

بودجه‌بندی راهبردی

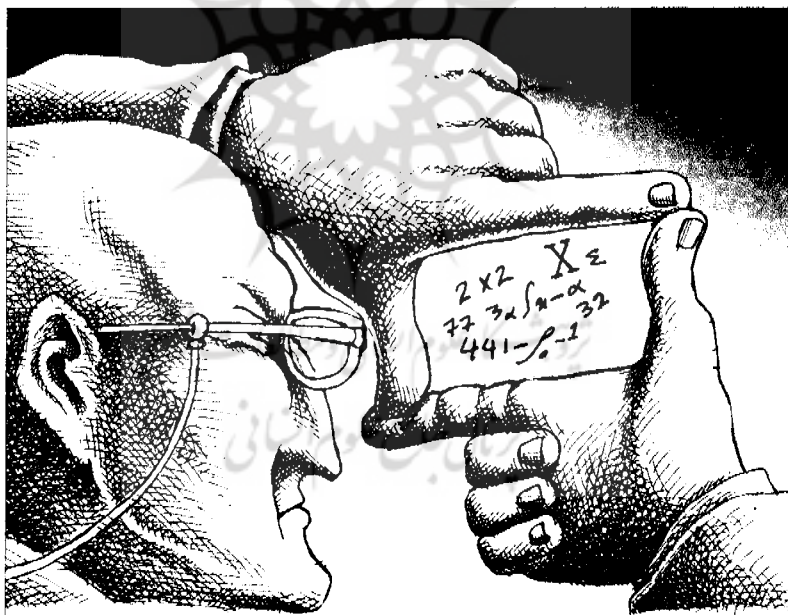
جامعه حسابداران رسمی ایران
آموزش حرفه ای مستمر (احم)
مطالعه این مقاله و پاسخ درست به سوال های طرح شده
در صفحه ۱۰ این مجله ۱۵ امتیاز دارد

دکتر علی رحمانی
الناز تجویدی

بخش‌های سازمان، کاهش سطح مخارج کلی سازمان، و اطمینان از تولید ستاده‌های با کیفیت، اشاره کرد.

مقدمه

در ۱۹۹۹ مدیر یکی از سه شرکت بزرگ اتومبیل‌سازی دیترویت، فرآیند بودجه‌بندی جدیدی را به نام بودجه‌بندی راهبردی اجرا کرد که باعث کاهش هزینه‌ها به میزان ۳۷/۶٪ گردید، بی آن که به



نحوه‌ی ارائه‌ی خدمات خدشه‌ای وارد شود یا باعث اخراج کارکنان شود.

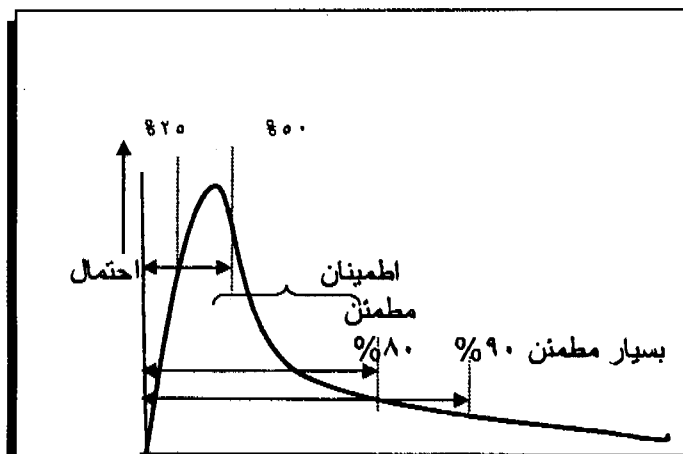
این روش بودجه‌بندی مبتنی بر مفروضاتی است که در روش "مدیریت پروژه" توسط الیاهو گلدنر^۱ در ۱۹۹۷ در کتاب "زنجیره‌ی حیاتی" عرضه شد. این روش در یک بخش خدماتی به کار گرفته شد که ارتباط بین حد بهینه‌ی داده‌ها با تولید ستاده‌ها مشخص نبود. نظر به این که براساس تعریف، هر پروژه شامل ایجاد محصولات یا فرایندهای جدیدی است، زمان لازم برای انجام هر یک از فعالیت‌های آن مشخص نیست. برای حل

چکیده

روش بودجه‌بندی راهبردی امکان می‌دهد تا هزینه‌ها کاهش پیدا کنند بی آن که تاثیر منفی بر عملکرد بخش‌های خدماتی داشته باشد. این روش هم چنین بخش‌هایی را شناسایی می‌کند که هزینه‌هایشان متورم است، و کاهش هزینه‌هایشان می‌تواند با اهمیت باشد. علاوه بر شرکت‌ها، دولت نیز می‌تواند از این روش استفاده کند. مفروضات

اصلی این روش بودجه‌بندی مبتنی بر روش "مدیریت پروژه" است که الیاهو گلدنر (۱۹۹۷) معرفی کرده است. در واقع هدف اصلی این روش، کاهش هزینه‌ها با در نظر گرفتن میزان اهمیت آنها در دست‌یابی به اهداف سازمان است. نتایج اجرای این روش که مستند به یک مورد کاوی است، حاکی از کاهش بودجه‌ی فعالیت‌های مهم، حذف عملیات تکراری در سازمان، و هم‌افزایی بین بخش‌ها برای کاهش بودجه است. این بودجه‌بندی در مقابل بودجه‌بندی مبتنی بر صفر دارای نقاط قوت بسیاری است. از جمله می‌توان به سهولت اجرای آن در سازمان، افزایش ارتباط بین

نمودار ۱ - تهیه برآورد زمان لازم برای تکمیل پروژه



نظریه گلدرت در مورد تورم برآورد زمان لازم برای اجرای یک فعالیت پروژه جدید طبق این نظریه برآورد مدیران از زمان لازم برای اجرای هر فعالیتی حداقل دو برابر زمان واقعی مورد نیاز است.

دقت کمتری دارد. ثانیاً، وی بیان می‌کند که مدیران تمایل دارند که زمان هر یک از فعالیت‌ها را بیش از میزان لازم برآورد نمایند (حداقل به دو برابر افزایش دهند). این اضافه برآورد باعث می‌شود مدیران از دست‌یابی به اهداف پروژه، اطمینان حاصل کنند. در نهایت، وی اعتقاد دارد که تعلل در انجام کارها، که به سندروم دانش‌آموز معروف است، باعث اتلاف زمان و فراموشی انجام کار می‌شود (به نمودار ۱ نگاه کنید).

گلدرت برای از بین بردن زمان‌های اضافی که در هر یک از مراحل پروژه وجود دارد، پیشنهاد کرد که زمانی که برای انجام هر فعالیت در پروژه تخمین زده می‌شود به نصف کاهش یابد و سپس تمام زمان‌های ذخیره شده فعالیت‌ها در یک ذخیره‌ی موقت پروژه^۵ و در پایان زنجیره‌ی زمان تخمینی، قرار گیرد. سپس ذخیره‌ی موقت پروژه به نصف کاهش می‌یابد و حذف می‌شود و بدین ترتیب تا یک سوم کل زمان پروژه کاهش می‌یابد. شکل ۲ با اجرای این گام‌های ساده در بسیاری از شرکت‌ها زمان لازم برای انجام پروژه‌ها به میزان زیادی کاهش پیدا کرد. از جمله شرکت‌هایی که از فن زنجیره‌ی حیاتی استفاده کردند، می‌توان از دایملر کرایسلر^۶، لوسنت تکنولوژی^۷، صنایع هواپیمایی اسرائیل^۸ و هریس سمی کانداکتور^۹ نام برد.

مدل بودجه‌بندی راهبردی چیست؟

در بودجه‌بندی راهبردی، کاهش هزینه‌ها بر مبنای همان مفروضات و روش‌هایی است که در روش زنجیره‌ی حیاتی برای کاهش زمان انجام پروژه استفاده می‌شود. اولین فرض بودجه‌بندی راهبردی این است که بخش‌های خدماتی مقدار زیادی خلاصی بودجه‌ای دارند. این خلاصی در طول زمان به صورت تصاعدی

نااطمینان‌هایی که در هر پروژه وجود دارد، زمان انجام فعالیت‌ها به گونه‌ای برآورد می‌شود که از تحقق هدف اصلی هر بخش از پروژه، اطمینان حاصل می‌گردد. در رویه‌ای مشابه، بودجه به نحوی تهیه می‌شود که از تحقق اهداف آن اطمینان حاصل شود، بی این که نیازی به بازنگری آن باشد. به طور سنتی شرکت‌هایی که اقدام به کاهش هزینه‌ها می‌کنند به نوع و ضرورت هزینه‌ها توجه نمی‌کنند (که اصطلاحاً روش "ماشین چمن‌زنی" گفته می‌شود)، و برای کاهش هزینه‌ها تمایزی براساس نیاز یا ظرفیت قائل نمی‌شوند. تمام بخش‌ها به طور ساده باید هزینه‌هایشان را تا درصد معینی، کاهش دهند. فرض بسیاری از مدیران این است که تمام بودجه‌ها خلاصی^۳ دارند. محمد انسی^۴ (۱۹۷۳) در تحقیقاتش خود در مورد خلاصی بودجه‌ها به این نتیجه رسید که ۸۰٪ مدیرانی که مصاحبه شده‌اند، اقرار کرده‌اند که همیشه مجبورند در مورد مقادیر خلاصی چانه بزنند. وی هم چنین دریافت که هدف مدیران از ایجاد خلاصی در بودجه این است که از دست‌یابی به اهداف بودجه‌ای مطمئن شوند و از خود در برابر نااطمینانی‌ها، حمایت کنند. مشکل مدیران عالی‌رتبه شناسایی میزان خلاصی که در بودجه‌ی بخش‌های تحت کنترل آنها وجود دارد تا بتوانند آن را حذف کنند بی این که به میزان یا کیفیت خدماتی که ارائه می‌دهند، خدشه‌ای وارد شود.

گلدرت در کتاب زنجیره‌ی حیاتی، روشی را برای حذف زمان‌های اضافی که در تخمین زمان انجام هر فعالیت وجود دارد، معرفی می‌کند. مدل وی بر اساس مشاهدات مختلفی قرار دارد. اولاً، وی دریافت که پیش‌بینی‌هایی که برای برآورد زمان یا هزینه‌ی فعالیت‌ها به صورت یک جا انجام می‌شود، نسبتاً دقیق است، ولی برآورد کارها و هزینه‌های هر یک از اجزای فعالیت‌ها

جدول ۱- تاثیر فرجه بر مبالغ بودجه - واحد تحقیق و توسعه

بودجه سال ۱	بودجه سال ۱ بدون فرجه	بودجه سال ۱ با ۱۰٪ فرجه (۱)	بودجه سال ۲ با ۱۰٪ فرجه (۲)	بودجه سال ۱۰ با ۱۰٪ فرجه (۳)
بخش طراحی:				
مهندسی محصول	۵۰۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰	۷۳۲,۰۵۰	۱,۲۹۶,۸۷۱
مهندسی ساخت	۵۰۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰	۷۳۲,۰۵۰	۱,۲۹۶,۸۷۱
نمونه سازی	۵۰۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰	۷۳۲,۰۵۰	۱,۲۹۶,۸۷۱
هزینه اداری بخش	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
فرجه بودجه بخش		۱۸۵,۰۰۰	۲۱۲,۳۲۵	۷۰۷,۸۱۱
جمع بودجه طراحی	۱,۷۰۰,۰۰۰	۲,۰۳۵,۰۰۰	۲,۷۰۸,۵۸۵	۳,۷۹۸,۳۲۳
بخش آزمایش:				
آزمایش نمونه	۵۰۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰	۷۳۲,۰۵۰	۱,۲۹۶,۸۷۱
آزمایش نمونه پیشرفته	۵۰۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰	۷۳۲,۰۵۰	۱,۲۹۶,۸۷۱
اداره آزمایشگاهها	۵۰۰,۰۰۰	۵۵۰,۰۰۰	۷۳۲,۰۵۰	۱,۲۹۶,۸۷۱
هزینه های ده آزمایشگاه	۲,۰۰۰,۰۰۰	۲,۲۰۰,۰۰۰	۲,۹۲۸,۲۰۰	۵,۱۸۷,۳۸۰
هزینه اداری بخش	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
فرجه بودجه بخش		۳۰۵,۰۰۰	۶۰۵,۲۵۵	۱,۲۲۶,۵۶۵
جمع بودجه بخش	۳,۷۰۰,۰۰۰	۴,۳۵۵,۰۰۰	۵,۹۲۹,۶۰۵	۱۰,۵۰۳,۶۵۸
هزینه اداری واحد	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰
فرجه بودجه واحد		۶۶۹,۰۰۰	۳,۰۳۲,۷۸۸	۱۷,۲۳۱,۵۵۹
جمع بودجه واحد	۵,۶۰۰,۰۰۰	۷,۳۵۹,۰۰۰	۱۱,۸۸۰,۹۷۸	۲۲,۷۳۳,۶۳۱
فرجه به عنوان درصدی از بودجه اولیه	صفر	٪۲۱	٪۱۲	٪۸۵

مشخصی بین داده و ستاده‌ها وجود دارد، مشکل تراست. بخشی که در این مقاله بررسی شده است بخش تولید یا فروش نیست و بنابراین ارتباط مشخصی بین داده‌های معین با سطح خاصی از ستاده‌ها وجود ندارد.

فرض دوم بودجه‌بندی راهبردی این است که پیش‌بینی‌ها زمانی که برای کل بخش‌ها به صورت یک جا صورت می‌گیرد، بسیار دقیق‌تر از زمانی است که برای هر فعالیت به صورت جداگانه انجام پذیرد (دیوید اوتلی^{۱۳}، ۱۹۸۵). در بودجه‌بندی راهبردی ایجاد خلاصی فقط در یک جا امکان‌پذیر است و آن ذخیره‌ی بودجه‌ی گروهی^{۱۴} است. هر بخشی فقط در صورتی می‌تواند از ذخیره‌ب بودجه برداشت نماید که در طول سال به آن نیاز داشته باشد. تامین یک حاشیه ایمنی از طریق وجوه مازاد این امکان را فراهم می‌سازد که بدون آنکه در عملکرد خدمات مصالحه شود، بتوان بودجه را در سطوح پایین‌تر به‌طور چشم‌گیر کاهش داد.

پیاده‌سازی بودجه‌بندی راهبردی: مورد کاوی

در این مورد کاوی، بودجه‌بندی راهبردی (شرکت تولید اتومبیل) با استفاده از فرایند زیر پیاده‌سازی و اجرا شده است:

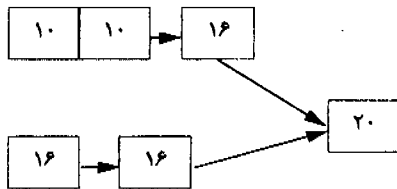
- جمع‌آوری بودجه‌ی برآوردی هر بخش که توسط سرپرست آن بخش تهیه شده بود، (۲) کاهش بودجه‌ی کلیه بخش‌ها تا ۵۰٪،^{۱۳}
- یک کاسه کردن تمام صرفه‌جویی‌ها در ذخیره‌ی بودجه،

افزایش می‌یابد. در مثالی که در جدول ۱ ارائه گردیده است، تاثیر خلاصی بر مبلغ بودجه نشان داده شده است. پس از گذشت ۴ سال از تدوین بودجه‌ای که سالانه ۱۰٪ خلاصی لحاظ کرده است، رقم بودجه دو برابر بودجه اولیه شده است. در سال دهم این میزان ۵ برابر بودجه اولیه شده است. با توجه به تاثیر زیاد و بالقوه‌ی خلاصی، حتی زمانی که در برآورد هزینه‌ها یک افزایش خیلی معمولی به میزان ۱۰٪ بیش از نیاز منظور شده باشد، می‌توان گفت که احتمالاً زمینه‌هایی برای کاهش بودجه‌ی دواير خدماتی به میزان با اهمیت وجود دارد.

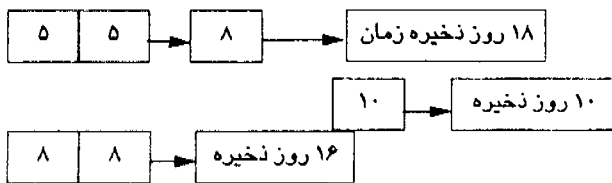
اگر چه به‌طور متوسط در بودجه‌ها میزان زیادی خلاصی وجود دارد، ولی نمی‌توان گفت که بودجه هر بخشی مبالغ بسیار زیادی خلاصی دارد. بنابراین در بودجه‌بندی راهبردی به دواير اجازه داده می‌شود تا در صورت ضرورت وجوه بیش‌تری دریافت کنند. کنتون واکر^{۱۰} و اریک جانسون^{۱۱} در مطالعات خود درباره‌ی ایجاد خلاصی بودجه‌ی واحدهای فروش به این نتیجه رسیدند که مدیران رده پایین برای این که پاداش خود را تضمین کنند، در بودجه‌ی بخش خود مقادیری خلاصی می‌گنجانند. آنها هم چنین اذعان می‌کنند مدیران رده بالا به علت آگاهی از الگوی تاریخی فروش، خلاصی را حذف می‌کنند^{۱۲}. قابل ذکر است که ایجاد خلاصی در بودجه‌ی بخش‌هایی که ارتباط

نمودار ۲ - نحوه ایجاد ذخیره کمکی و کاهش زمان اجرای پروژه

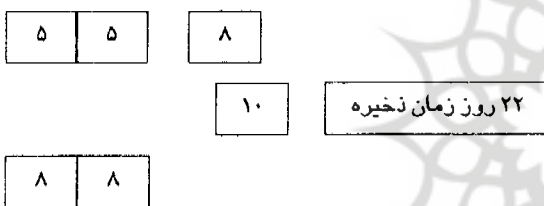
مرحله (۱): شناسایی فعالیت‌های تشکیل‌دهنده پروژه و برآورد زمان هر فعالیت (کل مدت پروژه ۸۸ روز)



مرحله (۲): نصف کردن زمان‌ها (۲۳ روز) اجرای پروژه و روز ذخیره کمکی (پروژه)



مرحله (۳): ایجاد ذخیره کمکی پروژه و حذف نیمی از ذخیره زمان (کل مدت پروژه به ۶۶ روز کاهش می‌یابد. زمان حذف شده یک سوم زمان جدید پروژه می‌باشد).



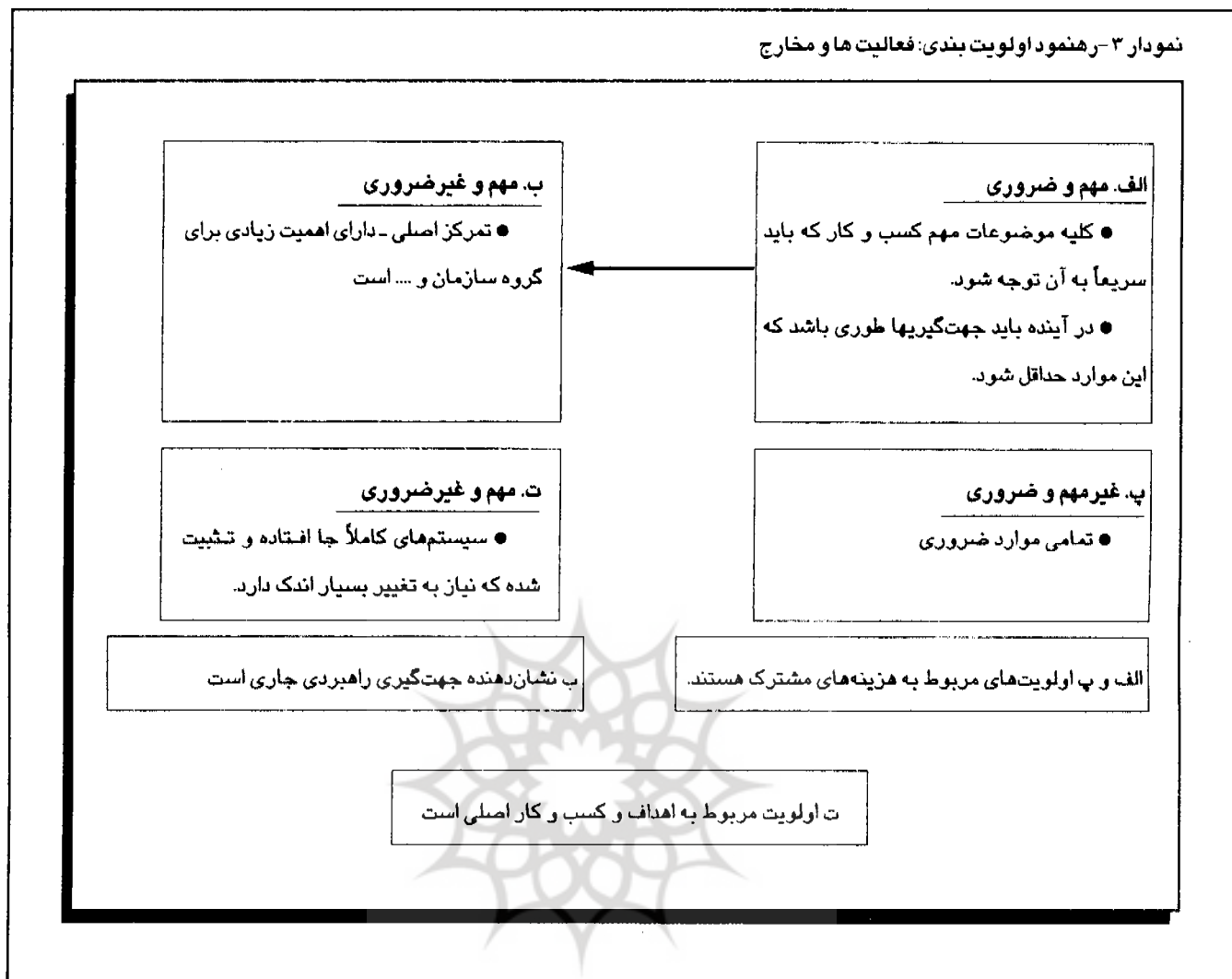
هدف کلی برای کل واحد تدوین شد. هدفی که مورد توافق همگان قرار گرفت عبارت بود از: "تهیه و ارائه‌ی محصولات و خدمات با کیفیت عالی به مشتریان با تاکید بر سرعت و انعطاف‌پذیری".

فرایند استفاده از تیم در تدوین هدف، همان‌گونه که رونن^{۱۵} و لایونینگ^{۱۶} (استون) (۱۹۷۵) می‌گویند باعث می‌شود که افراد یک رضایت درونی از طریق فرایند مشارکت در هدف‌گذاری به دست آورند. معیارهای واحد آزمایش باید تغییر و در راستای هدف جدید تنظیم می‌شدند، یعنی به جای سه وظیفه‌ی جداگانه همه به عنوان یک واحد عمل می‌کردند. کارمندان اکنون براساس توانایی‌هایشان در یافتن راه کارهایی برای هم‌افزایی بین سه وظیفه و ایده‌های تیم‌های چند وظیفه‌ای در خصوص فرصت‌های بالقوه بهبود ارزیابی می‌شوند. در مرحله‌ی بعدی آموزش روش زنجیره‌ی حیاتی برای کاهش هزینه‌ها از طریق کاهش هزینه‌ی هر بخش و جمع کردن صرفه‌جویی‌ها در ذخیره‌ی بودجه‌ای واحد آزمایش، آغاز شد. نتیجه این کار کاهش بودجه‌ی بخش‌ها به نصف بود.

(۴) اعلام این مطلب به سرپرستان بخش‌ها که اگر پول بیش‌تری نیاز دارند، در اختیار آنها قرار خواهد گرفت اما تقاضای آنها در جلسه‌ای با حضور سرپرستان سایر بخش‌ها به صورت باز و آشکار مورد بحث قرار گیرد.

فرایند پیاده‌سازی و اجرا

در ۱۹۹۹، اندکی پس از این که مدیر جدیدی، واحد آزمایش شرکت اتومبیل‌سازی را با ۴۲ کارمند (که شامل ۳ بخش خدمات، توسعه‌ی نرم‌افزارهای کاربردی و یک پارچه‌سازی سیستم بود) در اختیار گرفت، دستور داد که هزینه‌های عملیاتی ۱۰٪ کاهش یابند. هزینه‌های عملیاتی این بخش شامل هزینه خرید خدمات برای تعمیر و درجه‌بندی تجهیزات، خرید نرم‌افزار و سخت‌افزار برای بخش آزمایش، پرداخت اضافه‌کاری و ملزومات متفرقه بود. مدیران بخش‌ها مصرانه با این کاهش به مخالفت برخاستند و بیان کردند که به تمام بودجه نیاز دارند. برای دست‌یابی به کاهش مورد نظر در هزینه‌ها از رویکرد دیگری استفاده شد. در قدم اول یک



چند بخش یا تحسین و تمجیدهای مشتریان از محصولات و خدمات در این جلسات طرح می شد.

نتایج

کاهش بودجهی فعالیت های مهم

پس از گذشت یک سال تقریباً تمام وجوهی که در ذخیرهی دایره بود دست نخورده باقی ماند. از ذخیره که ۶۲۵۰۰۰۰ دلار بود، ۱۵۵۰۰۰۰ دلار به بخش یکپارچه سازی سیستم تخصیص داده شد و ذخیرهی دایره به میزان ۴۷۰۰۰۰۰ دلار رسید. بخش یکپارچه سازی سیستم وجوه مازاد را برای خرید تجهیزات اخذ اطلاعات نیاز داشت که برای حل مشکلات مربوط به حل وارنتی استفاده می شد. مدیر دو بخش دیگر نیز توافق داشتند که خرید این تجهیزات الزامی است و به پیشبرد اهداف دایره به عنوان یک مجموعه کمک می کند. گفتنی است که به دلیل وجوه مازاد بر بودجه که به بخش یکپارچه سازی سیستم تخصیص داده شد، میزان بودجهی این بخش ۱۵ تقریباً دو برابر بودجه اولیه اش شد (شکل ۴).

وظیفهی ذخیرهی بودجهی دایره، کاهش ریسک کمبود وجوه برای انجام فعالیت ها و وظایف ضروری و مهم است. در صورتی که هر بخش به وجوهی مازاد بر مبلغ تصویبی نیاز می داشت، باید برای مدیران سایر بخش ها و نیز مدیر دایره توضیح می داد. توجه نیاز به وجوه بیش تر از محل ذخیرهی بودجهای در مورد یک کسب و کار با استفاده از ابزار فرایند فکری نظریه محدودیت ها^{۱۷} شامل درخت واقعیت جاری^{۱۸} (CRT) و متغیر ابر^{۱۹} صورت می گیرد. درخت واقعیت جاری اثرات موجی فرایندهای جاری شامل اثرات منفی خاص کمبود بودجه بر خدمات یا محصولات سایر دایره را مستند می کند. مدیران و سرپرستان ماتریس اولویت بندی مخارج را تهیه کردند که در تمام سازمان برای ارزیابی اهمیت و ضرورت مخارج مازاد بر بودجه، استفاده می شد. (به شکل ۳ نگاه کنید). این ماتریس از کتاب استیون آر. کاوی^{۲۰} الهام گرفته شده است. هر ماه جلسه ای تشکیل و تمام ۴۲ کارمند در جریان آخرین وضعیت مربوط به ذخیرهی دایره قرار می گرفتند. هر نوع موفقیت که ناشی از همکاری های

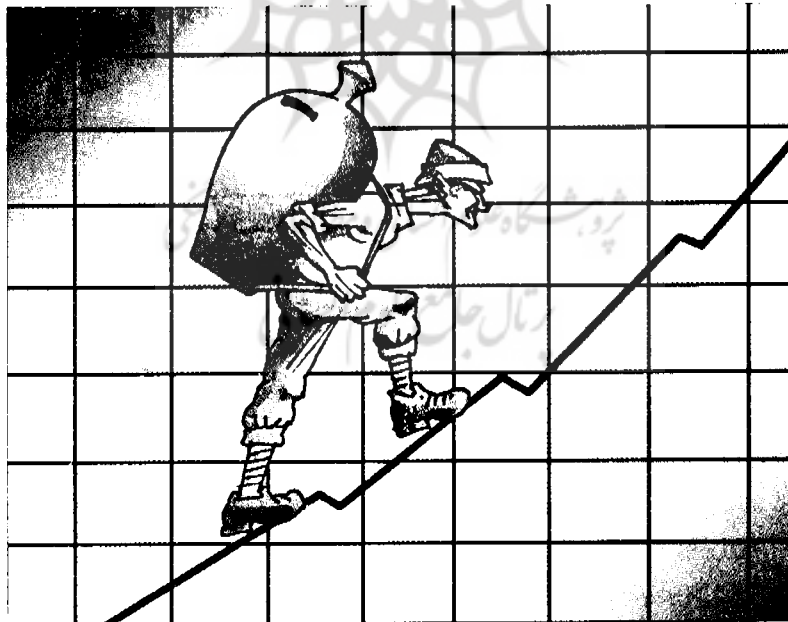
ارزش افزوده‌ی اقتصادی و سه بازی مدیران

نوآوری‌های ارزش افزوده‌ی اقتصادی در دو حوزه‌ی دوقلوی مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری به حدی است که از آن به عنوان انقلاب ارزش افزوده یاد می‌شود

«جیمزال گرانت»

دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی
افشین فتح‌اللهی

با وجود این که ارزش افزوده‌های اقتصادی مورد انتظار را ایجاد می‌کنند، هم زمان ارزش شرکت را تخریب می‌کنند. هم چنین این نوشتار درصدد است که ضمن آگاهی دادن به سرمایه‌گذاران نشان دهد که ارزش افزوده‌ی اقتصادی به عنوان معیار تعیین ارزش شرکت و ارزیابی عملکرد مدیران، هم چون سود حسابداری می‌تواند از طریق



مدیریت دستکاری شود.

مفهوم را در قالب ارزش افزوده‌ی اقتصادی^۱ (EVA) متداول کردند.

مقدمه
در سال‌های اخیر "ارزش افزوده‌ی اقتصادی" از سوی شرکت‌های بزرگ در سراسر دنیا مورد استفاده قرار گرفته است. برخی از شرکت‌های سرمایه‌گذاری از ارزش افزوده‌ی اقتصادی در

در این نوشتار نگارندگان ضمن مرور اجمالی مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی و اهمیت آن در مقابل سود حسابداری به تشریح سه نوع بازی (بازی سرمایه، بازی رشدهای آینده و بازی انتقال ریسک) می‌پردازند. مدیران با ورود به یکی از این بازی‌ها،

انتخاب سهام و ساختار پورترفوی و فرایند کنترل ریسک استفاده می‌کنند. برخی دیگر هم چون کوکولا و ای.تی.اند.تی از آن به عنوان مبنای ارزیابی عملکرد مدیران و اعطای پاداش بهره می‌جویند. گستردگی استفاده از آن و تغییرات نوآورانه‌ای که این ابزار مالی در دو حوزه‌ی دو قلو^۲ مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری به وجود آورده است، به حدی است که از آن تحت عنوان انقلاب ارزش افزوده‌ی اقتصادی یاد می‌شود (جیمز ال گرت، ۲۰۰۳)^۳

استیوارت از سود حسابداری به دلیل قابلیت دستکاری در آن و در نظر نگرفتن همه‌ی هزینه‌های تامین مالی و نیز عدم نمایش عملکرد واقعی شرکت‌ها انتقاد می‌کند و ارزش افزوده‌ی اقتصادی را به عنوان بهترین معیار ارزشگذاری شرکت و ارزیابی عملکرد مدیران معرفی می‌کند (بیدل^۴ و دیگران، ۱۹۸۸).

با توجه به این که در برخی نوشتارها از ارزش افزوده‌ی اقتصادی تعریف و تمجید شده است به نظر می‌رسد که ممکن است این تردید و ذهنیت در خوانندگان به وجود آید که ارزش افزوده‌ی اقتصادی از هر نوع عارضه‌ی دستکاری از سوی مدیران مصون است. نوشتار حاضر ضمن تایید برتری ارزش افزوده‌ی اقتصادی بر سود حسابداری در ارایه عملکردی واقعی از شرکت، به تشریح تضادهای بالقوه بین ارزش افزوده‌ی اقتصادی و ارزش شرکت در قالب بازی‌های مدیران می‌پردازد و نشان می‌دهد که آن نیز از عارضه‌ی دستکاری مدیران مصون نیست.

محاسبه ارزش افزوده‌ی اقتصادی

ارزش افزوده‌ی اقتصادی از رابطه‌ی زیر به دست می‌آید:

$$EVA = (r-c) \times Capital$$

سرمایه (نرخ هزینه‌ی سرمایه - نرخ بازدهی سرمایه‌گذاری) = ارزش افزوده‌ی اقتصادی
 نرخ بازدهی سرمایه‌گذاری عبارت است از $r = \frac{NOPAT}{Capital}$ که در آن NOPAT سود عملیاتی خالص بعد از مالیات است.

منظور از نرخ هزینه‌ی سرمایه، میانگین وزنی کل هزینه‌های تامین مالی (هم از طریق بدهی و هم از طریق انتشار سهام) (هال^{۱۰} ۲۰۰۱) است.

منظور از Capital یا سرمایه مجموع بدهی و حقوق صاحبان سهام است.

استیوارت در محاسبه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی از ارزش دفتری حقوق سهامداران استفاده می‌کند که این کار با انتقاد باسیدور و همکارانش مواجه گشته است به گونه‌ای که پیشنهاد می‌کنند با توجه به این که تغییرات در سرمایه‌ی شرکت‌ها (تامین مالی شرکت‌ها) براساس نرخ‌های بازار رخ می‌دهد، بهتر است برای استنباط از ارزش بازار حقوق سهامداران استفاده شود. در مورد بدهی‌ها نیز معمولاً ارزش بازار بدهی‌ها را معادل ارزش دفتری آن در نظر می‌گیرند (جفری، ام باسیدور^{۱۱} و همکاران، ۱۹۹۷).

ذکر این نکته ضروری است که برای محاسبه‌ی ارزش افزوده‌ی اقتصادی یک‌سری تعدیلات حسابداری بر روی Capital و NOPAT انجام می‌شود تا سرمایه‌ی حسابداری به سرمایه‌ی اقتصادی و سود حسابداری به سود اقتصادی تبدیل گردد. به عنوان مثال، نمونه‌ای از تعدیلات حسابداری، ذخایر متعددی است که حسابداران در نظر می‌گیرند. استیوارت اعتقاد دارد که انواع ذخایر (مانند ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول، ذخیره‌ی هزینه‌های معوق و ...) فقط براساس ثبت‌های حسابداری شکل می‌گیرند و باعث می‌شود تا سود شرکت کم‌تر نشان داده شود این

پیشینه و مفاهیم ارزش افزوده‌ی اقتصادی تکامل سود اقتصادی^۵ یا همان ارزش افزوده‌ی اقتصادی ریشه‌های تاریخی دارد که ردپایش را می‌توان در تعاریف اقتصاددانان کلاسیک از سود باقی‌مانده (سود اضافی) جست. به عنوان مثال آلفرد مارشال، اقتصاددان معروف انگلیسی در ۱۸۹۰ سود اقتصادی را این‌گونه تعریف می‌کند:

«سود اقتصادی آن چیزی است که بعد از کسر کل هزینه‌های سرمایه^۶ باقی می‌ماند که می‌توان آن را "سود مدیریت" یا "سود تعهد" نیز نامید».

براساس تعریف مارشال، دیدگاه اقتصاددانان کلاسیک در مورد سود به‌طور ریشه‌ای متفاوت از ابزارهای حسابداری سنجش سود مانند سود پس از بهره و مالیات^۸ و سود نقدی پس از بهره و مالیات^۹ ... است.

