیز راهبردی مشتری مدار را برگزیده است.

دیگر سازمان های غیرانتفاعی مانند

استفاده از امتیازنامه ی متوازن در سازمان های غیرانتفاعی و دولتی

در خلال پنج سال گذشته، امتیازنامه ی متوازن از سوی سازمان های غیرانتفاعی و دولتی نیز به کار گرفته شده است. یکی از موانع استفاده از امتیازنامه در این گونه سازمانها، دشواری تبیین شفاف راهبرد آنها می باشد. حتی در بررسی مستندات سازمان هایی که راهبرد مدون مفصلی دارند، دستاوردهای مورد نظر آنها مشاهده نشد. آنها باید به این گفته ی Porter عنایت داشته باشند که راهبرد صرفاً خواسته های سازمان نیست، بلکه ناخواسته های سازمان را نیز در برمی گیرد.

اولین امتیازنامه های متوازن سازمان های غیرانتفاعی و دولتی عمدتاً نمایانگر راهبرد تعالی عملیات بود. این

سیستم اخبار و حسابداری آرک

آموزش تخصصی ماه هفت پشتمانی . کار اختری مادام العمر

ARCA

شرکت آرک

آفرینش راهانه، کهناب (تهران)

دفتر مرکزی: ۲۲۵۶۵۱۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

سازمان نیست. رسالت سازمان باید در عالی ترین سطح امتیازنامه درج شود و ملاک عمل قرار گیرد. درج هدف غالب در امتیازنامه‌ی متوازن یک سازمان غیرانتفاعی یا دولتی سبب شفافیت رسالت درازمدت سازمان می‌شود، همان‌گونه که در نمودار ۴ بازتاب یافته است.

با این حال، حتی برای به‌کارگیری هدف‌های مالی و هدف‌های مربوط به مشتریان در سازمان‌های غیرانتفاعی یا دولتی ممکن است بررسی مجدد این اهداف ضرورت یابد. برای مثال، دستگاه‌های نظارتی و اجرایی ناظر بر حسن اجرای قوانین و مقررات زیست‌محیطی، ایمنی و بهداشتی، که به دنبال شناسایی و دستگیری افراد قانون‌شکن و مجرمان هستند، قاعدتاً به دنبال کسب رضایت و وفاداری "مشتریان مستقیم" خود نمی‌باشند. این نکته امری بدیهی است. "مشتریان" واقعی این‌گونه سازمان‌ها، شهروندان به‌طور اعم می‌باشند، که از منافع اجرای ثمربخش، نه اجرای خشک و بی‌روح قوانین و مقررات منتفع می‌شوند. در نمودار ۵، چارچوبی تعدیل شده ترسیم گردیده که به موجب آن، یک سازمان دولتی دیدگاه عالی مرتبه‌ی زیر را داراست:

۱- هزینه‌های تحمیل شده: تاکید این دیدگاه بر اهمیت کارایی عملیات است. مخارج شناسایی شده، شامل هزینه‌های سازمان و هزینه‌های اجتماعی تحمیل شده بر شهروندان و سایر سازمان‌ها در نتیجه‌ی عملیات سازمان می‌باشد. برای مثال، یک سازمان زیست‌محیطی هزینه‌های مشخصی را به سازمان‌های بخش خصوصی تحمیل می‌کند. این‌گونه هزینه‌ها بخشی از هزینه‌های سازمان دولتی برای ایفای رسالت آن است. این سازمان باید هزینه‌های اجتماعی و مستقیم مورد نیاز برای دستیابی به منافع متصور از انجام رسالت خود را به حداقل رساند.

دیدگاه مالی را در راس سلسله مراتب آن قرار می‌دهد، مشکل دارند. با توجه به آن که این سازمان‌ها هدف اصلی خود را دستیابی به توفیق مالی نمی‌دانند، امتیازنامه‌های خود را تغییر شکل می‌دهند و ذی‌نفعان یا مشتریان سازمان را در راس آن قرار می‌دهند.

در معاملات بخش خصوصی، مشتری دو نقش متمایز را ایفا می‌کند؛ اول پرداخت بهای خدمات و دوم دریافت خدمات. این دو نقش آن‌قدر مکمل هستند که مردم معمولاً هیچگاه آنها را جدا از یکدیگر نمی‌دانند. از سوی دیگر در سازمان‌های غیرانتفاعی، حامیان مالی بهای خدمات را می‌پردازند در حالی که گروهی دیگر، ذی‌نفعان، از خدمات منتفع می‌شوند. مشتری کیست؟ آن که می‌پردازد یا آن که خدمات را دریافت می‌کند. این سازمان‌ها برای رهایی از یک سونگری، هر دو گروه - یعنی حامیان مالی و دریافت‌کنندگان خدمات - را به موازات هم در راس سلسله‌مراتب امتیازنامه‌های متوازنشان قرار می‌دهند. آنها اهداف خود را در مورد دریافت‌کنندگان خدمات و حامیان مالی تعیین، و آنگاه فرایندهای درونی خویش را برای جامه عمل پوشاندن به طرح ارزشی سازماندهی می‌کنند.