تفاوت کلیدی بین سود اقتصادی و سود حسابداری در این نهفته است که اقتصاددانان اعتقاد دارند یک شرکت واقعاً زمانی سودآور است که: ۱- درآمدهایش بتواند هزینه‌های جاری عملیاتی و تولیدی شرکت را پوشش دهد، و ۲- بازدهی معقولی را برای مالکان که سرمایه‌شان را در شرکت به کار انداخته‌اند ایجاد کند. استرن شریک استیوارت می‌پذیرد که مفاهیم مالی که ارزش

جدول ۱ -

سرمایه به‌کار رفته در دارایی‌های موجود	-	\$۱۰۰
EVA ناشی از دارایی‌های موجود	$-(\%۱۵ - \%۱۰)(۱۰۰) \div \%۱۰$	- \$۵۰
ارزش فعلی EVA ناشی از سرمایه‌گذاری جدید در سال ۱	$-(\%۱۵ - \%۱۰)(۱۰۰) \div \%۱۰$	- \$۵
ارزش فعلی EVA ناشی از سرمایه‌گذاری جدید در سال ۲	$-[(\%۱۵ - \%۱۰) \div \%۱۰] \div (۱/۱)^1$	- \$۲/۵۵
ارزش فعلی EVA ناشی از سرمایه‌گذاری جدید در سال ۳	$-[(\%۱۵ - \%۱۰)(۱۰) \div \%۱۰] \div (۱/۱)^2$	- \$۲/۱۲
ارزش فعلی EVA ناشی از سرمایه‌گذاری جدید در سال ۴	$-[(\%۱۵ - \%۱۰)(۱۰) \div \%۱۰] \div (۱/۱)^3$	- \$۲/۷۶
ارزش فعلی EVA ناشی از سرمایه‌گذاری جدید در سال ۵	$-[(\%۱۵ - \%۱۰)(۱۰) \div \%۱۰] \div (۱/۱)^4$	- \$۲/۳۲
ارزش شرکت	-	\$۱۷۰/۸۵

حسابداری به سود اقتصادی تبدیل می‌گردد. از طرف دیگر سود حسابداری با اتخاذ روش‌های مختلف حسابداری (روش ارزیابی موجودی‌ها، روش‌های استهلاک، سرمایه‌ای یا هزینه تلقی کردن هزینه‌هایی مانند تحقیق و توسعه، در نظر گرفتن ذخایر مختلف و ...) می‌تواند براساس خواست مدیران تغییر کند و از عملکرد واقعی شرکت فاصله بگیرد. بنابراین شاخص‌های مبتنی بر سود مانند سود هر سهم^{۱۴} و بازدهی حقوق سهامداران^{۱۵} و ... نمی‌تواند عملکرد واقعی شرکت را نشان بدهد. با به‌کارگیری ارزش افزوده اقتصادی و تعدیلات پیشنهادی استیوارت می‌توان اثرات روش‌های حسابداری را بر طرف ساخت و عملکردی واقعی از شرکت ارائه نمود (جهانخانی و سجادی، ۱۳۷۴) در ادامه نشان می‌دهیم که ارزش افزوده اقتصادی نیز با وجود برتری بر سود حسابداری با به‌کارگیری ترفندهایی از سوی مدیران، به تخریب ارزش شرکت می‌انجامد.

ارزش‌گذاری شرکت با استفاده از رویکرد ارزش افزوده‌ی اقتصادی
ارزش شرکت با استفاده از رویکرد ارزش افزوده‌ی اقتصادی از رابطه‌ی زیر به دست می‌آید:

$$\text{ارزش شرکت} = \text{Capital invested} + \text{asset in place}$$

$$\sum_{t=1}^{\infty} \frac{EVA_{t, \text{asset in place}}}{(1+c)^t} + \sum_{t=1}^{\infty} \frac{EVA_{t, \text{future projects}}}{(1+c)^t}$$

بنابراین ارزش یک شرکت می‌تواند براساس معادله‌ی فوق، به صورت مجموع سه عنصر زیر نوشته شود:
۱- سرمایه بکار گرفته شده در دارایی‌های موجود

در حالی است که با ثبت این ذخایر از سوی حسابداران، هیچ نقدی از شرکت خارج نمی‌شود. این ذخایر به عنوان نقد داخلی در اختیار مدیریت شرکت است و بخشی از سرمایه‌ی شرکت تلقی می‌شود و باید هزینه‌ی فرصت آنها مدنظر قرار گیرد. بنابراین پیشنهاد می‌کند که در محاسبه‌ی ارزش افزوده اقتصادی این ذخایر به سرمایه و تغییرات دوره‌ای آن به سود خالص بعد از مالیات اضافه شود. تعدیل دیگری که استیوارت مطرح می‌سازد سرمایه‌ای کردن و مستهلک نمودن مخارجی مانند تحقیق و توسعه^{۱۲} است که انتظار می‌رود مزایای آتی داشته باشند. (استیوارت^{۱۳}، ۱۹۹۱).

اهمیت ارزش افزوده‌ی اقتصادی

سود و سودآوری یک واحد انتفاعی از دیرباز مورد بحث اقتصاددانان و حسابداران بوده است. در حقیقت فلسفه‌ی اصلی ایجاد یک واحد انتفاعی همان سودآوری است. اما آیا منظور از سود، همان سودی است که در صورت‌های مالی نمود می‌یابد؟ قطعاً جواب منفی است. سود مورد نظر سهامداران و سرمایه‌گذاران غیر از سودی است که در صورت سود و زیان نشان داده می‌شود. سودی که از طریق صورت سود و زیان محاسبه می‌شود فقط هزینه‌ی بدهی را در نظر می‌گیرد و هزینه‌ی حقوق سهامداران را نادیده می‌گیرد. [این در حالی است که براساس نظریه‌ی ریسک و بازده، هزینه‌ی حقوق سهامداران بیش‌تر از هزینه‌ی بدهی است و نادیده گرفتن هزینه‌ی حقوق سهامداران باعث می‌شود که سود شرکت به‌طور واقعی نشان داده نشود. با به‌کارگیری ارزش افزوده‌ی اقتصادی هم هزینه بدهی هم هزینه حقوق سهامداران در نظر گرفته می‌شود و به این ترتیب سود

سرمایه به کار رفته در دارائی‌های موجود (سرمایه فعلی)	= ۵۰
EVA ناشی از دارائی‌های موجود	= (۵۰)(۱۰٪ - ۲۰٪)
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری جدید سال ۱	= $[(10)(15\% - 10\%)] \div 10\%$
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری جدید سال ۲	= $[(10)(15\% - 10\%)] \div 10\% \div (1/1)^1$
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری جدید سال ۲	= $[(10)(15\% - 10\%)] \div 10\% \div (1/1)^2$
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری جدید سال ۳	= $[(10)(15\% - 10\%)] \div 10\% \div (1/1)^3$
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری جدید سال ۵	= $[(10)(15\% - 10\%)] \div 10\% \div (1/1)^4$
ارزش شرکت	= ۱۷۰/۸۵

(به جدول (۱) نگاه کنید).

بدیهی است با توجه به این که بعد از سال پنجم هزینه‌ی سرمایه با نرخ بازده برابر می‌شود، ارزش افزوده‌ی اقتصادی بعد از ۵ سال، صفر است. توجه کنید که ارزش فعلی، با فرض نامحدود بودن جریان‌های نقدی و انجام سرمایه‌گذاری‌ها در ابتدای هر سال محاسبه شده است. علاوه بر این ارزش فعلی ارزش‌های افزوده‌ی اقتصادی آتی با هزینه‌ی سرمایه ۱۰ درصد تنزیل شده است. ارزش شرکت ۱۷۰/۸۵ میلیون دلار است که به مجموع دو عدد ۵۰ و ۱۰۰ ارزش دارایی‌های موجود و به عدد ۲۰/۸۵ (۱۷۰/۸۵ - ۱۵۰)، ارزش فرصت‌های رشد گفته می‌شود.

گفتنی است که اگر چه شرکت به رشد درآمدهای عملیاتی در انجام سرمایه‌گذاری‌های جدید ادامه می‌دهد ولی این سرمایه‌گذاری‌ها هیچ ارزشی ایجاد نمی‌کنند. آنها فقط هزینه‌ی سرمایه را پوشش می‌دهند. یک نتیجه‌ی مستقیم این است که رشدی وجود ندارد که ارزش ایجاد کند. رشد باید با بازدهی اضافی همراه باشد. این مساله دیدگاه جدیدی در زمینه‌ی کیفیت رشد^{۱۹} فراهم می‌کند. برای مثال یک شرکت می‌تواند به وسیله‌ی سرمایه‌گذاری‌های حجیم یا زیر هزینه‌ی سرمایه، درآمدهای عملیاتی را با نرخ رشد خوبی افزایش دهد ولی این نه تنها ارزش ایجاد نمی‌کند بلکه تخریب‌کننده‌ی ارزش نیز هست (دامداران، ۲۰۰۲).

بازی‌های سه‌گانه‌ی مدیران

اگر ارزش افزوده‌ی اقتصادی به عنوان یک معیار برای ارزیابی مدیران مورد استفاده قرار گیرد این امکان وجود دارد که مدیران ضمن این که ارزش افزوده‌های مورد انتظار را ایجاد می‌کنند هم‌زمان ارزش شرکت را تخریب کنند (تضاد بین EVA و ارزش

۲- ارزش فعلی ارزش افزوده‌ی اقتصادی ناشی از دارایی‌های موجود

۳- ارزش فعلی ارزش افزوده‌ی اقتصادی ناشی از سرمایه‌گذاری‌های آینده (دامداران^{۱۶} ۲۰۰۲).

برای این که بتوانیم نحوه‌ی تخریب ارزش یک شرکت را از طریق بازی‌های مدیران بررسی کنیم ابتدا ارزش یک شرکت فرضی را با استفاده از رویکرد ارزش افزوده‌ی اقتصادی محاسبه و سپس چگونگی تاثیر بازی‌های مدیران را بر ارزش شرکت ارایه می‌کنیم: شرکت X را در نظر بگیرید^{۱۷} که سرمایه‌ی به کار رفته در دارایی‌های^{۱۸} موجودش ۱۰۰ میلیون دلار است و فرضیات زیر وجود دارد:

۱- سود خالص بعد از مالیات ناشی از دارایی‌های موجود ۱۵ میلیون دلار است و نرخ بازده ۱۵٪ است که انتظار می‌رود در آینده نیز ادامه داشته باشد و هزینه‌ی سرمایه شرکت ۱۰ درصد است.

۲- در شروع هر یک از ۵ سال بعدی، انتظار می‌رود که شرکت ۱۰ میلیون دلار سرمایه‌گذاری جدید انجام دهد و سرمایه‌گذاری جدید ۱۵٪ بازدهی دارد و هزینه‌ی سرمایه همان ۱۰٪ است.

۳- بعد از ۵ سال، شرکت به سرمایه‌گذاری‌ها ادامه می‌دهد ولی سرمایه‌گذاری جدید، بازدهی بیش از ۱۰٪ ندارد این در حالی است که هزینه‌ی سرمایه نیز همان ۱۰ درصد است.

۴- همه‌ی دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها عمر نامحدود دارند، بنابراین دارایی‌های موجود و سرمایه‌گذاری‌ها در ابتدای هر یک از ۵ سال آینده، دارای بازدهی ۱۵ درصد تا بی‌نهایت سال و بدون رشد می‌باشند.

این شرکت با توجه به فرضیات چهارگانه‌ی فوق و با استفاده از رویکرد ارزش افزوده‌ی اقتصادی به صورت زیر ارزیابی می‌شود.

صورت‌های مالی تلفیقی

کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی به معاملاتی می‌انجامد که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی جداگانه‌ی هر یک را متاثر می‌کند

بهمن بنی‌مهد

صورت‌های مالی تلفیقی و محتوای اطلاعات حسابداری طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ ایران هرگاه یک واحد تجاری بر عملیات واحد تجاری دیگری کنترل داشته باشد، آن دو واحد به‌رغم شخصیت‌های قانونی جداگانه، به عنوان یک شخصیت حسابداری تلقی می‌شوند و صورت‌های



مقدمه

تهیه صورت‌های مالی تلفیقی چندی است که به موجب استانداردهای حسابداری الزامی گردیده است. تاکنون مقالاتی در زمینه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی منتشر شده است که صرفاً شامل مباحث نظری است و به چالش‌های عملی موجود در تهیه

صورت‌های مالی تلفیق می‌شود. از این‌رو، شرط اصلی تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در ایران وجود کنترل در روابط میان شرکت اصلی و شرکت فرعی است. در استاندارد مزبور کنترل نیز به صورت زیر تعریف می‌شود:

“کنترل عبارت است از توانایی هدایت سیاست‌های مالی و عملیاتی یک واحد تجاری به منظور کسب منافع اقتصادی از

صورت‌های مالی تلفیقی نمی‌پردازند. در این نوشتار ریشه‌ی دشواری‌ها و چالش‌های مرتبط با تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در کشور که احتمالاً مانع ایفای نقش آن در بهبود محتوای اطلاعات حسابداری می‌شود، شناسایی و بررسی می‌شود. آنچه در ادامه خواهد آمد، در حقیقت بیانگر تفاوت فاصله‌ی تاریخی و ژرفای عقب‌ماندگی ما در زمینه‌ی گزارشگری مالی تلفیقی است.

استانداردهای حسابداری الزامی است. صورت‌های مالی تلفیقی اطلاعات صورت‌های مالی جداگانه‌ی شرکت اصلی و شرکت‌های فرعی آن را بعد از انجام تعدیلات لازم به صورت یک شخصیت اقتصادی واحد نشان می‌دهد. صورت‌های مالی تلفیقی اثرات معاملات اشخاص وابسته بر کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را خنثی و تعدیل می‌نماید. مثلاً سود معاملات فی مابین اشخاص وابسته [شرکت‌های گروه] را حذف می‌نماید، یا اثرات معاملات ثبت نشده و به تاخیر افتاده در دفاتر هر یک از شرکت‌های گروه را جرح و تعدیل می‌نماید. در واقع، به این ترتیب صورت‌های مالی تلفیقی باعث بهبود کیفیت اطلاعات گزارشگری مالی می‌شود.

چالش‌ها و تضادهای مرتبط با صورت‌های مالی تلفیقی در ایران تهیهی صورت‌های مالی تلفیقی و استفاده از آن در ایران همواره به دلایل مختلف با مسائل و مشکلاتی روبه‌رو بوده است. این مسائل و مشکلات را می‌توان متوجه سیستم‌های ناکارآمد اطلاعات حسابداری، مشکلات آموزشی، عدم کارایی قوانین و عدم استقبال از صورت‌های مالی تلفیقی طبقه‌بندی کرد. در ذیل هر یک از این موارد بررسی می‌شود:

۱- سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت

سیستم‌های حسابداری و به‌طور کلی سیستم‌های اطلاعات مدیریت یکی از با اهمیت‌ترین موضوعاتی است که در تهیهی صورت‌های مالی تلفیقی باید مورد توجه جدی جامعه‌ی مدیران و حسابداران قرار گیرد. پیچیدگی روزافزون فعالیت‌های تجاری، رشد سریع فناوری، تغییرات سریع در روش انجام کارها، تغییرات قوانین و مقررات و سرانجام تحولات گسترده‌ای که در جهان روی می‌دهند، همه به ما هشدار می‌دهند که بدون داشتن سیستم‌های مجهز و مناسب اطلاعاتی هماهنگی با تحولات مزبور یا به بیان روشن‌تر توسعه و پیشرفت ممکن نیست. ما از پیشرفت‌هایی که در این زمینه در دنیا صورت گرفته است، بسیار عقب مانده‌ایم و با آن فاصله زیادی داریم. هنوز شرکت‌هایی که گل سرسبد صنعت کشور هستند از فقدان سیستم یکپارچه حسابداری در رنج‌اند. هنوز گزارش‌های میان دوره‌ای و پایان دوره این شرکت‌ها با تاخیر ارائه می‌گردد. فقدان سیستم‌های مناسب و یکپارچه برای محاسبه‌ی بهای تمام شده‌ی محصولات تولید شده هنوز هم بندهای گزارش حساب‌برسان این‌گونه شرکت‌ها را تشکیل می‌دهد.

در برخی موارد شرکت‌های مزبور به جای اصلاح بهبود اساسی در ۲۱ محتوای سیستم‌های حسابداری، آن سیستم‌ها را صرفاً از لحاظ

فعالیت‌های آن از طرفی معاملات انجام شده میان واحد تجاری اصلی و فرعی از جمله معاملات با اشخاص وابسته محسوب می‌شوند. تا آنجا که استاندارد حسابداری شماره ۱۲ ایران تأکید دارد که: "روابط اشخاص وابسته می‌تواند بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری اصلی و فرعی اثرگذار باشد، ممکن است اشخاص وابسته (نظیر شرکت‌های اصلی و فرعی) مبادرت به انجام معاملاتی کنند که بین اشخاص غیروابسته معمول نباشد. همچنین ممکن است شرایط و مبالغ معاملات بین اشخاص وابسته با شرایط و مبالغ مشابه بین اشخاص غیروابسته یکسان نباشد."

تجربه نشان می‌دهد که در دو دهه‌ی اخیر رشد معاملات با اشخاص وابسته در کشور، در بخش‌های مختلف اقتصاد قابل توجه بوده است. در این میان می‌توان به رشد عمودی شرکت‌ها در صنایع فولاد و خودروسازی و مبادلات روبه رشد میان شرکت‌های اصلی و فرعی آن صنایع اشاره کرد. شواهد بیانگر آن است که در مواقع کاهش سودآوری شرکت‌های اصلی به واسطه‌ی کنترلی که بر شرکت‌های فرعی دارند از طریق انجام معاملات با آنها یا تاخیر در انجام و ثبت معاملات به سود مورد نظر دست می‌یابند. این‌گونه معاملات باعث می‌شوند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی تنزل یابد، زیرا معاملات مزبور ممکن است براساس تمایلات جانبدارانه انجام شود. در نتیجه اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی نمی‌توانند ویژگی بی‌طرفی و بیان صادقانه را که هر دو از مولفه‌های ویژگی قابلیت اتکای اطلاعات صورت‌های مالی است داشته باشند. ممکن است معاملات اشخاص وابسته به صورت ظاهری، نمایشی و بدون محتوا باشند. بنابراین احتمالاً ویژگی رجحان محتوا بر شکل که از مولفه‌های قابلیت اتکا است، در این‌گونه معاملات رعایت نمی‌شود. سودی که بر اثر معاملات اشخاص وابسته به دست می‌آید، ممکن است از کیفیت برخوردار نباشد و تنها یک کمیت باشد. لذا احتمالاً دارای ارزش پیش‌بینی نیست و مربوط بودن اطلاعات را مورد تردید قرار می‌دهد. به علاوه به تاخیر انداختن معاملات اشخاص وابسته می‌تواند از مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری بکاهد.

خلاصه آن که کنترل شرکت اصلی بر شرکت فرعی ممکن است منجر به معاملاتی بین آنها شود که آن معاملات احتمالاً کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی جداگانه‌ی شرکت اصلی و شرکت فرعی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای رفع این مشکل و به عبارتی بهبود کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی، تهیهی صورت‌های مالی تلفیقی توسط شرکت اصلی براساس

شکل تغییر داده‌اند، و به قولی "رجحان شکل بر محتوا" درباره سیستم‌های حسابداری اعمال می‌گردد.

سیستم‌های ناکارآمد حسابداری در ایران مسائل و مشکلاتی را در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ایجاد می‌کنند از جمله آن که اکثر واحدهای تجاری اصلی و فرعی، قادر به ارائه اطلاعات صحیح و به موقع در رابطه با معاملات فی‌مابین نیستند. سیستم‌های اطلاعاتی واحدهای مزبور توانایی ارائه اطلاعات لازم در زمینه خرید و فروش بین شرکت‌های گروه را ندارند. مثلاً یک واحد تجاری اصلی یا فرعی قادر نیست تعیین کند که چه مقدار از موجودی انبار را از شرکت‌های گروه خریداری نموده یا این که چه میزان به شرکت‌های گروه فروش داشته است. سیستم‌های مزبور همچنین قادر به استخراج سود مستتر در موجودی‌های اولیه، کار در جریان ساخت و کالای ساخته شده نیستند. سیستم‌های حسابداری اکثر شرکت‌های اصلی و فرعی با سایر سیستم‌های عملیاتی نظیر سیستم فروش، انبار، تولید و نظایر آن ارتباطی ندارند. سیستم‌های حسابداری شرکت‌های اصلی و فرعی نیز با هم هیچ انطباق و اشتراکی ندارند. عدم انطباق سیستم‌های حسابداری شرکت‌های گروه یکی از دلایل تاخیر در ثبت معاملات بین شرکت‌های اصلی و فرعی است و این خود مغایرت‌هایی در حساب‌های آنها به وجود می‌آورد، به طوری که در برخی موارد مغایرت‌های مزبور در دفاتر طرفین تا سال‌ها ثبت نمی‌شوند و بلا تکلیف باقی می‌مانند.

بنابراین به نظر می‌رسد ایجاد سیستم‌های جامع اطلاعات مدیریت برای ارائه اطلاعات به موقع و صحیح جهت تهیه صورت‌های مالی تلفیقی امری اجتناب‌ناپذیر باشد.

۳- قوانین و مقررات

آموزشی ناشی از کیفیت نامناسب تدریس استاد و نه منابع بهره‌بخش برای تدریس توجه کرد. برخی استادانی که صورت‌های مالی تلفیقی را در دانشگاه‌ها درس می‌دهند با مشکلات تهیه آن در محیط ایران آشنا نیستند. حتی عده‌ای از تجربه‌ی عملی بی‌بهره هستند و تنها از لحاظ نظری بر موضوع تسلط دارند. در برخی از دانشکده‌های حسابداری مشاهده می‌شود که استاد، کتابی را معرفی نمی‌نماید و فقط از روی جزوات قدیمی تدریس می‌کند. در دانشکده‌هایی که صورت‌های مالی تلفیقی از روی منابع خارجی یا ترجمه‌های فارسی آنها تدریس می‌گردد، صرفاً تهیه صورت‌های مالی تلفیقی بر مبنای روش ارزش ویژه کامل که مورد نظر استانداردهای حسابداری است، آموزش داده می‌شود. در حالی که در ایران، برخلاف استانداردهای حسابداری، اکثر قریب به اتفاق شرکت‌های سرمایه‌گذار نه تنها از روش ارزش ویژه کامل استفاده نمی‌کنند بلکه تمایلی به استفاده از روش ارزش ویژه ناقص نیز ندارند. شرکت‌های مزبور به دلیل مقاصد مالیاتی صرفاً روش بهای تمام شده را در نگهداری حساب سرمایه‌گذاری در سهام استفاده می‌کنند. هر چند وجوه اشتراکی میان روش ارزش ویژه و بهای تمام شده در تهیه صورت‌های مالی تلفیقی وجود دارد، اما میان آنچه در دانشگاه آموزش داده می‌شود و آنچه در عمل وجود دارد، تناقض‌هایی مشاهده می‌گردد. مشکلات آموزشی که به آن اشاره شد باعث گردیده است که کم‌تر حسابداری مایل به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی با توجه به ضوابط باشد.

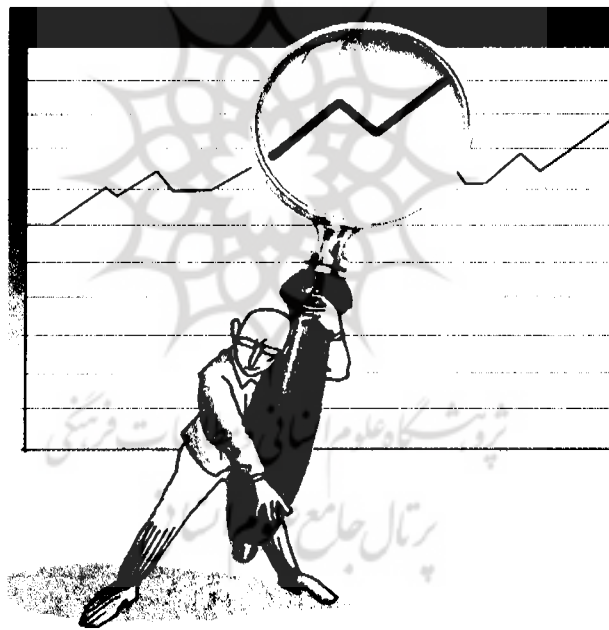
قوانین و مقررات در کشور ما مربوط به زمان گذشته است و در حال حاضر جوابگویی مسایل نیست. دفاتر روزنامه و کل که قوانین ما هنوز استفاده از آنها را الزامی می‌داند، مربوط به دوران گذشته حسابداری است و در زمان حاضر دیگر کاربردی ندارد. قانون تجارت در حال حاضر به دلیل تغییرات گسترده در مناسبات و روابط اقتصادی و اجتماعی کارایی و اثربخشی خود را از دست داده است. در سال‌های اخیر روابط تجاری از وضعیت معاملی فرد با فرد خارج شده و در قالب معاملات بین سازمان‌های تجاری و شرکت‌های بزرگ، تغییر یافته است و سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و تجارت الکترونیک موجودیت یافته‌اند. بنابراین، در حال حاضر قانون تجارت فعلی پاسخگویی مناسبات و روابط تجاری موجود نمی‌باشد. در ارتباط با صورت‌های مالی تلفیقی، در قانون تجارت به مباحث سهم اقلیت، سرقتی تلفیقی، ادغام، ترکیب و تحصیل اشاره نشده است. همچنین در قانون مزبور،

۲- آموزش
مشکل آموزش در رشته حسابداری، جدا از مشکلات آموزشی جامعه نیست و در واقع منبعت از آن است. اکثر قریب به اتفاق دانشجویان رشته حسابداری دیپلمه‌های غیر از رشته ریاضی هستند. این در حالی است که گفته می‌شود در حرفه حسابداری کسانی موفق هستند که دارای قوه استدلال و ریاضی قوی باشند. منظور این نیست که حتماً در ریاضیات فوق‌العاده باشند بلکه ضروری است توانایی فهم و درک روابط منطقی و ریاضی را داشته باشند. صورت‌های مالی تلفیقی که در سال آخر دوره کارشناسی تدریس می‌شود، آخرین درس حسابداری مالی است. دانشجویانی می‌توانند صورت‌های مالی تلفیقی را خوب فراگیرند که از پایه نسبتاً خوبی در سایر دروس حسابداری مالی و غیرمالی برخوردار باشند. از طرفی دیگر، باید به مشکلات

مالیات ارزش افزوده

با توجه به جو و قوانین جهانی حالا نوبت ایران است که برای دست یابی به مزایای مالیات ارزش افزوده هر چه سریع تر این نظام مالیاتی را طراحی و اجراء نماید

فرهاد حکیمی



البته کشورهای دیگر قاره‌ها نیز این نظام مالیاتی را راه‌اندازی نموده‌اند. از این میان برزیل، اروگوئه، مکزیک، آرژانتین، شیلی، سساحل عاج، آمریکا، استرالیا، الجزایر، مغرب، و تونس را می‌توان نام برد. ناگفته پیداست که در این زمینه موفقیت کشورها با هم متفاوت است. و بعضاً در اجرای طرح مالیات ارزش افزوده حتی با شکست مواجه گردیده‌اند.

سابقه‌ی مالیات ارزش افزوده در کشورهای آسیایی به حدود ۳۰ سال قبل و به اقدامات مسولین کشور کره باز می‌گردد. در آسیا کره به عنوان پیشرو این نظام مالیاتی، در ۱۹۷۷ توانست این مالیات را راه‌اندازی نمایند. بعد از آن، کشورهایی هم چون اندونزی ۱۹۸۵، تایوان ۱۹۸۶، فیلیپین ۱۹۸۸، تایلند و فیجی به این نظام روی آوردند.

به هر جهت هم اینک بیش از ۷۰ کشور جهان دارای نظام مالیات ارزش افزوده با کارایی‌های متفاوت هستند. به این تعداد و کیفیت اجرای آن نیز سال به سال افزوده می‌گردد. با توجه به جو و قوانین جهانی حالا نوبت کشورمان رسیده است تا برای دست‌یابی به مزایای مالیات ارزش افزوده، که متعاقباً پاره‌ای از آنها عرضه خواهد شد، این نظام مالیاتی را سریعاً طراحی و اجرا نماید.

تاریخچه

در سال‌های پس از جنگ دوم جهانی فردی آلمانی به نام قو- زیمنس جهت ایجاد درآمد برای دولت و نیز بازسازی کشور طرح مالیات ارزش افزوده را ارائه داد. اما این فرانسه بود که به عنوان اولین کشور، موفق گردید در ۱۹۵۴ نظام مالیات ارزش افزوده را راه‌اندازی نماید و تا ۱۹۸۶ این نظام مالیاتی را به صورت کامل به اجرا در آورد و تا سه مرحله‌ی خردفروشی بسط دهد.

به موازات اجرای این طرح در فرانسه، دیگر کشورهای عضو جامعه‌ی اروپا از فوائد این نظام مالیاتی آگاهی یافتند تا بدانجا که یکی از شرط‌های پیوستن به بازار مشترک اروپا را داشتن نظام مالیات ارزش افزوده در کشور داوطلب عضویت دانستند. لذا این نظام مالیاتی، ریشه و خاستگاه اروپایی است. به هر جهت پیرو این فعل و انفعالات کشورهای متعدد اروپایی یکی پس از دیگری به راه‌اندازی این نظام مالیاتی پرداختند در دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ کشورهای زیادی از اروپا به این نظام مالیاتی روی آوردند. از آن جمله هستند: دانمارک ۱۹۶۷، آلمان غربی ۱۹۶۸، لوکزامبورگ ۱۹۷۰، بلژیک ۱۹۷۱، ایرلند ۱۹۷۲، ایتالیا ۱۹۷۳ و انگلستان ۱۹۷۳.

تعاریف

مسالیات ارزش افزوده نوعی مسالیات غیرمستقیم مصرف «مالاً هزینه» است که به طور غیرانباشته به کلیدی مراحل تولید و توزیع خصوصی کالا و خدمات تعلق می‌گیرد. به عبارت دیگر مسالیات ارزش افزوده مالیاتی است که از تفاوت ارزش کالا و خدمات در مقاطع مبادله‌ی تا مصرف‌نهایی وضع می‌شود و توسط فروشنده‌ی هر مرحله محاسبه و با به حساب دولت واریز می‌گردد.

شناخت

برای تبیین این که اساساً از نقطه نظر مسالیات ارزش افزوده به چه چیزی ارزش افزوده گفته می‌شود به مثال زیر توجه فرمایید.

فرض کنید که در قسمتی از صحنه اقتصادی سه بخش به صورت زنجیره‌ای و یکی پس از دیگری به شکل کاملاً ساده‌ی زیر قرار گرفته‌اند:

پنبه‌چینی ← نخ رسی ← پارچه بافی
و نیز تولیدکننده‌ی پنبه به ازای هر ۱۰ کیلو پنبه از قرار هر کیلو ۱۰۰۰ واحد پولی جمعاً معادل ۱۰۰۰۰ واحد پولی دریافت نموده است و لذا صورت داده و ستاده‌ای مانند نمایشگر الف - ۱ خواهد داشت.

گفتنی است که تولید هر مرحله به مثابه مواد اولیه‌ی مرحله‌ی بعدی است و مواد دیگری افزوده نمی‌شود. صرفاً اقلام هزینه شامل دستمزد، اجاره و استهلاک می‌باشد.

در بخش نخ‌ریسی واضح است که فروش پنبه‌ی مرحله‌ی قبل به عنوان مواد اولیه‌ی مرحله‌ی نخ‌ریسی است. با فرض این که مواد دیگری وجود ندارد و محصول این مرحله به قیمت ۲۵۰۰۰ واحد پولی فروخته می‌شود صورت داده و ستاده‌ی این مرحله به شکل نمایشگر ب - ۱ است.

به همین قیاس در مرحله‌ی آخر با فرض فروش پارچه به قیمت ۴۵۰۰۰ واحد پولی توان جدول داده و ستاده‌ی بخش پارچه‌بافی را به شکل نمایشگر ج - ۱ بازنگاری نمود.

خوب اگر در شرایط اقتصادی مثلاً ما شما پرسیده شود که به کدام بخش از هر مرحله باید مالیات بار شود احتمالاً دو پاسخ وجود خواهد داشت: (۱) سود؛ یعنی هر مرحله باید مالیاتی متناسب با سود کسب شده‌اش بپردازد. (۲) فروش (مصرف): یعنی هر مرحله باید متناسب

نمایشگر ۱ - مثالی از ارزش افزوده

الف - ۱: ارزش افزوده‌ی پنبه‌چینی

دریافت‌ها		پرداخت‌ها	
مبلغ	شرح	مبلغ	شرح
۱۰۰۰۰	فروش پنبه	صفر	مواد اولیه
		۲۰۰۰	دستمزد
		۲۰۰۰	اجاره
		۱۰۰۰	هزینه استهلاک
		۲۰۰۰	سود
۱۰۰۰۰	جمع	۱۰۰۰۰	جمع

ب - ۱: ارزش افزوده‌ی نخ‌ریسی

دریافت‌ها		پرداخت‌ها	
مبلغ	شرح	مبلغ	شرح
۲۵۰۰۰	فروش نخ	۱۰۰۰۰	مواد اولیه (پنبه)
		۵۰۰۰	دستمزد
		۲۰۰۰	اجاره
		۲۰۰۰	هزینه استهلاک
		۵۰۰۰	سود
۲۵۰۰۰	جمع	۲۵۰۰۰	جمع

ج - ۱: ارزش افزوده‌ی پارچه‌بافی

دریافت‌ها		پرداخت‌ها	
مبلغ	شرح	مبلغ	شرح
۲۵۰۰۰	فروش پارچه	۲۵۰۰۰	خرید مواد اولیه (نخ)
		۵۰۰۰	دستمزد
		۲۰۰۰	اجاره
		۲۰۰۰	هزینه استهلاک
		۱۰۰۰۰	سود
۲۵۰۰۰	جمع	۲۵۰۰۰	جمع

با مواد مصرفی بخشی از پرداختی خود را به دولت به عنوان مالیات مصرف (خرده‌فروش) **retail sales tax** پرداخت نماید.

به هرحال پاسخ اول، مالیات مستقیم و پاسخ دوم، مالیات غیرمستقیم و هر دو متمایز از مالیات ارزش افزوده است. به عبارت دیگر در خصوص مالیات ارزش افزوده می‌توان با کمی تیزبینی متوجه شد که در بخش پرداخت‌ها غیر از مواد اولیه که خارج از موسسه تامین گردیده (داده) سایر اقلام شامل دستمزد، اجاره، هزینه‌ی استهلاک و سود، از داخل موسسه تامین گردیده است (درون‌داد). لذا در بحث مالیات ارزش افزوده کانون توجه صرفاً معطوف به این اقلام است و برآن بار می‌گردد. بنابراین ارزش افزوده‌ی بخش پنبه‌چینی معادل $10000 = 4000 + 2000 + 1000$ واحد پولی و بخش نخ‌ریسی معادل $15000 = 5000 + 3000 + 2000 + 5000$ واحد پولی و بخش پارچه‌بافی معادل $20000 = 10000 + 2000 + 3000 + 5000$ واحد پولی خواهد بود که با نرخ مالیاتی ۱۰٪، مالیات آنها به ترتیب ۱۰۰۰، ۱۵۰۰ و ۲۰۰۰ واحد پولی خواهد شد.

به هرحال به جای جمع کردن اقلام درون‌داد، راه دیگر برای محاسبه‌ی ارزش افزوده، محاسبه‌ی تفاضل داده و ستاده است. به بیان دیگر اگر داده‌ی موسسه مواد خریداری شده و ستاده‌اش فروش کالای باشد طبیعتاً تفاوت آنها همان اقلام درون‌داد خواهد بود. بنابراین ارزش افزوده در مرحله‌ی پنبه‌چینی برابر با $10000 - 10000 = 0$ ، در مرحله‌ی نخ‌ریسی معادل: $15000 - 10000 = 5000$ ، و در مرحله‌ی پارچه‌بافی برابر با $20000 - 25000 = -5000$ است که با نرخ مالیاتی ۱۰٪، مالیات آنها به ترتیب ۱۰۰۰، ۱۵۰۰، ۲۰۰۰ خواهد شد. این مالیات‌ها دقیقاً معادل ارقام محاسبه شده طبق روش درون‌داد می‌باشد.

البته روش‌های محاسبه‌ی مالیات ارزش افزوده متعاقباً عرضه خواهد شد. اما نکته‌ی مهم این است که این نوع مالیات نه تنها مالیات سود نیست بلکه سود بنگاه نیز یکی از اقلام است. بنابراین از این حیث متمایز با مالیات سود (عملکرد) است. توضیح این که مالیات عملکرد تنها بر سود یک دوره‌ی مالی وضع می‌گردد در حالی که مالیات ارزش افزوده بر هر معامله‌ای بار می‌شود. از طرف دیگر به‌رغم شباهت مالیات ارزش افزوده با مالیات فروش همان‌گونه که متعاقباً عرضه خواهد شد اولی صرفاً به تفاوت داده و ستاده بنگاه بار می‌شود، در حالی که دومی صرفاً بر ارزش معامله وضع می‌گردد. تفاوتی اساسی بین این دو وجود دارد. علاوه بر اینها دو تمایز عمده‌ی مالیات فروش و مالیات ارزش افزوده بحث انباشتگی و غیرانباشتگی این دو مالیات است. اصطلاحاً به مالیات فروش مالیات آبشاری نیز گفته می‌شود. بدین معنی که چون مالیات فروش صرفاً به‌قیمت فروش (فارغ از هرگونه محاسبه‌ی دیگری) بار می‌شود لذا بارها از ماخذ مالیات پرداختی مراحل قبل مالیات گرفته می‌شود که باعث انباشت مالیات می‌گردد و به شدت به‌قیمت محصول می‌افزاید. حال آن‌که در نظام مالیات ارزش افزوده، مالیات مراحل قبل از مبنای مالیات کسر می‌گردد و به مراتب مالیات متعادل‌تری که در پایان دقیقاً متناسب با قیمت خرده‌فروشی است حاصل می‌گردد و طبیعتاً افزایش قیمت متناسب‌تری را ایجاد می‌نماید. برای مثال مالیات فروش و مالیات ارزش افزوده‌ی مثال ما در نمایشگر ۲ محاسبه شده است (نرخ مالیات ۱۰٪ فرض است).

همان‌گونه که نمایشگر ۲ نشان می‌دهد در نهایت تفاوت روش اول

و دوم چیزی معادل ۸۰۰۰ واحد ($8000 = 4500 - 1250$) است که نشان می‌دهد مالیات طبق روش فروش در حدود سه‌برابر روش ارزش افزوده است. این نمونه‌ای از انباشت است.

حال با گذر از سطح خرده‌فروشی به سطح کلان می‌توان دریافت مجموع ارزش‌های افزوده‌ی یک جامعه برابر خواهد بود با ارزش کلیه‌ی معاملات منهای معاملات واسطه‌ای پیش از آنها با کمی دقت متوجه می‌شویم که مجموع ارزش‌های افزوده‌ی جامعه عبارت است از همگی مبالغی که تحت عناوینی نظیر حقوق نیروی کار، بهره‌ی پول، اجاره‌ی محل و استهلاک اموال، پرداخت می‌شود به علاوه‌ی مجموع سودهای افراد و بنگاه‌ها. همین عوامل در مجموع چیزی را به وجود می‌آورند که در اقتصاد به آن تولید ناخالص ملی گفته می‌شود. پس ارزش افزوده از سوی برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه‌ای، و از سوی دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی. با توجه به این برابری‌ها می‌توان فرمول زیر را عنوان کرد.

ارزش افزوده = کل معاملات - معاملات واسطه‌ای = قیمت فروش نهایی = تولید ناخالص ملی = هزینه «حقوق + بهره + اجاره + ... استهلاک + سود» که اگر مثلاً نرخ مالیاتی ۱۰٪ از تولید ناخالص ملی را به خزانه‌ی دولت واریز نمود.

محاسن و علل اخذ مالیات ارزش افزوده

محاسن و علل اخذ مالیات ارزش افزوده به قدری متنوع و حتی فرابخش و وسیع (خارج از نظام مالیاتی) است که ادعای فهرستی جامع و مانع از آنها به نظر غیرمعمول می‌رسد. مع‌هذا مواردی لازم و مهم به قرار زیر است.

۱- درآمد دولت

واقعیت امر این است که دولت‌ها مگر به علت درآمدزایی تمایلی به اخذ مالیات ندارند و اگر این بخش وجود نداشت شاید دولت‌ها از سایر خواص مالیات‌ها صرف‌نظر می‌کردند و به صورت دیگری دست به اقداماتی می‌زدند. مالیات ارزش افزوده نیز از این قاعده مستثنی نیست. نکته‌ی مهم، بحث لزوم و سهولت در محاسبه‌ی کارایی درآمدزایی این مالیات است. با کمی تعمق و با عنایت به مطالب بالا می‌توان گفت که با کسر کل معافیت آستانه (متعاقباً توضیح داده خواهد شد) از کل تولید ناخالصی ملی و با وضع نرخ مالیاتی (فرض بر آن است که یک نرخ وجود دارد) بر ما حاصل آن می‌تواند کل مالیات ارزش افزوده‌ی یک کشور در یک دوره مالی را به دست آورد. به سادگی با مقایسه این رقم با رقم واقعی وصولی نظام مالیاتی می‌توان به کسری وصولی پی برد و کارایی و نقایص آن را به لحاظ کمی برآورد نمود. نکته‌ی آخر این است که در مقابل این وصولی با آن میزان کارایی یا نقیصه چه میزان کل هزینه‌ی اخذ مالیات ارزش افزوده بوده؟ مثلاً آیا نسبت آنها ۱ به ۱۰ یا ۱ به ۱۰۰ است و نسبت به سنوات قبل چه روندی داشته است. که مجموع این شاخص‌ها دال بر کیفیت، کمیت و قابلیت نظام مالیاتی در بخش درآمدی مالیات ارزش افزوده می‌باشد.

۲- وجود سازوکار کنترل متقابل

در مالیات ارزش افزوده مودیان مالیاتی همانند زنجیره‌ای به یکدیگر پیوسته‌اند. اگر فرضاً یک مودی از این زنجیره اظهارنامه‌ی مالیاتی ندهد یا احياناً خلاف واقع اظهار نماید و حسابرسی نشود یا اگر حسابرسی شود ۲۵ اما پی به اشتباه برده نشود آنگاه این خاصیت کنترل متقابل است که

نمایشگر ۲ - مقایسه‌ی مالیات فروش و مالیات ارزش افزوده

الف - ۲: مالیات فروش (روش انباشته یا آبخاری)

فروشنده	خریدار	قیمت فروش	مالیات ۱۰٪	حجم پرداختی خریدار	مالیات
پنبه‌چینی	نخریسی	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰	۱۱۰۰۰	۱۰۰۰
نخریسی	پارچه‌بافی	۲۵۰۰۰	۲۵۰۰	۲۷۵۰۰	۲۵۰۰
پارچه‌بافی	مصرف‌کننده‌نهایی	۳۵۰۰۰	۳۵۰۰	۳۹۵۰۰	۸۰۰۰
جمع کل مالیات					۱۲۵۰۰

ب - ۲: مالیات ارزش افزوده

فروشنده	خریدار	قیمت فروش	مالیات ۱۰٪	حجم پرداخت خریدار	مالیات مرحله قبل	مالیات
پنبه‌چینی	نخریسی	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰	۱۱۰۰۰	—	۱۰۰۰
نخریسی	پارچه‌بافی	۲۵۰۰۰	۲۵۰۰	۲۷۵۰۰	۱۰۰۰	۱۵۰۰
پارچه‌بافی	مصرف‌کننده	۳۵۰۰۰	۳۵۰۰	۳۹۵۰۰	۲۵۰۰	۲۰۰۰
جمع کل مالیات						۲۵۰۰

۵- تحول در نظام مالیاتی

اساساً بسط و ترویج مالیات ارزش افزوده به خودی خود تحول نظام مالیاتی تلقی می‌شود. حال آن که خود این مالیات بر سایر مالیات‌ها به خصوص مالیات فروش و مالیات درآمد تأثیر مستقیم دارد. بنابراین منشا تحول مضاعف در نظام مالیاتی خواهد بود.

۶- اثر بر انگیزی مصرف

از آن جا که النهایه مالیات ارزش افزوده از مصرف‌کننده‌ی نهایی گرفته می‌شود لذا این نوع مالیات می‌تواند ابزاری جهت سمت و سو دادن به الگوی مصرف آحاد جامعه باشد که به واسطه‌ی آن می‌توان بخشی از مصرف را با بالا بردن نرخ مالیات تحریم نمود یا بخش دیگری مثل صادرات را با اعمال نرخ صفر یا معافیت تشویق کرد.

۷- اجتناب بودن یا نبودن

هنگام مالیات ستانی مستقیم احتمال اعمال نظر کارشناسی ماموران مالیاتی، تفسیر قانون، اعمال معافیت‌های مختلف حتی خارج از قانون مالیات‌های مستقیم و امثالهم وجود دارد. از طرف دیگر در مالیات‌های مستقیم، مخصوصاً مالیات فروش، معمولاً گروهی از کالاها مشمول مالیات می‌شوند. اما مالیات ارزش افزوده فراگیرتر است و جای اعمال نظر، تفسیر قانون، استثنا، معافیت و هرگونه شک و شبهه دیگر را از بین می‌برد.

۸- سهولت در فرود به فرار و ادعای بین‌المللی

گاهی یکی از شرط‌های ورود به قراردادهای جهانی داشتن نظام مالیات ارزش افزوده است. از آن جمله جامعه‌ی اروپا را می‌توان نام برد.

خودتمایی می‌کند و معلوم می‌سازد که اشتباهی در کار است، چه این که زنجیره‌های قبل و بعد از آن مودی با تسلیم اظهارنامه معلوم ساخته‌اند که میزان داده و ستاده چقدر بوده است و این اطلاعات از طریق یک شبکه‌ی مجهز رایانه‌ای قابل ردیابی است. بنابراین به راحتی می‌توان به اشتباه پی برد. علاوه بر نکته‌ی اخیر، اطلاعات مکتسبه از کنترل مستقیم قطعاً در قالب اطلاعاتی به حوزه‌های مالیاتی اعلام می‌گردد و می‌تواند قرینه‌ای بر صحت و سلامتی دفاتر و اسناد مودی یا نادرستی و بیماری آن باشد.

۳- سهولت کنترل و حسابرسی

با توجه به فرم‌بندی اخذ این مالیات در شکل کامل و نهایی خود و با توجه به توضیحات بند ۲، علی‌الخصوص اگر نظام تک نرخ‌ی رواج داشته باشد رسیدگی و حسابرسی مالیاتی مودیان در این روش بسیار آسان است و می‌توان با نیروی انسانی کم‌تر و کیفیت بالاتری تعداد بیش‌تری از اسناد و مدارک مودیان را رسیدگی نمود.

۴- توان پرداختی

مالیات ارزش افزوده یکی از ابزارهای کارآمد برای تشویق صادرات و ایجاد تراز پرداخت‌های بازرگانی است. بدین وسیله با اعمال نرخ‌های مالیاتی صفر یا حتی معافیت‌های مقرر، می‌توان صادرات را تشویق کرد و این بخش را تهییج نمود. سایر مالیات‌ها این انعطاف‌پذیری را ندارد. بدین مفهوم که با اعمال نرخ مالیاتی صفر می‌توان از صادرکننده مالیات نگرفت یا حتی با اعمال معافیت می‌توان مالیات‌های گرفته شده در مراحل قبل را به وی به عنوان بستن‌کاری برگرداند تا انگیزه‌ی مضاعفی برای صادرات به وجود آید.

هزینه‌های کیفیت

“هزینه کیفیت در برگیرنده‌ی همه‌ی هزینه‌های عملیاتی است که منطقی‌اً به ارتقا کیفیت محصولات و خدمات بنگاه‌ها می‌انجامد”

حسین کاظمی



هزینه‌های نارسایی ممکن است ناشی از عوامل درون سازمان یا برون سازمان باشد. هزینه‌های نارسایی درون سازمانی هزینه‌های کالاها یا خدمات با کیفیت پایین هستند که قبل از تحویل به مشتری کشف و شناسایی می‌گردند. مانند هزینه‌ی ضایعات، دوباره کاری و بازرسی مجدد. هزینه‌های نارسایی برون سازمان هزینه‌های قصور در کنترل کیفیت هستند که پس از ارسال کالا به مشتری یا آشکار می‌گردند. مانند برگشت محصول به دلیل مشکلات کیفیت، هزینه‌های ضمانت‌نامه و تعمیرات پس از فروش و هم چنین هزینه‌های واقع شده جهت رفع شکایت‌های مشتریان.

مطالعات انجام شده در خصوص ۲۷ هزینه‌های کیفیت نشان می‌دهد که در

می‌شوند. هزینه‌های برنامه‌های آموزشی مرتبط با تضمین کیفیت، طرح‌ریزی کیفیت، تحقیق و آزمون در قابلیت‌های کیفیت، برنامه‌ریزی برای اجرای اهداف کیفیت، تعمیر و نگهداری قطعات و تجهیزات با کیفیت بالا جهت بازرسی و هزینه‌های دایره‌ی کیفیت نمونه‌هایی از هزینه‌های پیش‌گیری است.

هزینه‌های ارزیابی برای نظارت و بازرسی محصولات یا خدمات پرداخت می‌شوند. هزینه‌ی بازرسی و آزمون مواد ورودی، بازرسی و آزمون در فرایند تولید، بازرسی و آزمون نهایی محصول، نظارت‌های کیفیتی در فرایند تولید، تحقیق و آزمون آزمایشگاهی نمونه‌هایی از هزینه‌های ارزیابی است.

هزینه‌های کیفیت^۱ در حقیقت هزینه‌های عملیات منطقی شناسایی و برطرف نمودن نارسایی‌های مواد، محصولات، خدمات یا فرآیندهای تولیدی است. به عبارت دیگر، هزینه‌های کیفیت جمع هزینه‌های (۱) سرمایه‌گذاری برای پیشگیری از عدم انطباق با شرایط مطلوب، (۲) ارزیابی یک محصول یا خدمت برای مطابقت با شرایط مطلوب، و (۳) نارسایی به دلیل مواجه شدن با شرایط نامطلوب می‌باشد.

هزینه‌های کیفیت به ۳ گروه طبقه‌بندی می‌شوند: (۱) هزینه‌های پیشگیری^۱، (۲) هزینه‌های ارزیابی^۲، (۳) هزینه‌های نارسایی^۳.

هزینه‌های پیشگیری برای جلوگیری از عیب و نقص در محصولات پرداخت

گزارش ۱ - گزارش عملکرد کیفیت سال مالی منتهی به ۱۳۰۹/۱۲/۲۹

انحراف مساعد(نامساعد)	هزینه‌های بودجه شده	هزینه‌های واقعی	هزینه‌های پیشگیری:
—	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	آموزش کیفیت
۱۰۰۰	۸۰۰۰۰	۷۹۰۰۰	مهندسی اطمینان از کیفیت
۱۰۰۰	۱۱۰۰۰۰	۱۰۹۰۰۰	جمع هزینه‌های پیشگیری
۹۰۰۰	۲۸۰۰۰	۱۹۰۰۰	هزینه‌های ارزیابی:
۵۰۰۰	۱۵۰۰۰	۱۰۰۰۰	بازرسی مواد
—	۲۵۰۰۰	۲۵۰۰۰	کنترل محصول
۱۴۰۰۰	۷۸۰۰۰	۶۳۰۰۰	کنترل فرایند
۲۰۰۰	۲۳۰۰۰	۲۰۰۰۰	جمع هزینه‌های ارزیابی
۲۵۰۰	۲۶۵۰۰	۲۴۰۰۰	هزینه‌های نارسایی داخلی:
۶۵۰۰	۸۰۵۰۰	۷۳۰۰۰	ضایعات
۱۰۰۰	۲۵۰۰۰	۲۲۰۰۰	دوباره‌کاری
(۲۰۰۰)	۲۰۰۰۰	۲۳۰۰۰	جمع هزینه‌های نارسایی داخلی
۲۵۰۰	۱۷۵۰۰	۱۵۰۰۰	هزینه‌های نارسایی خارجی:
۵۰۰	۶۲۵۰۰	۶۳۰۰۰	ثابت:
۲۱۰۰۰	۲۳۱۰۰۰	۲۱۰۰۰۰	شکایت‌های مشتریان
%۰/۷۲	%۱۱/۳۳	%۱۰/۶۲	متغیر:
			ضمانت‌نامه
			تعمیرات
			جمع هزینه‌های نارسایی خارجی
			جمع هزینه‌های کیفیت
			درصد بر مبنای فروش واقعی
			(فروش واقعی ۲۹۲۰۰۰۰ ریال)

گزارش ۲ - گزارش روند سالانه ی کیفیت سال مالی منتهی به ۱۳۰۹/۱۲/۲۹

انحراف مساعد(نامساعد)	هزینه‌های واقعی ۱۳×۸	هزینه‌های واقعی ۱۳×۹	هزینه‌های پیشگیری:
۶۰۰۰	۲۶۰۰۰	۳۰۰۰۰	آموزش کیفیت
۳۱۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۷۹۰۰۰	مهندسی اطمینان از کیفیت
۳۷۰۰۰	۱۵۶۰۰۰	۱۰۹۰۰۰	جمع هزینه‌های پیشگیری
۱۴۶۰۰	۲۳۶۰۰	۱۹۰۰۰	هزینه‌های ارزیابی:
۶۸۰۰	۱۶۸۰۰	۱۰۰۰۰	بازرسی مواد
۳۲۰۰	۳۹۲۰۰	۲۵۰۰۰	کنترل محصول
۲۵۶۰۰	۸۹۶۰۰	۶۳۰۰۰	کنترل فرایند
۸۰۰۰	۴۸۰۰۰	۴۰۰۰۰	جمع هزینه‌های ارزیابی
۶۰۰۰	۴۰۰۰۰	۳۳۰۰۰	هزینه‌های نارسایی داخلی:
۱۴۰۰۰	۸۸۰۰۰	۷۳۰۰۰	ضایعات
۹۰۰۰	۳۳۰۰۰	۲۳۰۰۰	دوباره‌کاری
(۱۰۰۰)	۲۳۰۰۰	۲۳۰۰۰	جمع هزینه‌های نارسایی داخلی
۱۴۰۰	۱۶۴۰۰	۱۵۰۰۰	هزینه‌های نارسایی خارجی:
۹۳۰۰	۷۲۳۰۰	۶۳۰۰۰	ثابت:
۹۶۰۰۰	۳۰۶۰۰۰	۲۱۰۰۰۰	شکایت‌های مشتریان
%۳/۲۹	%۱۲/۹۰	%۱۰/۶۲	متغیر:
			ضمانت‌نامه
			تعمیرات
			جمع هزینه‌های نارسایی خارجی
			جمع هزینه‌های کیفیت
			درصد بر مبنای فروش واقعی
			(فروش واقعی ۲۹۲۰۰۰۰ ریال)

گزارش ۳- گزارش عملکرد بلندمدت کیفیت سال مالی منتهی به ۱۳۰۹/۱۲/۲۹

انحراف مساعد(نامساعد)	هزینه‌های هدف	هزینه‌های واقعی	هزینه‌های پیشگیری:
(۱۶۰۰۰)	۱۲۰۰۰	۳۰۰۰۰	آموزش کیفیت
(۳۰۰۰۰)	۲۹۰۰۰	۷۹۰۰۰	مهندسی اطمینان از کیفیت
(۵۶۰۰۰)	۵۳۰۰۰	۱۰۹۰۰۰	جمع هزینه‌های پیشگیری
			هزینه‌های ارزیابی:
(۱۱۰۰۰)	۸۰۰۰	۱۹۰۰۰	بازرسی مواد
(۱۰۰۰۰)	—	۱۰۰۰۰	کنترل محصول
(۲۳۰۰۰)	۱۲۰۰۰	۲۵۰۰۰	کنترل فرایند
(۳۳۰۰۰)	۲۰۰۰۰	۶۳۰۰۰	جمع هزینه‌های ارزیابی
			هزینه‌های نارسایی داخلی:
(۳۰۰۰۰)	—	۳۰۰۰۰	ضایعات
(۳۳۰۰۰)	—	۳۳۰۰۰	دوباره‌کاری
(۷۳۰۰۰)	—	۷۳۰۰۰	جمع هزینه‌های نارسایی داخلی
			هزینه‌های نارسایی خارجی:
			ثابت:
(۲۳۰۰۰)	—	۲۳۰۰۰	شکایت‌های مشتریان
			متغیر:
(۲۳۰۰۰)	—	۲۳۰۰۰	ضمانت‌نامه
(۱۵۰۰۰)	—	۱۵۰۰۰	تعمیرات
(۶۳۰۰۰)	—	۶۳۰۰۰	جمع هزینه‌های نارسایی خارجی
(۲۳۷۰۰۰)	۷۳۰۰۰	۳۱۰۰۰۰	جمع هزینه‌های کیفیت
٪۸/۱۲	٪۲/۵	٪۱۰/۶۲	درصد بر مبنای فروش واقعی (فروش واقعی ۲۹۲۰۰۰۰ ریال)

جدول ۱

عنوان	دارای ارزش افزوده هستند	جزء هزینه‌های هدف منظور می‌شوند
هزینه‌های پیشگیری	بله	بله
هزینه‌های ارزیابی	بستگی دارد	بستگی دارد
هزینه‌های نارسایی داخلی	خیر	خیر
هزینه‌های نارسایی خارجی	خیر	خیر

مقابل رقبا.

(۴) سرمایه‌گذاری و انجام اقدامات اصلاحی برای رسیدن به شرایط استاندارد (شرایط هدف).
(۵) امکان بهبود تولید محصول.

مزایای شناسایی هزینه‌های کیفیت:

(۱) شناسایی محصول یا مراکز هزینه که موجب کاهش کیفیت هستند.
(۲) کمک به کاهش بهای تمام شده‌ی محصول.
(۳) ایجاد توان رقابتی بیش‌تر در

شرکت‌های آمریکایی این هزینه‌ها تقریباً ۲۰ تا ۳۰ درصد مبلغ فروش هستند. متخصصین کیفیت معتقدند برای تحویل سطح مطلوب کیفیت، هزینه‌های کیفیت باید ۲/۵ درصد مبلغ فروش باشد.

رویکرد مبتنی بر اصول به ...

تفسیری کم شمارتری (از تمام مراجع، نه تنها FASB) برای استانداردها به کار بسته خواهد شد. در این صورت نیاز به کاربرد قضاوت حرفه‌ای در انطباق با درونه و روح استانداردها افزایش خواهد یافت.

شرح و بسط اصول، با استفاده از چارچوب مفهومی

FASB برای شرح و بسط استانداردهای حسابداری موجود، از چارچوب مفهومی اش^{۲۸} استفاده کرده است. چارچوب مفهومی سلسله‌ای از بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی^{۲۹} است که بنیاد گزارشگری و حسابداری مالی ایالات متحد را به دست می‌دهند. هر بیانیه‌ی مفاهیم شامل دیباچه‌ای با توصیفی یکسان است.

"بیانیه‌های مفاهیم بر آن هستند تا اهداف^{۳۰} و مبانی^{۳۱} را عرضه کنند که شالوده‌ای برای شرح و بسط استانداردهای گزارشگری و حسابداری مالی خواهند بود. اهداف، آرمان‌ها و مقاصد^{۳۲} گزارشگری مالی را رقم می‌زنند. مبانی همان مفاهیم بنیادین^{۳۳} حسابداری مالی است - که رهنمودهایی را اولاً برای گزینش معاملات، رویدادها، و شرایطی که باید به حساب گرفته شود؛ ثانیاً، بازشناسی و اندازه‌گیری‌شان؛ و ثالثاً، ابزارهای خلاصه سازی و ابلاغ آنها به طرف‌های ذی‌نفع، به دست می‌دهند. این نوع مفاهیم به این دلیل جزء مبانی هستند که دیگر مفاهیم از آنها جاری می‌شوند و نیز مراجعه‌ی مکرر به آنها برای تقریر، تفسیر و کاربرد استانداردهای حسابداری و گزارشگری ضروری است."

اگر چه FASB از چارچوب مفهومی اش^{۳۰} برای شرح و بسط استانداردهای حسابداری استفاده کرده است اما این چارچوب تمام

افزارهای وابسته را برای حل و فصل مسایل حسابداری و گزارشگری به دست نداده است. دلیل برخی از این مسائل این است که جنبه‌های معینی از چارچوب مفهومی ناکامل، فاقد سازگاری درونی و مبهم‌اند. برای مثال:

● بیانیه‌ی مفاهیم شماره‌ی ۲ FASB، "ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری" رهنمود مفهومی لازم را برای بده‌بستان‌های بین و ویژگی‌های کیفی ربط‌پذیری و اتکاء‌پذیری و مقایسه‌پذیری و همسانی به دست نمی‌دهد.

● به دلیل ضرورت و رعایت سازگاری‌ها شاهدیم که در بیانیه‌ی مفاهیم شماره‌ی ۵، "بازشناسی و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی بنگاه‌های تجاری"، رهنمودهایش در برگیرنده‌ی توصیفی از عمل موجود در آن زمان است که شالوده‌ی مفهومی کمی را، در صورت وجود، برای واکافتن و حل و فصل موضوعات بحث‌انگیز بازشناسی و اندازه‌گیری به دست می‌دهد. بیانیه‌ی مفاهیم شماره ۵ ابزارهای بایسته‌ای را برای ارزیابی این پرسش به دست نمی‌دهد که آیا اقلام باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود و اگر چنین باشد، چه موقع (تا آن جا که به اندازه‌گیری‌های اولیه و بعدی مربوط است)، در چه سطحی از تجمیع، و چگونه.

● رهنمود بازشناسی درآمد که در بیانیه‌ی مفاهیم شماره ۵ آمده است از بعضی جهات با رهنمودهای دیگر عرصه‌های چارچوب مفهومی ناسازگار است؛ به ویژه با تعاریف دارایی‌ها و بدهی‌ها (و دیگر عناصر) در بیانیه‌ی مفاهیم شماره ۶، عناصر صورت‌های مالی. افزون بر این، تعاریف بیانیه‌ی مفاهیم شماره ۶، خود نیز روشنی و وضوح ندارند.

● چارچوب مفهومی در برگیرنده‌ی، چارچوبی برای شرح و بسط الزامات افشاگری نیست.

استانداردهای حسابداری که در آنها اصول با گستردگی بیش‌تری نسبت به استانداردهای حسابداری موجود به کار می‌رود به چارچوب مفهومی نیاز دارند که کامل، دارای سازگاری درونی^{۳۴} و روشن باشد. بنابراین هیات باید امکاناتی را به طرح بهبود چارچوب مفهومی اختصاص دهد. تاکنون هیات هیچ آینده‌نمایی را برای طرح بهبود چارچوب مفهومی شرح و بسط نداده است. هر چند به عنوان بخشی از چنین طرحی هیات انتظار دارد به موارد پیش گفته بپردازد.

هیات هم چنین انتظار دارد تا نیاز به چارچوب گزارشگری جامعی^{۳۵} همانند استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱ (تجدید نظر شده)، نمایش صورت‌های مالی، را بررسی کند. هدف اصلی این چارچوب گزارشگری به دست دادن رهنمودهایی برای موضوعاتی مانند ارزیابی‌های اهمیت، ارزیابی‌های تداوم فعالیت، قضاوت‌های حرفه‌ای، سیاست‌های حسابداری، همسانی و نمایش اطلاعات مقایسه‌ای است. هم چنین ممکن است در برگیرنده‌ی منظر درست و منصفانه برای غلبه بر شرایط فوق‌العاده نادری باشد که در آنها مدیریت نتیجه می‌گیرد که پیروی از الزام یکی از استانداردهای حسابداری چنان گمراه کننده خواهد بود که با اهداف حسابداری و گزارشگری مالی تضاد خواهد داشت. برخی معتقدند که چنین غلبه‌ای از آن رو ضرورت دارد که جوهر و ماهیت اقتصادی رویدادها و معاملات را در این شرایط روشن‌تر می‌نماید، حال آن که عده‌ای دیگر معتقدند که چنین غلبه‌ای اصول به کار رفته در استانداردها را صرف‌نظر از محدودیت‌های حاکم بر استفاده‌ی آن‌ها تضعیف می‌نماید.

استانداردهای حسابداری که حاوی شمار اندکی از استثنائات بر اصول، آن هم در صورت وجود باشد، به وضعیت‌های بیش‌تری می‌انجامد که در آنها رویدادها و معاملات یکسان به طور یکسان به حساب گرفته می‌شوند، و بدین سان مقایسه‌پذیری افزایش می‌یابد و سطح تفصیل و پیچیدگی برخاسته از استثنائات کاهش می‌یابد. هیات اقرار می‌کند که، به عنوان یک مسئله‌ی عملی، ممکن است حذف همه‌ی استثنائات دامنه و گذار امکان‌پذیر نباشد. به هر حال برای آن که جوهر و ماهیت اقتصادی معاملات و رویدادهای تحت پوشش استانداردها روشن‌تر رسانده شود، هیات معتقد است یکی از اهداف رویکرد مبتنی بر اصول باید حذف همه‌ی استثنائات کاربردی باشد. چون این استثنائات برای رسیدن به نتایج حسابداری دلخواه فراهم می‌شوند (برای مثال محدود کردن نوسان‌های سودهای گزارش شده که با کاربست اصول در استانداردها نتیجه خواهد داد) بنابراین ممکن است جوهره و ماهیت اقتصادی معاملات و رویدادهای زیر پوشش استاندارد را پنهان و تیره سازند.

رابرت تی اسپراس عضو پیشین هیات استانداردهای حسابداری مالی در نوشتاری با عنوان "تفسیر پیامدهای اقتصادی گزارشگری مالی: لولوی نوسان‌پذیری" به موردی ساختگی برای بازتاب نوسان‌پذیری واقعی سودها اشاره می‌کند.

"من تسلیم هستم... که کمیته‌سازی نتایج نوسان‌پذیر رویدادهای اقتصاد واقعی اصولاً دغدغه‌ی برای سیاست و راهبرد مدیریت است نه دغدغه‌ی استانداردهای حسابداری. تا اندازه‌ای که رویدادهای اقتصادی نوسان‌پذیر واقعاً رخ می‌دهند نتایج باید در صورت‌های

مالی بازتاب یابد. اگر درست باشد که نوسان‌ها بر قیمت‌های بازار اوراق بهادار و بهاگان سرمایه‌ی مرتبط اثر می‌گذارد آن‌گاه اهمیت ویژه‌ی دارد که حسابداری این نوسان‌پذیری را، جایی که واقعاً وجود دارد، به جای پنهان‌سازی، برملا کند. وگرنه، صورت‌های مالی نتایج ریسک‌هایی را که واقعاً بنگاه با آنها روبه‌رو است با دقت بازنمایی نمی‌کنند.

به نظر من، کم‌اثرترین برهانی که یک نفر می‌تواند به مخالفت با استاندارد ی پیشنهادی عرضه کند این است که اجرای آن ممکن است مدیران یا سرمایه‌گذاران را به گرفتن تصمیمات متفاوتی برانگیزد... بهترین برهان برای وجود اطلاعات مالی اتکاء‌پذیر برای اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران... کمک به آنها برای مقایسه کردن سرمایه‌گذاری‌های گزینه است. اگر پایایی یا نوسان‌پذیری نتایج مالی نکته‌ی مهمی برای برخی اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران باشد، بنابراین مهم‌ترین برهان این است که درجه‌ی پایایی یا نوسان‌پذیری باید در صورت‌های مالی با دقت بازتاب یابد" (اکونتینگ هورایزنز، مارچ ۱۹۸۷، صفحه‌ی ۸۸).

در این رابطه هیات نیاز دارد تا در برابر فشارهایی که برای وارد کردن استثنائات اعمال می‌شود ایستادگی نماید. دیگر دست‌اندرکاران فرایند گزارشگری و حسابداری مالی ایالات متحد شامل تهیه‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید پیامدهای کاربرد استانداردهای حسابداری با استثنائات کم‌شمارتر را، از جمله افزایش نوسان‌پذیری سودهای گزارش شده، بپذیرند.

رویدادهای اقتصادی و بازرگانی

رویکردی که به کاربرد گسترده‌تر اصول

در استانداردها در مقایسه با استانداردهای حسابداری موجود تاکید می‌کند نیاز به رهنمودهای اجرایی و تفسیری برای کاربرد استانداردهای را کاملاً کنار نمی‌گذارد. البته هیات معتقد است این رویکرد به‌طور معنی‌داری نیاز به این رهنمودها را فرو می‌کاهد، خصوصاً این که استثنائات و دیگر پیچیدگی‌ها باید به تدریج کنار گذاشته شود. افزون بر این هیات معتقد است اگر رهنمودها فقط بر موضوعات مهم استانداردها تمرکز کنند، آن‌گاه نیاز به کاربرد قضاوت حرفه‌ای در انطباق با درونه و روح استانداردها نسبت به وضعیت‌های دیگر مانند وضعیت‌های خاص هستارها و صنایع، افزایش می‌یابد.

اهمیت قضاوت حرفه‌ای در کاربرد استانداردهای حسابداری، در مخالفت با بیانیه‌ی شماره ۶۶ FASB، حسابداری فروش املاک و مستغلات،^۳ به شرح ذیل تصریح شده است:

"آقای والترز اصولاً به این دلیل با صدور این بیانیه مخالفت می‌کند که وی به الحاق این قواعد پیچیده، خشک، تفصیلی به استانداردهای حسابداری اعتراض دارد. صرف‌نظر از ارزش مفهومی این قواعد، که دست‌کم بحث‌انگیز است وی معتقد است هیات باید در باره‌ی سطح بیان شده در بندهای ۳ و ۴ این بیانیه تمرکز کند. وی معتقد است حرفه‌ی حسابداری می‌تواند به اعضایش با عرضه‌ی رهنمودهای خاص‌تر برای کاربرد استانداردها در زمینه‌های خاص خدمت کند، اما چنین رهنمودهای تفصیلی و اختیارمندی نباید هم‌شان استانداردهای حسابداری جلوه داده شود. انجام این کار استانداردهای حسابداری را بی‌ارزش می‌کند و آوازه و اثربخشی حرفه‌ی حسابداری را بی‌حد و حصر بی‌ارزش

خواهد کرد، حرفه‌ای که قدرت و هدفش از کاربرد اهداف و استانداردهای فراگیر در شرایط خاص، با اعمال قضاوت حرفه‌ای و بی‌طرفی سرچشمه می‌گیرد. قضاوت صفت بارز یک حرفه‌ی راستین است.

کاربرد کم‌تر رهنمودهای اجرایی و تفسیری به استانداردهای حسابداری، مضامین عمده‌ای را برای همه‌ی دست‌اندرکاران فرایند گزارشگری و حسابداری ایالات متحد به دنبال دارد که در زیر دربارهی آن بحث می‌شود.

بدین منظور، هیات نیاز خواهد داشت تا رهنمودهای بسنده‌ای را برای شناسایی وضعیت‌هایی ایجاد کند که در آنها رهنمودهای اجرایی و تفسیری مناسب باشند و در برابر فشارهایی ایستادگی نماید که برای تهیه‌ی رهنمودهایی در سایر وضعیت‌ها وارد می‌آید. در این رابطه ایجاد تغییراتی در نقش‌ها، ترکیب و فرایندهای دیگر ارکان‌های استانداردگذار همانند IITF و AcSEC ضروری است تا اطمینان به دست‌آید که ۱- از رهنمودهای یکسان (یا همانند) پس از صدور استانداردها استفاده می‌شود؛ ۲- رهنمودهای تهیه شده با نیت و روح استانداردها سازگارند.

تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حساب‌برسان در شرایط بیش‌تری به اعمال قضاوت حرفه‌ای نیاز دارند، در حالی که SEC، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی باید پیامدهای اعمال قضاوت حرفه‌ای از جمله واگرایی در عمل را بپذیرند. نگرانی از اقدامات تحمیلی SEC و دیگر مسائل عمده و مربوط به‌طور بالقوه، در بیش‌تر شرایط بر میزان تمایل تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حساب‌برسان برای اعمال قضاوت حرفه‌ای تأثیر می‌گذارد. توان SEC برای پرداختن به این نگرانی‌ها جهت عملی

شدن رویکرد مبتنی بر اصول حیاتی خواهد بود.