در واقع سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی باید اهداف فراگیر و غالب خود را که بیانگر اهداف درازمدت، مانند تنزل فقر یا تنزل بی‌سوادی یا بهبود محیط‌زیست است، در راس امتیازنامه‌ها قرار دهند. آنگاه سایر اهداف مندرج در امتیازنامه‌ی متوازن را در راستای ارتقای این اهداف کلان تنظیم نمایند. معیارهای مالی کلان، شرکت‌های خصوصی را به معیارهای پاسخ‌گویی در برابر مالکان (سهامداران) تجهیز می‌کند. با این حال، در یک سازمان غیرانتفاعی یا دولتی، معیارهای مالی شاخص‌هایی سودمند برای تعیین حدود تحقق رسالت

۲- ارزش آفریده شده: این دیدگاه نمایانگر منافع سازمان دولتی برای شهروندان است و اندازه گیری آن فوق العاده دشوار و مشکل آفرین است. معمولاً کمی کردن منافع مالی حاصل از بهبود آموزش، کاهش آلودگی آب و هوا، ارتقای بهداشت، تنزل ترافیک و ازدحام، و همسایگان ایمن تر بسیار دشوار است. اما با این وجود، امتیازنامه های متوازن به سازمان ها امکان می دهد دست کم ستاندهی عملیات خود را معین و اندازه گیری کنند. به عنوان جانشین ارزش آفریده شده می توان از درصد دانش آموزانی که به مهارت ها و معلومات مشخصی دست یافته اند، غلظت آلاینده ها در آب و خاک، افزایش بیماری و مرگ و میر در گروه های جمعیتی معین، نرخ جرایم و تصور امنیت عمومی و زمان های تردد اشاره کرد. به طور کلی، سازمان های بخش عمومی ممکن است بیش تر از معیارهای ستانده بهره ببرند تا معیارهای سود. شهروندان و نمایندگان، مقامات دولتی و قانونگذاران نهایتاً در خصوص منافع حاصل از ستانده ها در برابر هزینه های شان قضاوت خواهند نمود.

۳- پشتیبانی مشروعیت بخش: یکی از "مشتری" های مهم هر سازمان دولتی، سازمان های "حامی" آن - سازمان هایی نوعاً مقنن - که منابع مالی مورد نیاز را عرضه می نمایند - می باشند. بنابراین یک سازمان دولتی برای حصول اطمینان از تداوم عرضه منابع مالی از سوی سازمان حامی، باید تلاش کند اهداف حامی خود - یعنی سازمان مقنن موصوف - و در نهایت شهروندان و مالیات دهندگان را برآورد.

یک سازمان بخش عمومی پس از تعیین سه دیدگاه بالا می تواند اهدافش برای فرایندهای درونی، و یادگیری و رشد، که امکان تحقق سه دیدگاه عالی مرتبهی فوق الذکر را فراهم می آورد، معین نماید.

به سوی مدیریت راهبردی فراتر از ارزیابی عملکرد

در آغاز راه گمان می رفت امتیازنامهی متوازن، افزاری برای ارزیابی عملکرد باشد؛ کاپلان و نورتون ۱۹۹۲. با این حال، پس از برقراری سیستم ارزیابی عملکرد، به سرعت روشن شد که ارزیابی، پیام هایی فراتر از گزارش صرف در خصوص نتایج عملیات گذشته دارد. اندازه گیری و ارزیابی عامل تمرکز برآینده است. معیارهای برگزیدهی مدیران، حامل پیام های مهمی برای همهی واحدها و کارکنان است. برای بهره برداری کامل از این نیرو، شرکت ها به سرعت معیارهای تازهی خود را به سیستم مدیریت پیوند دادند. بنابراین، مفهوم امتیازنامهی متوازن از سیستم ارزیابی عملکرد به چارچوبی تبدیل شد که سیستم نوین مدیریت راهبردی را سازمان می دهد کاپلان و نورتون (بخش II، ج ۱۹۹۶).

نورتون و کاپلان به هنگام استفاده از این سیستم نوین به سازمان هایی برخوردند که با اجرای این سیستم در خلال دو یا سه سال، دستاوردهای عملیاتی چشم گیری داشته اند. عظمت نتایج به دست آمده برای اولین استفاده کنندگان این سیستم حاکی از قدرت سیستم مدیریتی امتیازنامهی متوازن برای متمرکز ساختن مجموعهی سازمان بر راهبرد می باشد. سرعت حصول نتایج نشان می دهد موفقیت های شرکت ها معلول تولید محصول یا خدمتی عمده، سرمایه گذاری های کلان تازه، یا حتی خلق دارایی های نامشهود جدید یا دارایی های فکری تازه نبوده است. البته شرکت ها محصولات و خدمات جدیدی را پدید می آورند، و در دارایی های مشهود و دارایی های نامشهود سرمایه گذاری می کنند، اما آنها نمی توانند در عرض دو سال از این گونه سرمایه گذاری ها منفعت زیادی کسب کنند. برای کسب دستاوردهای چشم گیر، شرکت ها در قابلیت ها و دارایی های قبلی

خود، اعم از مشهود یا نامشهود، سرمایه گذاری می کنند. راهبردهای تازه شرکت ها و امتیازنامهی متوازن قابلیت ها و دارایی های پنهان موجود در سازمان های قدیمی را به منصفی ظهور می رساند. امتیازنامهی متوازن عملاً برنامه ای را فراهم می آورد که سازندگان و ذی نفعان سازمان را بسرای ارزش آفرینی درازمدت در هم می آمیزد.

* Kaplan, R.S., and Norton, D.P., 2001. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I, The Accounting Review (June): 160-177.

باوشت

- 1- Norton and Kaplan
- 2- Balanced-Score Card
- 3- financial measures
- 4- lag indicators
- 5- value creation
- 6- lead indicators
- 7- ad hoc
- 8- strategy
- 9- knowledge-based
- 10- linear-additive model
- 11- investment bankers
- 12- context
- 13- growth-oriented new strategy
- 14- multiplicative
- 15- clean sheet of paper
- 16- internal business processes
- 17- strategy map
- 18- logical and comprehensive architecture
- 19- mission statement
- 20- profit-seeking
- 21- The core
- 22- customer-value proposition
- 23- operational excellence
- 24- customer-intimacy
- 25- product leadership
- 26- build the franchise
- 27- stakeholder and key performance indicator scorecards
- 28- drivers