مزایا و بهائگان

هیات اعتراف می‌کند که اگر رویکرد مبتنی بر اصول پذیرفته شود، در آن صورت برخی هزینه‌ها تحمیل می‌شود. برای مثال رویکرد بحث شده در این پیشنهادنامه می‌تواند به وضعیت‌هایی بینجامد که قضاوت‌های حرفه‌ای، حتی در صورتی که صادقانه باشد، تفسیرهای متفاوت از رویدادها و معاملات مشابه را به وجود آورد، که در این صورت نیز نگرانی از مقایسه‌پذیری افزایش می‌یابد. در پاسخ، امکان دارد که در نبود رهنمودهای بیش‌تر FASB و دیگران که منابع مورد نیاز را در اختیار دارند رهنمودهای اجرایی و تفسیری را شرح و بسط دهند. در این صورت واقعیت وجودی ارکان‌های استانداردگذاری لوث می‌شود و رهنمودهای مربوط بدون فرایند مردم‌سالاری FASB شرح و بسط می‌یابند. افزون بر این، رویکرد مورد بحث در این پیشنهادنامه می‌تواند به سوءاستفاده بینجامد. حال آن که اگر اصول نهفته در استانداردهای حسابداری به درستی اعمال شود باز هم با نیت و روح استانداردها سازگار است. این نوع و دیگر وضعیت‌های مشابه، مشکلاتی را برای SEC و دیگر دست‌اندرکاران آمریکا برای تعدیل و تغییر فرایند گزارشگری و حسابداری مالی به رویکرد مبتنی بر اصول ایجاد می‌کند.

به هر حال هیات یادآوری می‌کند که فهم و اجرای استانداردهای حسابداری که در آنها اصول بسیار گسترده‌تر از استانداردهای کنونی به کار رفته است آسان‌تر است. افزون بر این، افزایش استفاده از قضاوت حرفه‌ای در کاربرد استانداردها باید با وضوح بیش‌تری ماهیت اقتصادی رویدادها و معاملات زیر پوشش استانداردها را بیان

کند؛ برای مثال با کاهش میزان مهندسی و حسابداری مالی برای ساختاربینی معاملات در محدوده‌ی قواعد خاص‌تر. هم چنین اگر استثنائات اندکی بر اصول در استانداردها (در صورت وجود) بر اصول وجود داشته باشد، مقایسه‌پذیری افزایش می‌یابد. در ضمن تهیه‌ی رهنمودهای اجرایی و تفسیری در میان دستورالعمل‌های وضع شده توسط هیات کماکان ادامه می‌یابد. (البته در مواردی که موضوعات موثر بر رویدادها و معاملات زیر پوشش استاندارد، با اهمیت باشند.)

برای برقراری تعادل، هیات معتقد است اگر سایر دست‌اندرکاران فرایند گزارشگری و حسابداری مالی تغییرات لازم را طبق رویکرد مبتنی بر اصول انجام دهند آن‌گاه مزایای پذیرفتن آن بیش از بهائانش است. برآیند ناشی از تدوین استانداردهای حسابداری پرکیفیت، که باعث بهبود شفافیت اطلاعات مالی می‌شود لازمی کارکرد کارای اقتصاد است. هم چنین برای این که درجه‌ی تفصیل و خاص بودن استانداردها کم‌تر باشد باید به مسائل محیط اقتصادی و مالی رو به تغییر که در آن شرکت‌ها فعالیت می‌کنند واکنش بیش‌تری نشان دهند. از آنجا که رویکرد مبتنی بر اصول همانند رویکرد مورد استفاده در شرح بسط استانداردهای حسابداری بسین‌المللی (IAS) و استانداردهای حسابداری دیگر کشورهای توسعه یافته است بنابراین پذیرفتن چنین رویکردی می‌تواند زمینه‌ی هم‌گرایی کارهای FASB با IASB و دیگر استانداردها را برای شرح و بسط استانداردهای حسابداری مشترک و پرکیفیت آسان نماید.

درخواست اظهارنظرها و پیشنهادها هیات معتقد است رویکردی که با وضوح بیش‌تری بر اصول در استانداردهای

- 16- application exceptions
- 17- transition exceptions
- 18- Emerging Issues Task Force
- 19- Accounting Standards Executive Committee
- 20- Derivatives Implementation Group
- 21- SEC registrants
- 22- Generally Accepted Accounting Principles
- 23- International Accounting Standards
- 24- International Accounting Standards Board
- 25- International Financial Reporting Standards
- 26- accounting concepts
- 27- underlying principle
- 28- conceptual framework
- 29- Financial Accounting Concepts Statements
- 30- Objectives
- 31- Fundamentals
- 32- Goals and Purposes
- 33- Underlying Concepts
- 34- internally consistent
- 35- overall reporting framework

اطلاعات مالی قادر به تعدیل و تغییر به رویکرد مبتنی بر اصول در استانداردگذاری ایالات متحد هستند؟ اگر نباشند چه کار باید کرد و چه کسی باید این کار را انجام دهد؟

۵- مزایا و بهایگان پذیرفتن رویکرد مبتنی بر اصول در استانداردگذاری ایالات متحد چیست؟ چگونه می توان این مزایا و بهایگان را کمی ساخت؟

۶- هیات باید به چه عوامل دیگری در ارزیابی میزان پذیرفتن رویکرد مبتنی بر اصول در استانداردگذاری ایالات متحد توجه کند؟

پانوش

- 1- AICPA, Principles-Based Approach To Standard Setting, www.FASB/ORG
- 2- Financial Accounting Standards Board
- 3- Association For Investment Management and Research
- 4- allocation of resources
- 5- rule-driven
- 6- financial and Accounting engineering

۷- بسیاری مسائل می توان به موقعیت هایی در ساختارهای پیچیده یا مجموعه ای از معاملات (در بعضی موارد معامله با چندین شخص) اشاره نمود که برای دستیابی به نتایج حسابداری دلخواه ایجاد می گردد. همانند حذف دارایی از ترازنامه هنگامی که منافع اقتصادی دارایی به طور کامل از دست نرفته به قصد توصیف مجدد دارایی ها یا بهبود جریان های نقدی عملیات.

- 8- Security and Exchange Commission
- 9- detailed rules
- 10- broad principle
- 11- rule-based accounting
- 12- demand-driven
- 13- exceptions to the principles
- 14- scope exceptions
- 15- desired accounting results

حسابداری تاکید نماید، برای بهبود کیفیت و شفافیت گزارشگری و حسابداری مالی ایالات متحد ضروری است. اما به جهت این که پذیرش این رویکرد تغییراتی را در فرایندها و رفتارهای مهمی دست اندرکاران فرایند گزارشگری و حسابداری مالی ایالات متحد ایجاد خواهد کرد بنابراین ضروری است هیات قبل از این که میزان ابتکاراتی را تعیین کند که باید در پذیرش آن رویکرد، از جمله بهبود چارچوب مفهومی اش، به کاربندد. هیات خواستار اظهار نظر درباره ی پیشنهادنامه اش برای پذیرفتن رویکرد مبتنی بر اصول در استانداردگذاری ایالات متحد خصوصاً در مورد مسائل ذیل می باشد. اظهار نظرهای پاسخ دهندگان در صورتی سودمند خواهد بود که دلایل اتخاذ این موضوع را بیان کند. به هر حال به پاسخ دهندگان توصیه می شود تا علاوه بر موارد ذیل به موضوعاتی پردازند که معتقدند هیات باید به آنها توجه نماید.

۱- آیا شما از رویکرد مبتنی بر اصول برای استانداردگذاری ایالات متحد حمایت می کنید؟ آیا این رویکرد موجب بهبود کیفیت و شفافیت گزارشگری و حسابداری مالی می شود؟

۲- آیا هیات باید چارچوب گزارشگری جامع ای را مشابه IAS.1 شرح و بسط دهد و اگر این گونه باشد آیا آن چارچوب باید شامل برتری منظر درست و منصفانه باشد؟

۳- در چه شرایطی باید رهنمودهای اجرایی و تفسیری تحت رویکرد مبتنی بر اصول برای استانداردگذاری ایالات متحد تهیه شود؟ آیا هیات به عنوان استانداردگذار اصلی مسئول تهیه این رهنمودها است؟

۴- آیا تهیه کنندگان صورت های مالی، حسابرسان، SEC، سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر استفاده کنندگان

تسلیت

آقای مهدی اتحادیه

بدین وسیله درگذشت پدر بزرگوارتان را تسلیت می گویم. بقای عمر شما و بازماندگان را آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران
مرکز آموزش حسابداران خبره

بودجه‌بندی راهبردی

کاربرد هم‌افزایی برای حفظ ذخیره‌ی بودجه

برای حفظ ذخیره‌ی بودجه دایره، مدیر بخش خدمات در خرید ترموکوپل، بازنگری نمود. او مشاهده کرد که در گذشته، دایره مقادیر زیادی سیم، بدون توجه به الگوی مصرف آنها انبار کرده است. وی متوجه شد که ترموکوپل فقط در فصل تابستان مصرف زیادی در آزمایش موتور داشت. علاوه بر این واحدی که تقاضای آزمایش می‌نمود، از قبل این قطعات را خریداری می‌کرد. بنابراین خرید این قطعات متوقف شد. احتمالاً بیش‌ترین صرفه‌جویی، ناشی از تغییر در نحوه‌ی خرید تجهیزات اخذ اطلاعات بود. بخش آزمایش این تجهیزات را برای دایره مشتری که تقاضای آزمایش خاصی را داشت می‌خرید. این تجهیزات سپس به دایره مشتری منتقل و در آنجا نگهداری می‌شد. این تجهیزات عموماً فقط یک بار که آزمایش خاصی نیاز بود استفاده می‌شد. دایره‌ی مشتری هم چنین باید تجهیزات را درجه‌بندی می‌کرد، اما درجه‌بندی اغلب دقیق نبود و نتایج آزمایش تردیدآمیز بود.

برای کاهش ضایعات ناشی از خرید موردی تجهیزات، مدیر دایره، محلی را برای نگهداری تجهیزات ایجاد کرد و از آن پس تجهیزات به جای یک یا چند بار استفاده می‌شد. یکی دیگر از مزایای این اقدام این بود که بخش آزمایش تجهیزات را نگهداری می‌کرد و بنابراین درجه‌بندی، با دقت بیش‌تری انجام می‌شد. این کار علاوه بر کاهش هزینه‌ها، باعث بهبود کیفیت خدمات بخش آزمایش شد.

حذف عملیات تکراری

زمانی که مدیران در الگوهای مخارج بازنگری می‌کردند، متوجه شدند که یک عملیات پرهزینه، توسط دو بخش انجام می‌شود. به محض شناسایی این کارهای تکراری، آن عملیات فقط توسط بخش اصلی انجام و از وظایف سایر بخش‌ها حذف می‌شد. در طول دو سال سه‌بار بخش خدمات مخارجش را ۱۰٪ کاهش داد. البته کاهش از ذخیره‌ی بخش‌ها صورت می‌گرفت، بدون این که کارکنان کاهش داده شوند یا به محصول یا پروژه‌ای خاتمه داده شود. روحیه‌ی کارکنان در این دوره بسیار بالا بود.

نقاط قوت بودجه‌بندی راهبردی

سهولت اجرا

برخلاف بودجه‌بندی مبتنی بر صفر، در بودجه‌بندی راهبردی نیازی نیست که مدیران فعالیت‌ها را درجه‌بندی یا مخارج جاری را توجیه کنند تا خلاصی درون بودجه حذف گردد. در مقابل، بودجه‌بندی راهبردی فرض می‌کند که بودجه حاوی مقادیر با اهمیت خلاصی است و می‌توان آن را به نصف کاهش داد، بی این که به ستاده‌ی هر دایره لطمه وارد شود. برای بخش‌هایی که مقدار

بسیار کم یا هیچ خلاصی‌ای ندارند، ذخیره‌ی بودجه‌ای که ایجاد شده است باعث اطمینان خاطر برای خودشان و کل سازمان می‌شود. بخش‌هایی که نیاز به وجوه بیش‌تری دارند زمانی که نیازشان را با سایر بخش‌ها در میان گذاشتند و توافق حاصل شد، می‌توانند از ذخیره‌ی بودجه برداشت نمایند.

علاوه بر این، به محض این که مدیریت، ایجاد تغییر در سازمان را تشخیص داد، پیاده‌سازی و اجرای بودجه‌بندی راهبردی نسبتاً بسیار سریع است، در حالی که پیاده‌سازی و اجرای بودجه‌بندی مبتنی بر صفر بسیار زمان‌بر است. در بودجه‌بندی راهبردی دیگر نیازی نیست که خلاصی بودجه هر بخش را برآورد کنیم، چرا که بودجه‌ی تمام بخش‌ها نصف می‌شود.

افزایش ارتباط بین بخش‌ها

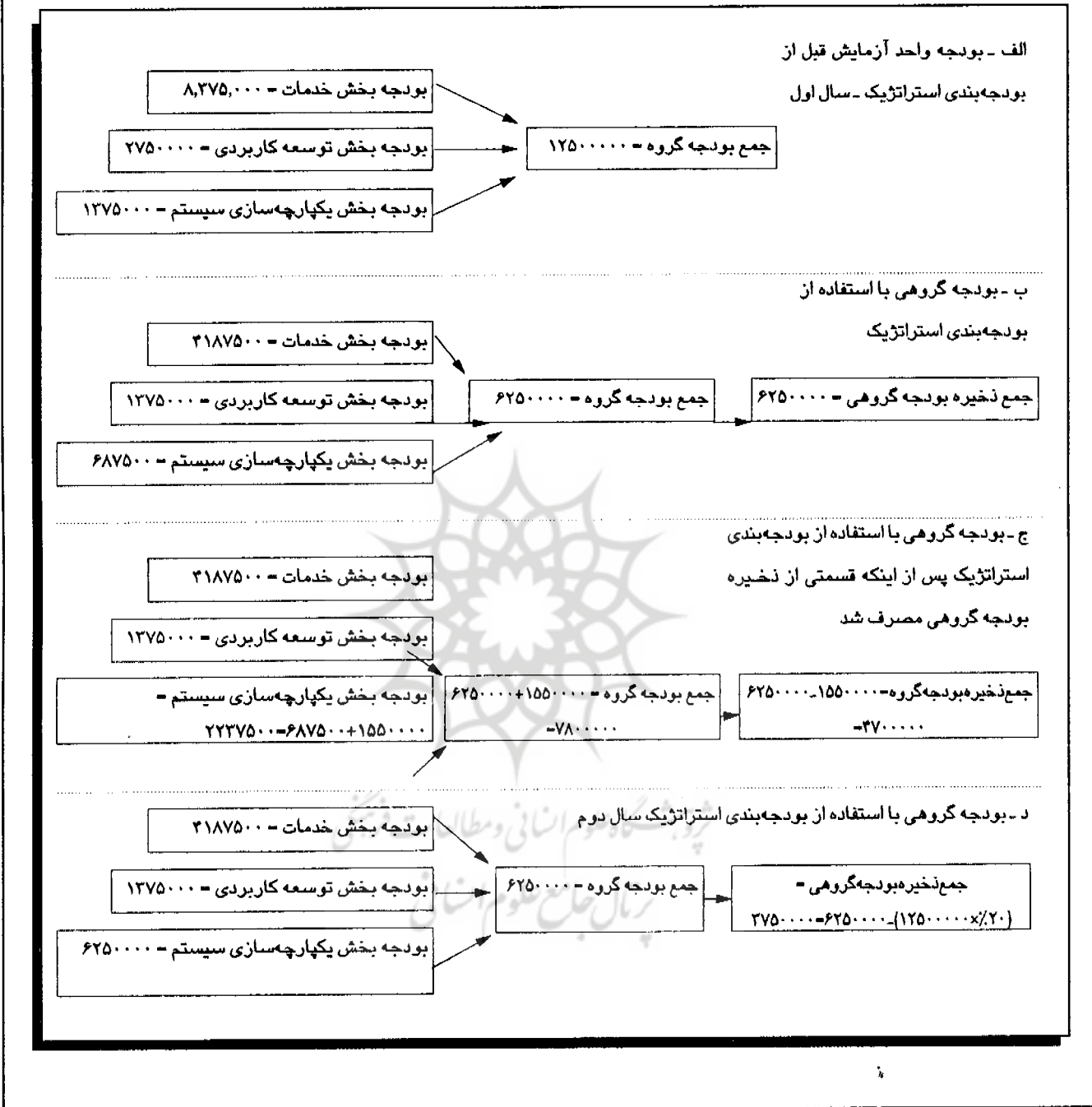
بر اساس یافته‌های ژوزف فیشر^{۲۱}، جیمز فردریکسون^{۲۲} و شون پفر^{۲۳} (۲۰۰۰) زمانی که اطلاعات در سایر بخش‌های سازمان در دسترس مدیران باشد، آنها تمایل بیش‌تری به کمک و تامین نیاز آن بخش‌ها دارند. زمانی که از سرپرستان بخش‌ها خواسته می‌شود تا دلایل نیاز به انجام مخارج بیش‌تر را با سایر سرپرستان در میان بگذارند، مطمئناً این امر باعث افزایش همکاری بین بخش‌ها می‌شود. علاوه بر این، چنین رویه‌ای منتقل کننده‌ی پیام ظرفیتی است که انجام هرگونه هزینه‌ای از محل ذخیره‌ی بودجه باید معتبر و مستند باشد.

کاهش سطح مخارجی کل

در بسیاری از سازمان‌ها، مدیران برای مخارجی که بیش از بودجه انجام می‌دهند باید پاسخگو باشند. به همین دلیل مدیران تمایل دارند که نیازهای خود را بیش از واقع برآورد کنند و کل مبلغ بودجه را خرج کنند، حتی اگر مبلغ مازاد در پایان سال به شرکت قابل استرداد باشد. کشف خلاصی بودجه‌ای اگر غیرممکن نباشد بسیار مشکل است. در بودجه‌بندی راهبردی مدیران تشویق می‌شوند که تنها نیمی از بودجه را خرج کنند و فقط زمانی اجازه‌ی استفاده از ذخیره‌ی بودجه را دارند که بتوانند با بررسی دقیق و موثکافانه، در برابر سایر مدیران که برای دسترسی به همان ذخیره بودجه رقابت می‌کنند، دلایل قابل قبول ارائه کنند. در صورت استفاده از این روش، میزان واقعی خلاصی بودجه شناسایی می‌شود، بدون این که بخش‌هایی که حداقل با هیچ مقدار خلاصی بودجه ندارند، در تنگنا قرار گیرند. در واقع، در این مورد کاوی، یک دایره دو برابر مقدار بودجه‌ی اولیه وجوه دریافت کرد تا در هزینه‌ها صرفه‌جویی بیش‌تری شود.

اطمینان از درستی ستاده‌ها

خطری که در بعضی از برنامه‌های کاهش هزینه‌ها همیشه



بخش هایی که تقاضای وجوه اضافی کرده اند، آگاهی کامل می یابند. مدیرانی که خواهان وجوه غیر ضروری هستند با توجه به حساسیتی که مدیران بخش های دیگر دارند، تمایلی به طرح چنین درخواستی ندارند. در مقابل مدیرانی که برای اهداف موجه شرکت نیاز به وجوه اضافی دارند باید احساس کنند که دیگران خوب توجه می شوند و خواسته شان منطقی است. در واقع در بودجه بندی راهبردی برخی از بخش ها در سازمان با وجوهی بیش

وجود دارد، کاهش کیفیت یا میزان محصولات یا خدمات در نتیجهی کاهش بودجه است. بودجه بندی راهبردی قادر است هزینه ها را فقط در مکان هایی کاهش دهد که خلاصی زیاد وجود دارد و آنجا که نیاز به وجوه بیش تر برای دستیابی به اهداف شرکت لازم است، وجوه اضافی تخصیص داده می شود. به دلیل این که هر برداشتی از ذخیره ی بودجه باید با مشورت مدیران سایر بخش ها باشد، مدیران از اهداف کلی سایر

$$r = \frac{\text{NOPAT}}{\text{Capital}} = \frac{14/8}{90} = \%16/44$$

جدول ۳-

سرمایه به کار رفته در دارائی های موجود (سرمایه فعلی)	-	۹۰
EVA ناشی از دارایی های موجود	-	۵۸
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۱	-	۵
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۲	-	۴/۵۵
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۳	-	۴/۱۳
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۴	-	۳/۷۶
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۵	-	۳/۳۲
ارزش شرکت	-	۱۶۸/۸۵

جدول ۴-

سرمایه به کار رفته در دارائی های موجود (سرمایه فعلی)	-	۱۰۰
EVA ناشی از دارایی های موجود	-	۶۰
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۱	-	۲
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۲	-	۱/۸۲
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۳	-	۱/۶۵
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۴	-	۱/۵۰
ارزش فعلی EVA های ناشی از سرمایه گذاری جدید سال ۵	-	۱/۳۷
ارزش شرکت	-	۱۶۸/۳۳

شرکت). در ادامه به سه نوع بازی که مدیران می توانند انجام دهند اشاره می کنیم.

اجزای ارزش افزوده اقتصادی توزیع مجدد می گردد ارزش شرکت ثابت می ماند (به جدول ۲ نگاه کنید) و زمانی که عملکرد مدیران بر مبنای ارزش افزوده اقتصادی قضاوت شود آنها قویاً تشویق خواهند شد که سرمایه را در محاسبات ارزش افزوده اقتصادی به حداقل برسانند (دامودارن، ۲۰۰۲). [به عبارتی پروژه های کوچک تر با بازدهی بالاتر را بر پروژه های بزرگ تر با بازدهی کم تر ترجیح خواهند داد. در واقع به جای استفاده از شاخص ارزش فعلی خالص ارزش افزوده های اقتصادی در ارزیابی پروژه های سرمایه گذاری که مستقیماً با حداکثر کردن ثروت سهامداران ارتباط دارد، از شاخص های دیگر هم چون نرخ بازدهی داخلی استفاده خواهند کرد.]

با مقایسه جدول ۲ با جدول ۱ مشخص می شود که با وجود افزایش ارزش افزوده اقتصادی ارزش شرکت ثابت مانده است. برخی از اقدامات اثر نمایشی^{۲۱} روی سرمایه دارد که نه تنها ارزش ایجاد نمی کنند بلکه تخریب کننده ارزش نیز است. برای مثال، مدیران شرکت ها می توانند به جای خرید دارایی ها آنها را اجاره

بازی سرمایه ی به کار گرفته شده^{۲۰} در معادله ی ارزش شرکت، هم سرمایه ی به کار گرفته شده و هم ارزش فعلی ارزش افزوده های اقتصادی این سرمایه گذاری ها، به میزان سرمایه حساس هستند. اگر سرمایه به کار رفته در دارایی های موجود کاهش یابد و درآمدهای عملیاتی ثابت بماند، اولین عنصر معادله ی ارزش شرکت، یعنی سرمایه، کاهش می یابد. ولی ارزش فعلی ارزش افزوده های اقتصادی، متناسب با این کاهش، افزایش یابد. برای تشریح این مساله فرض کنید که سرمایه ی فعلی شرکت X به نصف (۵۰) کاهش یابد و درآمدهای عملیاتی هم چنان ۱۵ میلیون دلار باقی بماند. در این صورت بازدهی سرمایه گذاری دارایی های موجود به ۳۰٪ افزایش می یابد (۳۰٪ = ۱۵ ÷ ۵۰) (سرمایه گذاری های آینده نیز ثابت است). چون کاهش سرمایه ی فعلی با افزایش بازدهی سرمایه گذاری در

سرمایه به کار رفته در دارائی‌های موجود (سرمایه فعلی)	۱۰۰	-
EVA ناشی از دارایی‌های موجود	$(\%11) \div (100) (\%16/25 - \%11)$	- ۳۷/۷۳
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری در سال ۱	$(\%11) \div (10) (\%16/25 - \%11)$	- ۲/۷۷
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری در سال ۲	$(\%11) \div (1/11) (\%16/25 - \%11)$	- ۲/۳۰
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری در سال ۳	$(\%11) \div (1/11)^2 (\%16/25 - \%11)$	- ۲/۸۷
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری در سال ۴	$(\%11) \div (1/11)^3 (\%16/25 - \%11)$	- ۳/۳۹
ارزش فعلی EVAهای ناشی از سرمایه‌گذاری در سال ۵	$(\%11) \div (1/11)^4 (\%16/25 - \%11)$	- ۲/۱۳
ارزش شرکت	۱۶۷/۳۱	-

رشد را فدای ارزش افزوده‌های اقتصادی کوتاه‌مدت کنند. برای تشریح این موضوع فرض کنید که مدیران شرکت X قادر باشند بازدهی دارایی‌های موجود را از ۱۵ به ۱۶ درصد افزایش دهند و این اقدام باعث گردد که بازدهی سرمایه‌گذاری‌های آینده از ۱۵ به ۱۲ درصد کاهش یابد (کوتاه‌بینی مدیران در بودجه‌بندی سرمایه‌ای). در این صورت جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که به‌رغم افزایش در ارزش افزوده‌های اقتصادی در چند سال اول، ارزش شرکت کاهش پیدا می‌کند.

بده‌بستان رشد در عین حال که منجر به کاهش ارزش شرکت شده است اما ارزش افزوده‌های اقتصادی سه سال اول نسبت به زمان قبل از بده‌بستان رشد، افزایش داشته است. در زیر با استفاده از جدول ۱ که وضعیت شرکت را قبل از بده‌بستان رشد (بازی رشد) و جدول ۴ که وضعیت شرکت را بعد از بده‌بستان رشد نشان می‌دهد، ارقام مربوط به ارزش افزوده‌های اقتصادی در دو حالت قبل و بعد از بده‌بستان رشد محاسبه شده است:

ارزش افزوده‌های اقتصادی سرمایه‌گذاری‌های آینده‌ای در دوره‌ی

$(EVA+t)$ دارایی‌های موجود در دوره $EVA=t$ فرمول کلی

مبنای محاسبات زیر (هر دو حالت) توجه به فرضیات چهارگانه‌ای است که در محاسبه‌ی جدول ۱ لحاظ شده بود.

محاسبه‌ی مقادیر ارزش افزوده‌های اقتصادی با استفاده از جدول ۱ در حالت قبل از بده‌بستان رشد (قبل از اعمال بازی رشد توسط مدیران شرکت X).

$$EVA_{(1)} = (\%15 - \%10)(100) + (\%15 - \%10)(10) = 5 + 0/5 = 5/5$$

$$EVA_{(2)} = 5/5 + (\%15 - \%10)(10) = 5/5 + 5 = 6$$

$$EVA_{(5)} = 7 + (\%15 - \%10)(10) = 7 + 0/5 = 7/5$$

محاسبه‌ی مقادیر EVA با استفاده از جدول ۴ در حالت بعد از

کنند، چرا که اثر سرمایه‌ای اجاره کردن کم‌تر است. برای تشریح این‌گونه اعمال مخرب فرض کنید که مدیران شرکت X قادر باشند نصف دارایی‌هایشان را با دارایی‌های اجاره‌ای جایگزین نمایند. گذشته از این فرض کنید سرمایه‌ی تخمینی به‌کارگیری این دارایی‌های اجاره‌ای فقط ۴۰ میلیون دلار باشد که این رقم کم‌تر از سرمایه جایگزین شده (۵۰) است. هم چنین فرض کنید که این اقدام واقعاً درآمدهای عملیاتی تعدیل شده‌ی ناشی از این دارایی‌ها را از ۱۵ میلیون به ۱۴/۸ میلیون دلار کاهش دهد. در این حالت و در مقایسه با جدول شماره ۱، ارزش افزوده‌ی اقتصادی ۸ میلیون افزایش می‌یابد. این در حالی است که ارزش شرکت ۲ میلیون کاهش یافته است. به جدول ۳ نگاه کنید).

مشاهده می‌شود که مدیران با دست زدن به "بازی سرمایه" با وجود افزایش ارزش افزوده‌ی اقتصادی که می‌توانند سرمایه‌گذاران را همراه کنند، ارزش کل شرکت را کاهش دهند.

بازی رشد‌های آینده^{۲۲}

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد ارزش یک شرکت از ارزش دارایی‌های موجود و فرصت‌های رشد آینده‌ی آن ناشی می‌شود. زمانی که مدیران براساس ارزش افزوده‌های اقتصادی جاری یا تغییرات سال به سال ارزش افزوده‌ی اقتصادی قضاوت می‌شوند، ارزش افزوده‌های اقتصاد دارایی‌های موجود شرکت ملاک عمل قرار می‌گیرد. بنابراین ممکن است مدیران بین ارزش افزوده‌های اقتصادی با مبالغ زیاد ناشی از دارایی‌های موجود و فرصت‌های رشد آینده بده‌بستان^{۲۳} انجام دهند. [به عبارتی فرصت‌های آینده‌ی

$$EVA_{(3)} = 6 + (\%15 - \%10)(10) = 6 + 0/5 = 6/5$$

$$EVA_{(4)} = 6/5 + (\%15 - \%10)(10) = 6/5 + 0/5 = 7$$

اجرای این اقدامات (قبل از بده‌بستان ریسک) افزایش می‌دهد اما ارزش کل شرکت کاهش می‌یابد. با استفاده از جدول ۱ (که همان جدول قبل از بده‌بستان ریسک است) و با استفاده از فروض عنوان شده در بالا، جدول شماره ۵ را استخراج می‌کنیم. این جدول در واقع وضعیت شرکت را بعد از بده‌بستان ریسک نشان می‌دهد:

ارزش شرکت قبل از بده‌بستان ریسک (جدول ۱) معادل ۱۷۰/۸۵ دلار بود که اکنون به ۱۶۷/۳۱۵ کاهش یافته است. اما نشان می‌دهیم که ارزش افزوده‌های اقتصادی شرکت به‌رغم این کاهش، افزایش داشتند.

با استفاده از جدول ۵، ارزش افزوده‌ی اقتصادی دارایی‌های موجود در دوره $EVA_t=1$ از فرمول کلی زیر به دست می‌آید:

$$EVA_{(1)} = [(\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(100) + (\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10)] = 5/25 + 0/52 = 5/77$$

$$EVA_{(2)} = 5/77 + [(\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10)] = 5/77 + 0/52 = 6/29$$

$$EVA_{(3)} = 6/29 + [(\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10)] = 6/29 + 0/52 = 6/81$$

$$EVA_{(4)} = 6/81 + [(\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10)] = 6/81 + 0/52 = 7/33$$

$$EVA_{(5)} = 7/33 + [(\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10)] = 7/33 + 0/52 = 7/85$$

ارزش افزوده‌های اقتصادی قبل از بده‌بستان ریسک از طریق جدول ۱ قابل محاسبه است که در واقع همان ارزش افزوده‌های اقتصادی قبل از بده‌بستان رشد است که پیش‌تر در جدول الف محاسبه شده بود. خلاصه‌ی محاسبات در جداول زیر آمده است.

ارزش شرکت قبل از بده‌بستان رشد		۱۷۰/۸۵				
ارزش شرکت بعد از بده‌بستان رشد		۱۶۷/۳۱				
سال		۱	۲	۳	۴	۵
EVA قبل از بده‌بستان ریسک		۵/۵	۶	۶/۵	۷	۷/۵
EVA بعد از بده‌بستان ریسک		۵/۷۷	۶/۲۹	۶/۸۱	۷/۳۳	۷/۸۵

همان‌طور که ارقام جداول فوق نشان می‌دهد، مدیران با دست زدن به این نوع بازی ریسک، ارزش افزوده‌های شرکت را افزایش داده‌اند ولی از ارزش شرکت می‌کاهند. در واقع اثر ریسک، بر بازده‌های اضافی^{۲۷} غالب می‌شود و ارزش شرکت کاهش می‌یابد. این تغییر ریسک برای شرکت‌هایی که ارزش افزوده‌ی اقتصادی را بر مبنای کارکردهای عینی^{۲۸} به کار می‌برند، می‌تواند خطرناک باشد. زمانی که مدیران بر مبنای تغییر در ارزش‌های افزوده‌ی اقتصادی دوره‌ای ارزیابی می‌شوند، این تمایل را خواهند داشت که به سمت سرمایه‌گذاری‌های ریسکی‌تر حرکت کنند. اگر هزینه‌ی سرمایه‌ی محاسبه شده تغییرات در ریسک را منعکس نکند یا بر آن سرپوش^{۲۹} بگذارد این تمایل شدیدتر خواهد شد (داموداران، ۲۰۰۲).

بده‌بستان رشد (بعد از اعمال بازی رشد توسط مدیران شرکت X):

$$EVA_{(1)} = (\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(100) + (\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10) = 6 + 0/2 = 6/2$$

$$EVA_{(2)} = 6/2 + (\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10) = 6/2 + 0/2 = 6/4$$

$$EVA_{(3)} = 6/4 + (\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10) = 6/4 + 0/2 = 6/6$$

$$EVA_{(4)} = 6/6 + (\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10) = 6/6 + 0/2 = 6/8$$

$$EVA_{(5)} = 6/8 + (\frac{167}{25} - \frac{170}{85})(10) = 6/8 + 0/2 = 7$$

در جدول الف خلاصه‌ی دو حالت آمده است:

جدول الف

ارزش شرکت قبل از بده‌بستان رشد		۱۷۰/۸۵				
ارزش شرکت بعد از بده‌بستان رشد		۱۶۸/۳۳				
سال		۱	۲	۳	۴	۵
EVA قبل از بده‌بستان رشد		۵/۵	۶	۶/۵	۷	۷/۵
EVA بعد از بده‌بستان رشد		۶/۲	۶/۴	۶/۶	۶/۸	۷

مشاهده می‌شود که بده‌بستان رشد یا همان بازی رشد، ارزش افزوده‌های اقتصادی سه سال اول را افزایش داده است ولی از سال ۴ به بعد منجر به کاهش ارزش شده است. در کل به‌رغم افزایش ارزش افزوده‌های اقتصادی سه سال اول، که باعث پاداش برای مدیران می‌شود ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت از سال ۴ به بعد کاهش می‌یابد و در کل ارزش شرکت پایین می‌آید. این ممکن است زمانی باشد که دوران تصدی^{۲۴} مدیر در شرکت پایان یافته است و مدیر پاداش خود را براساس EVAهای سه سال اول دریافت کرده است (داموداران، ۲۰۰۲).

بازی انتقال ریسک^{۲۵}

یک شرکت می‌تواند از طریق سرمایه‌گذاری در پروژه‌هایی که ریسک عملیاتی و هزینه‌ی سرمایه را افزایش می‌دهند، ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت را افزایش دهد ولی ارزش کل شرکت را پایین بیاورد.

با استفاده از جدول ۱ و فرضیات مرتبط با آن این موضوع را تشریح می‌کنیم:

فرض کنید مدیران شرکت X قادر باشند نرخ بازدهی دارایی‌های موجود و سرمایه‌گذاری‌های آینده را از ۱۵ به ۱۶/۲۵ درصد افزایش دهند. هم‌چنین این توانایی در شرکت است که نرخ بازدهی سرمایه‌گذاری‌های بعد از سال ۵ را از ۱۰ درصد به ۱۱ درصد برسانند. هم‌زمان با این اقدامات، هزینه‌ی سرمایه‌ی شرکت نیز از ۱۰ درصد به ۱۱ درصد افزایش پیدا می‌کند.

شرکت با این اقدامات که می‌توان آن را بده‌بستان ریسک^{۲۶} نامید ارزش افزوده‌های اقتصادی هر ۵ سال را نسبت به قبل از

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

موضوعات سخنرانی و موارد قابل طرح در جلسات پرسش و پاسخ

تحلیل نارسایی های گزارش های سنتی در ایران و تحلیل فاصله آن با سطح گزارشگری نوین * مفهوم و نقش Corporate Governance و تاثیر آن بر کنترل های داخلی و شفافیت گزارشگری مالی * سازمان های فردا و نقش گزارشگری مالی در آنها * تاثیر تکنولوژی اطلاعات بر گزارشگری مالی / گزارشگری مالی در عصر تجارت الکترونیکی * تاثیر اخلاق سازمان و اخلاق حرفه ای بر اعتبار گزارش های مالی * نقش شاخصهای غیر مالی در گزارشگری مالی * اهمیت سنجش و گزارشگری پایداری شرکت ها Sustainability * گزارشگری ارزش های Value Reporting * گزارشگری مالی نوین در بخش عمومی * تدابیر IFAC (فدراسیون بین المللی حسابداران) برای اعتباربخشی به گزارشات مالی

مخاطبین

اساتید رشته های مالی، اعضای هیئت مدیره شرکت ها و مدیران سازمان های دولتی، مدیران مالی، روسای حسابداری، حسابداران و حسابرسان ارشد و سایر کارشناسان مالی و حسابداران واحدهای اقتصادی، دانشجویان دکتری و فوق لیسانس 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 اعضای انجمن حسابداران خبره ایران، جامعه حسابداران رسمی، هیات علمی دانشگاه ها و دانشجویان دکتری و فوق لیسانس امور مالی و دانشجویان CIMA مبلغ ۴۵۰،۰۰۰ ریال و برای سایر شرکت کنندگان 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 نجات الهی - شماره ۱۵۲ میسر می باشد.

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
غیر عضو

تلفن

از سازمان
شرکت

فاکس

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 استاد نجات 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:



بسمه تعالی

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

هشتم و نهم دیماه ۱۳۸۳

سازمان

شرکت

موسسه

تلفن

به آدرس

فاکس

با واریز مبلغ

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

انجمن و..... نفر غیر عضو 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 استاد نجات الهی - شماره ۱۵۲ تلفن: ۸۹۰۲۹۲۶ فاکس: ۸۸۹۹۷۲۲

به سوی بودجه بندی مطلوب

ابوالقاسم فخاریان

نماینده‌ی انجمن در کارگروه حسابداران حرفه‌ای
فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)

باشیم که سازمان ما را تهدید می‌کنند تا بدین سان بتوانیم اهداف سازمان را به پیش بریم. در چنین شرایط بودجه بندی سستی، در تضاد با روحیه‌ی ریسک‌پذیری و تهور سازمانی است و لذا امکان برخورداری از فرصت‌ها برای سودآوری و رشد سازمان‌ها را محدود می‌سازد.

به رغم نارسایی‌های فوق، نظام بودجه بندی سستی تقریباً در همه‌ی سازمان‌ها و شرکت‌ها جریان دارد و نظامی ضروری و اجتناب‌ناپذیر شناخته می‌شود. بررسی‌ها نشان می‌دهد که بالغ بر ۸۰ درصد شرکت‌های اروپایی هم چنان از بودجه بندی سستی استفاده می‌کنند و خیال ندارند آن را کنار گذارند. مدیران این شرکتها اعتقاد دارند که به هر حال نظام بودجه بندی مرسوم، چارچوب قابل قبولی را برای کنترل به دست می‌دهد. به عبارت دیگر، بدون وجود نظام کنترل بودجه‌ای، امکان کنترل در سازمان وجود نخواهد داشت.

پاسخگوی نیازهای شرایط رقابت‌آمیز امروز نیست.

فرآیند بودجه بندی شرکت‌های بزرگ مستلزم صرف زمانی بالغ بر ۲۵۰۰۰ نفر-روز نیروهای کار سازمان می‌باشد. هم چنین در این شرکت‌ها هزینه‌ی استقرار و بهره‌برداری از نظام بودجه، شامل نرم‌افزارها و نیروی انسانی، بالغ بر ۴۰ میلیون دلار است.

واقعیت این است که این میزان منابع و انرژی برای تهیه‌ی بودجه‌ای صرف می‌شود که به هنگام تکمیل بسیاری از مفروضات پایه‌ای و اولیه‌ی آن از اساس تغییر یافته‌اند و اعتبارشان را از دست داده‌اند. به گفته‌ی یکی از منتقدان، نظام بودجه بندی ممکن است نقشه‌ی راه بنگاه را به دست دهد، اما نمی‌توانیم به صرف داشتن نقشه با چشم بسته حرکت کنیم و به مقصد برسیم در شرایط پیچیده و پرمخاطره‌ی کسب و کار امروزین باید همواره چشمی باز به تغییرات دم‌افزون و ریسک‌هایی داشته

بودجه بندی مرده است، زنده باد بودجه بندی!

اگر آنچه را طی سال‌های اخیر در نقد بودجه بندی سنتی و بیان کاستی‌ها و نارسایی‌های آن نگاشته شده است جدی بگیریم، منطقی‌ن باید اثری از بودجه بندی به شیوه‌ی مرسوم وجود داشته باشد. عمده‌ترین اشکالات و نارسایی‌های بودجه بندی سنتی که در نوشته‌های حسابداری مدیریت آمده به قرار زیر است:

- بسیار وقت‌گیر و هزینه‌زاست.
- در راستای تحقق استراتژی‌های سازمان قرار ندارد.
- تهیه‌ی آن با حساب‌سازی و رقم بازی همراه است.
- بازدارنده و مغایر با ایجاد انگیزش و پویایی است.
- محدود به شاخص‌های مالی است و از اطلاعات و شاخص‌های غیرمالی بهره نمی‌گیرد.
- در نتیجه‌ی نارسایی‌های فوق

نمایشگر ۱- مقایسه ی بودجه بندی شرکت های معمولی و شرکت های تراز جهانی

معیار مقایسه	شرکت معمولی	شرکت طراز جهانی
طول زمان برنامه ریزی و بودجه بندی سالیانه	۴ ماه	۱ ماه
تعداد سرفصل های بودجه	۲۲۰	۲۰
نیروی صرف شده برای تهیه بودجه (نفر/روز)	۲۵۰۰۰	۷۰۰
مینای برنامه ریزی	سالیانه	برآوردهای مستمر
معیارهای سنجش	عمدتاً داخلی/مالی	عمدتاً بیرونی/غیرمالی

شرکت های تراز جهانی این گونه حاصل شده است که آنها بودجه بندی را در سطح کلان و برپایه ی شاخص های کلیدی انجام می دهند، معیارهای سنجش بیرونی را در کنار معیارهای سنجش داخلی قرار می دهند، تلفیق مناسبی از معیارهای مالی و غیرمالی ایجاد نموده اند و نهایتاً از فناوری اطلاعات برای پردازش و پیاده سازی نظام بودجه استفاده می کنند.

فرا بودجه بندی: راه حل یا مشکل جدید؟
 فرابودجه بندی (Beyond Budgeting) مدلی از مدیریت بنگاه است که می کوشد سازمان ها را از بهبود مستمر بهره مند کند و در شرایط اقتصادی پر رقابت و پرتحول که سرمایه های فکری مهم ترین منبع استراتژیک سازمان است رشد و پایداری بنگاه را تضمین نماید.

مبتکرین فرا بودجه بندی اعتقاد دارند، کوشش برای بهبود نظام بودجه بندی بی حاصل است و بودجه بندی اساساً باید کنار گذاشته شود. آنان تهیه ی بودجه سالیانه و تعیین اهداف ثابت از پیش تعیین شده و سپس سنجش عملکرد و اعطای پاداش براساس مقایسه ی ارقام واقعی با بودجه ای را در تضاد با پویایی سازمان می دانند.

براساس فرا بودجه بندی، مدیریت عملکرد پویا در شرایط نوین اقتصادی باید از اصول مدیریتی نوین و الگوی فرایندی جدید برخوردار باشد که مدل پیشنهادی مربوط در نمایشگر (۲) آمده است.

به کارگیری موثر این اصول موجب می شود که مسئولیت ها از مرکز سازمان و مدیریت سطوح بالا به واحدهای

آنان معیارهای سنجش غیرمالی را در کنار شاخص های مالی به کار می گیرند.
 ۳- استفاده از مدل های پویا و مستمر برآورد و برنامه ریزی که از جامعیت و انعطاف پذیری برخوردار باشد. امروزه فناوری اطلاعات و به کارگیری این گونه مدل های برنامه ریزی و برآوردهای مستمر را میسر ساخته است.

۴- برای دستیابی به اهداف مورد انتظار آینده به جای توضیح و تکیه بر نتایج عملکرد گذشته که منشا ایجاد ارزش برای سازمان نیست، شرکت های پیشرو می کوشند مغایرات احتمالی از اهداف تعیین شده را پیشاپیش برآورد نمایند و از مدیران بخواهند اقدامات و ابتکارات لازم برای دستیابی به اهداف تعیین شده در آینده را جستجو و پیشنهاد کنند.

شرکت ها و سازمان های نوین (طراز جهانی) در قیاس با شرکت های متوسط و معمولی تغییرات و بهبودهایی را در به کارگیری نظام بودجه بندی ایجاد نموده اند که آثار آن در نمایشگر (۱) آمده است. بهبود نظام بودجه بندی

را به نظامی تبدیل نمایند که پاسخ گوی نیازهای جدید سازمان باشد و ارزش پایداری را برای سازمان ایجاد کند. بودجه بندی به ویژه در بنگاه های اقتصادی متوسط و کوچک هم چنان ابزار اصلی برنامه ریزی، هماهنگی و کنترل مدیریتی است.

رویکرد/انتظارات سازمان های نوین
 در سال ۲۰۰۱ دانشگاه کران فیلد انگلستان پژوهشی را درباره ی رویکرد و انتظارات شرکت های پیشرو درباره ی بودجه بندی به انجام رساند که خلاصه ی نتایج آن به قرار زیر است:
 ۱- شرکت های پیشرو مقدماتاً به مقایسه ی عملکرد خویش با رقبای و به عبارت دیگر استفاده از شاخص های مقایسه ای بیرونی توجه دارند تا عملکرد گذشته و تحقق اهداف بودجه ای.

۲- تاکید این شرکت ها بر تحقق استراتژی ها است. آنان دریافته اند که عملکرد مطلوب مالی نتیجه و پیامد برخورداری از مزیت نسبی است و نه صرف مدیریت بر منابع مالی. بدین لحاظ

اصول مدیریتی	
مشتریان	تمرکز بر افزودن به شمار مشتریان و توسعه ارتباط با آنان به جای تعیین سقف فروش به مشتریان
پاسخ‌گویی	ایجاد تیم‌های کاری که نسبت به نتایج کار و عملکرد خویش پاسخگو باشند به جای پاسخ‌گویی نسبت به اهداف دیکته شده در هرم سازمانی
معیار عملکرد	مقایسه با رقیب در بازار و نه معیارهای درونی
ابتکار عمل	آزادی و ابتکار عمل تیم‌ها به جای کنترل آنان در انجام اهداف از پیش تعیین شده
راهبری	راهبری بنگاه با هدف اساسی ایجاد ارزش در سازمان به جای استفاده از بودجه‌های ثابت و مقررات و دستورالعمل‌های غیرقابل انعطاف
اطلاعات	استفاده باز و آزادانه از اطلاعات به صورت مشترک به جای محدود کردن دستیابی به اطلاعات برای گروه خاص
اصول فرآیندها	
اهداف	تعیین اهداف بلند پروازانه با رویکرد بهبود مستمر به جای تعیین اهداف ثابت سالیانه
پاداش‌ها	پرداخت پاداش براساس موفقیت مشترک و جمعی مبتنی بر مقایسه عملکرد، به جای دستیابی به اهداف ثابت سالیانه
برنامه‌ریزی	تبدیل برنامه‌ریزی به یک فرآیند مستمر و نه یک رویداد سالیانه
کنترل‌ها	کنترل بر مبنای شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPIs) به جای استفاده از مغایرات از اهداف و برنامه‌های ثابت
منابع	اختصاص منابع برحسب نیاز به جای اختصاص منابع در چارچوب بودجه سالیانه
هماهنگی	هماهنگی پویا و فعال بین اجزا سازمان

با حرکت آزادانه و پویای سازمان‌های نوین است و لذا اساساً باید کنار گذارده شود. در عین حال پیشبرد اداره‌ی بنگاه براساس فلسفه فرابودجه‌بندی مستلزم فراهم شدن پیش نیازهای گوناگون و تغییر ساختاری در شیوه‌ی اداره‌ی بنگاه و از جمله تغییر فرهنگ سازمانی، عدم تمرکز وسیع و اعتماد کامل به مدیران سطوح اجرایی است. به کارگیری این شیوه در شرکت‌ها اخیراً آغاز شده است اما هنوز مراحل تجربی خود را می‌گذرانند.

متوازن، برآوردهای مستمر، مدیریت پاینداری مشتریان (CRM)، معیارهای مقایسه بیرونی، تحلیل ارزش آفرینی برای سهامداران (SVA) و مدیریت مبتنی بر هدف (ABM). بنابر نظر طرفداران فرا بودجه‌بندی، تا زمانی که مدل سازمانی برپایه‌ی اصول مدیریت نوین و اصول جدید فرآیندی تغییر نیابد، و بنگاه بخواد کماکان در قالب برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی‌های ثابت سالیانه عمل نماید ابزارهای فوق کاربرد و کارایی چندانی نخواهند داشت.

سازمان انتقال یابد و به مدیران سطح اجرایی فرصت و امکان تصمیم‌گیری داده شود تا با تجارب روزمره‌ی خویش قدرت تصمیم‌گیری یابند و واحدهای خود را موفق‌تر اداره نمایند.

مبتکرین این شیوه عقیده دارند فرا بودجه‌بندی به معنای یک ابزار و فن جدید نیست، بلکه فلسفه‌ی مدیریت مبتنی بر اصول برگرفته از تجارب واقعی سازمان‌های پویا و انعطاف‌پذیر است که با حداکثر عدم تمرکز، اختیار و امکان اداره‌ی واحدها را به صورت خودگردان برای مدیران فراهم می‌سازد.

فلسفه‌ی اداره‌ی سازمان با نگرش فرا بودجه‌بندی یک ایده‌ی انقلابی است که معتقد است بودجه‌بندی مغایر

برخی ابزارهای پیشبرد این فلسفه و نگرش مدیریتی عبارتند از: ارزیابی

ضرورت باز مهندسی در بودجه‌بندی

از آنچه تاکنون گفته شد نتایج زیر حاصل می‌شود: ۴۳

شیوه در شرکت‌ها اخیراً آغاز شده است اما هنوز مراحل تجربی خود را می‌گذرانند.

ضرورت باز مهندسی در بودجه‌بندی از آنچه تاکنون گفته شد نتایج زیر حاصل می‌شود:

۱- بودجه‌بندی سنتی با نارسایی و ناکارآمدی جدی همراه است و پاسخ‌گویی نیازهای شرایط پرتحول و رقابت‌آمیز کنونی نیست.

۲- کوشش‌هایی که در جهت بهبود روش بودجه‌بندی، به عمل آمده است، از جمله بودجه‌بندی بر مبنای صفر، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، بودجه‌بندی مستمر و بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت نتوانسته‌اند جایگزین مناسب و قطعی برای بودجه‌بندی سنتی باشند.

۳- بنا بر فلسفه‌ی "فرا بودجه‌بندی"، اساساً باید بودجه را کنار نهاد و سازمان‌ها را با مدل جدیدی اداره نمود که در آن بودجه‌بندی جایگاهی ندارد.

۴- به رغم همه‌ی نارسایی‌ها و ناکارآمدی‌هایی که در مورد بودجه‌بندی مرسوم بر شمرده می‌شود، کماکان بالغ بر ۸۰٪ شرکت‌ها و سازمان‌ها از این روش بودجه‌بندی با برخی تغییرات و بهبودهای نسبی استفاده می‌کنند و هنوز جایگزین اطمینان‌بخش و اتکال‌پذیری ندارد.

ویژگی‌های بودجه‌بندی مطلوب کوشش‌های وسیعی توسط محافل دانشگاهی، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و موسسات صاحب نام حرفه‌ای در سراسر دنیا جهت تحول

بودجه‌بندی و ایجاد مدل بودجه‌بندی مطلوب به عمل آمده است و اخیراً این موضوع در دستور کار کارگروه حسابداران حرفه‌ای (PAIB) وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) نیز قرار گرفته است.

آنچه از نوشته‌های انتشار یافته در زمینه‌ی تحول بودجه‌بندی و ارائه‌ی مدل بودجه‌بندی مطلوب می‌توان استخراج کرد و به عنوان ویژگی‌های یک مدل مناسب و مطلوب ارائه نمود به قرار زیر است:

۱- بودجه‌بندی کلان: تمرکز بر سرفصل‌های عمده و شاخص‌های کلیدی فعالیت‌ها به جای تهیه‌ی بودجه‌های تفصیلی.

۲- برآوردهای مستمر: برآوردهای منظم فصلی / ماهانه برای دوره‌های ۱۲ ماه آینده برای به روزسانی برنامه‌ها و ملحوظ نمودن تاثیر تغییرات درون و پیرامون سازمان.

۳- شاخص‌های غیرمالی: تلفیق شاخص‌های غیرمالی با شاخص‌های مالی برای جامعیت بخشیدن به بودجه و در نظر گرفتن همه‌ی ابعاد فعالیت‌های سازمان و کنترل پیشبرد استراتژی‌های سازمان در این زمینه به‌ویژه تکنیک ارزیابی متوازن در بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای استفاده می‌گردد.

۴- بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت: اختصاص منابع به فعالیت‌ها به جای تخصیص آنها به مراکز هزینه و حصول اطمینان از صرف منابع در فعالیت‌های ارزش‌زا.

۵- پیوند با استراتژی‌ها: حصول اطمینان از این‌که بودجه‌بندی و

اختصاص منابع به اهداف و برنامه‌های سالانه (تاکتیکی) در راستای برنامه‌های استراتژیک قرار داشته باشند.

۶- عدم ارتباط با پاداش‌ها: ربط دادن پاداش مدیران با نتایج بودجه (مغایرت هزینه‌های واقعی و بودجه‌ای) موجب رقم‌سازی در بودجه می‌شود و ارقام و اطلاعات بودجه را غیر واقعی می‌سازد. پاداش باید بر اساس عملکرد و میزان موفقیت در پیشبرد استراتژی‌ها پرداخت گردد.

۷- فناوری اطلاعات: انعطاف‌پذیری در پردازش نظام بودجه و اهمیت گزارشگری به‌هنگام از نظام بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای، مستلزم به‌کارگیری و پشتیبانی فناوری اطلاعات، به‌ویژه استفاده از نرم‌افزارهای برنامه‌ریزی و استفاده از منابع بنگاه است.

۸- فزونی منابع: در هر نظام بودجه‌بندی، مانند هر موضوع و مقوله دیگر در سازمان‌ها باید نسبت به اقتصادی بودن آن و فزونی منابع به‌کارگیری نظام بودجه نسبت به هزینه‌ی آن اطمینان حاصل شود.

حاصل کلام این‌که، هدف اساسی از تحول در بودجه‌بندی و یافتن مدل مطلوب عبارت است از تبدیل بودجه‌بندی به یک نظام ارزش‌زا برای سازمان‌ها از طریق فراهم ساختن ابزاری مناسب برای تخصیص منابع به استراتژی‌ها و برنامه‌هایی که بیش‌ترین ارزش‌آفرینی را برای بنگاه در برداشته باشند و نهایتاً ارائه‌ی ابزاری برای کنترل تحقق و پیشبرد استراتژی‌ها و برنامه‌های سازمان.

اخبار آیفک



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

آیفک رهنمودهای استقلال آیین‌نامه‌ی تجدید نظر شده‌ی اخلاقیات را به نظر خواهی می‌گذارد

(نیویورک/ ۴ اکتبر ۲۰۰۴) - کارگروه اخلاق فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) پیش‌نویس نظرخواهی آیین‌نامه‌ی تجدید نظر شده‌ی اخلاقیات حسابداران حرفه‌ای را منتشر کرد. این پیش‌نویس، الزامات استقلال را برای آن دسته از حسابداران حرفه‌ای توضیح دهد که به عموم خدمت می‌کنند و خدمات اطمینان‌بخش را انجام می‌دهند. این تغییرات، با دو هدف انجام شد. اول انطباق با آیین‌نامه‌ی چارچوب بین‌المللی خدمات اطمینان‌بخشی که توسط هیات استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی منتشر شده است؛ و دوم، انطباق با تعاریف گنجانده شده در استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت (ISQC) شماره ۱، با عنوان کنترل کیفیت موسساتی که حسابرسی و بازرنگری اطلاعات مالی تاریخی، و دیگر خدمات اطمینان‌بخشی را انجام می‌دهند.

افزون براین، پیش‌نویس مذکور الزامی

را برای نوبتی ساختن مسئولیت حسابرسان در قبال بازرنگری کنترل کیفیت کارهای حسابرسی بنگاه‌های فهرست شده به دست می‌دهد. کارگروه اخلاق براین باور است که در کارهای حسابرسی بنگاه‌های فهرست شده مسئولیت بازرنگری کیفیت کار باید به صورت نوبتی در میان شرکای موسسات حسابرسی تقسیم شود و فرد مسئول باید از الزامات نوبت کاری تبعیت کند.

در جولای ۲۰۰۳، کارگروه اخلاق یک پیش‌نویس نظرخواهی را منتشر ساخت که در آن اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای حسابداری حرفه‌ای و چارچوب مفهومی برای کاربرد این اصول پیشنهاد شده بود. اینک کارگروه اخلاق، آیین‌نامه‌ی اخلاق حرفه‌ای را براساس اظهارنظرهای دریافتی پیرامون پیش‌نویس نظرخواهی ۲۰۰۳ نهایی کرده است.

مرلین پندرگاست، صدر کارگروه اخلاق تاکید می‌کند که "پیش‌نویس نظرخواهی جولای ۲۰۰۳ هم چنین پیشنهاد می‌دهد که آیین‌نامه‌ی اخلاق حرفه‌ای از مدلی مبتنی بر رهنمودهای اخلاقی به استنادردی بین‌المللی بسط یابد تا ارگان‌ها و موسسات

عضو بتوانند از آن پیروی نمایند. پاسخ‌دهندگان و نظردهندگان نیز قویاً از این رویکرد پشتیبانی کرده‌اند." وی می‌افزاید: "این امر پای‌بندی حرفه را به ایجاد معیارهای اخلاقی نشان می‌دهد. هم چنین کیفیت کارهای حرفه‌ای را در عرصه‌ی جهانی ارتقا می‌بخشد."

کارگروه اخلاق مجدداً کل آیین‌نامه‌ی اخلاق حرفه‌ای را در این پیش‌نویس منتشر کرده است تا خوانندگان قادر باشند بخش استقلال را در بافتار کل آیین‌نامه‌ی اخلاق حرفه‌ای مطالعه کنند و بشناسند. هم چنین یک یادداشت توضیحی همراه این پیش‌نویس منتشر شده است که پیشینه‌ی تغییرات اخیر در آیین‌نامه‌ی اخلاق حرفه‌ای و نیز عرصه‌های مورد نظرخواهی را بیان می‌کند.

علاقه‌مندان می‌توانند پیش‌نویس جدید آیین‌نامه‌ی تجدید نظر شده‌ی اخلاق حسابداران حرفه‌ای و یادداشت توضیحی پیوست آن را از وب‌گاه آیفک با نشانی www.ifac.org بارگزاری کنند. اظهار نظرها حداکثر تا ۳۰ نوامبر ۲۰۰۴ پذیرفته می‌شود. علاقه‌مندان می‌توانند اظهار نظرها

را به Edcomments@ifac.org ارسال نمایند یا به شماره‌ی ۹۷۰-۲۸۶-۲۱۲-۱+ فکس کنند یا با نامه برای جان مونرو به نشانی نیویورک - خیابان پنجم شماره ۵۴۵، طبقه‌ی ۱۴، شماره‌ی پستی ۱۰۰۱۷ ارسال نمایند. تمام اظهارنظرها به عنوان اسناد و مدارک عمومی تلقی خواهد شد.

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.

IAASB پیش‌نویس نظرخواهی جدیدی را با تمرکز بر توضیح استانداردهای حرفه‌ای و بهبود مستندسازی حسابرسی منتشر ساخت.

(نیویورک، ۲۳ سپتامبر ۲۰۰۴) - هیأت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی (IAASB) در آخرین جلسه‌اش که در هفته‌ی سوم سپتامبر ۲۰۰۴ برگزار شد انتشار دو پیش‌نویس نظرخواهی را به تصویب رساند. این پیش‌نویس‌ها عبارت‌اند از: (۱) بیانیه‌ی سیاست‌های توضیح الزامات حرفه‌ای استانداردهای بین‌المللی، و (۲) نسخه‌ی تجدید نظر شده‌ی استاندارد بین‌المللی ۲۳۰، با عنوان مستندسازی حسابرسی. هر دو پیش‌نویس تغییراتی را پیشنهاد می‌دهند که کیفیت و یکسانی حسابرسی‌ها را بهبود خواهد بخشید.

توضیح استانداردهای حرفه‌ای

پیش‌نویس توضیح الزامات حرفه‌ای استانداردهای بین‌المللی بر این باور IAASB مجدداً مهر تایید می‌زند که استفاده از تفسیرها و تاویل‌های روشن، دقیق، همسان، و معین برای کاربرد همسان استانداردهای بین‌المللی ضروری است. این امر با تعریف دو مقوله از الزامات حرفه‌ای - شامل "الزامات" و "الزامات فرضی" - و نیز به‌کارگیری زبان استفاده شده در نشریات رسمی صورت می‌گیرد. الزامی که باید در تمام موارد انجام شود با واژه‌ی "Shall" و الزام فرضی با واژه‌ی "Should" تعریف می‌شود.

افزون بر این، IAASB توصیه می‌کند که استفاده از زمان حال باید مادامی که به اقدامات حسابداران حرفه‌ای اشاره می‌شود متوقف شود.

جان کلاس، صدر IAASB می‌گوید "استانداردهای بین‌المللی در صورتی روشن هستند و نیز قابلیت کاربرد همسان دارند که در برگیرنده‌ی ابهام‌های الزامات حرفه‌ای باشند که حسابداران حرفه‌ای ملزم هستند انجام دهند." او می‌افزاید "تغییرات پیشنهادی برای رسیدن به این هدف مطرح شده است."

مستندسازی حسابرسی

پیش‌نویس تجدید نظر شده‌ی ISA شماره‌ی ۲۳۰ شامل توضیح، شکل، درونه، و میزان مستندسازی حسابرسی، رهنمودهای تغییرات در مستندسازی حسابرسی پس از تاریخ گزارش حسابرسی،

و موضوعات قابل توجه در ارتباط با محرمانه بودن، ایمن نگاه داشتن، و نگهداری مستندات حسابرسی، است. تغییرات پیشنهادی باعث می‌شود تا دقت بیش‌تری در تنظیم مستندات موضوعات کلیدی حسابرسی صورت پذیرد. به همین دلیل IAASB معتقد است که نهایتاً عملکرد حسابرسی‌ها را ارتقا خواهد بخشید.

پیوست این پیش‌نویس هم چنین الزامات مستندسازی حسابرسی خاصی را برمی‌شمرد که در دیگر استانداردهای حسابرسی بین‌المللی به آنها پرداخته شده است. علاقه‌مندان می‌توانند تا ۳۱ ژانویه ۲۰۰۵ درباره‌ی این پیش‌نویس اظهارنظر نمایند.

ارسال اظهارنظر

تمام نشریه‌های پیش‌گفته را می‌توان از وب‌گاه آیفک (www.ifac.org) بارگذاری کرد. اظهارنظرها را می‌توان به صورت الکترونیکی به EDComments@ifac.org ارسال 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.

نقش IAASB بهبود استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی، کیفیت و یکسانی شیوه‌های عمل در سراسر جهان، و از این رو تحکیم و تقویت اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابرسی جهان‌گستر است.

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

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه‌مدت و بلندمدت:

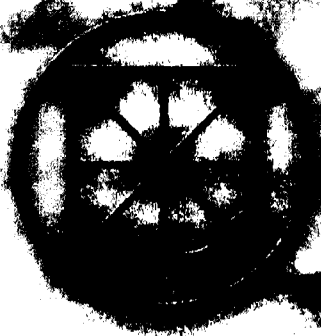
کد دوره	نام دوره	مدت دوره	شهریه /ریال	پیش‌نیاز
۳۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۲۵۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۳۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۵۵۰,۰۰۰	۳۰۱
۳۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۴	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۳۰۳
۳۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۳۰۵
۳۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۳۰۶
۳۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۲۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۰	حسابرسی	۲۰ ساعت	۳۷۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۱	حسابرسی داخلی	۲۰ ساعت	۳۷۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۲۵ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۳۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۲ سال سابقه مدیریت
۳۱۴	مدیریت سرمایه‌گذاری در بورس و مهندسی مالی	۲۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۵	تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	-
۳۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۲۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۲۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۸	تهیه صورت گردش وجوه نقد	۱۲ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۱۹	کلینیک مدیریت	۲۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۳۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۳۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۳۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۵۰۱	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۲,۲۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۲,۵۰۰,۰۰۰	۳۰۲
۵۰۳	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۲,۸۰۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۳
۶۰۱	حسابداری مالی (۱) به زبان انگلیسی	۶۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	حداقل دیپلم و دانستن زبان انگلیسی
۶۰۵	زبان تخصصی حسابداری	۵۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	حداقل دیپلم آشنا به زبان انگلیسی

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

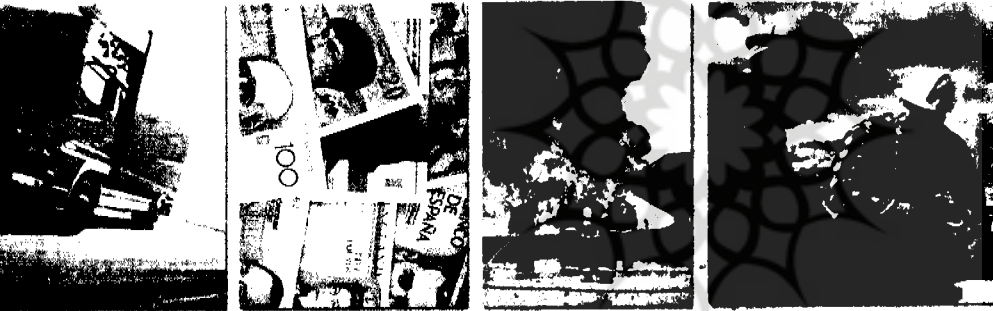
خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) بن‌بست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۲۸۷۸۷

بیمه صادرات و سرمایه گذاری (سهامی عام) Export & Investment Insurance Co.



E.I.C.



● بیمه سرمایه گذاری

● بیمه اعتبار صادرات کالا

● بیمه اعتبار صادرات خدمات فنی و مهندسی

● بیمه اعتباری فروش اقساطی

● بیمه اعتباری تسهیلات

● بیمه اعتباری خدمات اعتباری

WEBSITE

E.I.C.

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- آزموگان
- ۲- امجد
- ۳- ایران مشهود
- ۴- آزمون سامانه
- ۵- آریاروش
- ۶- آگاه حساب
- ۷- امجدتران سپاهان
- ۸- اصول پایه
- ۹- ارکان سیستم
- ۱۰- بهرادمشار
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بیداران
- ۱۳- تدوین و همکاران
- ۱۴- تلاش ارقام
- ۱۵- حسابرین
- ۱۶- خبره
- ۱۷- دایارایان
- ۱۸- دش و همکاران
- ۱۹- رایمند و همکاران
- ۲۰- ره یافت حساب تهران
- ۲۱- سخن حق
- ۲۲- شراکت
- ۲۳- فراز مشار
- ۲۴- ممیز
- ۲۵- مجریان پویا
- ۲۶- نواندیشان
- ۲۷- همیار حساب

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶
۸۹۰۵۹۲۰
فکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

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

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۷۵۷۳۴۰
فکس: ۸۷۵۷۳۴۱
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۰۷۹۷

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
فکس: ۸۰۱۲۳۳۵
نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶
Email: Azmoon_co@yahoo.com

موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدحسین واحدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر پنهان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مهرداد شریعتی‌زاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌ای مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک

تلفن: ۰۲۱۲۰۱۲۹۳۱
فکس: ۰۲۱۲۰۱۲۹۳۲
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶

تلفن: ۰۳۱۱۶۶۲۱۳۴۵
صندوق پستی: اصفهان ۵۲۳۰۵۲۳۹۹۰۵۲
دفتر یزد: بلوار باهنر، شماره ۳۵۹، طبقه دوم
دفتر شیراز: بلوار چمران، بلوار نایب، کوی شماره ۹، شماره ۵۲

تلفن: ۰۷۱۱۶۲۵۴۶۹۲۰۳
http://www.amjad.ir
info@amjad.ir

موسسه حسابرسی آزمون سامانه
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی

نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سه‌رودی جنوبی شماره ۹۷

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

موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت ایران مشهود

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدرضا گلچین پور (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
فکس: ۸۷۹۱۴۷۰
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۹۵۵ - ۴۸۹۹

دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵

Email: iranmashhoodin@yahoo.com

آریاروش

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

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب

تلفن: ۸۴۶۸۵۴۵
نشانی: تهران میدان خندان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۷۹۱۹

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

- علیرضا زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالکریم مقدم (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مینا فردیدان (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۴۲۳۸۶۲۳
فکس: ۴۲۳۸۶۲۳
نشانی: تهران - ستارخان شماره ۸۱۶ طبقه ۶ واحد ۲۳
Email: agahhesab@hotmail.com

۱۳

موسسه حسابرسی تدوین و همکاران
ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● احمد ثابت مفتری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● ابوالقاسم فخریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● علیرضا خالقی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸-۸۷۸۲۰۹۶ فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰
 نشانی: خیابان ولیعصر، پائین تر از میدان ونک، پلاک ۱۲۷۹/۱
 صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹
 Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

۱۴

موسسه حسابرسی تلاش ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
 عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● حسن خدایی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● فیروز عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● ذلیل گنجی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۷۲۷۵۴
 دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶
 دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم خان، خیابان شهید آذربایجان، بن بست رهی
 تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵

۱۵

حسابرسین
موسسه حسابرسی و بهبود
سیستم‌های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● حسن اسمانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● منیژه آریایشور (حسابدار رسمی)

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

راهنمای موسسات حسابرسی
 ۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶

۱۰

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت
بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● مهران پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● فریده شفیق‌زادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● بهروز ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● شیرین مشیر فاطمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● رضا یعقوبی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸-۸۳۲۶۵۲۷ فاکس: ۸۳۰۹۴۹۰
 نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم
 صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
 کد پستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶
 Email: info@behradmoshar.com

۱۱

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)
 ● عبدالحمید رهبری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی عملیاتی و مالیاتی
 تلفن: ۸-۸۵۰۴۵۸۶ فاکس: ۸۵۰۲۰۴۵
 نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و دریای نور - شماره ۲۳۹ - طبقه سوم
 Email: bayatrayan@neda.net
 Kpmg-br@neda.net

۱۲

موسسه حسابرسی پیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● عباس اسرار خلیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● پدالده امیدوزاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● حسین فرج‌اللهی (حسابدار رسمی)

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

۸

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● ابراهیم موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● حسن صالح‌آبادی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● هوشنگ منوچهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۴۱۱۵۰۵ - ۸۴۲۳۵۳۴ فاکس: ۸۴۱۱۵۰۵ - ۸۴۲۳۵۳۴
 نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه پلاک ۴۳ طبقه ۴
 صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۹۳۵

۹

موسسه حسابرسی ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● محمد شوقیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● عبدالله شفاعت‌فراملکی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 ● جیرائیل بهاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم افزارهای مالی)
 تلفن: ۸۸۰۴۹۴۱ و ۲ فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰
 دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰
 دفتر تبریز: خیابان امام سه راهی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸
 تلفن: ۰۴۱۱-۵۵۳۳۵۷۰
 Email: m_shoghian@yahoo.com


انجمن حسابداران خبره ایران

تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶
 ۸۹۰۵۹۲۰
 فاکس ۸۸۹۹۷۲۲
 Email: Anjoman@systemgroup.net
 info@iranianica.com



راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

۲۰




موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● فریون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● عبدالله تمدنی جهرمی (حسابدار رسمی)
● هوشنگ شیخی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی، انجام وظایف بازرس
قانونی، طراحی سیستم های مالی، ارزیابی سهام
تلفن: ۵-۸۹۸۵۷۵۱
فاکس: ۸۹۷۵۷۲۱
صندوق پستی: ۱۳۵۸ - ۱۴۳۳۵
نشانی: خیابان یوسف آباد - خیابان چهارم، پلاک ۵،
واحد ۶، کدپستی: ۱۴۳۱۶

۱۸



موسسه حسابرسی دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● بهروز دارش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● سید حسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)
● میلتن ایوان کریعیان (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و
مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی
سیستم های مالی
تلفن: ۶۹۴۵۴۶۷-۶۹۴۵۴۶۵
فاکس: ۶۴۲۹۹۷۱
نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از
بلوار کشاورز روپرو بانک ملی شماره ۲۵۳
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷
Email: Dash_Co@neda.net

۱۶

موسسه حسابرسی خبره


عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● نعمت‌الله علیخانی‌راد (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)
● سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و
طراحی سیستم های مالی
تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱
فاکس: ۸۹۰۲۳۲۰
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال
فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

۲۱

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق



عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● غلامرضا سلامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● هوشنگ خستونی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● اسدالله نیلی‌اصفهانی (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه
امور بانک، بیمه، فن آوری اطلاعاتی
تلفن: ۸۷۹۴۶۴۶
تلفاکی: ۸۷۹۴۹۲۸
صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریقا، روبروی
پارکینگ بیهنی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳
پست الکترونیک: info@sokhanehagh.com
www.sokhanehagh.com

۱۹

موسسه حسابرسی رایمند و همکاران

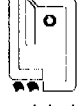
عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● عباسعلی دهشدستی‌نژاد (حسابدار مستقل،
حسابدار رسمی)
● فریبرز امین (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● همایون مشیرزاده (حسابدار مستقل، حسابدار
رسمی)

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

۱۷

موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایاریان




عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو
جامعه حسابداران رسمی ایران

● علی امانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● غلامحسین نوانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
● رضا مستاجران (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



راهنمای موسسات حسابرسی



۲۲

موسسه حسابرسی شراکت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سیروس گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشوری و هلنگرودی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن فرنی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۷۱۷۶۵۰ - ۸۷۱۷۶۵۱
 فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴
 نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، خیابان قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه چهارم
 صندوق پستی: ۱۵۸۱۷۵-۶۶۶۶

۲۴

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، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۸۹۵۳۷۷ - ۸۹۰۱۵۴۷
 ۸۸۰۲۹۰۱ - ۸۹۰۷۶۷۹
 فاکس: ۸۸۰۲۸۹۸
 نشانی: خیابان کریم‌خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان شرقی، کد پستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۳

موسسه حسابرسی

فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- پرویز صادقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نریمان ایلخانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر عبدالهی تیرآبادی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی، بازرس قانونی، خدمات حسابداری، ارزیابی سهام
 تلفن: ۸۸۹۴۴۶۸ - ۸۸۹۲۰۳۶
 فاکس: ۸۹۰۰۵۲۸
 نشانی: تهران - ولیمصر نبش استاد مطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کد پستی: ۱۵۹۵۸

۲۵

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

مَجْرَبان پویا

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- اکبر وفارکاشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی‌اصغر خللی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- طاهر مراغه‌پور (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی، مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی، خدمات حسابداری و خدمات بیمه
 تلفکس: ۸۰۲۳۷۲۹ - ۶۳۹۶۷۲ - ۶۳۹۶۵۸
 نشانی: خیابان فتحی شقایق پلاک ۱۲۴ طبقه ۲ دفتر اصفهان: خیابان نصر غربی، نبش کوچه نمازخانه استیفن، ساختمان نوک، طبقه اول
 تلفن: ۶۲۴۱۳۷۷
 دفتر همدان: ابتدای خیابان جهاد ساختمان جم طبقه ۲ شماره ۸
 تلفکس: ۸۱۱ - ۸۲۷۴۸۷۲

۲۶

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)
- کارو هوانسیان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی
 تلفن: ۸۴۰۲۳۱۶ - ۸۸۴۱۲۲۷
 فاکس: ۸۸۴۱۲۲۷
 نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نبش خیابان کامکار ساختمان ۸۳ آپارتمان ۱۶، کد پستی: ۱۵۸۵۷
 Email : nouandishan@yahoo.com

راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران

خبره ایران

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶

۲۷



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران - عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعر بیاهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدتقی سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
 تلفن: ۸۰۶۳۲۷۴ - ۸۰۶۳۲۷۵
 فاکس: ۸۰۶۳۲۷۵
 نشانی: یوسف‌آباد خیابان سیدجمال‌الدین اسدآبادی، شماره ۳۵۵
 صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۲۳
 Email : Hamyar@iranatica.com

معرفی موسسات حسابرسی



اخبار حرفه

سومین سمینار تخصصی با عنوان «مهندسی مالی» (۲۰۰۲)

روز ۲۲ مهر ۱۳۸۳ سومین همایش تخصصی شرکت آرک با عنوان «مهندسی مالی ۲» در سالن فرهنگی ورزشی وزارت کار و امور اجتماعی با حضور شماری از کارشناسان و مدیران مالی برگزار شد.

طی این سمینار که با هدف جایگزینی استفاده از ابزارهای جدید مالی به جای ابزارهای سنتی برگزار شد شماری از کارشناسان و مدرسان مهندسی مالی سخنانی را در زمینه معرفی این رشته ایراد کردند.

اولین سخنرانی این همایش را دکتر شاهین شایان آرانی، عضو کمیته فرعی آموزش و هدایت ریسک انجمن مهندسان مالی بین‌المللی نیویورک با موضوع «مهندسی مالی و چالش‌های فرازروی مدیران مالی در قرن حاضر» ایراد کرد. وی سخنان خود را با بیان تاریخچه‌ای از مهندس مالی آغاز نمود. دکتر شایان توسعه‌ی مهندسی مالی را معلول نیاز در بستر محیط‌های اجرایی دانست که از اواسط ۱۹۷۵ آغاز شده است. وی افزود: در آن سال‌ها اقتصاد آمریکا به سمت آزادسازی و رقابتی شدن پیش می‌رفت. این امر فعالیت‌های اقتصادی را در آمریکا تحت پوشش قرار داد. تا آن جا که حتی نهادهای دولتی نتوانستند شوک‌های وارد بر پیکره‌ی اقتصاد آمریکا را مهار نمایند. در این میان، الگوهای اقتصاد و مدیریت کلاسیک که مدل‌های ایستا هستند توانایی پاسخ‌گویی نداشتند. بنابراین مهندسی مالی به عنوان یک مدل پویا شکل گرفت.

سخنران در ادامه به بررسی مدیریت مالی و جایگاه آن در نظام اقتصادی ایران پرداخت و افزود: «در سال‌های گذشته به دلیل دولتی بودن نهادها در ایران، به جذب و استفاده صحیح از منابع و

مالاً نیاز به مدیریت مالی احساس نمی‌شد. در واقع مدیران مالی با مدیران حسابداری مترادف بودند. پس از مدتی در کنار خصوصی‌سازی نیاز به مدیران مالی واقعی احساس شد و از این رو مهندس مالی روبه گسترش نهاد. به طوری که در ۱۰ سال گذشته نیاز به این تخصص در ایران به شدت افزایش یافته است. وی هم چنین مهندس مالی را کاربرد صحیح ابزار و نحوه‌ی تفکر مهندسی کنترل در سیستم‌های مالی تعریف نمود و وظایف مدیران مالی را پویا کردن منابع عظیم مالی و کنترل و محاسبه‌ی ریسک ناشی از آن‌ها دانست.

شایان در پایان سخنانش مطالبی را در باره‌ی فیزیک مالی مطرح نمود و به بحث در مورد ساختار بازارهای مالی از دیدگاه‌های مختلف پرداخت و اذعان داشت که با پیشرفت فناوری اطلاعات و ایجاد پایگاه‌های وسیع در این مورد، تفکیک بورس‌ها و تشکیل بورس‌های منطقه‌ای جز ایجاد فرهنگ سرمایه‌گذاری در ایران ثمر دیگری نخواهد داشت.

مهندس محمد عسگری طباطبایی رئیس هیئت مدیره‌ی شرکت آرک سخنران دوم بود که در رابطه با فعالیت‌های شرکت و برنامه‌های آینده سخنانی را ایراد کردند.

سخنران بعدی این همایش دکتر پروفیسور نجاتی دارای درجه‌ی دکترا اقتصاد از انگلستان و رییس دانشگاه سوهار عمان بود که در رابطه با مهندسی مالی، پیش نیازها و آگاهی‌های اولیه و نیاز به فرهنگ‌سازی برای درک مهندسی مالی و انتظارات مدیران غیرمالی از سیستم‌های اطلاعات حسابداری، مطالبی را ایراد کرد. در پایان این همایش دکتر کاظمی دارای مدرک MCSE در زمینه‌ی N14 و مدیر شرکت سایبر تک سخنانی در زمینه‌ی مهندسی مالی و فناوری اطلاعات ایراد کرد.

اطلاعیه جامعه حسابداران رسمی ایران

کارورزی حسابدار رسمی

همان‌طور که قبلاً به اطلاع کلیه موسسات حسابرسی عضو جامعه رسیده است به منظور ایجاد بانک اطلاعاتی در مورد حسابداران و حسابرسانی که واجد شرایط شرکت در آزمون حسابدار رسمی هستند یا شرایط آن را در آینده احراز می‌کنند، طرح کارورزی حسابدار رسمی تصویب شده است. این طرح کارکنان موسسات حسابرسی، اعم از دانشجویان و فارغ‌التحصیلان حسابداری یا رشته‌های مرتبط را در برمی‌گیرد.

کارورزان حسابدار رسمی می‌توانند از نشریات ادواری، کتاب‌های منتشره، دوره‌های آموزشی، همایش‌های تخصصی و سایر برنامه‌های جامعه با نرخ ترجیحی استفاده کنند.

کارورزان حسابدار رسمی قبل از موفقیت در آزمون و عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران نمی‌توانند از عنوان حسابدار رسمی استفاده نمایند.

از کارکنان واجد شرایط درخواست می‌شود فرم مربوط را از موسسه حسابرسی محل اشتغال دریافت یا با مراجعه به سایت جامعه به آدرس www.iacpas.org چاپ و پس از تکمیل و تایید آن توسط موسسه ذیربط، آنرا به آدرس جامعه ارسال نمایند.

جامعه حسابداران رسمی ایران

پرسشنامه کارورزی حسابدار رسمی

۱- مشخصات فردی

نام خانوادگی:	نام:	نام پدر:	شماره شناسنامه:
تاریخ تولد:	محل تولد:	تابعیت:	دین:
نشانی محل سکونت:	تلفن:	تلفن:	فکس:
نشانی محل کار:			

۲- مدارک تحصیلی یا مدارک حرفه‌ای شناخته شده بین‌المللی

رشته تحصیلی	دانشگاه/موسسه آموزش عالی	تاریخ اخذ مدرک
کارشناسی کارشناسی ارشد دکتری عضویت در انجمن حرفه‌ای بین‌المللی		

۳- سوابق خدمت تا تاریخ تنظیم پرسشنامه (به تفکیک قبل و بعد از دریافت مدرک کارشناسی مرتبط)

ردیف	موسسه محل خدمت	نوع اشتغال	سمت (در مورد حسابرسی: رده)	زمان و مدت اشتغال		
				از تاریخ	تا تاریخ	ماه/سال

۴- دوره‌های تخصصی (تاکید بر دوره‌های بیش از یک ماه است)

ردیف	نام دوره	برگزارکننده	مدت دوره	از تاریخ	تا تاریخ

۵- دو نفر را که با شما آشنایی کامل دارند (یک نفر از نظر حرفه‌ای و یک نفر از نظر رفتاری) معرفی نمایید.

نام و نام خانوادگی	نسبت	شغل	آدرس و شماره تلفن

۶- تایید می‌نمایم:

- به قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران پایبندم.
- هیچ‌گونه سابقه محکومیت موثر کیفری ندارم.
- موازین شرعی و اجتماعی را رعایت می‌نمایم.
- اعتیاد به مواد مخدر ندارم.
- هیچ‌گونه سابقه سوء حرفه‌ای و مالی ندارم.

۷- انتظار کوتاه مدت و بلندمدت شما از جامعه حسابداران رسمی ایران:

۸- ضمن تایید اطلاعات مندرج در پرسشنامه تعهد مینمایم با رعایت ضوابط و آیین رفتار حرفه‌ای، خاتمه کار و تغییر سمت خود را در اسرع وقت (حداکثر یک ماه پس از خاتمه کار یا تغییر سمت) به اطلاع جامعه برسانم.

نام و نام خانوادگی

امضاء

تاریخ

این قسمت برای تایید سوابق حسابرسی است. در صورتی که متقاضی در زمان تکمیل پرسشنامه به حسابرسی اشتغال دارد توسط کارفرمای فعلی و در غیراینصورت توسط کارفرمایی که سوابق اصلی حسابرسی را نزد وی داشته تکمیل شود.

تایید می‌شود آقای/خانم از تاریخ تا تاریخ به عنوان
..... در استخدام این موسسه/این سازمان/اینجانب است/بوده است.

نام

امضا

مهر

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی

دکتر علی تقفی
دبیرکل انجمن حسابداری ایران

ویژگی‌ها و انتظارات

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی بعد از مجمع جامعه بالاترین رکن جامعه می‌باشد. تصمیمات این شورا آینده خدمات حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ایران را تحت تاثیر قرار می‌دهد. بنابراین اعضای شورا بار سنگین این مسئولیت را به دوش می‌کشند. از این رو، باید دارای ویژگی‌های خاص باشند. در ادامه برخی از این خصوصیات برشمرده می‌شود و در پایان نیز پیشنهادهایی برای برآوردن انتظارات اعضای جامعه ارائه می‌گردد.

ویژگی‌های فردی اعضای شورا:

۱- **خدمت‌گذاری و امنیت‌داری:** شورا محل خدمت است. نماینده‌ای که با انگیزه بهره‌برداری وارد شود در اندک زمانی رسوا می‌شود و از احترام می‌افتد. انگیزه حفظ حرمت و امانت‌داری باید در مرتبه بالایی باشد. فقط این انگیزه به تصمیمات راهبردی درست می‌انجامد. در غیر این صورت زمینه و بستر انحصار و استثنای فراهم می‌شود.

۲- **باور عمیق به خصوصی‌سازی:** نیت قانون‌گذار از ماده واحده، خصوصی‌سازی خدمات حرفه‌ای است. لذا یک نماینده باید به قانون وفادار باشد و جرات بیان و اجرای آن را داشته باشد. خصوصی‌سازی خدمات، نیاز به سرمایه مالی چندانی ندارد. نیروی انسانی ماهر، کارا و امین، عمده‌ترین سرمایه راتشکیل می‌دهند. پس هرگونه استدلال مبنی بر انتظار کشیدن برای رویدادهای آتی صنعت یا بازار سرمایه پذیرفته نیست.

۳- **شفاف بودن:** شفاف بودن عقاید، اطلاعات، قوانین و ... پیش‌نیاز پیشرفت است. در حوزه حسابداری نیز شفاف‌سازی بخش قابل توجهی از نوشته‌های حسابداری را تشکیل می‌دهد. قطعاً افراد حرفه‌ای نیز آن را قبول دارند. بنابراین یک عضو شورا باید به شفاف‌سازی اعتقاد داشته باشد و از بیان نظراتش بیمی به دل راه ندهد. به این ترتیب باید تمام مذاکرات شورای عالی آشکارا در اختیار اعضای کنونی و بالقوه جامعه قرار گیرد تا آنها نیز دیدگاه‌های نمایندگان خود را بدانند و زمینه مشارکت واقعی برای امور مهم مانند تغییر اساسنامه فراهم آید.

۴- **اعتماد به اعضای جامعه:** حرفه حسابداری براساس اعتماد عموم مردم و دولت بنا شده است. به این ترتیب، اعتماد متقابل اعضا به یکدیگر و نمایندگانشان بایسته است، تمیض بین اعضا، اعتماددورزی در جامعه را خدشه‌دار می‌کند.

۵- **باور به نظارت و کنترل:** حسابداری و کنترل با هم آمیخته است. یکی از مهم‌ترین بانی کنترل، تفکیک مسئولیت‌ها است به نحوی که تمام تصمیمات در نهایت به یک رکن یا گروه یا فرد خاص ختم نشود.

۶- **صفات اخلاقی پسندیده:** خوشرویی، صبوری، گوش شنوا، فروتنی، پرهیز از انحصارخواهی، رفتار مسابری با همه اعضای جامعه، رعایت انصاف، انعطاف‌پذیری مناسب، پرهیز از جاه‌طلبی و مقام‌خواهی ... از جمله صفات اخلاقی است که نمایندگان شورا باید دارا باشند.

با توجه به ویژگی‌های برشمرده شده برای اعضای شورای عالی جامعه، پیشنهاد می‌شود شورای عالی به مسائل زیر بیش از پیش توجه خاص نمایند.

۱- اساسنامه پیشنهادی به نحوی تعدیل شود که کم‌ترین وابستگی را به دولت داشته باشند.

۲- از گروه‌بندی حسابداران رسمی به شاغل و غیرشاغل پرهیز شود. این موضوع با توجه به ترجیحات و الویت‌های افراد موجب انحصارطلبی و استثنا منادی می‌شود و در دراز مدت به فساد و سقوط می‌انجامد. به جای آن تاکید بیشتری به رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای استانداردهای حسابرسی شود.

۳- سقف‌کاری با توجه به توان‌مندی‌های افراد، فناوری پیشرفته‌ی کنونی، و دلایل دیگر معنی‌دار نیست و به عنوان یک ابزار کنترلی مناسب نمی‌باشد.

۴- خلاصه مذاکرات تمام جلسات شورای عالی باید به شایستگی و شفاف به اطلاع اعضای جامعه برسد. باید بی‌پرده و روباز خدمت کرد. پنهان‌کاری نشود. هیچ موضوعی نباید از اعضای جامعه پوشیده بماند. فقط در این حالت می‌توان صادقانه خدمت کرد.

۵- آیین‌نامه‌ها به نحوی تعدیل شود که هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی، شورای عالی جامعه، هیات عالی نظارت، هیات مدیره جامعه و سایر ارکان‌های احتمالی، مستقل از یکدیگر باشند و هیچ فردی در بیش از یک رکن عضویت نداشته باشد.

۶- آزمون تشخیص توانمندی حسابدارها به تجربه آنها وابسته نشود. باید دانش‌آموختگان بتوانند بعد از اخذ درجه کارشناسی در آزمون تشخیص صلاحیت و شایستگی شرکت کنند و سپس نزد حسابداران رسمی تجربه بیاندوزند.

۷- در تدوین اساسنامه و آیین‌نامه‌ها به تجربه سایر کشورها توجه شود و از آنها استفاده شود.

نمونه بارز آن در تعیین میزان دانش و تجربه برای کسب عنوان حسابدار رسمی است که در سایر کشورها اعمال می‌شود. به خصوص که عمده کتاب‌های درسی و تقریباً تمام استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران ترجمه و بعضاً اقتباس از کشورهای خارجی یا جوامع بین‌المللی است.

۸- شرایط احراز حسابدار رسمی باید به نحوی باشد که جوانان مشتاقانه وارد این حرفه شوند نه اینکه به علت دشواری شرایط و زمان طولانی جذب دیگر حوزه‌ها و حرفه‌ها گردند.

۹- زمینه مشارکت اعضای جامعه در امور مهم از جمله تغییر اساسنامه فراهم شود.

۱۰- به بهانه شناساندن جامعه در یوزگی کار نشود. حسابداران رسمی مانند پزشکان خبره‌ای هستند که عموم مردم به خدمات آنها نیازمندند.

۱۱- با اعضای جامعه خوش‌رویی کنید، تا راهنمایی شوید، درها را باز نگه دارید.

انجمن حسابداری ایران می‌کوشد تا پژوهش را در رابطه با انتظارات اعضای جامعه انجام دهد و نتایج را به اطلاع همگان برسد. (به امید موفقیت کلیه خدمتگزاران به خصوص اعضای شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران).

دوره‌ی آموزشی CIMA، آموزش حسابداری در کلاس جهانی

همایش حکمرانی شرکتی و کنترل داخلی برگزار شد
مرکز آموزش حسابداران خبره در روزهای ۵ و ۶ آبان ۱۳۸۳ همایش حکمرانی شرکتی و کنترل داخلی را در سالن همایش شهیدبهبشتی وزارت نفت برگزار کرد.

در این همایش که با حضور بیش از ۲۰۰ تن از مدیران و روسای ارشد صنعت نفت و دیگر صنایع معظم برگزار شد سه سخنرانی به زبان انگلیسی توسط استادان خارجی و ۳ سخنران فارسی توسط استادان و کارشناسان ایرانی CIMA ارائه گردید. در روز ۵ آبان ۱۳۸۳ سخنرانی اول توسط مارگارت بلیک بورو (مارجریسون) با عنوان حکمرانی شرکتی (Corporate Governance) ارائه گردید. بلیک بورو ابتدا به بایستگی‌ها و پیشینه‌ی حکمرانی شرکتی پرداخت، سپس درباره‌ی چارچوب بهینه‌ی حکمرانی شرکتی سخن گفت. سخنرانی دوم، توسط دکتر محمدعرب مازاریزدی با عنوان کنترل‌های داخلی در سامانه‌های رایانه‌ای ایراد شد. عرب مازار نخست درباره‌ی تحولات شتابان فناوری و فرارسانی اطلاعات سخن گفت و سپس نقش کنترل‌های داخلی را در سامانه‌های پیچیده‌ی رایانه‌ای برشمرد. آخرین سخنرانی این روز را دکتر ملکان ماراشلیان با عنوان کنترل‌های مدیریتی عرضه کرد. ماراشلیان بیش از هر چیز برآگاهی کنترلی مدیران تاکید کرد و کنترل‌های مدیریتی را ابزاری در دست مدیرانی دانست که نخست می‌کوشند تا خود را کنترل کنند.

در روز ۶ آبان ۱۳۸۳ سخنرانی اول توسط ابوالقاسم فخاریان، رئیس گروه آموزشی CIMA و رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران، با عنوان بودجه‌بندی مطلوب و کنترل‌ها ارائه گردید. فخاریان ابتدا انتقادهای وارد به بودجه‌بندی سنتی را برشمرد و سپس کوشید تا با استعانت از ایده‌های جدید در عرصه‌ی بودجه‌بندی مانند بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت، فرابودجه‌بندی و نظایر اینها مدلی را برای بودجه‌بندی مطلوب ارائه نماید. سخنرانی دوم را جان مارجریسون با عنوان کنترل‌های داخلی از منظر حسابرسی داخلی ایراد کرد. مارجریسون ابتدا به جایگاه حسابرسی داخلی براساس مدل‌های جدید حکمرانی شرکتی و مدل کنترل داخلی COSO پرداخت، سپس کوشید تا نقش حسابرسی داخلی را در اثربخشی و پایشگری کنترل داخلی برشمرد. سخنرانی سوم توسط امیر پوریانسیب، مدیر اجرایی مرکز آموزش حسابداران خبره با عنوان چارچوبی برای کنترل داخلی عرضه شد. پوریانسیب کوشید تا ابتدا نظریه‌های کنترل داخلی برون‌نگر و درون‌نگر را برشمرد. سپس به مقررات‌گذاری و قانون‌گذاری در عرصه‌ی برقراری و گزارشگری کنترل داخلی پرداخت و سرانجام چارچوب COSO را به عنوان چارچوبی ایده‌آل برای کنترل‌های داخلی معرفی کرد.

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 ۴۲۱۲۲۲۲

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.

اطلاعیه تعیین حسابرسان مورد تایید دیوان محاسبات کشور

به منظور اجرای قانون «الحاق یک ماده به قانون دیوان محاسبات کشور مصوب سال» ۱۳۶۱ که در تاریخ ۱۳۸۱/۲/۱۵ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است و اجازه استفاده دیوان محاسبات از حسابرسان بخش خصوصی را برای انجام وظایف قانونی خود داده است و به موجب محاسبات از متقاضیان واجد شرایط حقیقی و حقوقی جهت تعیین صلاحیت دعوت به عمل آورد:

شرایط عمومی:

- تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران و التزام به قانون اسلامی جمهوری اسلامی ایران.
- عامل به احکام دینی و عدم اشتغال به فساد و نداشتن سوابق سوء حرفه‌ای، مالی و اداری.
- نداشتن سابقه محکومیت موثر کیفری.
- عدم اعتیاد به مواد مخدر.
- عدم وابستگی به گروه‌های محارب و غیرقانونی.

شرایط اختصاصی:

- عدم اشتغال در وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکت‌های دولتی، موسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و همچنین موسسات و شرکت‌های دولتی که شمول مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام است.
- دارای حداقل دانشنامه کارشناسی در رشته‌های حسابرسی، حسابداری، بازرگانی، اقتصاد، بیمه و بانکداری، و یا رشته‌های مشابه و تخصص‌های مورد نیاز در امر حسابرسی.

- داشتن حداقل ۱۰ سال سابقه کار مفید در امور حسابرسی و حسابداری، طراحی سیستم مالی و یا مدیریت مالی بعد از اخذ مدرک کارشناسی. **تبصره** - اشخاصی که سابقه کار آنان کمتر از میزان مذکور در رشته‌های شغلی موضوع این بند باشد. در صورتی که دارای تجارب مفیدی در رشته‌های مشابه باشند، هر دو سال سابقه کار آنان در امور فوق می‌تواند معادل یک سال سابقه کار حسابرسی، مورد قبول واقع گردد. تشخیص تجارب مفید به عهده هیات تشخیص صلاحیت می‌باشد.

- داشتن حداقل ۳۰ سال سن.

مدارک مورد نیاز جهت تعیین حسابرس و مورد تایید دیوان محاسبات کشور

- تکمیل برگ درخواست

- تصویر مدرک تحصیلی

- تصویر صفحه اول شناسنامه (در صورت داشتن توضیحات، تصویر صفحه آخر)

- دو قطعه عکس ۳×۴ جدید، پشت‌نویسی شده (یک قطعه عکس برگ درخواست الصاق شود).

- تصویر پروانه تاسیس شرکت یا موسسه

نحوه ارسال مدارک و مهلت ثبت نام:

متقاضیان واجد شرایط مدارک لازم را حداکثر تا ۲۰ روز پس از چاپ آخرین آگهی با پست سفارشی به نشانی تهران - صندوق پستی ۱۴۱۵۵/۶۴۷۱ ارسال نمایند.

به مدارک ناقص و یا مدارکی که بعد از مهلت مقرر به پست تحویل شده ترتیب اثر داده نخواهد شد.

بسمه تعالی

دیوان محاسبات کشور

برگ درخواست اشخاص حقیقی به عنوان (حسابرس مورد تایید دیوان محاسبات کشور)

محل الصاق
عکس

- ۱- نام خانوادگی:
- ۲- نام:
- ۳- نام پدر:
- ۴- شماره شناسنامه:
- ۵- محل صدور:
- ۶- تاریخ و محل تولد:
- ۷- آخرین مدرک تحصیلی:
- ۸- رشته تحصیلی:
- ۹- نشانی کامل محل سکونت:
- ۱۰- نشانی کامل محل فعالیت:
- ۱۱- تلفن:
- ۱۲- نمابر:
- ۱۳-

بسمه تعالی

دیوان محاسبات کشور

برگ درخواست اشخاص حقوقی به عنوان (حسابرس مورد تایید دیوان محاسبات کشور)

- ۱- نام موسسه:
- ۲- شماره ثبت موسسه:
- ۳- تاریخ شروع فعالیت:
- ۴- مشخصات شناسنامه‌ای سهامداران یا اعضاء موسسه:
- ۵- نشانی کامل مرکز فعالیت موسسه:
- ۶- تلفن:
- ۷- نمابر:
- ۸-

نکته مهم:

انتخاب حسابرس از طریق برگزاری آزمون که متقابلاً در روزنامه‌های صبح و عصر منتشر خواهد شد و تایید صلاحیت حرفه‌ای آنان صورت می‌گیرد و مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی و شخصیت‌های علمی دانشگاهی در رشته‌های مربوط و نیز کارکنان بازنشسته دیوان محاسبات کشور که دارای ۱۰ سال سابقه کار در امر حسابرسی یا رسیدگی به امور مالی و محاسباتی در دیوان محاسبات باشند اگر با تصویب هیات تشخیص صلاحیت در سطح مدیرکل حسابرسی شناخته شوند از شرکت در آزمون معاف هستند.

اداره کل امور اداری پشتیبانی دیوان محاسبات کشور

فراخوان

شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران در راستای مأموریت خود و تحولات پیش روی جامعه حسابداری کشور از یک سال پیش موضوع تدوین و تبیین اهداف و استراتژی نوین انجمن را در دستور کار خود قرار داده که پس از چندین جلسه گفت و گو و استفاده از نظریات مشاورین صاحب نام در این زمینه خلاصه اهداف و استراتژی که تاکنون به اتفاق آراء مورد تصویب شورای عالی قرار گرفته به شرح ذیل به اطلاع اعضای محترم انجمن می‌رساند. امید است با مطالعه و بررسی و ارائه پیشنهادات سازنده بتوانیم در مجمع اتی «اهداف و استراتژی جدید انجمن» را به شور بگذاریم.

اهداف

- ارتقاء اعتبار حرفه‌ای اعضا
- پاسخ‌گویی مناسب به نیازهای کشور در زمینه تخصص‌های گوناگون حرفه‌ای
- ارتقای سطح دانش حرفه‌ای
- گسترش و افزایش ارتباط با مجامع حرفه‌ای بین‌المللی
- گسترش کیفی و کمی فعالیت‌های انجمن
- راهبردهای انجمن جهت تحقق اهداف فوق‌الذکر:
- ارتقای کیفیت فرایند پذیرش اعضای جدید
- اعطای عناوین جدید حرفه‌ای، جهت پاسخ‌گویی به نیازهای حرفه‌ای کشور
- ایجاد مرکز آموزش رسمی و مستقل
- گسترش فعالیت‌های آموزشی
- گسترش فعالیت‌های تحقیقاتی و پژوهشی
- گسترش فعالیت‌های بخش انتشارات
- توسعه جغرافیایی فعالیت‌های انجمن
- گسترش فعالیتهای روابط عمومی

دبیرخانه انجمن حسابداران خبره‌ی ایران

راهنمای

نرم افزارهای مالی

پذیرش آگهی نرم افزارهای مالی:

۸۸۹۳۹۶۷

شرکت کامپیوتک COMPUTECH

سیستمهای جامع و یکپارچه
کاربردی

ORACLE8+TOOLS

NT/UNIX

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

WINDOWS98

نشانی: تهران کارگر شمالی - کرچه چهارم - پلاک
۱۱ طبقه ۲ - شماره ۹
تلفن: ۶۲۰۱۱۲ - ۶۲۰۱۰۰
فاکس: ۶۲۰۱۱۲

Email: computec_co@yahoo.com

مفاد مالیاتی مواد برنامه چهارم توسعه

با توجه به تصویب و ابلاغ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی و به منظور آگاهی اعضای محترم انجمن از موارد مالیاتی برنامه مفاد مالیاتی ذیل که از قانون برنامه استخراج شده باطلاع می‌رساند.

ماده ۴- برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی از جمله دستگاه‌های موضوع ماده (۱۶۰) این قانون در طی سال‌های این برنامه ممنوع می‌باشد.

ماده ۷- به منظور ساماندهی و استفاده مطلوب از امکانات شرکت‌های دولتی و افزایش بازدهی و بهره‌وری و اداره مطلوب شرکت‌هایی که ضروری است در بخش دولتی باقی بمانند و نیز فراهم کردن زمینه واگذاری شرکت‌هایی که ادامه فعالیت آنها در بخش دولتی غیرضروری است به بخش غیردولتی، به دولت اجازه داده میشود نسبت به واگذاری، انحلال، ادغام و تجدید سازمان شرکت‌های دولتی، اصلاح و تصویب اساسنامه شرکت‌ها، تصویب آیین‌نامه‌های مالی و معاملاتی، تصویب آیین‌نامه‌های استخدامی و بیمه، با رعایت مقررات و قوانین مربوط و جابه‌جایی و انتقال وظایف، نیروی انسانی، سهام و دارایی‌های شرکت‌های دولتی و شرکت‌های وابسته به آنها با رعایت موارد ذیل اقدام کند:

الف - کلیه امور مربوط به سیاست‌گذاری و اعمال وظایف حاکمیت دولت تا پایان سال دوم برنامه از شرکت‌های دولتی متفک و به وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی تخصصی ذریعته محول می‌گردد.

ب - شرکت‌های دولتی صرفاً در قالب شرکت‌های مادر تخصصی و شرکت‌های عملیاتی (نسل دوم) سازماندهی شده و زیرنظر مجمع عمومی در چارچوب اساسنامه شرکت اداره خواهند شد. این گونه شرکت‌ها از نظر سیاست‌ها و برنامه‌های بخشی تابع ضوابط و مقررات وزارتخانه‌های تخصصی مربوطه خواهند بود.

تبصره ۱- تشکیل شرکت‌های دولتی صرفاً با تصویب مجلس شورای اسلامی مجاز است و تبدیل شرکت‌هایی که سهام شرکت‌های دولتی در آنها کمتر از پنجاه درصد (۵۰٪) است به شرکت دولتی ممنوع است.

تبصره ۲- مشارکت و سرمایه‌گذاری شرکت‌های دولتی به استثنای بانک‌ها، موسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه در سایر شرکت‌های موضوع این ماده مستلزم کسب مجوز از هیات وزیران است.

تبصره ۳- شرکت‌هایی که سهم دولت و شرکت‌های دولتی در آنها کمتر از پنجاه درصد (۵۰٪) است، غیردولتی بوده و مشمول قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی نمی‌باشند.

تبصره ۴- دولت مکلف است حداکثر ظرف مدت دو سال پس از شروع اجرای برنامه چهارم توسعه، بنا به پیشنهاد سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، شرکت‌هایی که ماهیت حاکمیتی دارند، به شکل سازمانی مناسب تغییر وضعیت داده و به دستگاه اجرایی مرتبط منتقل نماید.

تبصره ۵- شرکت‌های دولتی که تا ابتدای سال ۱۳۸۳ بنا به تشخیص سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی راکد و

غیرفعال بوده‌اند، اجازه شروع فعالیت ندارند و منحل اعلام می‌شوند. **تبصره ۶-** دولت موظف است تا پایان سال اول برنامه کلیه دفاتر و شعب شرکت‌های دولتی مستقر در خارج از کشور را منحل نماید. موارد ضروری بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب شورای عالی اداری خواهد رسید.

ج - شرکت‌های دولتی که با تصویب هیات وزیران مشمول واگذاری به بخش غیردولتی می‌شوند صرفاً طی مدت تعیین شده در هیات واگذاری برای واگذاری مشمول مقررات حاکم بر شرکت‌های دولتی نخواهند بود و در چارچوب قانون تجارت اداره می‌شوند.

د - ادامه فعالیت شرکت‌های دولتی تنها در شرایط زیر ممکن است:

۱- فعالیت آنها انحصاری باشد.

۲- بخش غیردولتی انگیزه‌ای برای فعالیت در آن زمینه را نداشته باشد.

ه - تبدیل وضعیت کارکنان شرکت‌های موضوع تبصره (۴) بند (ب) این ماده با رعایت حقوق مکاتبه به وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی در قالب آیین‌نامه‌ای خواهد بود که به تصویب هیات وزیران خواهد رسید.

و - نقل و انتقال سهام در ارتباط با اجرای این ماده (ناشی از ادغام، انحلال و تجدید سازمان) از پرداخت مالیات معاف است.

ز - حق مالکیت دولت در شرکت‌های مادر تخصصی (به استثناء شرکت‌هایی که ریاست مجمع آنها با رئیس جمهور است) از طریق وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان مالکیت شرکت‌های دولتی که به استناد این قانون زیرنظر رئیس جمهور تشکیل خواهد شد (به تشخیص دولت) اعمال شود، دولت مکلف است نسبت به اصلاح اساسنامه این گروه شرکت‌ها به نحو مقتضی اقدام قانونی نماید. بار مالی احتمالی تشکیل سازمان مذکور از ردیف‌های متمرکز در اختیار رئیس جمهور تامین می‌گردد. کلیه شرکت‌هایی که مشمول قانون برآنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام بوده و یا دارای قانون خاص هستند مشمول این بند می‌باشند.

بند (ک) تبصره ۶- مفاد ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه در مورد کلیه شرکت‌های دولتی از جمله شرکت‌هایی که صددرصد (۱۰۰٪) سهام آنها متعلق به دولت و شرکت‌های تابعه و وابسته به آنها و شرکت‌هایی که مشمول قانون برآنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است نافذ بوده و در صورتی که تجدید ارزیابی دارایی‌های آنها مطابق ماده مزبور انجام شده باشد از زمان تجدید ارزیابی قابل اعمال در حساب‌های مربوط می‌باشد و مجازند تا آخر سال دوم برنامه چهارم توسعه برای یک بار طبق مفاد ماده فوق‌الذکر نسبت به تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت خود اقدام نمایند.

بند (د) ماده ۳۳- برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در صول برنامه ممنوع می‌باشد. دولت مجاز است به منظور صیانت از منابع و استفاده بهینه از آنها، عوارض ویژه‌ای را برای صادرات مواد اولیه فراوری نشده وضع و دریافت نماید. تشخیص این قبیل مواد برعهده شورای عالی صادرات خواهد بود. میزان عوارض به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های بازرگانی، امور اقتصادی و دارایی صنایع و معادن و جهاد کشاورزی و تصویب هیات وزیران تعیین و تصویب خواهد شد.

تبصره - صادرات کالا و خدمات از اخذ هرگونه مجوز به استثنای استانداردهای اجباری و گواهی‌های مرسوم در تجارت بین‌الملل (مورد درخواست خریداران) معاف می‌باشند.

ماده ۳۵- دولت مکلف است به منظور اعمال مدیریت واحد و ایجاد رشد اقتصادی مناسب در مناطق آزاد اقدامات زیر را انجام دهد:

الف - مدیریت سازمان‌های مناطق آزاد به نمایندگی از طرف دولت، بالاترین مقام اجرایی منطقه محسوب شده و کلیه دستگاه‌های اجرایی مستقر در مناطق آزاد به استثنای دستگاه‌های نهادی دفاعی و امنیتی مکلف هستند ضمن رعایت ماده (۲۷) قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ نسبت به اصلاح و رفع مغایرت‌های مقرراتی خود با مقررات مناطق آزاد اقدام نمایند.

ب - وزارتخانه‌ها، سازمانها، موسسه‌ها و شرکت‌های دولتی و وابسته به دولت در حیطه وظایف قانونی ضمن هماهنگی با سازمان‌های مناطق آزاد، خدمات از قبیل برق، آب، مخابرات، سوخت و سایر خدمات را با نرخ‌های مصوب جاری در همان منطقه جغرافیایی از کشور به مناطق آزاد ارائه خواهند نمود.

ج - کالاهای تولید یا پردازش شده در مناطق آزاد هنگام ورود به سایر نقاط کشور به میزان مجموع ارزش افزوده و ارزش مواد اولیه داخلی و قطعات داخلی به کار رفته در آن مجاز و تولید داخلی محسوب و از پرداخت حقوق ورودی معاف خواهد بود.

تبصره - مواد اولیه و کالاهای واسطه‌ای خارجی به کار رفته در تولید مشروط به پرداخت حقوق ورودی در حکم مواد اولیه و کالای داخلی محسوب می‌شود.

د - حقوق، عوارض و هزینه‌های بندری که طبق قوانین جاری از کشتی‌ها و شناورها بابت خدمات بندری دریافت می‌شود در صورتی که این بنادر و لنگرگاه‌ها توسط بخش خصوصی و تعاونی و یا مناطق آزاد ایجاد شده باشند توسط سازمان مناطق آزاد مربوطه اخذ می‌گردد.

مناطق آزاد مجازند نسبت به ثبت و ترخیص کشتی‌های بین‌المللی اقدام نمایند.

ه - محدوده آبی مناطق آزاد که قلمرو آن با رعایت مسائل امنیتی و دفاعی با پیشنهاد هیات وزیران به تصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید از امتیازات قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷ و اصلاحات بعدی آن برخوردار خواهد بود.

و - مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه حقوق ورودی، عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده «۱۰» قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷) و مالیات معاف می‌باشند.

ماده ۴۰- دولت موظف است در جهت ارتقای سطح و جذب فناوری‌های برتر در بخشهای مختلف اقتصادی، اقدام‌های ذیل را در برنامه چهارم به عمل آورد:

الف - برای ادغام شرکت‌ها، بنگاه‌ها و شکل‌گیری شرکت‌های بزرگ، اقدام‌های ذیل مجاز است:

ادغام شرکت‌های تجاری موضوع باب سوم «قانون تجارت»، مادامی که موجب ایجاد تمرکز و بروز قدرت انحصاری نشود، به شکل یک جانبه (بقای یکی از شرکت‌ها - شرکت پذیرنده و ادغام و ایجاد شخصیت

سیستم اخبار و حسابداری آرک

آموزش محدود سه ماه پشتیبانی کاراقتی مادام العمر

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سرمس) -

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به انضمام جدول موضوع بند ۴ آن جهت اجرا ابلاغ می‌گردد.

عیسی شهسوارخجسته

ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۴ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

۱- تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری یا قرارداد استخراج واحدهای تولیدی و معدنی حسب مورد مبدأ شروع معافیت موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود. در صورتی که بموجب دفاتر و اسناد و مدارک احراز گردد که واحد تولیدی قبل از تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری، محصولات تولیدی خود را به فروش رسانده، شش ماه پس از تاریخ اولین فروش (در مورد واحدهای تولیدی خودرو، اولین خودروی فروخته شده) مبدأ شروع معافیت موضوع ماده مذکور خواهد بود.

۲- پروانه بهره‌برداری از نظر این ضوابط مجوزی است که با رعایت مقررات و دستورالعمل‌های مربوط توسط وزارتخانه‌های ذیربط و به عنوان پروانه بهره‌برداری صادر می‌گردد. سایر مجوزهای صادره تحت عناوین دیگر با پروانه‌های بهره‌برداری موقت در حکم پروانه بهره‌برداری اصیل تلقی نمی‌گردند.

۳- معافیت موضوع این ماده شامل واحدهای تولید و معدنی مستقر در شعاع ۱۳۰ کیلومتری مرکز تهران و پنجاه کیلومتری مرکز اصفهان ولو اینکه واحدهای تولیدی و معدنی مذکور در داخل شهرکهای صنعتی استقرار یافته باشند نخواهد بود.

۴- فهرست سایر مراکز استانها و شهرهای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت (موضوع تبصره ۲ ماده مذکور) که واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع ۳۰ کیلومتری مرکز آنه (به استثناء واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شهرکهای صنعتی) مشمول معافیت نمی‌باشند طبق آخرین سرشماری پیوست می‌باشد.

۵- هرگاه واحد تولیدی یا معدنی در فاصله تا سی کیلومتری دو شهر مختلف قرار گرفته باشد از نظر اجرای مقررات ماده ۱۳۲ اصلاحی تابع شهر یا شهرستان مربوط از حیث تقسیمات کشوری خواهد بود.

۶- با توجه به شرایط و عرف موجود نزدیکترین فاصله مسیر زمینی محل فعالیت واحد تولیدی و معدنی تا مرکز شهرهای مورد نظر باید ملاک عمل قرار گیرد و در صورت اختلاف بین مودی و اداره امور مالیاتی مربوط، مراتب به سازمان امور مالیاتی کشور اعلام تا از طریق سازمان امور مالیاتی کشور از معاونت راهداری و هماهنگی امور استانی وزارت راه و ترابری استعلام و نظر معاونت مذکور ملاک عمل خواهد بود.

۷- شهرک صنعتی اشتهاارد با توجه به مصوبه شماره ۳۴۶۳۱ ت ۵۹/۲۴۰ مورخ ۱۳۸۰/۷/۲۸ هیات محترم وزیران از نظر مالیاتی خارج از محدوده ۱۲۰ کیلومتری تهران محسوب گردیده است.

فهرست سایر مراکز استانها و شهرهای بیش از ۳۰۰۰۰۰ نفر جمعیت طبق سرشماری عمومی نفوس و مسکن سال ۱۳۷۵ موضوع تبصره (۲) ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به قرار زیر است.

حقوقی جدید - شرکت جدید)، با تصویب چهار پنجم صاحبان سهام در مجمع عمومی فوق‌العاده شرکت‌های سهامی یا چهارپنجم صاحبان سرمایه در سایر شرکت‌های تجاری موضوع ادغام، مجاز خواهد بود.

کلیه حقوق و تعهدات، دارایی، دیون و مطالبات شرکت یا شرکت‌های موضوع ادغام، به شرکت پذیرنده ادغام یا شرکت جدید انتقال خواهند یافت و پس از ادغام، شرکت پذیرنده ادغام یا شرکت جدید با توجه به نوع آن مطابق مقررات «قانون تجارت» اداره خواهد شد.

کارکنان شرکت‌های موضوع ادغام به شرکت پذیرنده ادغام یا شرکت جدید انتقال خواهند یافت. در صورت عدم تمایل برخی کارکنان با انتقال به شرکت پذیرنده ادغام یا شرکت جدید، شرکت مزبور مکلف به بازخرید آنان مطابق مقررات قانون کار مصوب ۱۳۶۹/۸/۲۹ می‌باشد. چنانچه شرکت پذیرنده ادغام یا شرکت جدید در موارد خاص با نیروی کار مازاد مواجه باشد، مطابق قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده (۱۱۳) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۶ عمل خواهد شد.

سرمایه شرکتی که از ادغام شرکت‌های موضوع این بند حاصل می‌گردد تا سقف مجموع سرمایه شرکت‌های ادغام شده در آن، از پرداخت مالیات موضوع ماده (۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های آن معاف است.

بند (۵) ماده ۱۳۳- خانواده‌های تحت پوشش کمیته امداد امام خمینی (ره) و سازمان بهزیستی از پرداخت هزینه عوارض و مالیات و هرگونه هزینه دیگر معاف می‌باشند.

ماده ۱۶۰- کلیه وزارتخانه‌ها، موسسات و شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) «قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب ۱۳۶۶/۶/۱» و سایر شرکت‌هایی که بیش از پنجاه درصد (۷۰٪) سرمایه و سهام آنها منفرداً یا مشترکاً به وزارتخانه‌ها، موسسات دولتی و شرکت‌های دولتی، به استثنای بانکها و موسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه قانونی، تعلق داشته باشند و هم چنین شرکت‌ها و موسسات دولتی که شمول قوانین و مقررات عمومی به آنها، مستلزم ذکر یا تصریح نام است، از جمله: شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه وابسته به وزارت نفت و شرکت‌های تابعه آنها، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران و شرکت‌های تابعه، سازمان توسعه و نوسازی معادن و صنایع معدنی ایران و شرکت‌های تابعه در موارد مربوط، مشمول مقررات این قانون می‌باشند.

موادی از برنامه سوم توسعه که در برنامه چهارم هم تنفیذ یعنی در دوره ۱۳۸۸-۱۳۸۴ پابری می‌باشند عبارتند از: مواد (۱۰)، (۱۲ تا ۱۸)، (۲۰ الی ۲۷)، (۱۰۸)، (۱۲۱)، (۱۲۲)، (۱۳۴)، (۱۱۴)، (۱۱۷)، (تبصره ۲ ماده ۸۶)، (۳۴)، (۸۸)، (بند الف ماده ۱۵۴)، (بندهای الف، ب ماده ۱۴۴)، (۱۴۹)، (۱۵۱)، (بند الف ۱۴۷)، (۱۰۵)، (بند ج - ۱۰۴)، (۴۲)، (بند الف ۴۶)، (۴۸ الی ۵۱)، ۱۵۶، ۱۶۱، بند الف ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، (۱۷۵ تا ۱۸۱)، (۱۸۳ تا ۱۸۶)، (۱)، ۹۰، ۱۲۳.

شماره: ۲۱۱-۲۹۵/۱۲۵۲ تاریخ: ۱۳۸۳/۲/۸ ضوابط اجرایی موضوع تبصره ۴ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون

ردیف	نام مرکز استان	ردیف	نام مرکز استان
۱	ارومیه	۱۳	قم
۲	تبریز	۱۵	سنتدج
۳	اردبیل	۱۶	کرمان
۴	ایلام	۱۷	کرمانشاه
۵	بوشهر	۱۸	یاسوج
۶	شهرکرد	۱۹	گرگان
۷	مشهد	۲۰	رشت
۸	اهواز	۲۱	خرم آباد
۹	زنجان	۲۲	ساری
۱۰	سمنان	۲۳	اراک
۱۱	زاهدان	۲۴	بندرعباس
۱۲	شیراز	۲۵	همدان
۱۳	قزوین	۲۶	یزد

ب) فهرست شهرهای بیش از ۳۰۰۰۰۰ نفر جمعیت طبق سرشماری سال

۱۳۷۵

ردیف	نام استان	نام شهر
۱	آذربایجان غربی	خوی
۲	خراسان	بجنورد
۳	خراسان	تربت حیدریه
۴	خراسان	سبزوار
۵	خراسان	نیشابور
۶	خوزستان	دزفول
۷	فارس	مرودشت
۸	لرستان	بروجرد
۹	مازندران	بابل
۱۰	مازندران	قائم شهر
۱۱	گاستان	گنبدکاووس

توضیح اینکه چون شهرهای اسلام آباد، شهریار، کرج و ورامین واقع در شعاع ۱۲۰ کیلومتری تهران قرار دارند بنابراین با توجه به بند (۳) ضوابط اجرایی از ذکر نام آنها خودداری گردیده است.

شماره: ۲۰۱-۶۲۳۷/۱۱۳۰۴ تاریخ: ۸۲/۱۱/۱۵

به منظور اجرای صحیح حکم تبصره ۲ ماده ۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم و اتخاذ رویه واحد در این خصوص نکات زیر را متذکر می‌گردد:
 ۱- منظور از موسسات دولتی، موسسات دولتی موضوع ماده ۳ قانون محاسبات عمومی است.

۲- تمامی دستگاههایی که بودجه آنها وفق قوانین بودجه کل کشور سالانه کلاً وسیله دولت تامین می‌شود (مهم‌ترین آنها مجلس شورای اسلامی و دستگاه‌های وابسته به آن مانند دیوان محاسبات عمومی کشور)، جزء دستگاه‌های بند ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشند، با این توضیح که صرف کمکهای بودجه‌ای دولت به برخی نهادها سبب شمول این بند نسبت به آنها نخواهد بود.

۳- مسئولان اداره امور هر یک از فعالیت‌های اقتصادی اشخاص حقوقی مذکور در ماده ۲ قانون مزبور، در صورت تحصیل درآمد ناشی از

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراختی مادام العمر
سیستم حسابداری مالی آرک

ARAK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (پارس)

دفتر مرکزی: ۲۲۵۶۵۱۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۲۲۵۰۱۸۳

شماره: ۲۰۱-۲۲۷/۳۳۸۵

تاریخ: ۹/۳/۸۳

نایب رئیس محترم کمیسیون اصل تودم (۹۰) قانون اساسی بازگشت به نامه شماره ۹۰/۹۰/۴۹۰۲۷ مورخ ۱۳۸۲/۲/۲ منضم به تصویر نامه شماره ۴/۲۰۶۴ مورخ ۱۳۸۲/۲/۲۴ جناب آقای جبارزاده نماینده محترم مجلس شورای اسلامی منضم به شکوائیه انجمن صنفی کارگران پیمانکاران پتروشیمی تبریز به استحضار میرساند: طبق مقررات ماده ۲۱ قانون کار مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام، قرارداد کار از طریق فوت کارگر، بازنشستگی، از کارافتادگی کلی کارگر، انقضای مدت در قراردادهای کار با مدت موقت و عدم تجدید صریح یا ضمنی آن، پایان کار در قراردادهایی که مربوط به کار محین است و استعفای کارگر خاتمه می‌یابد و همچنین مطابق ماده ۲۴ همان قانون مزایای پایان کار فقط در صورت خاتمه قرارداد کار به طرق فوق به کارگر پرداخت می‌شود. بنا به مراتب فوق وجوه پرداختی به عنوان مزایای پایان کار بابت قراردادهای کار که از طریق موارد مطروحه در ماده ۲۱ قانون فوق‌الذکر پایان می‌پذیرد طبق بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۶۶ و اصلاحیه مورخ ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ بند موصوف از پرداخت مالیات معاف بوده و در غیراین صورت وجوه مذکور طبق مقررات مربوطه مشمول مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود.

حیدری کردزنگنه

آیین‌نامه اجرائی ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
ماده ۱- کلیه شرکت‌های دولتی که سدرصد سهام آنها متعلق به دولت و یا متعلق به شرکت‌های دولتی مذکور هستند، مکلفند طی برنامه سوم توسعه یک بار دارایی‌های ثابت مشهود و غیرمشهود خود را برابر ضوابط مقرر در این آیین‌نامه طبق نظر کارشناس یا کارشناسان منتخب مجمع عمومی ارزیابی و مازاد حاصل نسبت به قیمت دفتری را پس از ارائه گزارش بازرسی قانونی در مجمع عمومی مطرح و حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکت‌های دولتی یاد شده منظور نمایند.
ماده ۲- قیمت دفتری جدید شامل اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت استهلاک‌پذیر می‌باشد و هزینه استهلاک آنها از جمله هزینه‌های قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود.
ماده ۳- اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، مشمول مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات‌ها از جمله حق تمبر نمی‌شود.
ماده ۴- نحوه استهلاک دارایی‌های ثابت تجدید ارزیابی شده استهلاک‌پذیر از لحاظ ماخذ استهلاک و تاریخ شروع محاسبه استهلاک، تابع مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و براساس نرخ جدول استهلاک قانون مزبور خواهد بود.

ماده ۵- شرکت‌های دولتی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است از جمله شرکت ملی نفت ایران و کلیه شرکت‌های فرعی آن و سازمان صنایع ملی ایران و شرکت‌های تابع و مرکز تهیه و توزیع کالا مشمول این آیین‌نامه می‌باشند. (تصویب نامه شماره ۴۳۲۳۵ ت ۲۹۱۷۲ مورخ ۸۲/۸/۴) - (روزنامه رسمی ۱۹۲ مورخ ۸۲/۸/۱۰).

«شماره ۴۳۲۳۵/ت ۲۹۱۷۲ مورخ ۸۲/۸/۴ موضوع اصلاح آیین‌نامه اجرائی ماده (۶۲) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و

فعالیت‌های اقتصادی ملزم به رعایت تکالیف قانونی مربوط به اشخاص حقوقی می‌باشند.

۴- بدیهی است که دولت بدون اذن قانون مجاز به امر تجارت تولید و نظایر آنها و به عبارت دیگر اشتغال به فعالیت‌های اقتصادی به مفهوم ورود در بازار دادوستد نیست و اگر سیاست دولت از باب اعمال مالیه عمومی مطلوب گاهی مبتنی بر این امر باشد، در این قبیل موارد هم معمولاً قصد انتفاع نبوده و دستگاه ذریبط نیز ملزم به واریز درآمد حاصله به حساب مربوط نزد خزانه کشور خواهد بود. البته توجه داشته باشند. فعالیت‌های اقتصادی که اشخاص حقوقی موضوع ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم حسب وظایف محوله یا مسئولیت‌های سازمانی و یا مفاد اساسنامه مصوب مجلس شورای اسلامی انجام می‌دهند، مشمول مالیات تلقی نمی‌گردد و بخصوص در این راستا باید توجه داشت که حقوق و عوارض قانونی وصولی شهرداریها و درآمدهای ناشی از فعالیت‌هایی که عیناً مشمول مقررات مالی حقوق و عوارض قانونی باشد. نباید جزء اقلام درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی منظور شود.

۵- نقل و انتقال قطعی املاک و حق واگذاری محل موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم توسط نهادهای موضوع ماده ۲ و مال‌الاجاره دریافتی آنها از این بابت بمنزله فعالیت اقتصادی موضوع این تبصره مشمول مالیات نمی‌باشد. لکن آن قسمت از درآمد ناشی از فروش ساختمان‌های نوساز از این قاعده مستثنی بوده و طبق مقررات ماده ۷۷ قانون مزبور مشمول پرداخت مالیات خواهد بود.

۶- درآمد واحدهای رفاهی نهادهای مذکور (مانند ادارات رفاه و تعاون و باشگاه‌ها و رستوران‌های آنها که جهت رفع نیاز کارکنان ایجاد می‌شوند) به‌عنوان درآمد ناشی از فعالیت‌های اقتصادی، مشمول مالیات تلقی نمی‌شود.

۷- سایر درآمدهای حاصله خارج از حدود مذکور برابر مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مشمول مالیات خواهد بود که در این موارد نیز بایستی با امعان نظر به کلیه جوانب امر درآمد مشمول مالیات را حسب مورد طبق ماده ۱۰۶ و یا دیگر احکام قانون مالیات‌های مستقیم و عندالاقضاء اعمال معافیت‌های مقرر (در صورت شمول) تعیین و مالیات را به نرخ ۲۵٪ موضوع ماده ۱۰۵ محاسبه و وصول نمایند، توضیح آن که، گرچه در تبصره ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد در هر مورد بطور جداگانه مشمول نرخ ماده ۱۰۵ شناخته شده، لیکن بلاحظ واحد بودن نرخ مالیاتی (بمیزان ۲۵٪)، در صورت انعکاس تمامی رویدادهای مالی در دفاتر و اظهارنامه و صورت‌های مالی، پرداخت مالیات موضوعه برای یک سال مالیاتی بطور یکجا و همچنین مطالبه مالیات در موارد تشخیص علی‌الراس بدین ترتیب فاقد اشکال قانونی خواهد بود.

تاکید می‌نماید که اهمیت رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی نهادهای مورد بحث نهایت دقت و ممارست را طلب می‌نماید، لذا مسئولین ذریبط بایستی با آگاهی و احاطه کامل نسبت به طرز کار و مقررات حاکم بر فعالیت آنها اقدام و درجهت نیل به واقعیت و تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی، هر یک از راه‌کارها و ابزارهای قانونی لازم از جمله مفاد تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم را در رسیدگی‌های خود حسب مقتضیات پرونده بکار بندند.

حیسی شهسوارخجسته

فرهنگی جمهوری اسلامی ایران موقوف‌الاجراء می‌گردد. (ماده ۵ فوق) -
(تصویب نامه شماره ۳۰۳۰۹/ت/۳۱۲۵۴ مورخ ۱۳۸۳/۶/۴ روزنامه
رسمی شماره ۱۷۳۳۶ مورخ ۱۳۸۳/۶/۱۴).

شماره: ۲۱۱-۲۹۰۹/۵۹۰۹ تاریخ: ۱۳۸۲/۸/۲۶
نظر به این که بموجب ماده ۲۴۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم
مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، اداره امور مالیاتی موظف گردیده، در مواردی که
مالیات اضافی دریافت شده و یا مالیاتی طبق مقررات قانون مذکور قابل
استرداد می‌باشد. وجه قابل استرداد را ظرف مدت یک ماه به مودی ذینفع
پرداخت نماید و همچنین طبق تبصره الحاقی به ماده مذکور نیز مقرراتی
بر ارتباط با پرداخت خسارت بابت اضافه دریافتی مالیات به مودیان
پیش‌بینی گردیده است، لذا به لحاظ اجرای صحیح مقررات مزبور و اتخاذ
رویه واحد یادآور می‌نماید:

۱- چون حسب مقررات ماده (۲۷۳) الحاقی به اصلاحیه قانون
مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، تاریخ اجرای اصلاحیه
قانون مزبور از جمله ماده ۲۴۲ و تبصره الحاقی آن از اول سال ۱۳۸۱
می‌باشد لذا مبدا احتساب خسارت (۱/۵٪) برای مبالغ اضافی دریافتی
مالیات نیز صرف‌نظر از سال عملکرد تعلق مالیات، از ابتدای سال ۱۳۸۱
به بعد خواهد بود و به عبارت دیگر خسارت موصوف قابل تسری به
مبالغ اضافه دریافتی که تاریخ وقوع آن قبل از شروع سال ۱۳۸۱ بوده
است نمی‌باشد.

۲- مبالغ اضافی دریافتی از مودیان بابت مالیات‌های موضوع قانون
مالیات‌های مستقیم به هر عنوان مشمول پرداخت خسارتی به نرخ
(۱/۵٪) در ماه از تاریخ مالیات طبق بند (۱) تا زمان استرداد آن خواهد بود
که می‌بایست این اضافه دریافتی مالیات و خسارت متعلقه ظرف مدت
یک ماه از تاریخ احراز موضوع از محل وصولی‌های جاری به مودی
ذی‌نفع پرداخت شود.

۳- مالیات‌های تکلیفی و علی‌الحساب‌های پرداختی به حساب
مالیاتی مودی در هر سال در صورتی که اضافه بر مالیات متعلق باشد و
ظرف مدت ۳ ماه از تاریخ درخواست مودی مسترد نشود نیز از تاریخ
انقضاء مدت مزبور مشمول پرداخت خسارت موضوع بند (۲) فوق
خواهد شد.

۴- در صورت درخواست کتبی مودی، منظور نمودن مالیات اضافی
دریافت شده و خسارت متعلقه به حساب مالیاتی عملکرد سنوات قبل و
بعد و هم چنین به عنوان مالیات علی‌الحساب وی، با رعایت تشریفات
قانونی مربوط به استرداد و وصول مالیات بلامانع می‌باشد.

۵- مسئولین مالیات ذیربط مکلف به اجرای مقررات یاد شده در اسرع
وقت و به حداقل ممکن رساندن خسارت متعلقه بوده و کوتاهی و
سهل‌انگاری در این مورد موجب پیگرد قانونی توسط دادستانی انتظامی
مالیاتی خواهد بود.

عیسی شهسوارخجسته

رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کارانتهی مادام العمر
سیستم دبیرخانه . جایگانی . تایپ آرک

۰۲۱۲۲۲۲۲

شماره آرک

سازمان امور مالیاتی کشور
تهران - خیابان ولیعصر
شماره ۱۳۸۳/۶/۴

چالش‌های حسابرسی عملیاتی

می‌توان از آنها برای تبیین و تقویت اظهار نظر حسابرسی و اقدامات اصلاحی مناسب استفاده کرد.

حسابرسان باید هنگام استفاده از معیارهای سنجش عملکرد دقت کنند که معیارها و تفسیرهای مورد استفاده‌ی مدیران را کنار نگذارند. این امر مبین یک واقعیت اساسی است که اطلاعات مربوط به ارزیابی برای تفسیر جمع‌آوری شده‌اند و در صورت لزوم وجود یک مبنای ارزیابی رسمی یا پذیرفته شده، احتمال متفاوت بودن نتایج حاصل از تفسیر اطلاعات وجود نخواهد داشت. این موضوع اهمیت تبیین رسمی سیاست‌های ارزیابی عملکرد و تعیین چارچوبی برای ماهیت و نوع اطلاعات مربوط و نحوه‌ی استفاده از آنها را بیان می‌دارد. به علاوه، ایجاد و انتقال اهداف مشترک می‌تواند برخی از ابهامات موجود در مورد عملکرد مورد انتظار را رفع نماید.

حسابرس در هر پروژه‌ی حسابرسی عملیاتی با این چالش روبه‌رو است که از مناسب‌ترین و معنادارترین معیار ارزیابی عملکرد استفاده نماید، چه این معیارها قبلاً در سازمان استفاده شده باشد یا نه. بنابراین به منظور اجتناب از مشکلات احتمالی در نتایج ارزیابی‌ها، حسابرسان و مدیریت باید در همان ابتدای کار، در مورد معیارهای ارزیابی به توافق دست یابند.

در مواردی که معیار مشخصی برای ارزیابی توسط مدیریت تدوین نشده است، حسابرسان باید با مدیریت در باره‌ی روش‌های ارزیابی مورد نظر که توسط حسابرسان عملیاتی تعیین می‌شوند نیز به توافق برسند تا از چالش‌های بعدی جلوگیری شود.^۱

موافقت‌نامه‌ی (مجوز) حسابرسی عملیاتی موافقت‌نامه (مجوز) یا اعلامیه‌ی اهداف، سند اختیار و مسوولیت یک حسابرس عملیاتی و به تبع سندی بسیار با اهمیت است. در این مجوز باید اختیارات

کافی، ابزار و وسایل مناسب به منظور محول کردن مسئولیت به حسابرسان پیش‌بینی شده باشد. هم چنین این مجوز باید محدوده‌ی حسابرسی، اهداف و تمام مسایل مربوطه را مشخص کند. این سند باید به وضوح حق حسابرس برای دسترسی کامل به کارکنان، اموال، مدارک موید و شواهد مربوط به موضوع حسابرسی را مشخص نماید.

آزادی حسابرس برای ارزیابی و درک کلیه‌ی جنبه‌های عملیات از جمله برنامه‌ها، خط مشی‌ها، سوابق و روش‌ها نیز باید در مجوز آمده باشد. گرچه واحد تحت حسابرسی در داخل سازمان است، لکن فعالیت‌های ارزیابی مستقل آن، باید در مجوز ذکر شود.

مجوزهایی که به خوبی تنظیم شده باشند ضمن جلوگیری از چالش‌های احتمالی بعدی، موجب می‌شوند که کارکنان واحد حسابرسی، همکاری بهتری با حسابرسان داشته باشند.

چالش‌های مرحله‌ی اجرای عملیات حسابرسی

مرحله‌ی اجرای عملیات حسابرسی از وقت‌گیرترین مراحل انجام حسابرسی عملیاتی است و طبیعتاً از مراحل دیگر چالش برانگیزتر است. بنابراین توجه کافی به این مرحله و چالش‌های آن، ضرورت تام دارد.

چالش‌های جنبه‌های روابط انسانی صرف‌نظر از مشکلات و چالش‌های مطرح در مورد ارزیابی یافته‌های آزمون رعایت کنترل‌های مدیریت، نحوه‌ی تعیین نمونه و اندازه‌ی آن، ارزیابی ریسک و ... توجه به جنبه‌های روابط انسانی در حسابرسی عملیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. اجرای حسابرسی عملیاتی موجب بروز برخی از مشکلات حساس در

روابط انسانی بین حسابرسان و کارکنان واحد تحت حسابرسی می‌شود. گاهی اوقات حسابرسان با رنجش یا حتی دشمنی کارکنان واحد حسابرسی شونده روبه‌رو می‌شوند، زیرا آنها احساس می‌کنند که حسابرسی، موجب مزاحمت یا ایجاد کار اضافی برای آنها است. آنها، معمولاً نگران هستند یا حالت تدافعی دارند، زیرا نتایج حسابرسی مطمئناً به یک یا دو مدیری ارائه خواهد شد که مافوق آنها محسوب می‌شوند. حسابرسی شونده‌گان نگران موقعیت خویش‌اند، در حالی که باید بدانند احتمالاً حسابرسان نقایص سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل را بررسی و گزارش خواهند کرد و به عملکرد هر فرد توجه ویژه‌ای نخواهند داشت. تفکیک و تمایز این دو موضوع برای کارکنان واحد تحت حسابرسی و توضیح در مورد آن از چالش‌های بعدی جلوگیری خواهد کرد.

حسابرسان عملیاتی اغلب درگیر موضوعاتی (عملیاتی) می‌شوند که قبلاً موضوع حسابرسی نبوده‌اند. بنابراین، برای موفقیت، باید پیچیدگی روابط انسانی را درک و به‌طور موثری با آنها برخورد نمایند. وظیفه‌ی ایجاد و حفظ روابط مناسب با مدیران، سرپرستان و کارکنان واحد تحت حسابرسی، از اهم وظایف حسابرسان عملیاتی است. حسابرسان باید محیط حسابرسی را درک کنند و هم چنین انتظارات مدیران را در مورد حسابرسی عملیاتی بدانند. مدیران عملیاتی و همکاران وی ممکن است براساس درک خود از تناسب و ارتباط حسابرسی با وظایف و مسوولیت‌های خود و نحوه‌ی اجرای آن واکنش نشان دهند. اگر حسابرسان عملیاتی با جلب اعتماد حسابرسی شونده‌گان و با رفتار حرفه‌ای مناسب، نشان دهند که افراد ذی‌صلاحی هستند که خدمات ارزشمندی را به مدیران عملیاتی و همکاران وی ارائه می‌دهند، آن‌گاه با ارائه‌ی اطلاعات مورد نیاز، با حسابرسان عملیاتی

همکاری تنگاتنگی خواهند داشت. در غیراین صورت همکاری مناسب امکان پذیر نیست و چنانچه اجباری باشد، اثربخش نخواهد بود. رفتار حسابرسان با کارکنان واحد حسابرسی شونده و روش انجام وظایف حرفه‌ای توسط حسابرسان، تاثیر مستقیمی در ایجاد احترام و جلب اعتماد و همکاری با آنها در برخواهد داشت.

رفتار اخلاقی یکی دیگر از جنبه‌های با اهمیت و چالش برانگیز در مرحله‌ی اجرایی حسابرسی است و آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی راهنمایی‌هایی را در این زمینه به حسابرسان عملیاتی ارائه کرده است.

استفاده از روش انتقادی، خرده‌گیری‌های بی‌مورد و جزئی‌نگری حسابرسان عملیاتی موجب عدم همکاری حسابرسی شونده می‌گردد و نهایتاً یافته‌های حسابرسی سوومند نخواهد بود. حسابرسان عملیاتی باید بیاموزند که سوال‌های درست را از افراد مختلف و به روش درست مطرح کنند. واکنش حسابرسان در برابر شرایط غیرمطلوبی که در جریان حسابرسی با آن مواجه می‌شوند، بایستی به دقت کنترل شود تا مانع بروز پیچیدگی‌های حاصل از بیان گفته‌های بی‌موقع در مورد یافته‌های غیرکامل یا گمراه‌کننده‌ی اولیه شود. حسابرسان عملیاتی باید به خاطر داشته باشند که نقش آنها ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای به حسابرسی شونده است. آنها باید این باور را نیز به حسابرسی شونده‌گان منتقل کنند که آنها نه تحمیلی هستند نه جاسوس. بنابراین، همواره باید این موضوع در ذهن حسابرسان عملیاتی مرور شود که موفقیت آنها به روابط انسانی خوب و اخلاقی با حسابرسی شونده‌گان، وابسته است. بنابراین، یکی از ویژگی‌های لازم برای یک حسابرس عملیاتی، داشتن روش و نگرش مناسب در روابط انسانی است. این موضوع را می‌توان با ارائه‌ی دیدگاه یک مدیر ارشد اجرایی به خوبی نشان داد که خطاب به کارکنان حسابرسی در یک مجتمع این چنین

گفت: "از شما می‌خواهم، فرض کنید که مالک یا مدیر یک شرکت هستید و بخش با اهمیتی از منافع آن به شما تعلق دارد، قبل از ارائه هرگونه پیشنهاد برای تغییر، قبل از انتقاد از یک عمل، از خودتان سوال کنید، اگر شما حسابرسی می‌شدید، با این سبک برخورد موافق بودید و همین کار را می‌کردید؟" بنابراین قبل از آن که حسابرس عملیاتی انتظار داشته باشد که دیگران او را درک کنند، باید وی دیگران و موضوع حسابرسی را درک کند. جوهر مدیریت حسابرسی عملیاتی عبارت است از درک مردم و برقراری رابطه با آنها به منظور جلب همکاری آنها برای نیل به اهداف حسابرسی. این درک نوعی از سرمایه‌ی اجتماعی^۲ حسابرسان عملیاتی است که بسیار گران‌قدر و ارزشمند است.

اولین موضوعی که حسابرسان عملیاتی برای کسب اعتماد و برقراری رابطه مناسب با حسابرسی شونده باید مدنظر قرار دهند، آن است که این باور را در آنها ایجاد کنند که نه تنها برای ایجاد مشکل نیامده‌اند، بلکه، حضور آنها برای همکاری و کمک به انجام بهتر وظایف آنها است.

پذیرش باید از طریق یک احساس متقابل به‌دست آید، یعنی حسابرس و حسابرسی شونده، احساس کنند با یکدیگر و در جهت ارتقای منافع سازمان تا حد ممکن همکاری می‌کنند. حسابرسی شونده باید احساس کند که حسابرس برای مچ‌گیری وی نیامده و حضور وی برای کمک به او است و این برعهده‌ی حسابرس است که مراقب باشد تا در تمام مراحل حسابرسی، این‌گونه به نظر آید.

صلاحیت حرفه‌ای عامل اساسی در حفظ اعتماد حسابرسی شونده‌گان است و خوشنامی، مشهور بودن به رعایت اصول اخلاقی و منصف بودن، ارتباط مستقیمی با حفظ اعتماد دارد. روش حسابرسان و رعایت اصول اخلاقی عامل تعیین‌کننده‌ی تمایل حسابرسی شونده‌گان به همکاری است. وقتی حسابرسان عملیاتی، تنگ‌نظر،

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

سیستم پرسسلی و حقوق دستمزد آرک

ARCA

شرکت آرک

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

خودخواه و متکبر نباشند، خواهند دید که حسابرسی شوندگان همکاری بیش‌تری دارند. در حقیقت اکثر حسابرسی شوندگان برای حصول اطمینان از کارآیی حسابرسی، از حسابرسان استقبال خواهند کرد.

حسابرس عملیاتی باید این فلسفه عملی را درک نماید که "اگر مردم احساس کنند در منافع شریک هستند، می‌توانند برای دست‌یابی به سهم بزرگی از منافع ما را یاری دهند." بنابراین حسابرسان عملیاتی بایستی این موضوع را با رفتار حرفه‌ای به حسابرسی شوندگان منتقل کنند که برای کمک به آنها و حسابرسی شونده آمده‌اند و نشان دهند که دانش و شایستگی حرفه‌ای را برای این مهم دارا هستند.

چالش‌های ارزیابی نتایج

صرف‌نظر از سایر موارد مطرح درباره‌ی تجزیه و تحلیل و ارزیابی نتایج، تبادل نظر با حسابرسی شونده در رابطه با نتایج و یافته‌ها و تفسیر شرایط موجود از موضوعات چالش برانگیز این مرحله از حسابرسی عملیاتی است و توجه ویژه‌ای را می‌طلبد.

حسابرس عملیاتی باید با سطوح مدیریت عملیاتی واحد حسابرسی شونده، درباره‌ی نتایج حسابرسی و توصیه‌های خود بحث و بررسی کند و از دیدگاه‌های آنها برای تنظیم گزارش حسابرسی استفاده نماید. بحث و تبادل نظر درباره یافته‌ها و پیش‌بینی گزارش حسابرسی، با مدیریت واحد حسابرسی شونده، ضمن پیش‌گیری از چالش‌های احتمالی سه هدف زیر را دنبال می‌کند:

● کنترل کیفی دقیقی فراهم می‌آورد که در آن حسابرس موقعیتی نهایی برای آزمون صحت یافته‌ها و معقول بودن نتیجه‌گیری‌ها با کارکنان حسابرسی شونده به‌وجود می‌آورد.

● در صورت معقول بودن نتیجه‌گیری‌ها،

مبنایی اساسی برای به‌کارگیری توصیه‌ها فراهم می‌آورد.

● بحث و تبادل نظر موجب می‌شود که اظهارات حسابرسی شونده، برای گنجاندن در گزارش حسابرسی مدنظر قرار گیرد.

بحث و تبادل نظر ضمن اصلاح دیدگاه حسابرس و حسابرسی شونده، موجب می‌شود که درباره موارد مطروحه در گزارش حسابرسی، اخلاف نظرها حذف شده یا به حداقل ممکن برسد.

چالش‌های ارزیابی نتایج

محصول نهایی حسابرسی عملیاتی گزارش حسابرسی است. بدون شک مرحله‌ی گزارش‌گیری فرایند حسابرسی، با اهمیت‌ترین مرحله است. هر قدر که حسابرسی عملیاتی به خوبی برنامه‌ریزی و اجرا شده باشد و یافته‌هایش قابل اتکا باشد، یا این که نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌های حسابرس معتبر باشد، اگر گزارش حسابرسی در مدیریت انگیزه‌ی رفع نواقص را به‌وجود نیاورد، آن‌گاه حسابرس به کلیه اهدافش دست نمی‌یابد. یک گزارش حسابرسی با کیفیت به‌طور آشکار کل حسابرسی را تشریح می‌کند. این‌گونه گزارش‌ها به‌طور اتفاقی به‌وجود نمی‌آیند بلکه نتیجه‌ی روشی منظم و با قاعده هم در اجرای حسابرسی و هم در انشای نظر، هستند.

عوامل زمان در گزارش حسابرسی اهمیت ویژه‌ای دارد. زیرا سودمندی گزارش حسابرسی تا حد زیادی به کوتاهی زمان آن مربوط می‌شود و در صورتی که گزارش حسابرسی به تاخیر افتد نتایج زیان بار برای حسابرسی شونده دارد. به موقع بودن گزارش، ایجاد خط مشی مربوط به استفاده از گزارش‌های موقت حسابرسی را با اهمیت می‌نماید. لذا لازم است حسابرسان از گزارش‌های موقت حین حسابرسی استفاده کنند. یعنی یافته‌های با اهمیت حسابرسی را بلافاصله به اطلاع مدیریت برسانند، زیرا دخالت مدیریت ممکن است به توافق در

مورد اقدام اصلاحی لازم و به‌کارگیری سریع آن منجر شود. این امر از سه جنبه مهم است و در کاهش چالش‌های بعدی تاثیر فراوان دارد:

● حسابرس، موجه بودن یافته‌ها را در بوته‌ی آزمایش قرار می‌دهد.

● مدیریت می‌تواند اصلاحات لازم را زودتر انجام دهد.

● گزارش‌های کتبی نهایی به مدیریت این امکان را می‌دهد که اقدامات اصلاحی را بلافاصله به اجرا گذارد.

گزارش‌های موقت حسابرس باید خلاصه و خطاب به مدیریت عملیاتی باشند. در این گزارش‌ها، حسابرس به مرحله‌ی پیشرفت حسابرسی اشاره می‌کند و به وضوح به ذکر اصول مربوط به یافته‌ها، تاثیر شرایط و ارائه‌ی نتیجه‌گیری و توصیه می‌پردازد.

مرحله‌ی گزارش‌گیری در پایان اجرای عملیات حسابرسی آغاز و با صدور گزارش پایان می‌یابد.

سخن آخر

حسابرسی عملیاتی، اهداف مشخص و فواید فراوانی برای برنامه‌ریزی و کنترل عملیات تحت کنترل مدیریت سازمان‌ها، دارد. حسابرسی عملیاتی طی مراحل مختلف انجام می‌شود و ارتباط تنگاتنگ حسابرس و حسابرسی شوندگان موجب ایجاد موارد چالش برانگیز عدیده‌ای است. این موارد شامل، وضعیت عمومی حسابرسان و مراحل انجام حسابرسی عملیاتی است که توجه به آنها موجب کاهش مشکلات و تنش‌های احتمالی است.

افزون بر رعایت اخلاق حرفه‌ای، دقت نظر به جنبه‌های روابط انسانی توسط حسابرسان، تاثیر انکارناپذیری در موفقیت آنها دارد. حسابرسی شوندگان، معمولاً نگران نتایج حسابرسی و تاثیر آن بر موقعیت شغلی خود هستند. حسابرسی شوندگان باید بدانند که احتمالاً حسابرسان

سیستم فروش و حسابداری فرانش آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کاراقتی مادام العمر

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (پارس)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۳۹۷۱ - ۱۸۳ - ۲۲۵۰

(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 Altmomte 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 Weirich. 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.



نقایص سیستم‌های برنامه‌ریزی و کنترل را بررسی و گزارش خواهند کرد و به عملکرد هر فرد توجه ویژه‌ای نخواهند داشت.

توضیح و تبیین این موضوع به افراد مذکور و ایجاد این باور در آنها، موجب جلب همکاری و احتراز از چالش‌های احتمالی خواهد شد. وظیفه‌ی ایجاد و حفظ رابطه‌ی انسانی مناسب با مدیران، سرپرستان و کارکنان واحد حسابرسی، از اهم وظایف حسابرسان عملیاتی است. درک محیط حسابرسی و جلب اعتماد حسابرسی شوندگان، تاثیر مستقیم بر موفقیت پروژه حسابرسی خواهد داشت. رفتار اخلاقی و پرهیز از روش‌های انتقادی و خرده‌گیری بی‌مورد، دوری جستن از جزئی‌نگری، از موارد دیگری است که در کاهش تنش‌های احتمالی (پنهان یا علنی) موثر است.

حسابرسان باید همواره این موضوع را به‌خاطر داشته باشند که موفقیت آنها به روابط انسانی خوب و اخلاقی با حسابرسی شوندگان وابسته است و بدون توجه به آنها، انجام حسابرسی عملیاتی ممکن نیست و چنانچه اجباری باشد اثربخشی لازم را نخواهد داشت.

پی نوشت

۱- برای تعیین معیارهای ارزیابی توسط حسابرسان مفاهیم، اصول و روش‌های مختلفی براساس داده‌ها، ستاده‌ها و فرایند (کمی و کیفی) وجود دارد که توضیح در مورد آنها خارج از حوصله این مقاله مختصر است.

2- Social capital

منابع

1- Atdison. H. Hamburg. J. and Itner. C.

ارزش افزوده‌ی اقتصادی و سه بازی مدیران

بحث و نتیجه‌گیری

عملکرد مدیران شرکت‌ها از آن استفاده می‌شود. عموماً معیار تصمیم‌سازی، همان سود حسابداری است.

با توجه به کمبود سرمایه در کشور که نیازمند مدیریت هوشمندانه است و توجه به این نکته که هزینه‌های غیرضروری زیادی در شرکت‌های ایرانی اتفاق می‌افتد، ارزش افزوده‌ی اقتصادی (به لحاظ در نظر گرفتن کلیه فرصت‌ها) اگر به روشی که در بالا عنوان شد برای ارزیابی عملکرد مدیران استفاده شود، می‌تواند گامی در راستای افزایش بهره‌وری و رشد و توسعه اقتصادی کشور باشد. همچنین به‌کارگیری این معیار از سوی سرمایه‌گذاران در انتخاب گزینه‌های سرمایه‌گذاری، راه ثروتمندتر شدن را هموارتر می‌سازد. امید است که دست‌اندرکاران مسایل مالی کشور در جهت توسعه‌ی این معیار گمنام، در بازار مالی کشور تلاش نمایند و در عین حال با درج مقاله‌های دیگر راه را برای غنای این شیوه‌ی ارزیابی عملکرد در کشور باز کنند.

پی‌نوشت

1- economic value added

برای کسب اطلاعات تفصیلی در مورد مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی رجوع کنید به: "بررسی رابطه‌ی بین ارزش افزوده اقتصادی و بازده واقعی سهام در شرکت‌های گروه وسایط نقلیه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فتح‌اللهی، افشین، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد دانشگاه تهران، ۱۳۸۳.

2- twin area

3- James LGrant

4- Biddle

5- economic profit

6- residual income

7- cost of capital

8- earning before interest and tax

9- EBITDA = EBIT + amortization + depreciation

10- Hall

11- Jeffrey M. Bacidore

۱۲- برای کسب اطلاعات تفصیلی در مورد سایر تعدیلات پیشنهادی استیوارت به کتاب زیر مراجعه کنید:

Stewart.G.Bennet, (1991), "The Quest for Value", Harper publishers Inc

13- ibid

14- earning per share

15- return on equity

16- Damodaran

۱۷- تمامی اعداد، ارقام و فرضیات مربوط به شرکت X از صفحات ۸۷۵، ۸۶۷ منبع زیر اخذ شده است.

همان طور که ملاحظه شد ارزش افزوده‌ی اقتصادی می‌تواند بازیچه‌ی دست مدیران شود و به تخریب ارزش شرکت بینجامد. برای این که ارزش افزوده‌ی اقتصادی بتواند به عنوان یک معیار مطمئن و اثربخش در جهت ارزش‌گذاری شرکت‌ها و ارزیابی عملکرد مدیران و اعطای پاداش استفاده شود باید مدیران علاوه بر ارزش افزوده‌ی اقتصادی سالانه براساس ارزش فعلی تمامی ارزش افزوده‌های اقتصادی آینده^{۳۰} (ارزش فعلی ارزش افزوده‌های اقتصادی بی‌نهایت سال^{۳۱}) نیز ارزیابی شود تا مدیران فرصت‌های رشد آینده را فدای ارزش افزوده‌های اقتصادی کوتاه‌مدت نکنند. در غیراین صورت همان طور که در مثال شرکت X مشاهده شد مدیر شرکت X با دست زدن به "بازی رشدهای آینده" موجب می‌شود تا ارزش شرکت نسبت به گذشته کاهش یابد. اما ارزش افزوده‌ی اقتصادی سه سال اول افزایش می‌یابد و از سال ۴ است که ارزش افزوده‌های اقتصادی شرکت شروع به کاهش می‌کنند. مدیر مزبور ممکن است فقط به مدت ۳ سال مدیریت شرکت را برعهده داشته باشد و پاداش عملکرد به ظاهر خوب خود را بر مبنای ارزش افزوده‌های اقتصادی سه سال اول دریافت کند در حالی که این مدیر از ارزش شرکت کاسته است و بایستی به جای پاداش جریمه می‌گردد. همین وضعیت در مورد "بازی ریسک" نیز وجود دارد. مدیر شرکت X با به‌کارگیری این بازی ارزش افزوده‌های اقتصادی ۵ سال اول را افزایش می‌دهد ولی ارزش کل شرکت را کاهش می‌دهد و ممکن است در پایان ۵ سال، پاداش عملکرد به ظاهر خوب خود را دریافت و سازمان را ترک نماید. مشخص است که این مدیر به خاطر تخریب ارزش شرکت تشویق شده! و سهامداران به‌طور مضاعف متضرر شده‌اند (هم ارزش شرکت‌شان کاهش یافته و هم از بابت این تخریب ارزش، به مدیر پاداش داده‌اند).

اما آنچه مسلم است این که ارزش افزوده‌ی اقتصادی حداقل به دو دلیل اساسی بر سود حسابداری مرجح است: (۱) ارزش افزوده‌ی اقتصادی تمام هزینه‌های تامین مالی را در ارزیابی عملکرد شرکت به حساب می‌آورد، و (۲) احتمال دستکاری سود حسابداری بسیار آسان‌تر از احتمال دستکاری ارزش افزوده‌ی اقتصادی است. اگر مدیران را علاوه بر ارزش افزوده‌های اقتصادی سالانه (کوتاه‌مدت) براساس ارزش فعلی همه‌ی ارزش افزوده‌های اقتصادی آینده (یعنی براساس MVA) نیز ارزیابی کنیم انگیزه‌ی مدیران برای به‌کارگیری بازی‌های مذکور برای دستکاری ارزش افزوده‌ی اقتصادی کاهش خواهد یافت.

متأسفانه تحقیقات داخلی نشان می‌دهد که ارزش افزوده‌ی اقتصادی نه در بازار سرمایه ایران جایگاهی دارد نه برای ارزیابی

سیستم اخبار . فروش . چک آرک

آموزش محدود . سه ماه پشتیبانی . کاراخری مادام العمر

ARK

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (بهره‌بردار)

دفتر مرکزی : ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱

Damodaran Aswath, (2002), "Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the value for any Asset" Wiley Pub Ch.32

۱۸- فرض می‌شود که بر روی NOPAT, capital شرکت X, تعدیلات حسابداری انجام شده است.

- 19- growth quality
- 20- the capital invested game
- 21- cosmetic effect
- 22- the future growth game
- 23- trade off
- 24- tenure
- 25- the risk shifting game
- 26- risk trade off
- 27- excess return
- 28- objective functions
- 29- Lag

۳۰- از دیدگاه مالی به ارزش فعلی همه‌ی ارزش افزوده‌های اقتصادی مورد انتظار آتی، ارزش افزوده‌ی بازار "MVA" (Market Value Added) اطلاق می‌شود که نشانگر توانایی‌ها و درایت مدیران در شناسایی و اهمیت دادن به فرصت‌های رشد آینده است (جیمز.ال.گرن، ۲۰۰۳)

۳۱- یعنی شرکت را با فرض تداوم فعالیت ارزیابی کرد.

منابع و مآخذ

۱- جهانخانی، دکتر علی و سجادی، اصغر، (۱۳۷۴)، "کاربرد مفهوم ارزش افزوده‌ی اقتصادی در تصمیمات مالی"، مجله تحقیقات مالی، شماره‌های ۵ و ۶.

2- Biddle G.C.&R.M.Bowen and J.S.Wallance, (1998), "Does EVA Beat Earning? Evidence on Associations with Stock Returns and Firm Values"

3- Bacidore. Jeffrey M & Boquist. John A &. Milbourn. Todd.T and Thakor.AnjanV., (May/June 1997), "The Search for the Best Financial Performance Measure" Financial Analyst Journal.

4- Damodaran Aswath, (2002), "Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the value for any Asset" Wiley Pub Ch. 32.

5- Grant.JamesL, (2003), "The Foundation of Economic Value Added, Wiley Pub Ch1

6- Hall J H& Brummer LM, (2001) "The Relationship Between the Market Value of Company and Performance Measurements"

7- Stewart. G.Bennet, (1991), "The Quest for Value", Harper Publishers Inc

8- www.EVA.com

بودجه‌بندی راهبردی

از بودجه‌ی اولیه ولی برخی دیگر به میزان بسیار کم‌تر از مقدار اولیه سال را به پایان می‌رسانند.

زمانی که مقادیر قابل توجه خلاصی از بودجه حذف می‌شود، در واقع مدیران رده بالا شرایطی را ایجاد کرده‌اند که در آن دست‌یابی به اهداف بودجه‌ای تبدیل به یک ارزش برای مدیران رده پایین می‌شود. بسیار مشکل است که بتوان با نیمی از وجوه اولیه به همان سطح از ستاده‌ها دست یافت. بنابراین دست‌یابی به سطح مخارج هدف، عملی غرورانگیز و پرافتخار است. علاوه بر این، توافق جمعی در مورد هدف سازمان و هم راستایی مستمر اقدامات در پرتو اهداف، موجب انگیزش و ایجاد ساختاری می‌شود که توسط رونق و لایوینگ استون ذکر شده است.

مقاله شماره ۱۳۳ در مجله

کاهش بودجه در سال اول پیاده‌سازی و اجرای بودجه‌بندی راهبردی به میزان ۵۰٪ کار نسبتاً راحتی است، ولی این کار نباید هر سال به صورت مستمر انجام گیرد. به محض این که بودجه‌بندی راهبردی در سال اول اجرا شد، مدیران قواعد جدید بازی را می‌فهمند و برطبق آن پیش‌بینی خود را برای وجوه مورد نیاز تعدیل می‌کنند. علاوه بر این کاهش بیش از ۵۰٪ بودجه جسورانه است و احتمال بیش‌تری وجود دارد که به ارائه محصولات یا خدمات آسیب رساند.

اجرای بودجه‌بندی راهبردی اگر فقط در رده‌های پایین و بدون هماهنگی با مدیران رده بالا صورت گیرد و مدیران رده بالا در مورد این فن آموزش نینند، برای سازمان می‌تواند زیان‌بار باشد. مدیران رده بالا وقتی که متوجه شوند مقدار زیادی وجوه مصرف نشده در پایان سال در دسترس است، ممکن است برای آنها تصور مضر و زیان‌باری از عملکرد گذشته بخش‌ها و/یا مدیران بخش‌ها ایجاد شود، و از این رو کسب موافقت و تایید مدیران رده بالا برای اجرای آزمایشی بودجه‌بندی راهبردی یک برگ برنده است.

معیارهای عملکرد جاری به مدیران برای خرج کردن تمامی وجوه بودجه پاداش می‌دهد و اگر پایین‌تر از میزان بودجه خرج کنند آنها را در تنگنا قرار می‌دهند زیرا این احتمال وجود دارد که تمام وجوه در یک دوره‌ی بودجه‌ای مصرف نشده است در دوره‌ی بعدی از بودجه‌ی بخش کسر شود. تا زمانی که سیستم اندازه‌گیری عملکرد به مدیران به خاطر کم‌تر خرج کردن پاداشی ندهد، مدیران تا جایی که مجازند خرج خواهند کرد. بنابراین سیستم اندازه‌گیری عملکرد باید تغییر کند تا ایجاد و نگهداری ذخیره‌ی بودجه را برای حمایت از عملکرد کل سازمان، تشویق کند. کارکنان به جای تمرکز بر جزییات بودجه باید به راهبرد کل سازمان توجه کنند. برای این که این کار گروهی را بتوان رونق داد، مدیریت باید

پاداش‌ها و جوایزی را در نظر بگیرد تا رفتار تیمی و همکاری گسترده و زیاد بین بخش‌ها تشویق شود.

مقاله شماره ۱۳۳ در مجله

روش‌شناسی اجرای بودجه‌بندی راهبردی با توجه به مورد کاوی ارائه شده و ادبیات تحول سازمانی در زیر خلاصه شده است: (۱) ایجاد احساس ضرورت در میان ذی‌نفعان سازمان به‌خصوص مدیران و کارکنان: بودجه‌بندی راهبردی یک ابزار سودمند برای اجرای برنامه‌های کاهش هزینه است. ضرورت کاهش هزینه‌ها ناشی از افزایش رقابت، ارتقای استانداردهای عملکرد، جهانی شدن، افزایش توقع مصرف‌کنندگان و فشارهای تامین‌کنندگان و فروشندگان است. مدیران ارشد بهترین موقعیت را برای ایجاد احساس نیاز به اجرای بودجه‌بندی راهبردی دارند. (۲) تشکیل تیم یا کمیته‌ی راهبردی از بازیگران قدرتمند سازمان برای هدایت کل فرآیند پیاده‌سازی و اجرا: با توجه به گستره‌ی پیاده‌سازی بودجه‌بندی راهبردی باید تیمی مرکب از مدیران واحدها و بخش‌های مربوط تشکیل شود تا هدایت و اجرای بودجه‌بندی راهبردی را به‌عهده گیرد. این گروه نیازمند آموزش و آشنایی با فنون مربوط هستند. ضرورت تشکیل این تیم، ترویج همکاری گروهی و نزدیک‌تر کردن قلب‌ها است. اهداف و چشم‌انداز متعالی می‌تواند اعضای گروه را به هم پیوند دهد. (۳) ترسیم چشم‌انداز و اهداف الهام‌بخش و دست‌یافتنی: وجود چشم‌انداز و اهداف مشخص که با مشارکت گروهی تعیین شده باشد، می‌تواند به تقویت انگیزه‌ها، تعهد به اجرا و هماهنگی فعالیت‌ها کمک کند. اهداف جهت اجرا را روشن و به حرکات گام به گام معنا می‌بخشد. این اهداف باید دست‌یافتنی باشد و برمتغیرهای کلیدی شکل‌دهنده‌ی آینده‌ی سازمان تاکید کنند. (۴) ایجاد ارتباط سازنده بین مدیران، کارکنان و ذی‌نفعان دیگر: اجرای موفق بودجه‌بندی راهبردی نیازمند همکاری و تلاش گروهی است. بنابراین به مدیران و کارکنان در خصوص اهداف و نیز نتایج حاصله باید اطلاع کافی داده شود. (۵) توانمندسازی و مشارکت کارکنان: حداکثر توان بالقوه‌ی کارکنان از طریق ترویج و پاسداری از ارزش‌های مشترک، تقویت فرهنگ اعتماد به کارکنان و توانمندسازی آنان برای قبول چالش‌های بیش‌تر و مسئولیت‌های دشوارتر بروز می‌کند. با توجه به فراگیر بودن برنامه‌های کاهش هزینه، هر یک از کارکنان با ارائه‌ی ایده‌ها و پیشنهاد بهبود روش‌های انجام کار می‌تواند مشارکت موثر و سازنده‌ای در اجرای بودجه‌بندی استراتژیک داشته باشد و به موفقیت آن کمک کند. (۶) برنامه‌ریزی برای دست‌آورد‌های کوتاه‌مدت: برای تشویق و ترغیب کارکنان و مدیران به اجرای بودجه‌بندی راهبردی باید اهداف کوتاه‌مدت دست‌یافتنی تعریف و برای نیل به آن برنامه‌ریزی شود. تعیین اهداف بلند پروازانه برای کاهش در

سیستم اخبار و حسابداری اخبار آرک

آموزش گام‌به‌گام سه ماه پشتیبانی کارانه مادام‌العمر

012K

شرکت آرک

آدرس: تهران، خیابان ولیعصر، پلاک ۱۲۳
تلفن: ۰۲۱-۱۲۳۴۵۶۷
وبسایت: www.ark.com

هزینه‌ها ممکن است موجب یاس و ناامیدی کارکنان و مدیران و آسیب رسیدن به کیفیت و کمیت ستاده‌های واحدها گردد. ۷) تعریف معیارهای جدید عملکرد: تشویق مدیران به اجرای بودجه‌بندی راهبردی و کاهش هزینه‌ها مستلزم تعریف معیارهای جدید عملکرد است که به مدیران و کارکنان بابت صرفه‌جویی در هزینه‌ها پاداش دهد. چنانچه مدیرانی یا دوایری بتوانند هزینه‌ها را به نحو چشم‌گیری کاهش دهند، نباید تصور شود که در گذشته آنان منابع شرکت را حیث و میل کرده‌اند یا عملکرد خوبی نداشته‌اند. بودجه‌بندی راهبردی مدیران را در مورد انجام هزینه‌ها به تفکر و دقت بیشتری وامی‌دارد و کاهش هزینه‌ها باید به عنوان پیامد اجرای روش جدید و نه عملکرد بد گذشته مدیران تلقی شود. ۸) حفظ سیستم بودجه‌بندی راهبردی: این مرحله از حساسیت بیش‌تری برخوردار است. عموماً تصور می‌شود با اولین اجرای روش جدید، مدیران با قواعد آن آشنا می‌شوند و بنابراین بودجه‌ها را به‌گونه‌ای تعدیل می‌کنند که اثر ناشی از اجرای آن را خنثی کنند. استقرار تیم راهبردی مناسب شاید تا حدی بتواند این مسئله را تخفیف دهد. از سوی دیگر مدیران ارشد نباید تصور کنند که اجرای این روش باید موجب کاهش گسترده‌ی هزینه‌ها در سال‌های متوالی شود و از این لحاظ مدیران سطوح میانی و پایینی را تحت فشار قرار دهند. حفظ سیستم و استفاده از آثار آن منوط به همکاری گسترده و آگاهی از چگونگی اجرا و عملکرد بودجه‌بندی راهبردی می‌باشد.

رئیس هیئت مدیره در ایران

روش بودجه‌بندی راهبردی به دلیل سهولت اجرا و مشکلاتی که سازمان‌ها در اجرای برنامه‌های کاهش هزینه دارند می‌تواند کاربرد گسترده‌ای داشته باشد. بعضی از آنها که در حال حاضر می‌توانند از این روش استفاده کنند عبارت‌اند از: ۱) دولت: در سال‌های اخیر انتقادات گسترده‌ای به افزایش هزینه‌ها به‌خصوص هزینه‌های جاری دولت و کسری بودجه شده است. تجارب عملی ما نشان می‌دهد که در بودجه سازمان‌های دولتی خلاصی زیادی وجود دارد و منجر به گسترش تشکیلات دولت شده است. یک دلیل عمده وجود خلاصی نگرانی هر یک از سطوح تنظیم بودجه از حذف بخشی از بودجه توسط رده بالاتر و روبه‌رو شدن با کسری اعتبار می‌باشد. اگر چه در بعضی کشورها نظیر آمریکا گاهی اوقات از بودجه‌بندی صرف برای کاهش هزینه‌ها استفاده شده است، ولی سهولت پیاده‌سازی روش بودجه‌بندی راهبردی شانس بهتری برای اجرای آن در ایران فراهم کرده است. اگر چه دولت عملاً با تشکیل ذخیره‌ی ارزی گام نخست را در بودجه‌بندی راهبردی برداشته است، ولی روش‌شناسی این مقاله در مورد هزینه‌های ریالی نیز به‌خوبی قابل اجرا است و می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌ها و احتمالاً حذف کسری بودجه دولت گردد. ۲)

شامل سهولت اجرا، افزایش ارتباط بین بخش‌ها، کاهش در سطح مخارج کل، اطمینان از درستی ستاده‌ها و پاداش‌های درونی از طریق دست‌یابی به اهداف می‌باشد. در پایان مقاله روش‌شناسی اجرای بودجه‌بندی راهبردی و زمینه‌های کاربرد در ایران شامل دولت، صنعت خودرو، شرکت‌های مادر و سایر شرکت‌هایی که برای کاهش هزینه‌ها تحت فشار هستند، ارائه شده است.

منابع

- 1- Strategic Budgeting
- 2- Eliyahu Goldratt
- 3- Slack
- 4- Mohammad Onsi
- 5- Project Buffer
- 6- Daimler Chrysler
- 7- Lucent Technology
- 8- Israel Aircraft Industries
- 9- Harris Semiconductor
- 10- Kenton Walker
- 11- Eric Johnson
- ۱۲- روش فروش و حجم فروش تقریباً معین است و بنابراین منظور کردن فرجه در بودجه بخش‌ها توسط مدیران بالاتر قابل کشف است.
- 13- David Otley
- 14- The Group Budget Buffer
- 15- Joshua Ronen
- 16- J.L.Livingstone
- 17- Theory of Constraint Thinking Process Tool
- 18- Current Reality Tree
- 19- Evaporating Cloud
- 20- Steven R.covey
- 21- Joseph Fisher
- 22- James Fredrikson
- 23- Sean Peffer

منابع

- 1- Fisher, J., Fredrikson, J. and Peffer, S. (1989). "Budgeting: An Experimental Investigation of Negotiation." *The Accounting Review*, January, pp.93-114.
- 2- Onsi, M. (1973), "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budget Slack"
- 3- Otley, D. (1985). "The Accuracy of Budget Estimates: Some Statistical Evidence",

صنعت خودروسازی: این شرکت‌ها همیشه به‌خاطر بالا بودن قیمت محصولاتشان مورد انتقاد جدی قرار گرفته‌اند. این فشارها باعث شده است که به‌رغم افزایش نرخ تورم، میزان افزایش قیمت خودرو یا آهنگ کندتری صورت گیرد. در نتیجه مدیریت جدید اکین شرکت‌ها (به‌خصوص در ایران خودرو) به برنامه‌های کاهش هزینه روی آورده‌اند. بخشی از این کاهش هزینه‌ها به قطعه‌سازان و تامین‌کنندگان و بخشی نیز به خودروسازها تحمیل شده است. به‌نظر می‌رسد هم خودرو سازها و هم قطعه‌سازها می‌توانند از بودجه‌بندی راهبردی به‌نحو مناسبی جهت کاهش هزینه‌های خود استفاده کنند. مورد کاوی این مقاله نیز درباره‌ی یک شرکت خودرو ساز است و این صنعت در غرب پیشرو پیاده‌سازی روش جدیدی است. (۳) شرکت‌های مادر: این شرکت‌ها که کنترل شرکت‌های فرعی را به‌عهده دارند، برای ارزیابی عملکرد شرکت‌های مذکور به‌طور گسترده از بودجه استفاده می‌کنند. مدیران شرکت‌های فرعی برای کسب پاداش و امنیت شغلی خود تمایل دارند بودجه را به‌گونه‌ای تنظیم کنند که از دستیابی به اهداف آن اطمینان حاصل شود. لذا در بودجه‌ی بیش‌تر شرکت‌های فرعی مقادیری خلاصی وجود دارد. بودجه‌بندی راهبردی اگر چه در داخل سازمان و با همکاری و هماهنگی مدیران و کارکنان آن اجرا می‌شود، ولی شرکت‌های مادر می‌توانند از پیامدهای پیاده‌سازی روش جدید برخوردار شوند. (۴) سایر شرکت‌ها و سازمان‌ها: کلیه‌ی شرکت‌هایی که راهبرد کاهش هزینه را به‌عنوان ابزار رقابت برگزیده‌اند، بودجه‌بندی راهبردی را روش سودمندی در راستای این راهبرد خواهند یافت. شرکت‌هایی که تحت فشار رقابت داخلی و خارجی قرار دارند و قیمت‌هایشان عامل تعیین‌کننده است می‌توانند با اجرای روش جدید مزیت‌های رقابتی خود را تقویت کنند.

پیاده‌سازی

در این مقاله روش بودجه‌بندی راهبردی به‌عنوان یک ابزار سودمند برای کاهش هزینه‌ها بررسی شد. مفروضات این روش شامل وجود خلاصی فزاینده در بودجه است که منبعی برای برنامه‌های کاهش هزینه می‌باشد. دلیل اصلی منظور کردن خلاصی در بودجه، حصول اطمینان مدیران از دست‌یابی به اهداف و در نتیجه اخذ پاداش و امنیت شغلی است. در بودجه‌بندی راهبردی با توجه به شرایط واحد یا سازمانی که قصد اجرای این روش را دارد، درصدی از بودجه کسر و به ذخیره‌ی بودجه واحد یا سازمان منتقل می‌شود. استفاده از موجودی این ذخیره منوط به ارائه‌ی استدلال و توجیهات کافی مورد قبول سایر مدیران می‌باشد. نتایج حاصل از اجرای این روش شامل کاهش بودجه‌ی فعالیت‌های مهم، کاربرد هم‌افزایی برای حفظ ذخیره‌ی بودجه و حذف عملیات تکراری است. نقاط قوت این روش

سیستم حسابداری مالی آرک

آموزش نامحدود . سه ماه پشتیبانی . کار اخذی مادام العمر

آرک

اطلاعیه مهم

قابل توجه اعضای محترم جامعه حسابداران رسمی ایران

با توجه به این که طبق مقررات، دوره تصدی هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران در آبان ماه سال ۱۳۸۳، منقضی خواهد شد، بدین وسیله از اعضای واجد شرایط که تمایل به عضویت در هیات مدیره (ترجیحاً به صورت موظف) دارند، درخواست می شود تمایل و آمادگی خود را کتباً حداکثر طی یک ماه آینده به جامعه حسابداران رسمی ایران اعلام فرمایند.

گفتنی است حداقل ویژگی های مورد نظر برای عضویت در هیات مدیره عبارت است از:

- امکان اختصاص اوقات کافی جهت مشارکت در اداره جامعه
- دارا بودن دانش و اطلاعات کافی و حرفه ای
- توانایی مدیریت اجرایی

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران

اطلاعیه مهم

قابل توجه اعضای محترم جامعه حسابداران رسمی ایران

از کلیه اعضای محترم علاقه مند به عضویت در کارگروه های جامعه، درخواست می شود تمایل خود، همراه با دلایل انتخاب کارگروه از جمله تناسب وظایف کارگروه با شرایط خود را حداکثر تا یک ماه آینده به جامعه حسابداران رسمی ایران اعلام فرمایند، شایان ذکر است کارگروه های حرفه ای و تخصصی جامعه که نقشی ارزنده در تداوم حرفه ای و تخصصی فعالیت های جامعه دارند در حال حاضر عبارتند از:

- | | |
|-------------------------------|----------------------------|
| ۱- کارگروه آموزش | ۴- کارگروه قوانین و مقررات |
| ۲- کارگروه آیین رفتار حرفه ای | ۵- کارگروه کنترل کیفیت |
| ۳- کارگروه فنی و استانداردها | ۶- کارگروه موسسات حسابرسی |

داشتن تجربیات مرتبط با موضوع کارگروه و صرف حداقل ۵ ساعت در هفته، از حداقل شرایطی است که اعضا باید دارا باشند. افزون براین تائید صلاحیت اعضا با شورای عالی و انتخاب اعضا و همکاران کارگروه ها با هیات مدیره جامعه است.

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران