

# آنچه که حسابرسان جدید فناوری اطلاعات باید بدانند

مترجم: نیوشا ابراهیمی  
دانشجوی دوره کارشناسی ارشد فناوری اطلاعات

می‌توانند از طریق به کارگیری کارکنان حسابرسی کارآزموده که به طور مداوم در حال افزایش پایه دانش خویش‌اند و بدون سکون و آرامش در حرکتند، برای سازمان‌های خود مفید واقع شوند.

مقدمه

حسابرسان جدید فناوری اطلاعات فاقد هرگونه تجربه کاری

حسابرسی، ممکن است با چالش‌هایی مواجه شوند که می‌توان آنها را به چهار بخش کلیدی تفکیک کرد: اولین چالش این است که حسابرسان جدید فناوری اطلاعات دارای الزامات منحصر به فرد شغلی‌اند. این الزامات شامل ترکیب مناسبی از مهارت‌های عمومی و تخصصی است که اغلب در سایر مشاغل مورد نیاز نمی‌باشد. حسابرسان فناوری اطلاعات نیازمند دانش



چکیده

حسابرسان جدید فناوری اطلاعات به طور معمول با چهار نوع چالش الزامات منحصر به فرد شغلی، محیط فعلی (جاری) کاری، برداشت از حسابرسی در کل و از حسابرسان فناوری اطلاعات فاقد تجربه به معنای خاص، و برداشت جامعه از حسابرسان جدید فناوری اطلاعات مواجهند.

اشتباه در قضاوت در رابطه با شرکت‌های مورد رسیدگی، شامل اظهارنظر درخصوص نحوه اداره امور تجاری شرکت‌ها، برخورد با شرکت‌ها به گونه‌ای که این حسابرسان همه چیز را می‌دانند و برکلیه امور اشراف دارند، تکیه بر دانش فردی در رابطه با فناوری به جای تکیه بر کنترل‌های مورد نظر و سعی در مورد پسند واقع شدن توسط مشتری می‌باشد. حسابرسان جدید فناوری اطلاعات

روش‌های انجام کار در داخل تشکیلات نشان می‌دهد. از طرف دیگر، آنها باید با دستورات دست و پاگیر واحد حسابرسی داخلی روبه‌رو شوند که معمولاً نیازمند پذیرش و انجام کار از طریق حسابرسان باتجربه است.

در برخورد با شرکت‌های مورد رسیدگی، حسابرسان جدید فناوری اطلاعات تنها به این دلیل که تازه کار هستند، می‌توانند خلا "مهارت در برخورد با مشکلات" را دریابند. از نقطه نظر تخصصی، ممکن است فاقد پختگی در زمینه دانش، مهارت و شخصیت حرفه‌ای بوده و بنابراین، قادر به اثرگذاری در اجرای حسابرسی پربار و واقع بینانه نباشند. البته این برداشت ممکن است تنها یک برداشت صرف باشد، اما موردی است که آنها باید با آن مدارا کنند و آن را با گذشت زمان تا قبل از رسیدن به عنوان حسابرس با تجربه پذیرا باشند.

علاوه بر این چالش‌های موجود با واحد حسابرسی داخلی و شرکت‌های مورد رسیدگی، در این رابطه موارد روانشناختی نیز وجود دارد که ممکن است دشوارترین چالش‌ها باشد. حسابرسان جدید فناوری اطلاعات دارای سطحی از خودآگاهی اند که اغلب تازه به دست آمده است. این خودآگاهی مشابه احساس ناخوشایند زمانی است که حسابرس در اوج دانش و مهارت با عملیات حسابرسی صاحب‌کار در کشمکش است. مشکل آنجا بروز می‌کند که حسابرسان جدید فناوری اطلاعات، کل اعتماد به نفس خود را از دست بدهند یا دچار حس اعتماد به نفس کاذب شوند. البته هر دو این موضوعات به طور نزدیکی با هم مرتبط هستند و می‌توانند باعث ایجاد تشویش در حسابرسان جدید شوند. به عبارت دیگر، حسابرسان جدید، تمایل شدیدی به آغاز عملیات حسابرسی و داشتن یک تاثیر هدفمند دارند. به عبارت دیگر، آنها احساس می‌کنند به دلیل برخورداری از یک دانش جدید، دارای یک درک فوق العاده‌اند و می‌توانند با کلیه چالش‌ها رو به رو شوند.

اشتباهات در قضاوت‌های حرفه‌ای

حسابرسان جدید فناوری اطلاعات، تنها به دلیل این که متخصصانی جدید هستند، می‌توانند به طور بالقوه دچار اشتباهاتی در قضاوت‌های حرفه‌ای شوند.

اولین اشتباه در قضاوت‌های حرفه‌ای این است که در خصوص نحوه اداره امور تجاری شرکت مورد رسیدگی ۲۳ اظهار نظر کنند. حسابرسان، متخصصانی در رابطه با کنترل

پرمحتوای تخصصی از گستره فناوری اطلاعات‌اند. برای مثال، توانایی برنامه‌نویسی به زبان ++C مهارت مناسبی است اما این موضوع تمام اطلاعات مورد نیاز به فناوری اطلاعات را در اختیار حسابرسان قرار نمی‌دهد. حسابرسان فناوری اطلاعات همچنین نیازمند دانش مناسب درباره عملیات تجاری‌اند. زیرا فناوری اطلاعات به گونه‌ای حیاتی به موفقیت عملیات تجاری اکثر شرکت‌ها بستگی دارد. حسابرسان فناوری اطلاعات هم چنین باید پیش زمینه‌ای در خصوص تجارت و فناوری اطلاعات داشته باشند.

چالش دوم، محیط فعلی (جاری) کاری حسابرسان فناوری اطلاعات است. از نقطه نظر تجاری، بسیاری از شرکت‌ها در حال تغییر و تحول‌اند. این تحولات عبارت از: تولید در مقیاس کوچک، خرید از منابع خارجی، تجدید سازمان، ادغام و توانمندسازی واحدهاست. این تغییرات نیازمند راه‌کارهای جدید انجام عملیات تجاری است که حتی بیشتر حسابرسان باتجربه را به چالش می‌طلبد. از نقطه نظر فنی، بسیاری از شرکت‌ها در حال انجام تغییر و تحول هستند. حرکت به سوی سیستم‌های مبتنی بر جزئیات و توزیع شده<sup>۱</sup> و پردازش بیدرنگ معاملات<sup>۲</sup>، دو نمونه از تغییرات بزرگ وابسته به فناوری اطلاعات می‌باشند. ترکیب این دو نمونه در حال پیشرفت، موجب چالش‌هایی درباره کنترل‌های سنتی و تسریع در تکمیل چرخه حیات اجرای حسابرسی می‌شود.

سومین چالش، برداشت از حسابرسی به معنای عام و بی‌تجربگی حسابرسان فناوری اطلاعات به معنای خاص است. حسابرسی از دیدگاه شرکت‌های مورد رسیدگی به عنوان یک عمل کنترلی است. البته بخشی از این برداشت درست و بخشی نادرست است. حسابرسان در راستای انجام وظایف خود، به عنوان ابزار کنترلی به مدیریت کمک می‌کنند. حسابرسی نقش تسهیل‌کننده در ایجاد تغییرات آتی در سازمان‌ها را نیز بازی می‌کند. شرکت‌های مورد رسیدگی اغلب نظاره‌گر نقش‌هایی حسابرسان هستند.

چالش آخر، برداشتی است که از حسابرسان جدید فناوری اطلاعات وجود دارد. این استنباطی است که به وسیله واحد حسابرسی داخلی، شرکت مورد رسیدگی و خود حسابرسان صورت می‌گیرد.

در درون واحد حسابرسی داخلی، حسابرسان فناوری اطلاعات با مشکلات عادی شناخته شدن به عنوان یک عضو پذیرفته شده مواجه‌اند. از یک سو، آنها باید با یک فرهنگ سازمانی برخورد کنند که این فرهنگ، خود را در

است، نه به این دلیل که موجب به وجود آمدن احساس خوشایندی از حسابرسی می‌گردد، بلکه به این دلیل که نتایج مربوط به فناوری هم از دورنمای دانش و هم از دورنمای مهارت به چالش کشیده می‌شود. انتقاد وارد در این رابطه، عبارت از گرایش انسان به جستجوی مسیری است که کمترین پایداری را از خود نشان دهد. این خطر وجود دارد که حسابرسیان جدید فناوری اطلاعات، مسیر کلیدی را دور بزنند تا اولین حسابرسی آنان موفقیت‌آمیز باشد.

ششمین اشتباه، محدود کردن آزادی عمل حسابرس به فناوری اطلاعات است. حسابرسیان جدید تمایل دارند اولین حسابرسی را به سرعت به پایان برسانند و خود را در عمل بهتر نشان دهند تا نگرانی‌های ناشی از جدید بودن خود را کاهش دهند. چالش این است که آزادی عمل بسیار محدود حسابرسی‌ها می‌تواند منجر به از قلم افتادن موضوعات مهم و کلیدی گردد. هم‌چنین ممکن است هم حسابرسیان و هم شرکت‌های مورد رسیدگی، این احساس را داشته باشند که حسابرسی‌های مطلوبی انجام شده در حالی که در پس‌زمینه کار، یک سوال قدیمی باقی مانده است: آیا در گستره

حسابرسی، به موضوعات، به درستی توجه شده است؟ اشتباه هفتم، عبارت از اجرای عملیات حسابرسی بدون کسب اطلاعات کامل از فرایندها، تولیدات و کارکنان شرکت مورد رسیدگی است. تمایل به شروع عملیات حسابرسی بدون پیش‌زمینه می‌تواند منتج به این مسئله شود که حسابرسیان نتوانند در سراسر حسابرسی قضاوت درستی داشته باشند. حسابرسی موجب نگرستن به اطلاعات کلیدی از بالا می‌شود و حسابرس می‌تواند نتایج اشتباه را بسط داده و پیشنهادات غیرواقعی ارائه کند. این اشتباه اغلب دارای پیامدهای منفی بین حسابرسیان و شرکت‌های مورد رسیدگی است.

با راهنمایی مناسب یک مدیر باتجربه حسابرسی و یا یک سرپرست حسابرسی احتمال وقوع اشتباهات به احتمال زیاد کاهش می‌یابد. با این وجود، آن اتفاقات رخ می‌دهند و باعث بروز نگرانی بیشتر حسابرس از تضاد و عدم پذیرش او می‌گردند. به عبارت دیگر، تمایل به اجتناب از تضاد و عدم پذیرش باعث هدایت حسابرسیان به سمت آنها می‌شود. البته این بدان معنی نیست که حسابرسیان جدید فناوری اطلاعات قادر به انجام کاری نیستند. آنچه که آنها باید انجام دهند عبارت از بهبود مجموعه‌ای از دانش در این سه زمینه: مهارت‌های سخت<sup>۳</sup>، مهارت‌های نرم<sup>۴</sup> و شخصیت<sup>۵</sup> است. به محض این که آنان توانایی‌های خود را

امور شرکت‌اند، نه متخصصانی در رابطه با فعالیت‌هایی که شرکت انجام می‌دهد. حسابرسیان جدید فناوری اطلاعات، به دلیل فقدان ساختار فکری حسابرسی با تجربه، می‌توانند به سرعت به دام بیفتند. تفاوت‌های متمایزی بین کنترل‌هایی که باید از طرف یک حسابرس اعمال شود و نحوه اداره امور شرکت وجود دارد. حسابرسیان جدید اغلب در تمایز موضوع پیشگفته ناموفقند و درگیر نوعی ناسازگاری با شرکت مورد رسیدگی می‌شوند در حالی که این چیزی نیست که آنها می‌خواهند.

دومین اشتباه این است که یک حسابرس جدید به گونه‌ای رفتار کند که "همه چیز را می‌داند". این رفتار البته اغلب ناشی از کمبود اعتماد به نفس در توانایی حرفه‌ای و تجربه کاری است. این رفتار می‌تواند به نحو قابل توجهی بر اولین اشتباه در قضاوت یعنی اظهار نظر درباره نحوه اداره امور شرکت مورد رسیدگی نیز اثر گذارد.

سومین اشتباه، عبارت از تکیه برداشتن فناوری فردی به جای کنترل‌های مورد نظر حسابرسی است. حسابرسیان جدید فناوری اطلاعات اغلب مدتی در دام تمرکز برداشتن بر تر فناوری اطلاعات خود گرفتار می‌شوند. آنان به دلیل این که دانسته‌های بهتری در خصوص فناوری دارند و آن را بهتر درک می‌کنند، توجه خود را به جای کنترل‌های صرف، بر نتیجه فناوری متمرکز می‌کنند. در نتیجه حسابرسی آنان اغلب نشان‌دهنده انجام کاری تخصصی است. این مورد نیز می‌تواند عملیات حسابرسی را به سوی اظهار نظر در خصوص نحوه اداره امور تجاری شرکت بکشاند.

چهارمین اشتباه، سعی در مورد پسند واقع شدن توسط مشتری است. این اشتباه نیز ممکن است حسابرسیان جدید فناوری اطلاعات را به سمت حسابرسی پذیرفته شده توسط مشتری ولی بدون محتوی هدایت کند. اجرای اولین حسابرسی می‌تواند یک تجربه پراضطراب باشد. حال آنان می‌خواهند حسابرسی را به بهترین نحو انجام دهند، اما هم‌چنان در حال پرورش دانسته‌ها و مهارت‌های خود در حسابرسی‌اند. از نظر روانشناختی، هیچ چیز نمی‌تواند به اندازه ورود به سناریوی برد - باخت شرکت‌های مورد رسیدگی در طول اولین عملیات حسابرسی موجب سراسیمگی حسابرسیان شود زیرا به موجب آن ارتباطات مختل و حسابرسیان انگشت‌نما می‌شوند. شهرت و اعتماد به نفس حسابرسیان جدید نیز ممکن است به چالش کشیده شود، زیرا عواملی جدی برای شروع کار هستند.

پنجمین اشتباه، "حسابرسی از طریق جستجو در رایانه"

ارائه می‌شود. حضور در نشست‌های پیشنهادی از سوی انجمن حساب‌رسان داخلی نیز می‌تواند موجب افزایش دانش در این حوزه شود.

انواع دیگر مهارت‌های سخت بسیار ویژه‌اند و مستقیماً به فناوری اطلاعات مربوط می‌شوند. این مهارت‌ها اغلب بسیار تخصصی و نیازمند مقداری دانش و تمرین قبلی جهت اداره سودمند و اثربخش عملیات حسابرسی و شامل موارد زیر است:

- ایجاد سیستم‌ها و کاربردها، از مرحله شروع مطالعات امکان‌سنجی تا مرحله نگهداشت عملیات.
- پردازش توزیعی، شامل شبکه‌های محلی و گسترده و محیط‌های برپایه اینترنت.
- امکانات پردازشی، چه به صورت رایانه‌های شخصی افرادی و یا مراکز رایانه‌ای گسترده.
- عملیات، از پردازش دستی تا فعالیت‌های مبتنی بر زمان واقعی (پیوسته).
- فنون حسابرسی به کمک رایانه<sup>۹</sup> که محدوده آنها از حسابرسی با رایانه شخصی تا رایانه‌های بزرگی است که از امکانات آزمون توأم استفاده می‌کنند.

البته بسیاری از حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات، همه مطالب گفته شده در خصوص سر فصل‌های بالا را نمی‌دانند. این موارد از طریق تجربه آشکار می‌شود و حتی حساب‌رسان باتجربه فناوری اطلاعات نیز بر روی چند زمینه محدود فعالیت می‌کنند. بنابراین حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات می‌توانند این دانش را از طریق تجربه و تحصیلات یا هر دو به دست آورند. منابع ارتقای این دانش، شامل گذراندن دروس مربوط در دانشگاه‌ها، کتب و مقالات حسابرسی و مطالعه جهت دریافت گواهینامه تخصصی به خصوص گواهینامه حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی<sup>۱۰</sup> است که توسط انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی<sup>۱۱</sup>، صادر می‌شود. حضور در نشست‌های پیشنهادی از سوی بخش محلی انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی، نیز می‌تواند موجب افزایش دانش در این حوزه شود.

#### مهارت‌های نرم

مهارت‌های نرم اغلب به جنبه‌های انسانی حسابرسی مربوط می‌شود و همان‌گونه که می‌توان تصور کرد، به آسانی به دست نمی‌آیند. مهارت‌های مزبور به این دلیل که با روابط انسانی، احساسات و ... سر و کار دارند، به نیمه راست مغز

در این سه زمینه افزایش دهند (مگر آنکه به طور طبیعی این سه زمینه را داشته باشند) قادرند از این اشتباهات در قضاوت‌ها و تکرار آنها در حسابرسی‌های آتی اجتناب کنند.

#### مهارت‌های سخت

مهارت‌های سخت به "آموزش‌های زمان تحصیل و استفاده از سمت چپ مغز" مربوط هستند. این مهارت‌ها اغلب با روش‌ها، فنون، محفوظات ذهنی، محاسبات و غیره سر و کار دارند. مهم است که بدانیم پس از فراگیری این مهارت‌ها و با مقداری سعی و کوشش، به کارگیری آنها آسان است. این مهارت‌ها از نظر حساب‌رسان فناوری اطلاعات می‌تواند به دو بخش دانش تجاری و فناوری اطلاعات تقسیم گردد.

حساب‌رسان جدید نیازمند دانش پایه عمومی مناسب برای درک تصویر کلی و اجرای عملیات حسابرسی هستند. کسب این دانش منوط به درک موارد زیر است:

- چرخه عمر حسابرسی، شامل مراحل نظیر بررسی اولیه، جزئیات برنامه حسابرسی، اجرای عملیات، یافته‌ها و گزارشگری است.
- هدف‌های کنترل و مقاصد آنها، این هدف‌ها موجب حفظ و نگهداری دارایی‌ها می‌شوند و از خط‌مشی‌ها و سیاست‌ها، رویه‌ها و قوانین پیروی می‌کنند، سودمند و اثربخش هستند، اهداف و مقاصد مدیریت را اجرا می‌کنند و این اطمینان را به وجود می‌آورند که اطلاعات کامل و قابل اتکااند.
- ارتباط بین خطرات و کنترل‌ها از تعریف به عمل.
- انضباط مدیریت امور تجاری، شامل مستندسازی، عملیات حسابداری و تجزیه و تحلیل آماری.
- قوانین و مقررات مورد استفاده در موضوعات حسابرسی. (مثل موارد مندرج در قانون آزادی اطلاعات).
- استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی، (مثل استانداردهای روش‌های حرفه‌ای حسابرسی<sup>۶</sup> و استانداردهای عمومی حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی مربوط به انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی<sup>۷</sup>).

دانش عمومی پیشگفته می‌تواند از طریق تمرین و تحصیل و یا هر دو به دست آید. منابع توسعه این دانش‌ها شامل گذراندن دروس مربوط در دانشگاه یا مجامع تخصصی، مطالعه کتب و مقالات مربوط به حسابرسی و مطالعه برای دریافت گواهینامه تخصصی حساب‌رسان داخلی قسم خورده<sup>۸</sup> است که توسط انجمن حساب‌رسان داخلی

## تطبيق حسابداری و حسابرسی با الزامات گزارشگری مستمر بر خط

دکتر محمد عرب مازاری  
عضر هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی

وقابلیت اتکا، مسائل مهمی را در ارتباط با مفید بودن حسابداری پدید آورده است، دغدغه اصلی حسابداران موضوعی بسیار مهم‌تر یعنی به موقع بودن اطلاعات است. همانطور که سرمایه‌گذاران و بستانکاران به منابع متنوعی از اطلاعات برای ارزیابی چگونگی پایداری و بقای شرکت متوسل می‌شوند، این استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به یافتن اطلاعاتی بر مبنای وضعیت روز شرکت‌ها نیز علاقه دارند. هرچه اطلاعات بیشتر از طریق پایگاه‌های داده‌های عمومی و مخصوصاً از طریق اینترنت در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد، آنها بیشتر به استفاده از مجموعه متنوع‌تری از اطلاعات به موقع در تصمیم‌گیری‌های خود عادت می‌کنند. البته آنان هنوز هم ناگزیر از استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده‌اند که فقط در فواصل زمانی طولانی و معمولاً دیرتر از موقع در اختیار آنها قرار داده می‌شود. اگر مدلی برای تهیه اطلاعات به موقع برای تصمیم‌گیرندگان پدید نیاید آنها هر روز به اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده مرسوم بی‌توجه‌تر شده و این اطلاعات اهمیت و منزلت خود را تدریجاً از دست خواهند داد.

در ایسن زمینه چالشی برای آن دسته از محققان حسابداری پدید آمده است که به قلمرو سیستم‌های اطلاعاتی پرداخته‌اند. پرسش محققان این است که چگونه فناوری اطلاعات می‌تواند در تسهیل آنچه ما آن را

تغییرات در سازمان‌های امروزی به واسطه پیامدهای فناوری اطلاعات، موجب بروز چالش‌هایی چندوجهی در برابر دست‌اندرکاران حرفه حسابداری و پدیدآورندگان استانداردها شده است. از آنجا که امروزه با ارزش‌ترین دارایی‌های شرکت‌ها، کارکنان و طرف‌های تجاری، یعنی تامین‌کنندگان کالا و خدمات (فروشنندگان) و مشتریان آنها، هستند، آشکارا مدل ارزشیابی مورد استفاده در دنیای امروز به طور فزاینده‌ای دائماً نامربوط‌تر می‌شود. هرچه شرکت‌ها بیشتر بر مزیت‌های رقابتی محوری خود متمرکز می‌شوند و باقی فعالیت‌ها را بیرون‌سپاری می‌کنند، توانایی آنها در حفظ موقعیت تجاری‌شان، به شدت به توانایی تامین‌کنندگان در تامین مواد و محصولات به صورت انبار صفر یا به هنگام با حفظ سطح کیفیت وابسته می‌شود. در همان حال، توانایی شرکت در زمینه حفظ سهم بازار خود در صنعتی (مشابه صنعت ریز رایانه‌ها)، که مدام رقابتی‌تر می‌شود به شدت وابسته به حفظ روابط قوی با مشتریان است به شرطی که سبب ایجاد حس وفاداری صادقانه نسبت به مشتریان باشد. حسابداران هنوز این دارایی‌های نامشهود را در ترازنامه‌های خود نشان نمی‌دهند. با این حال این تنها نمونه از مسائلی است که استانداردها در گزاران در قبال مدل جدید کسب و کار با آن مواجه‌اند.

در همان حال که ملاحظات تغییرناپذیر به عنوان عامل کلیدی توانمندسازی دسترسی به چگونگی ارزشیابی

اطلاعات به موقع لحظه‌ای در اختیار کاربران را مفروض تلقی کنیم، سؤال دومی که مطرح می‌شود این است که "در چه شکل و قالبی؟" این قلمرویی است که محققان حسابداری به خوبی توان و آمادگی بررسی و تحقیق در این زمینه را دارند. در وهله اول باید به بازنگری پیش فرض‌ها و مقدمات مدل فعلی گزارشگری پردازیم. این مدل در زمانی پدید آمده که گزارشگری صرفاً از طریق گزارشگری کاغذی ممکن بوده و برای کاربران داده‌های خامی فراهم می‌کرده که به هیچ روی توان دست‌کاری آن برایشان وجود نداشته است.

در عصر پرونده‌های الکترونیکی و اینترنت، توزیع الکترونیکی داده‌های پراکنده و انباشته نیز امکان‌پذیر است. حال این سؤال مطرح است که چه چیزی برای کاربران اطلاعات مالی مفیدتر از همه است؟ برای یک کاربر منفرد ممکن است این سؤال موردی نداشته یا پاسخگویی به آن آسان باشد. اما برای مجموعه وسیعی از کاربران، پاسخ این سؤال چالش برانگیز است. زیرا برخی خواهان اطلاعات فشرده و انباشته و برخی خواهان دانستن جزئیات هستند. نهایتاً هر دوی این موارد، مهم و مطلوب هستند. برای کاربرانی که از مهارت کمتری برخوردارند دسترسی به تعداد معدودی از اشکال از پیش تعریف شده گزارش‌های مالی حاوی اطلاعات تجمیعی، مطلوب‌تر است. از سوی دیگر، کاربران ماهرتر احتمالاً خواهان دسترسی کامل به داده‌ها و امکان تجمع داده‌ها در اشکال دلخواه و مورد نیاز خود هستند. اما این موضوع در هر حال نیازمند تفکر بیشتر است. به احتمال زیاد، محققان و متفکران باید ضمن بررسی گزینه‌های مختلف به ایجاد یک مدل تجویزی برای گزارشگری مالی در عصر فناوری اطلاعات دست یابند. البته تعداد گزینه‌های ممکن بسیار است و نمی‌توان در این مقطع، هیچ یک از آنها را نادیده گرفت.

این قبیل تحقیقات را نمی‌توان کاملاً جدید تلقی کرد. از بسیاری جنبه‌ها، ارائه اطلاعات و دسترسی مناسب به آن به مباحث حسابداری مبتنی بر رویدادها در برابر حسابداری مبتنی بر ارزش مربوط می‌شود که از اواخر دهه ۱۹۶۰ مطرح شده است. مسلماً موضوعاتی نظیر نتایج تحقیقات مربوط به حسابداری منابع رویداد کارگزار (REA)<sup>۲</sup> می‌تواند به پیشبرد این مباحث کمک کند. بخشی از تحقیقات آتی در این زمینه تحت تاثیر تحقیقات وسیعی است که در قلمرو حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی و در ارتباط با

"گزارشگری مالی مستمر برخط" می‌خوانیم، مورد استفاده قرار گیرد؟ این نوع دسترسی اطلاعاتی مسلماً از طریق اینترنت (یا شیوه‌های احتمالی جایگزین آن در سال‌های آینده) خواهد بود. موضوعاتی که مبهم است عبارتند از اینکه: (۱) چگونه اطلاعات شرکت‌ها را می‌توان به صورتی لحظه‌ای از اینترنت دریافت کرد؟ (۲) در چه قالب و به چه شکلی؟

از نقطه نظر فنی، به نظر می‌رسد که تغییرات پدید آمده در سیستم‌های امروزی این مفاهیم را امکان‌پذیر ساخته است. سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه یا (ERP) از یک مخزن متمرکز اطلاعات مورد نیاز برای تسهیل چنین فرایندهایی برخوردار است. هم چنان که عرضه‌کنندگان سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه در جهت اتصال سیستم‌های خود به اینترنت برای تسهیل امور تجارت الکترونیکی مشغولند این اقدامات باید منجر به تسهیل دریافت اطلاعات مالی حاصل از سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه از طریق اینترنت برای طرف‌های ذی‌نفع بشود. بنابراین فناوری اطلاعات به دلایل کاملاً متفاوتی باید پایه میدان نهاد.

حتی به فرض وجود همه امکانات فنی لازم باز هم مسئله امکان‌پذیر بودن بستن حساب‌ها به صورتی منظم و به موقع هم چنان مطرح است. در این جا هم شواهدی وجود دارد که چنان تغییراتی به صورت فزاینده در شرف وقوع است. سخن گفتن از "بستن مجازی حساب‌ها" معنایی جز توانایی بستن حساب‌های ادواری در ظرف یک روز و آن هم در هر روز از روزهای یک فصل، ندارد. در بسیاری از شرکت‌ها سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع بنگاه به امکان‌پذیری چنین فرایندی کمک کرده‌اند. به عنوان مثال، برخی نرم‌افزارهای برنامه‌ریزی منابع بنگاه شامل قابلیت‌های از پیش برنامه‌ریزی شده پرس و جو، است که به کاربران امکان می‌دهد تا خود تاریخ شروع و پایان دوره مالی برای تجمع و گزارش‌دهی اطلاعات را تعیین کنند. به این وسیله، کاربران می‌توانند گزارش‌هایی موردی یا موقتی برای تسهیل تحلیل‌های مالی گوناگون یا سایر انواع تجزیه و تحلیل فراهم آورند. به همین دلیل، امکان‌پذیر بودن گزارشگری مالی مستمر و برخط کاملاً منطقی به نظر می‌رسد.

اگر موضوع امکان‌پذیر بودن اتصال اطلاعاتی سیستم‌های داخلی شرکت‌ها به اینترنت و قرار گرفتن

شکل ارائه گزارش‌ها و ابزار کمک به تصمیم‌گیری انجام می‌شود. در هر حال، باید توجه داشت که اگرچه تحقیقات بعدی از نتایج تحقیقات گذشته سود می‌برد اما این امر نباید محدودکننده خلاقیت و نوآوری‌های متناسب با فضای نوین کار و کسب و الزامات اطلاعاتی آن باشد.

تطبيق حسابرسی با الزامات گزارشگری مالی مستمر امروزه حرفه حسابرسی، گریزناپذیر بودن مدل گزارشگری مستمر را پذیرفته و خود را مهیای مواجهه با این فضای کاملاً متفاوت گزارشده می‌کند. رویکرد سنتی حسابرسی که بر انتخاب نمونه‌ای از معاملات و رویدادها و انجام آزمون‌های بررسی جزئیات آنها و بر منتخبی از مانده حساب‌ها تمرکز دارد در مدل گزارشده‌ی ادواری می‌تواند کارآمد باشد. اما در مدل "گزارشگری مالی مستمر" که آزمون‌های مرتبط با معاملات و مانده‌ها باید به صورت روزانه انجام شود، استفاده از رویکردهای سنتی حسابرسی امکان‌پذیر نیست. این فضای جدید مستلزم ایجاد تغییر است.

دو تغییر بنیادی در فرایندهای حسابرسی معاصر رخ داده است. اولین تغییر، گرایش به ارزیابی فرایندها و عملیات شرکت و تسغیر دوم حرکت به سمت تأکید بیشتر بر کنترل‌های داخلی مرتبط با قابلیت اتکای سیستم‌های اطلاعاتی است. به نظر می‌رسد که تمرکز بر فرایندها به معنی به رسمیت شناختن مدل کار و کسب است یعنی تنها راه ارزیابی واقعی وضعیت مالی شرکت و موقعیت تجاری آن، درک یک تصویر تمام‌نما از عملیات و فرایندهای شرکت است. اما همچنان سؤالاتی در این زمینه وجود دارد که آیا این تمرکز بر عملیات شرکت پدیدآورنده حسابرسی بهتری از واحد تجاری است؟ علاوه بر آن، این پرسش هم مطرح است که حسابرس تا چه اندازه می‌تواند به طرف‌های انجام‌دهنده خدمات بیرون‌سپاری شده، اعتماد کند؟ اگر حجم وسیعی از کارهای شرکت بیرون‌سپاری شده باشد (یعنی همان چیزی که در دنیای واقعی امروز یک اتفاق عادی است) آیا می‌توان بدون داشتن نگاهی عمیق و دقیق به این قبیل طرف‌های تجاری، در مورد شرکت نظر داد؟ اینها بخشی از مواردی است که پیش از دانستن میزان اثربخشی رویکردهای جدید حسابرسی باید درباره آنها تحقیق شود. از دو مورد حرکت و تغییر در رویه‌های حسابرسی،

تمرکز بیشتر بر کنترل‌های سیستمی، با موضوع سیستم‌ها مرتبط‌تر است. با افزایش روزافزون میزان خودکارسازی پردازش معاملات، ردیابی سنتی معاملات نیز دشوارتر می‌شود. یکی از ابعاد حیاتی‌تر موضوع این است که آیا سیستم اطلاعاتی جمع‌آوری و ذخیره‌سازی اطلاعات مالی تا چه اندازه قابل اعتماد و اتکاست و با چه دقتی اقدام به گردآوری تمام داده‌ها می‌کند. مسئله این است که چگونه می‌توان تعیین کرد که آیا سیستم اطلاعاتی قابل اعتماد است؟ به نظر می‌رسد که تمرکز اولیه باید بر سیستم کنترل‌های داخلی باشد که در درون و ماورای سیستم اطلاعاتی به منظور تقویت احتمال قابلیت اتکا به سیستم تعیبه شده‌اند. اما در دراز مدت نیاز به شناسایی راه‌های تازه‌ای است که از طریق آن بتوان قابلیت اتکای سیستم‌ها را ارزیابی کرد. این قلمرو دیگری است که به روی محققان حسابداری باز شده است.

در حالی که تحقیقات زیادی در حیطه سیستم‌های اطلاعاتی انجام و نتایج آن منتشر شده، اما هنوز درک اندکی در این مورد وجود دارد که چه چیز، سیستم را قابل اتکا می‌سازد و چگونه می‌توان سیستم قابل اتکا را تشخیص داد؟ نتایج چنین تحقیقاتی سبب خواهد شد تا سایر محققان به درک بهتری از موضوع قابلیت اتکا در سیستم‌ها نائل شوند. اما با این حال، اگر به جای تمرکز بر طراحی و نگهداری سیستم‌ها از منظر حسابرسی به این قبیل تحقیقات نزدیک شویم، حاصل کار بسیار متفاوت خواهد بود.

واقعیت دیگر مطرح از دیدگاه حسابرسی این است که تقریباً محدودیت‌های مشخصی در رابطه با بررسی صرف فرایندها و کنترل‌های سیستمی شرکت یا کار و کسب وجود دارد. بنا به دلایل متعددی لازم است که معاملات شرکت در راستای درک کاملی از میزان قابلیت اتکای اطلاعات تولید شده توسط سیستم، مورد حسابرسی و بررسی قرار گیرد. در دنیای در حال تحول امروز نمی‌توان با همان روش‌های سال‌های گذشته این کارها را انجام داد. مجموعه آنچه امروز وجود دارد مارا به سوی نوع تازه‌ای از حسابرسی هدایت می‌کند که می‌توان از آن به حسابرسی مستمر برخط تعبیر کرد. حوزه دیگری که به واسطه تغییرات جدید، نیازهای جدی در آن مطرح شده، قلمرو مرتبط با فتون به کارگیری نرم افزارهای موسوم به عامل هوشمند<sup>۳</sup> در درون نرم‌افزارهای کاربردی مالی و اداری یا استفاده از چنین نرم‌افزارهایی در

پذیرش آن امتناع می‌کردند. بنابراین تحقیقات برارزش بعدی می‌تواند دید ما را نسبت به موضوع قابل عرضه بودن چنین خدماتی بهبود بخشیده و مثلاً نشان دهد که وجود آرم وب تراست بر روی وبسایت یک شرکت واقعاً چه ارزشی دارد.

در مورد سایر قلمروهای تضمین عملکرد سیستم‌های اطلاعاتی نیازهایی در رابطه با ایجاد روش‌هایی برای هدایت امر ارائه این قبیل خدمات در یک سطح قابل قبول حرفه‌ای احساس می‌شود. برای نمونه، یکی از چیزهایی که منطقاً باید در کنار خدمات وب تراست ایجاد شود، پدید آوردن مدلی مشابه برای معاملات بین شرکتی (B2B) در اینترنت است. قلمرویی که امروزه مبلغ معاملات موجود در آن سر به چند میلیارد دلار می‌زند.

یکی دیگر از حوزه‌های جذاب ارائه خدمات تضمین عملکرد، به موضوع کیفیت و قابلیت اتکای پایگاه‌های داده مربوط می‌شود. جهت‌گیری اولیه عرضه این نوع خدمات، متوجه پایگاه‌های داده‌های عمومی و دولتی است. باید تحقیقاتی در مورد راه‌های بهینه تعریف این خدمات و نحوه انجام و گزارش‌دهی آن صورت گیرد.

در شرایطی که حرفه حسابرسی دستخوش تغییرات سریع و پرتنش در مورد نحوه انجام خدمات حسابرسی، شده است و موضوع تضمین عملکرد سیستم‌های اطلاعاتی نیز به عنوان یک موضوع نوظهور، لااقل در ابعاد فعلی آن مطرح است، فرصت‌های بی‌ظنیری پیش‌روی محققان پدید آمده تا در نقش سکانداران هدایت جامعه حرفه‌ای، در این شرایط پر تحول وارد عمل شوند. نقشی که در هیچ برهه‌ای از تاریخ نظیری برای آن نمی‌توان یافت.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Just-In-Time(JIT)
- 2- Resources-Events-Agents
- 3- Intelligent Agent
- 4- Assurance Service
- 5- Webtrust

منبع:

International Journal of Accounting Information Systems, 2000

خارج از سیستم کاربردی و به عنوان عامل مسلط بر آن است. این عوامل هوشمند نرم‌افزاری باید توانایی مراقبت بر انواع معاملات مالی و ثبت‌ها و بیرون کشیدن موارد غیرمتعارف یا مواردی را داشته باشند که بنا به دلایلی شک برانگیز است. علاوه بر این، همواره و به صورت به هنگام، باید نمونه‌هایی تصادفی از معاملات از مجموعه معاملات، استخراج و بررسی شود. بالاخره به مجرد این که معاملات خاصی جهت بررسی، نشان‌گذاری یا استخراج شدند عوامل هوشمند نرم‌افزاری، در شکل ایده‌آل آن، باید بتوانند آزمون‌های حسابرسی لازم را در مورد آنها به انجام برسانند. واضح است که تمام این موارد به نوعی دارای پیچیدگی‌های خاص خود می‌باشد و این همان دشواری‌هایی است که محققان عصر حاضر باید بر آن فائق آیند. در تحقیقات قبلی و از اواخر دهه ۱۹۹۰ به برخی موضوعات مطرح پیرامون حسابرسی مستمر برخط، اشاره شده است.

گرایش حرفه حسابرسی به رویکردهای سیستم محور، سبب ظهور منفعت جانبی آن یعنی بروز فرصت‌هایی برای ارائه خدمات اطمینان بخش یا تضمین عملکرد<sup>۴</sup> در مورد سیستم‌های اطلاعاتی هم شده است. طرح این فرصت‌ها در فضای نوین، این چالش را پیش می‌کشد که اصولاً چرا تاکنون چنین خدماتی بر زمین مانده و ارائه نشده است. شناسایی این فرصت‌ها از طریق مقایسه با روش‌های واقعی عرضه خدمات به سادگی انجام شدنی است. این هم قلمرو دیگری است که محققان می‌توانند در آن نقش مهمی برای تعیین نوع جهت‌گیری شیوه‌های عملی در حرفه، ایفا کنند. قلمروهای بالقوه خدمت رسانی در حوزه خدمات "تضمین عملکرد" سیستم‌ها بسیار وسیع و شامل موضوعاتی چون "قابلیت اتکای سیستم‌های اطلاعاتی"، "قابلیت اتکای پایگاه‌های عمومی داده‌ها"، "امنیت وب سایت‌ها برای کار و کسب و انجام معاملات"، و سایر موضوعات مرتبط با تجارت الکترونیک می‌شود. گرچه امروزه خدماتی در زمینه اطمینان‌بخشی در مورد امنیت وب سایت ارائه می‌شود (مثل وب‌تراست<sup>۵</sup>) اما این آن چیزی نیست که مجامع حرفه‌ای سرشناسی مثل انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) را راضی کند. این بحث وقتی جنبه جدی‌تر به خود می‌گیرد که بدانیم در برهه‌ای از زمان، در حالی که اروپایی‌ها خدمات وب تراست را پذیرفته بودند در گوشه دیگری از دنیا (مثلاً در استرالیا) حسابداران رسمی از



# نقش هیات مدیره در حاکمیت شرکتی

دکتریحیی حساس یگانه

عضر هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

رافیک باغومیان

دانشجوی دوره دکتری حسابداری

«قسمت اول»

آغاز سخن

عمومی، حاکمیت شرکتی را نظامی نامید که شرکت‌ها با آن، هدایت و کنترل می‌شوند (حساس یگانه، ۱۳۸۳ الف). پس در این میان، جایگاه هیات مدیره شرکت به عنوان نهاد هدایت‌کننده‌ای که نقش مراقبت و نظارت بر کار مدیران اجرایی را به منظور حفظ منافع مالکیتی سهامداران بر عهده دارد، بیش از پیش اهمیت می‌یابد (مکرمی، ۱۳۸۲).

بدین ترتیب، چنین برمی‌آید که رمز موفقیت یک شرکت، در گروی هدایت مطلوب آن است؛ به گونه‌ای که می‌توان ادعا کرد که راز جاودانگی شرکت‌های معروف و خوش نام، در برخورداری آنها از یک هیات مدیره موثر و کارا نهفته است. هیات مدیره شرکت، قلب آن محسوب می‌شود؛ پس باید همواره سالم و شاداب باشد و خوب تغذیه شود. بنابراین، بروز نشانه‌های خستگی، کمبود انرژی، بی‌علاقگی و ضعف عمومی در عملکرد هیات مدیره، دقت فوری و مراقبت ویژه‌ای را می‌طلبد. وجود جریان نامحدود و صحیح اطلاعات در هیات مدیره، به همان اندازه برای درستی و صحت عملیات بدنه شرکت لازم است که جریان آزاد و دائم خون، برای تندرستی و سلامت بدن انسان مورد نیاز می‌باشد. با استفاده از متون علمی و حرفه‌ای موجود در زمینه هیات مدیره و توصیه‌های انجام شده در آیین‌های حرفه‌ای گوناگون، می‌توان "نسخه" زیر را برای یک "هیات مدیره مطلوب" ارائه کرد:

- جلسات هیات مدیره باید به صورت منظم برگزار شود؛
- در هیات مدیره، باید توازن قوای مطلوبی برقرار باشد؛

حاکمیت شرکتی<sup>۱</sup> در ابتدای قرن بیست و یکم، دوباره به عنوان یکی از مهم‌ترین مباحث کسب و کار مطرح شده است (میدری و حجازیان، ۱۳۸۳) تاکید مبانی اولیه حاکمیت شرکتی، بیشتر بر موضوع راهبرد شرکت‌ها و حقوق سهامداران قرار داشت و بعدها با طرح دیدگاه‌های جدیدتر، به سمت توجه جدی به حقوق کلیه ذی‌نفعان و اجتماع گرایش یافت. در سالیان اخیر، پیشرفت‌های زیادی در زمینه موضوع حاکمیت شرکتی در سطح جهان صورت گرفته است و کشورهای پیشرو در این زمینه، همچنان به تقویت نظام‌های حاکمیت شرکتی خود ادامه می‌دهند و در این راستا، به مشارکت‌کنندگان در حاکمیت شرکتی و موضوع‌هایی از قبیل سهامداران و روابط آنها، مسئولیت پاسخ‌گویی، بهبود عملکرد هیات مدیره، کمیته‌های هیات مدیره، حساب‌رسیان و نظام‌های حسابداری و کنترل داخلی، توجه ویژه‌ای مبذول می‌دارند. از سوی دیگر، حسابداران و حساب‌رسیان، سرمایه‌گذاران جزو سایر بازیگران صحنه پول و سرمایه نیز از فلسفه وجودی و ضرورت اصلاح و بهبود مستمر حاکمیت شرکتی آگاه می‌باشند (حساس یگانه، ۱۳۸۳ الف و ۱۳۸۳ ب؛ کثیری، ۱۳۸۲).

روش‌های متعددی برای تعریف حاکمیت شرکتی وجود دارد که در طیفی از تعاریف محدود و متمرکز بر شرکت‌ها و سهامداران آنها تا تعاریف جامع و در برگیرنده مسئولیت پاسخ‌گویی شرکت‌ها در برابر تمام ذی‌نفعان و اجتماع قرار می‌گیرند. با این وجود، می‌توان براساس یک تعریف

است که هیات مدیره زمان زیادی را صرف "مدیریت" (به عنوان مدیران حرفه‌ای) و زمان بسیار کمی را صرف "هدایت" امور می‌کند. در این راستا، گرت "هدایت" را به عنوان راهنمایی و رهبری تعریف می‌کند. از سوی دیگر، روش‌های متعددی وجود دارد که به کمک آنها، می‌توان اثربخشی وظیفه "هدایت" هیات مدیره شرکت را افزایش داد. در ادامه به معرفی محرک‌هایی می‌پردازیم که به منظور حصول اطمینان از اثربخشی هیات مدیره، توصیه می‌شوند.

تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل در گزارش کدبری<sup>۵</sup> توصیه شده که بین اعضای هیات مدیره، باید توازن قوا وجود داشته باشد تا هیچکس قادر به کنترل "بی قید و شرط" فرآیند تصمیم‌گیری در شرکت نباشد. علاوه بر این، تقسیم مسئولیت‌ها در سطح عالی شرکت، باید به روشنی مشخص شده باشد تا از توازن قوا و حدود اختیارات اعضای هیات مدیره، اطمینان کافی حاصل شود. در گزارش مزبور قید شده است که اگر سمت‌های ریاست هیات مدیره و مدیریت عامل برعهده دو شخص مجزا نباشد؛ آن‌گاه یکی از اعضای ارشد هیات مدیره باید اعلام کند که شخص مستقل کیست. پس از گزارش کدبری، در گزارش هیگز<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) دوباره بر اهمیت تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل در شرکت‌های انگلیسی تأکید شده است. هیگز اعلام کرده که با توجه به توصیه‌های گزارش کدبری و توازن گزارش وی، در حدود ۹۰ درصد از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل را از یکدیگر تفکیک کرده بودند. این امر تأثیر ماندگار گزارش کدبری را بر شرکت‌های انگلیسی، نشان می‌دهد. البته هیگز توصیه کرده که ماده قانونی مربوط به تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل<sup>۷</sup> که در قانون جامع<sup>۸</sup> به صورت زیر بود:

در زمینه تصمیم‌گیری در مورد ادغام سمت‌های ریاست هیات مدیره و مدیریت عامل، باید استدلال‌های منطقی و دلایل کافی به افکار عمومی ارائه شود.

(قانون جامع، ۱۹۹۸، ص ۱۴)

با اعمال سخت‌گیری بیشتر، به شکل زیر اصلاح شود:

وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل، نباید برعهده یک شخص واحد گذاشته شود.

(اصلاحات پیشنهادی بر قانون جامع، ۱۹۹۸، پیوست الف

گزارش هیگز، ۲۰۰۳، ص ۸۰)

جالب اینجاست که نکات اصلی پیشنهادی مذکور و سایر

● نباید اجازه داده شود که یک شخص خاص، بر جلسات هیات مدیره و فرآیند تصمیم‌گیری در آن مسلط شود؛

● اعضای هیات مدیره باید با بلندنظری، به پیشنهاد‌های اعضای دیگر توجه کنند؛

● اطمینان متقابل در بین اعضای هیات مدیره، باید در سطح بالایی قرار داشته باشد؛

● اعضای هیات مدیره باید دارای صفات عالی اخلاقی و درجه والایی از درستکاری، راستی و امانتداری باشند؛

● بین اعضای هیات مدیره، باید روابط قوی و ارتباط‌های مؤثری وجود داشته باشد؛

● هیات مدیره باید مسئولیت صورت‌های مالی را برعهده گیرد؛

● اعضای غیرموظف (غیراجرایی) هیات مدیره، باید (معمولاً) دارای دیدگاه مستقلی باشند؛

● هیات مدیره باید آمادگی پذیرش افکار و راهبردهای جدید را داشته باشد (هیات مدیره یادگیر آگرت<sup>۳</sup> ۱۹۹۶).

● اعضای هیات مدیره، نباید در مقابل تغییر و تحولات سازنده مقاومت کنند؛

● هیات مدیره باید دارای درک عمیقی از کسب و کار شرکت باشد؛

● هیات مدیره باید از ماهیت پویایی برخوردار باشد؛

● هیات مدیره باید ریسک‌های ذاتی مربوط به فعالیت‌های تجاری شرکت را بشناسد؛

● هیات مدیره باید آمادگی تحمل ریسک‌های حساب شده را داشته باشد: نپذیرفتن ریسک، یعنی محروم شدن از بازده؛

● هیات مدیره باید مراقب مسائل مطرح شده از سوی ذی‌نفعان شرکت باشد و برای برخورد فعال با آنها، آمادگی لازم را کسب کند؛

● از آنجا که اهمیت موضوع آموزش، پیوسته در حال افزایش است؛ اعضای هیات مدیره باید در دوره‌های آموزشی لازم شرکت کنند.

گسرت در کتاب خود به نام ماهی از سرش فاسد می‌شود<sup>۹</sup>، دیدگاه درون‌نگرانه منحصر به فرد و جالبی را در زمینه اثربخشی هیات مدیره ارائه کرده است (گرت، ۱۹۶۶). وی با اتکا بر تجارب شخصی حضور در هیات

مدیره شرکت‌های گوناگون و سوابق علمی خود، ضمن بازگویی مسائل و مشکلات موجود در هیات مدیره شرکت‌ها؛ توصیه‌هایی را نیز در زمینه بهبود حاکمیت شرکتی در این حوزه مهم، ارائه کرده است. یکی از انتقادهای او، این

توصیه‌های انجام شده توسط هیگزر، در قانون جامع مصوب جولای ۲۰۰۳ لحاظ شده است. اکنون زمان آن فرا می‌رسد که به بررسی یافته‌های پژوهش‌های علمی انجام شده در زمینه اهمیت این محرک‌ها در یک نظام موثر حاکمیت شرکتی، بپردازیم.

پژوهش‌های انجام شده در زمینه تفکیک وظایف

براساس پژوهش‌های علمی انجام شده، تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل، از جمله محرک‌هایی به‌شمار می‌آید که به دلیل اعطای استقلال بیشتر در تصمیم‌گیری، موجب کاهش مشکلات نمایندگی و بهبود عملکرد شرکت می‌شود (دونالدسون<sup>۹</sup> و دیویس<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۴). برخی از تحقیقات نیز نشان می‌دهد که تفکیک وظایف، واقعا موجب بهبود قابل ملاحظه‌ای در عملکرد مالی شرکت شده است (پیل<sup>۱۱</sup> و اودانل<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۵). البته، نتایج مذکور تا آن اندازه متقاعدکننده به‌شمار نمی‌آید که در عمل، شاهد تفکیک وظایف روسای هیات مدیره و مدیران عامل شرکت‌ها باشیم (دیلی<sup>۱۳</sup> و دالتون<sup>۱۴</sup>، ۱۹۹۷).

یکی از موضوع‌هایی که مطالعات علمی زیادی در زمینه آن صورت گرفته، بررسی رابطه میان جابجایی در مدیریت عالی شرکت، عملکرد مالی آن و استفاده از محرک‌های حاکمیت شرکتی مانند تفکیک وظایف در شرکت‌هاست. در این پژوهش‌ها، از متغیر جابجایی در مدیریت عالی به عنوان نشانه‌ای از کیفیت اعمال حاکمیت شرکتی استفاده شده است؛ زیرا چنین فرض می‌شود که در صورت وجود نظام مطلوب حاکمیت شرکتی، مدیران ناکارا و غیرموثر قبل از اینکه موجب ضرر و زیان شرکت گردند، از کنار برکنار می‌شوند. در شرکت دارای ساز و کارهای "مطلوب" حاکمیت شرکتی از قبیل تفکیک وظایف و یا ترکیب بهینه‌ای از مدیران موظف و غیرموظف (غیراجرایی)؛ به احتمال زیاد نظارت موثرتری بر مدیریت صورت می‌گیرد. البته باید در نظر داشت که وجود جابه‌جایی‌های گسترده در مدیریت عالی شرکت، همواره به معنای جایگزینی مدیران ضعیف‌تر توسط مدیران قوی‌تر نیست؛ بلکه ممکن است در پشت پرده این تغییرات، انگیزه‌های پنهان دیگری نیز در کار باشد و موجب راه نیافتن افراد شایسته‌تر به هیات مدیره شود. با این حال، با فرض جایگزینی مدیران "بد" توسط مدیران "خوب"؛ می‌توان ادعا کرد در شرکت‌هایی که نرخ جابه‌جایی مدیریت عالی آنها بالاست، ساز و کارهای بهتر حاکمیت شرکتی و اثربخشی بیشتر اعضای هیات مدیره، زمینه ساز

دستیابی به عملکرد مالی مطلوب‌تری خواهند شد. داهیا<sup>۱۵</sup> و همکاران (۲۰۰۲) براساس تحلیل‌های مبتنی بر مفروضات مذکور، به این نتیجه رسیدند که جابه‌جایی‌های صورت گرفته در مدیریت عالی شرکت‌هایی که ساختار هیات مدیره خود را بر اساس توصیه‌های گزارش کدبری تغییر داده بودند؛ پس از انتشار این گزارش، بیشتر از سابق شده است. آنان همچنین دریافتند که در مقطع زمانی مقارن با انتشار گزارش مذکور، بین جابه‌جایی‌های گسترده در مدیریت عالی نمونه بزرگی از شرکت‌های انگلیسی و عملکرد مالی نامطلوب آنها، رابطه آماری وجود داشته است. بنابراین داهیا و همکاران چنین نتیجه‌گیری کردند:

نتایج نشان می‌دهد که افزایش در جابجایی مدیران عامل شرکت‌ها، امری تصادفی نیست؛ بلکه با عملکرد شرکت رابطه (معکوس) دارد. پس از بررسی و کنترل عملکرد، احتمال اینکه مدیر عامل سمت خود را از دست بدهد، بیشتر از زمانی است که در شرکت‌های دارای عملکرد ضعیف، تصمیم به رعایت مفاد و شرایط مندرج در قانون گرفته می‌شود. بدین ترتیب، به نظر می‌رسد که با فرض درست بودن معیارهای تعیین شده برای اندازه‌گیری عملکرد، پاسخ به این سوال که آیا مدیران "خوب" شرکت‌ها را ترک می‌کنند یا خیر، مثبت باشد.

(داهیا و همکاران، ۲۰۰۲، ص ۴۷۸)

نتایج پژوهش مزبور، با تایید آثار مثبت توصیه‌های اصلی گزارش کدبری، زمینه مساعدی را برای انجام اصلاحات در نظام حاکمیت شرکتی انگلستان، فراهم آورد.

در ایالات متحده نیز به دلیل عدم توازن قوا بین اعضای هیات مدیره و در نتیجه کاهش اثربخشی، انتقادهایی صورت گرفته است. از سوی دیگر، به نظر می‌رسد که فرهنگ حاکم بر هیات مدیره شرکت‌های آمریکایی، با بروز هرگونه تضادی در میان اعضای آن مخالف است؛ یعنی، مدیر عامل (که معمولاً رئیس هیات مدیره نیز می‌باشد) دارای قدرت نامحدود بوده و کنترل نهایی فرآیند تصمیم‌گیری شرکت را در اختیار دارد. علاوه بر این، معمولاً تعداد اعضای هیات مدیره در شرکت‌های آمریکایی زیاد است که این امر، خود موجب کاهش اثربخشی آنها می‌شود (جنسن<sup>۱۶</sup>، ۱۹۹۳) در واقع، شواهد آماری نشان داده است که عملکرد و ارزش شرکت، با تعداد اعضای هیات مدیره نسبت معکوس دارد (پوماک<sup>۱۷</sup>، ۱۹۹۶). در اکثریت قریب به اتفاق شرکت‌ها، مدیر عامل و رئیس هیات مدیره یک فرد واحد است؛ در حالی که اجماع عموم در مخالفت با این امر، روز به روز در حال

افزایش می‌باشد. نمونه‌ای از عقاید ابراز شده در این رابطه، به شرح زیر است:

برخی از مقررات لایحه سربنیز آکسلی<sup>۱۸</sup> در مورد مدیران و روسا، ممکن است بیش از حد سخت‌گیرانه یا دستوری به نظر آید... دیدگاه سودمندتر دیگر، تقویت ساز و کارهای نظارتی و برقراری توازن قوا میان مدیران است. بهترین کار آن است که شرکت‌های آمریکایی نیز مانند هم‌تایان اروپایی خود، به تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیرعامل روی آورند تا قادر به ایجاد یک ساز و کار کنترلی، در قلب نظام حاکمیت شرکتی خود باشند.

(اکنونومیست<sup>۱۹</sup>، ۲۸ نوامبر ۲۰۰۲)

بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که این حوزه از حاکمیت شرکتی، از جمله موضوع‌هایی است که در انگلستان نسبت به ایالات متحده، با آن برخورد فعال‌تری شده است؛ هر چند که موارد محدودی، تعدادی از مدیران ارشد و مستقل هیات مدیره شرکت‌های آمریکایی نیز به منظور رعایت توصیه‌های مربوط به تفکیک وظایف، جابجا شده‌اند.

نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در حاکمیت شرکتی فروپاشی انرون<sup>۲۰</sup> در سال ۲۰۰۱، نظرها را به سوی اثربخشی عملکرد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) هیات مدیره، جلب کرد. از سوی دیگر، گزارش هیگز<sup>۲۰۰۳</sup> در انگلستان نیز پاسخ دندان شکنی به نفوذ قابل ملاحظه مدیران غیرموظف (غیراجرایی) ناکارا، در شرکت‌های هم‌ردیف انرون محسوب می‌شد. از دیدگاه تسوری نمایندگی، حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) مستقل در هیات مدیره شرکت‌ها و عملکرد نظارتی آنان به عنوان افرادی مستقل؛ به کاهش تضاد منافع موجود میان سهامداران و مدیران شرکت در جلسات هیات مدیره، کمک شایان توجهی می‌کند. البته باید توجه داشت که مدیران اجرایی شرکت، نقش مهمی را در ایجاد ترکیب مناسبی از مدیران موظف و غیرموظف (غیراجرایی)، در میان اعضای هیات مدیره، ایفا می‌کنند. وجود چنین ترکیبی، از عناصر اصلی یک هیات مدیره کارا و موثر محسوب می‌شود؛ زیرا: در حالی که مدیران موظف، اطلاعات ارزشمندی درباره فعالیت‌های شرکت ارائه می‌کنند؛ مدیران غیرموظف (غیراجرایی) با دیدگاهی حرفه‌ای و بی طرفانه، در مورد تصمیم‌گیری‌های مدیران مذکور به قضاوت می‌نشینند. بدین ترتیب، هیات مدیره شرکت با دارا بودن تخصص، استقلال و قدرت قانونی لازم، یک ساز و کار بالقوه توانمند

حاکمیت شرکتی به حساب می‌آید

(بیرد<sup>۲۱</sup> و هیگمن<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۲، ص ۱۹۶)

گزارش کدبری توصیه کرده است که هیات مدیره، باید حداقل دارای سه عضو غیرموظف (غیراجرایی) باشد؛ تا اعضای مزبور، توان تاثیرگذاری بر تصمیم‌های هیات مدیره را داشته باشند. همچنین، در گزارش مذکور بیان شده است که مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، باید دارای دیدگاه‌های مستقلی در زمینه راهبرد، عملکرد، منابع، انتخابات و استانداردهای اجرای عملیات شرکت باشند. علاوه بر این، قید شده است که اکثریت مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، باید مستقل از مدیریت شرکت باشند و نباید هیچ‌گونه رابطه‌ای (به غیر از دریافت حقوق و مزایا و حق سهامدار بودن) داشته باشند که استقلال آنان را با مخاطره روبرو سازد. در حقیقت، در گزارش مزبور تصریح شده است که دست کم دو نفر از حداقل سه عضو غیرموظف (غیراجرایی) هیات مدیره، باید مستقل باشند. از سوی دیگر، روش‌های متعددی برای حصول اطمینان از استقلال مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، پیشنهاد شده است. برای نمونه، در گزارش کدبری ضمن بحث درباره حقوق و مزایای پرداختی به مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، بیان شده است که باید میان ارزش آفرینی این مدیران و مورد مصالحه قرار نگرفتن استقلال آنان، تعادلی وجود داشته باشد. علاوه بر این، روش پیشنهادی دیگر آن بوده که مدیران غیرموظف (غیراجرایی) تشویق شوند تا در طرح‌های اختیار خرید سهام<sup>۲۳</sup> مشارکت نکنند؛ زیرا این کار نیز ممکن است استقلال آنان را با مخاطره روبرو سازد. در گزارش کدبری همچنین تاکید شده است که انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، تصمیم‌گیری مهمی به شمار می‌آید و باید از طریق یک فرآیند رسمی گزینش (با استفاده از کمیته‌ای برای انتخاب نامزدها) صورت پذیرد تا بیش از پیش موجب تقویت استقلال آنان گردد. در گزارش مذکور، علاوه بر استقلال، نگرانی‌هایی نیز در زمینه انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی) لایق و شایسته مطرح شده است. موضوع اخیر، مسئله‌ای است که با فرض اضافه شدن تعداد اعضای غیرموظف (غیراجرایی) هیات مدیره، روز به روز حادث می‌شود.

در گزارش همپل<sup>۲۴</sup> (۱۹۹۸) وظیفه و نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) مورد بازنگری قرار گرفته؛ ولی پیشنهادی در مورد افزایش تعداد مطلوب آنان در هیات مدیره، ارائه نشده است. از سوی دیگر، ترکیب مطلوب

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی سوئد

دکتر محسن خوش‌طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

احسان بادپا

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

مقدمه

سوئد، کشوری زیباست در شبه جزیره اسکاندیناوی که در شمال اروپا واقع شده است. تا قبل از قرن ۱۱ میلادی، کشوری مشخص به نام سوئد وجود نداشت. از قرن ۱۱ میلادی به بعد به تدریج وحدت ملی در سوئد آغاز و همین امر موجب ترقی اجتماعی، فرهنگی، صنعتی و نظامی آن گردید به طوری که در قرون ۱۶ و ۱۷ میلادی به واسطه وجود نیروی دریایی مقتدر، به اوج قدرت رسید. این کشور بعد از شکست در برابر امپراتوری روسیه به رهبری "پتر کبیر" رفته رفته ضعیف شد تا آنجا که از فرانسه نیز شکست خورد. در قرن نوزدهم سوئد با ورود در دسته‌بندی‌های سیاسی و نظامی علیه فرانسه، بعد از شکست ناپلئون، موفق به تسخیر نروژ شد اما در نهایت در سال ۱۹۰۵ میلادی نروژ از سوئد جدا و استقلال یافت. این کشور در جریان هر

دو جنگ بین‌الملل اول و دوم به لحاظ هم خون بودن و هم نژاد بودن با آلمان‌ها بی‌طرفی اختیار کرد و این بی‌طرفی محترم شناخته شد. سوئد بعد از جنگ جهانی نیز عضو هیچ کدام از دسته‌بندی‌های سیاسی نشد. تا اینکه در سال ۱۹۹۷ به عضویت در اتحادیه اروپا درآمد و هم اکنون یکی از کشورهای تاثیرگذار بر تصمیمات این اتحادیه به شمار می‌آید.

امروزه سوئد یکی از ثروتمندترین کشورهای اروپا می‌باشد که سطح زندگی و رفاه اجتماعی آن از بالاترین استانداردها برخوردار است. استکهلم - پایتخت سوئد - یکی از زیباترین شهرهای دنیا، مرکز دولت این کشور ۸/۵ میلیون نفری است. ۹۰ درصد جمعیت این کشور را مسیحیان پروتستان تشکیل می‌دهد. مساحت این کشور بالغ بر ۴۴۹۷۹۰ کیلومتر مربع است. حکومت آن مشروطه سلطنتی و قوه مقننه آن از دو

مجلس: مجلس عالی (سنا) با ۱۵۰ نماینده و مجلس عوام (شورای ملی) با ۲۳۰ نماینده تشکیل شده است.

قوانین و مقررات حسابداری

قوانین و مقررات حسابداری در سوئد، بر پایه قانون گزارش‌های سالانه قرار دارد. قانون مذکور حاکم بر همه شرکت‌های کوچک و بزرگ، سهامی و غیرسهامی است. این قانون با توجه به آخرین رهنمودهای چهارم و هفتم اتحادیه اروپا نوشته شده و بر نیاز به حمایت از منافع پستانکاران و اعتبار دهندگان با تکیه بر محافظه‌کاری و مصلحت‌اندیشی، تاکید فراوان دارد. یکی از مهم‌ترین الزامات قانونی در قانون گزارش‌های سالانه این است که این گزارش‌ها باید بر مبنای رویه "حسابداری نیکو" باشد و تصویری درست و منصفانه از وضعیت مالی شرکت‌ها ارائه کند.

علاوه بر قانون گزارش‌های سالانه، قانون مهم و تاثیرگذار دیگر بر امور تجاری کشور سوئد، "قانون شرکت‌ها" است. این قانون در پی سقوط یاد شده در قانون شرکت‌های ۱۹۴۴ نمایان شد. برطبق همین قانون بود که بعدها الزاماتی در خصوص تهیه صورت‌های مالی تلفیقی برای شرکت‌های بزرگ به وجود آمد. در سال ۱۹۹۵ قسمتی از این قانون که الزامات مربوط به حسابداری را در برمی‌گرفت از آن جدا و تحت عنوان "قوانین حسابداری" هویتی مستقل یافت.

به‌سوی هماهنگ‌سازی بین‌المللی در حسابداری

سوئد به عنوان کشوری کوچک با اقتصاد آزاد، طبیعی است که تعدادی شرکت بین‌المللی داشته باشد. در حال حاضر حدود ۳۰ شرکت از بزرگ‌ترین شرکت‌های سوئد در بورس‌های خارجی پذیرفته شده‌اند. از این شرکت‌ها می‌توان به دو شرکت نام‌آشنای "استرا" و "اریکسون" اشاره کرد. بنابراین، انگیزه و علائق زیادی در توسعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هماهنگ‌سازی گزارشگری مالی با کشورهای دیگر وجود دارد. برای شرکت‌های بزرگ‌تر سوئدی، تا همین چند سال اخیر، استانداردهای حسابداری بین‌المللی، مترادف اصول پذیرفته شده ایالات متحده بود. اخیراً استانداردهای منتشر شده توسط "هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری" مقبولیت روزافزونی یافته است. ۲۰ شرکت در گزارش‌های سالانه ۱۹۹۷ خود اعلام کردند که رویه‌های حسابداری آنها کم و بیش در راستای

استانداردهای حسابداری بین‌المللی بوده است. نمونه چشمگیر و برجسته این شرکت‌ها، شرکت اس.آ.اس می‌باشد که هواپیمایی خطوط اسکاندیناوی است. مالکیت این شرکت به‌طور مشترک متعلق به دانمارک، نروژ و سوئد می‌باشد. طبق توافق به عمل آمده، این شرکت به‌جای استفاده از استانداردهای ملی از استانداردهای حسابداری بین‌المللی استفاده می‌کند. نمونه دیگر، شرکت "استرا" است که یک شرکت بزرگ در صنعت کاغذ می‌باشد. این شرکت در سال ۱۹۹۸، با شرکت "انسو" (شرکتی فنلاندی) ادغام و این شرکت جدید در فنلاند مستقر شد. هم‌اکنون شرکت استرا - انسو گزارش‌های خود را بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری منتشر می‌کند.

البته به‌رغم موارد پیشگفته باید گفت که در قانون "گزارش‌های سالانه" سوئد، موردی که شرکت‌ها را از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری باز دارد، مشاهده نمی‌شود. تنها موضوع این است که منافع شرکت کمی و کجا ایجاب می‌کند که شرکت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را رعایت کند. یکی از این موارد، موضوع تجدید ارزیابی است. شرکت‌ها در سوئد مجازند که دارایی‌های ثابت خود را به صورت موردی تجدید ارزیابی کنند حال آنکه این موضوع با استانداردهای بین‌المللی حسابداری سازگار نیست.

با بررسی اجمالی در خصوص مقایسه رویه‌های حسابداری سوئد و استانداردهای حسابداری بین‌المللی، آشکار می‌شود که برای هر استاندارد بین‌المللی "توصیه‌ای" کاربردی توسط "شورای استانداردهای حسابداری

سوئد" و یا "هیات استانداردهای حسابداری سوئد" منتشر شده است. این موضوع بیانگر آن است که سوئدی‌ها به صورت بنیادی در راستای استانداردهای حسابداری بین‌المللی حرکت می‌کنند. به عنوان شاهدی بر این مدعا، می‌توان به تصمیم مهم "شورا" در سال ۱۹۹۷ اشاره کرد که در آن مقرر گردید تا سال ۲۰۰۰ شورا توصیه‌های خود را به "استانداردهای بین‌المللی حسابداری" نزدیک کند. به عبارت دیگر در سال ۲۰۰۱ سوئدی‌ها باید ۴۰ توصیه داشته باشند که کم و بیش از نظر تعداد همانند استانداردهای منتشر شده توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری باشد که این موضوع تا امروز تا حدی تحقق یافته است.

مراجع استانداردگذاری در حسابداری سوئد

در سوئد ۵ مرجع تاثیرگذار در تدوین رویه‌های حسابداری وجود دارد:

- ۱) شورا استانداردهای حسابداری مالی سوئد<sup>۱</sup>
- ۲) کارگروه بیانیه‌های اضطراری<sup>۲</sup>
- ۳) کمیته حسابداری "موسسه حسابداران رسمی سوئد"<sup>۳</sup>
- ۴) هیات استانداردهای حسابداری<sup>۴</sup>
- ۵) بورس اوراق بهادار

هیات مسئول استانداردگذاری در سوئد "شورای استانداردهای حسابداری مالی سوئد" می‌باشد. این شورا در سال ۱۹۸۹ توسط دولت، فدراسیون صنایع سوئد و موسسه حسابداران رسمی سوئد ایجاد گردید. هر یک از این سه گروه، سه نفر را برای هیات معرفی کردند. اعضای ۹ نفره شورا برای یک دوره ۶ ساله انتخاب می‌شوند. در حال

حاضر ۳ نفر از اعضای شورا، را حسابداران رسمی، سه نفر ایشان را مدیران ارشد مالی و ۳ نفر باقی‌مانده را افراد دانشگاهی تشکیل می‌دهند. در سال ۱۹۹۷ "بورس سهام استکهلم" جایگزین دولت در شورا گردید.

در سال ۱۹۹۵ "کارگروه بیانیه‌های اضطراری" توسط شورای استانداردهای حسابداری مالی تاسیس شد. کارگروه بیانیه‌های اضطراری ۵ عضو دارد که همگی از اعضای شورای استانداردهای حسابداری مالی می‌باشند. هدف کارگروه بیانیه‌های اضطراری کمک به ارتقای عملیات "حسابداری نیکو" از طریق تغییر در توصیه‌های منتشر شده توسط شورای استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد که در قالب بیانیه‌هایی ارائه می‌شود. البته این بیانیه‌ها در انطباق با توصیه‌های شورای استانداردهای حسابداری مالی نمی‌باشد.

اگر شرکتی تصریح کند که توصیه منتشر شده توسط شورای استانداردهای حسابداری مالی را در موردی خاص رعایت نموده (به تبع) می‌توان انتظار داشت که بیانیه تفسیری کارگروه بیانیه‌های اضطراری را نیز در این خصوص رعایت کرده است.

"کمیته حسابداری موسسه حسابداران رسمی سوئد"، بهترین هیات استاندارددگذاری تا ظهور "شورا" بود. این کمیته در دهه ۱۹۴۰ توسط "موسسه حسابداران رسمی سوئد" تاسیس شد. این توصیه‌ها در دهه ۱۹۷۰ به شدت مورد استقبال قرار گرفت. این کمیته در سال ۱۹۸۷ از صدور و انتشار "توصیه" دست کشید.

"هیات استانداردهای حسابداری"، هیاتی دولتی است که در سال ۱۹۷۷

شکل گرفت. وظیفه آن تشویق و تحریک به ایجاد و توسعه "رویه حسابداری نیکو" در حسابداری و گزارشگری شرکت‌ها بود. تقاضای شرکت‌ها و مسئولان مالیاتی از هیات در خصوص انتشار بیانیه‌ها و توصیه‌های گزارشگری و دفترداری باعث شد که در طول ۲۰ سال، این هیات همکاری نزدیکی با کمیته حسابداری بعد از آن با شورای استانداردهای حسابداری مالی داشته باشد.

"بورس اوراق بهادار استکهلم" از ارتقای استانداردها و توصیه‌های گزارشگری مالی منتفع می‌شود. این موضوع برای بورس اوراق بهادار بسیار مهم است که شرکت‌های سوئدی از استانداردهای حسابداری بین‌المللی به منظور تشویق سرمایه‌گذاران بازار سرمایه سوئد، تبعیت کنند. بنابراین بورس اوراق بهادار، به عنوان یکی از اعضای مهم هیات شورا استانداردهای حسابداری مالی و یکی از تغذیه‌کنندگان مالی عمده "شورا" می‌باشد. بورس اوراق بهادار، رعایت توصیه‌های منتشر شده توسط شورای استانداردهای حسابداری مالی به وسیله شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را مدنظر قرار داده است. اگر بورس اوراق بهادار، آگاهی یابد که ممکن است موضوعی رعایت نشده باشد، مساله به یک گروه کوچک از کارشناسان حسابداری ارجاع می‌شود. اگر این گروه کارشناسان براین باور باشند که مساله‌ای وجود دارد، موضوع به یک کمیته انتظامی می‌رود. اگر کمیته مزبور به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی گمراه‌کننده است (البته در مواردی نادر) نام شرکت از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس حذف می‌شود.

سازمان‌ها و واحدهای تجاری در سوئد مهم‌ترین واحدهای تجاری در سوئد، شرکت‌های سهامی می‌باشند. در سوئد دو نوع شرکت سهامی به صورت عام و خاص وجود دارد. در این شرکت‌ها چنانچه تعداد کارکنان از ۲۵ نفر تجاوز نماید می‌توانند نماینده‌ای در هیات مدیره شرکت داشته باشند. هیچ محدودیتی در تعداد اعضای هیات مدیره این شرکت‌ها وجود ندارد. تمام این شرکت‌ها باید گزارش‌های خود را به اداره ثبت ارائه دهند و همگی الزام به حسابرسی توسط حسابدار رسمی یا مجاز دارند. با این حال تفاوت‌هایی نیز در خصوص حداقل‌های اطلاعات قابل افشا در گزارش‌های مالی بین شرکت‌های سهامی عام و خاص دیده می‌شود.

دومین شکل مهم شرکت‌ها و واحدهای تجاری در سوئد، تضامنی است. در سوئد دو نوع شرکت تضامنی وجود دارد:

شرکت تضامنی کامل و شرکت مختلط غیرسهامی. تفاوت این دو نوع شرکت تضامنی در مسئولیت شرکاء به صورت مشترکاً یا منفرداً نسبت به اشخاص ثالث بابت تعهدات شرکت می‌باشد.

شکل دیگر واحدهای تجاری در سوئد، شرکت‌های تعاونی می‌باشد. این نوع شرکت‌ها به‌ویژه در بخش‌های کشاورزی، جنگلداری و خرده‌فروشی که بخش بزرگی از صنایع سوئد را در برمی‌گیرند بسیار اهمیت دارند. یک شرکت تعاونی، جامعه‌ای اقتصادی متشکل از منافع اعضاست که به عنوان مصرف‌کننده یا عرضه‌کننده در آن فعالیت دارد. شرکت‌های تعاونی به‌عنوان واحدهایی اقتصادی تلقی

می‌شوند که اعضا شخصاً نسبت به تعهدات شرکت مسئول و پاسخگو نیستند.

در سوئد واحدهای تجاری زیادی وجود دارد که به صورت شرکت انفرادی یا تک مالکی هستند.

اهداف گزارشگری مالی در سوئد

همان‌گونه که پیش‌تر اشاره شد، هدف اصلی حسابداری در سوئد از لحاظ قانونی اطمینان‌بخشی به بستانکاران است. این هدف از طریق ارزشیابی محتاطانه دارایی‌ها و محدودیت‌های اعمال شده بر تقسیم سود، مدنظر قرار می‌گیرد. علاوه بر بستانکاران، گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را نیز برای سایر اشخاص و طرف‌های ذی‌نفع، سهامداران، کارکنان، مسئولان و مراجع قانونی فراهم کند.

گزارشگری مالی برای سهامداران - در دهه ۸۰، به‌منظور ارائه اطلاعات به بازار سرمایه بسیار اهمیت یافت که ناشی از رونق بازار سهام در آن سال‌ها بود. و عملاً طیف وسیعی از رویه‌های حسابداری به وسیله شرکت‌ها مورد استفاده قرار گرفت. در سوئد از دهه ۹۰ روند هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری آغاز شده و انتظار می‌رود این روند همچنان به وسیله شورای استانداردهای حسابداری مالی از طریق صدور توصیه‌های جدید تداوم یابد. از طرفی بازار بورس نیز شرکت‌ها را به ارائه اطلاعات مربوط تشویق می‌کند. بورس یکی از حامیان رقابت سالانه برای انتخاب بهترین گزارش سال است (در راستای انتخاب نمونه‌هایی از "رویه حسابداری نیکو") و از طریق بسیاری از شرکت‌های سوئدی که سهام آنها در بورس‌های خارجی مورد مبادله قرار

می‌گیرد مانند "اکسترا"، "اریکسون" و "ولوو" گزارشگری برای سهامداران را مورد توجه قرار داده‌اند.

در سوئد، گزارشگری مالی برای کارکنان دارای پشتوانه قانونی نیست، بلکه در دهه ۱۹۷۰ که قانون شرکت‌ها تصویب شد، به کارکنان اجازه تعیین تعدادی از اعضای هیات مدیره اعطا شد. اطلاعات در یک گزارش سالانه معمولاً در برگیرنده اطلاعاتی درباره کارکنان و سطح حقوقی آنها، گردش کارکنان و هزینه‌های آموزش می‌باشد.

رابطه بسین گزارشگری مالی و حسابداری مالیاتی

یک رابطه قوی بین گزارشگری مالی و حسابداری مالیاتی در سوئد وجود دارد. برطبق قانون مالیات، مالیات باید براساس سود گزارش شده تعیین شود مگر اینکه ذخیره‌های خاصی وجود داشته باشد که در قانون مالیات گونه دیگری در خصوص آنها بیان شده است. رابطه بین گزارشگری مالی و حسابداری مالیاتی، شرکت‌هایی که خواستار کاهش در مالیات هستند معمولاً ارقام صورت سود و زیان را تغییر می‌دهند. نمونه رایج در این خصوص، هزینه استهلاک نزولی است. برای اهداف مالیاتی ممکن است اقلامی را به عنوان ماشین‌آلات در طی ۵ سال مستهلک کرد حال آنکه ممکن است عمر مفید اقتصادی آنها ۲۰ سال باشد.

در خصوص مفید بودن یا مضر بودن ارتباط بسین گزارشگری مالی و حسابداری مالیاتی دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. گروهی از حسابداران براین باورند که این ارتباط سودمند است. آنها به مزایای کار با یک مجموعه گزارش - در مقابل وجود مشکلات ناشی از چند

گزارش - تاکید دارند. در مقابل بعضی از صاحب‌نظران حسابداری براین باورند که استانداردهای حسابداری جدید که سود خالص (و به تبع سود مشمول مالیات) را افزایش می‌دهند برای تصمیم‌گیری سودمندتر است زیرا با واقسیت اقتصادی سازگارتر است. بنابراین، ارتباط مالیات با گزارشگری موضوعی مهم برای شورا بوده است. حال آنکه شورا تمایل دارد استانداردها را فارغ از نگرانی در خصوص پیامدهای مالیاتی آن صادر کند.

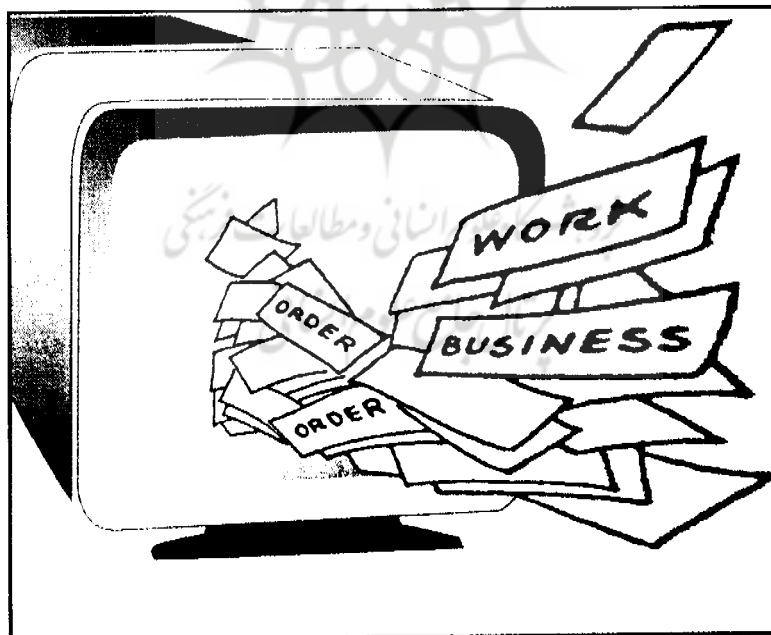
تهیه صورت‌های مالی و چگونگی حسابداری و دفترداری

در سوئد کمابیش همه شرکت‌ها باید صورت‌های مالی تهیه کنند. در این میان برای شرکت‌های تضامنی و تک مالکی که تعداد کارکنان آنها کمتر از ۱۰ نفر باشد و یا اگر دارایی‌های آنها کمتر از ۳۶۴۰۰ کرون باشد استثناء وجود دارد، صورت‌های مالی شرکت‌ها معمولاً برای عموم منتشر می‌شوند. یک نسخه از آن باید در دفتر اسناد رسمی بایگانی شود. (این موضوع نباید دیرتر از ۷ ماه بعد از تاریخ ترازنامه باشد) طبق قوانین مسوجود شرکت موظف به ثبت رویدادهای مالی بر مبنای مستندات کافی می‌باشد و این اسناد، مدارک و دفاتر حداقل باید به مدت ۱۰ سال نگهداری شود. شرکت‌های سوئدی از یک فهرست سستی برای حساب‌های خود استفاده می‌کنند. عمده این فهرست که در سال ۱۹۴۵ منتشر شد M-Plan نام داشت. M-Plan ابتدا برای شرکت‌های تولیدی و مهندسی طراحی شده و بعداً به همه شرکت‌ها و برای گزارشگری داخلی و خارجی توسعه یافت. با ظهور رایانه، تقاضا برای ادامه در صفحه ۵۶



# بهایابی بر مبنای فعالیت در تجارت الکترونیک

ابراهیم نویدی عباسپور  
عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد مرند



کنترل هزینه، ارزیابی سودآوری، و کارایی راهبرد شرکت را مورد بررسی قرار می‌دهد که این مزیت‌ها نتیجه مستقیم اجرای سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت است.

واژه‌های کلیدی  
بهایابی بر مبنای فعالیت، کنترل هزینه، سودآوری مشتری، تجارت الکترونیک.

## مقدمه

از سال ۲۰۰۰، خوش بینی‌هایی در خصوص تجارت الکترونیک<sup>۱</sup> و اقتصاد نو موسوم به dot-mania ظاهر شده است ولی بیشتر شرکت‌های کوچک و خوش آتیه فعال در

## چکیده

این مقاله، استفاده از سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت را در شرکت‌های فعال در تجارت الکترونیک پیشنهاد می‌کند. استفاده از این سیستم منجر به ردیابی موثرتر هزینه‌های سربار در تجارت الکترونیک خواهد شد.

در این مقاله برای تشریح فرایند درک،

پیاده‌سازی و اجرا، و تجزیه و تحلیل هزینه‌های لازم برای تداوم فعالیت سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، از یک مطالعه‌ی موردی درباره شرکتی فعال در زمینه تجارت الکترونیک استفاده شده است که از نوع تجارت بنگاه با مشتری می‌باشد. نهایتاً، این مقاله برخی مزیت‌ها از قبیل

متمرکز شوند که سودآوری خوبی نداشتند.

به طور کلی مفهوم سودآوری<sup>۴</sup>، نتیجه غیرقابل اتکایی بود که از اجرای سیستم های بهایابی سنتی به دست می آمد. سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، در مقایسه با سیستم های بهایابی سنتی در تعیین سودآوری قابل اتکاتر است زیرا سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت برای ردیابی هزینه های سر بار به موضوعات هزینه "هم چون محصولات، فرایندها، خدمات یا مشتریان" از روش دو مرحله ای استفاده می کند.

در مرحله اول، سر بار شرکت به فعالیت ها تقسیم و در مرحله دوم، هزینه فعالیت ها به موضوعات هزینه<sup>۵</sup> ردیابی می شود. به دلیل استفاده از این روش دو مرحله ای و استفاده از فعالیت ها به عنوان وسیله ای برای ردیابی هزینه ها، سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، سیستم های بهایابی سنتی را از رده خارج می کند.

استفاده از اطلاعات فراهم شده توسط سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، شرکت ها را قادر می سازد که برای کاهش هزینه ها اقدام، سیاست های قیمت گذاری را بررسی، فرصت ها و زمینه های بهبود و اصلاح عملکرد را شناسایی و ترکیب سودآورتری از محصول را ایجاد کنند.

در مجموع، خروجی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، مبنای خوبی برای دستیابی به راهبردهای شرکت مخصوصاً زمانی است که محیط تجارت به صورت روزمره و سریع تغییر می کند، یا رقبای جدید ظاهر می شوند و یا تقاضاهای بالایی از سوی مشتریان مطرح می شود. با توجه به اینکه این شرایط در خصوص شرکت های فعال در اقتصاد نو مصداق دارد، به نظر می رسد که سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت، ابزار مدیریتی خوبی برای شرکت های فعال در تجارت الکترونیک خواهد بود. به رغم اینکه سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت یک ابزار مدیریتی بسیار مناسب برای تجارت الکترونیک به نظر می رسد، ولی گزارش های منتشر شده وسیعی در خصوص استفاده از آن در اقتصاد نو در حال حاضر وجود ندارد. لذا این مقاله ضمن تبیین اهمیت سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت و تاثیر آن در دنیای تجارت الکترونیک به موضوع پیاده سازی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت نیز پرداخته است.

تجارت الکترونیک، از تجارت بازمانده اند و برخی از آنها نیز در آستانه ورشکستگی قرار دارند. در برخی موارد، عدم موفقیت آنها می تواند به دلیل عدم وجود مدل تجاری واقع بینانه باشد، برای مثال می توان وابستگی شدید به تبلیغات برخط (on-line) به عنوان منبع اصلی درآمد را ذکر کرد. در سایر موارد، علت عدم موفقیت آنها وجود اختلاف بین درآمدهای نسبتاً پایین حاصل از فروش های برخط و هزینه های زیاد لازم برای حفظ و تداوم عملیات تجاری روزمره می باشد.

عده زیادی بر این باور بودند که تجارت الکترونیک از اصول تاریخی تجارت، معاف می باشد. با وجود اینکه تجارت الکترونیک دارای مجموعه به خصوصی از مفروضات و اصول است، ولی هنوز اصول مربوط به مقابله عایدات و مخارج مورد استفاده قرار می گیرد. در واقع طرح این موضوع که؛ اقتصاد نو هنوز تحت تاثیر قوانین قدیمی تجارت می باشد، ایجاب می کند که راهبردها، مدل های تجاری کارایی سیستم بهایابی شرکت های فعال در اقتصاد نو مورد بررسی مجدد قرار گیرد.

وضعیت کنونی شرکت های اینترنتی (dot-coms)، این اصل زیربنایی اقتصادی را که؛ "یک سازمان باید درآمدی ثابت و نسبتاً بدون ریسک کسب کند و هزینه ها در سطحی پایین تر از درآمدها حفظ شود" را تایید می کند. شرکت های فعال در اقتصاد نو همانند شرکت های سنتی<sup>۲</sup>، به منظور حفظ حاشیه ی کافی بین درآمدها و هزینه ها باید از یک سیستم بهایابی قابل اتکا برخوردار باشند. بهایابی بر مبنای فعالیت<sup>۳</sup> سیستمی است که هم اکنون، در تحت کنترل نگه داشتن هزینه ها در شرکت های سنتی موفق بوده است. حدوداً در دهه ۱۹۸۰، سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان جایگزینی برای سیستم های بهایابی ناکارآمد و خارج از رده در شرکت های تولیدی به کار گرفته می شد. در طول این دوره زمانی، اکثر مدیران به این نتیجه رسیدند که غالباً ردیابی نامناسب سر بار یا هزینه های غیر مستقیم، آنها را به سوی اتخاذ تصمیمات نامناسب رهنمون می سازد زیرا عدم آگاهی از هزینه های واقعی محصول، باعث شده بود که بر روی مواردی مانند محصولات، بازارها، یا مشتریانی

## تجارت الکترونیک

با طرح جهانی شدن اقتصاد و گسترش روزافزون آن و پیوستن جوامع مختلف به این طرح، مرز بین کشورها از میان برداشته شده و تجارت جهانی شده است. در این شرایط، فضای طبیعی به فضایی مجازی تبدیل گشته و انسان‌ها بدون در نظر گرفتن مکان و زمان با امکانات پیشرفته روز می‌توانند معاملات خود را انجام دهند. لذا تجارت الکترونیکی در این عصر یک ضرورت است.

خرید از طریق اینترنت یک نمونه تجارت الکترونیکی است. به‌طور کلی، واژه تجارت الکترونیکی اشاره به معاملات الکترونیکی می‌کند که از طریق شبکه‌های ارتباطی انجام می‌پذیرد. ابتدا، خریدار یا مصرف‌کننده به جستجوی مغازه مجازی از طریق اینترنت می‌پردازد و کالایی را از طریق وب یا پست الکترونیکی سفارش می‌دهد و نهایتاً آن را تحویل می‌گیرد. بدیهی است که به این ترتیب فرایند خرید کالا به سادگی و سرعت انجام می‌پذیرد. صورت‌حساب نیز به طرق مختلف از جمله به صورت نقدی، پس از تحویل جنس، واریز وجه به حساب بانکی فروشنده، سفارش‌های پرتلی پستی و یا از طریق کارت اعتباری می‌تواند پرداخت شود.

تجارت الکترونیک در واقع فرایند خرید و فروش محصولات و خدمات بر روی شبکه اینترنت می‌باشد و می‌توان آن را به چند گروه: تجارت بین بنگاه و مصرف‌کننده یا مشتری (B2C)، تجارت بین بنگاه و بنگاه (B2B) و تجارت بین مصرف‌کننده و مصرف‌کننده (C2C) تقسیم کرد که در این میان فعالیت‌های تجاری عمده‌تر در چارچوب (B2B) و (B2C) متمرکز شده‌اند. هر چند در آینده فعالیت‌های تجاری (B2A) و (C2A) نیز قابل پیش‌بینی می‌باشند که در ادامه به معرفی هر یک پرداخته شده است. تجارت بین بنگاه و بنگاه - تسامع بین دو مجموعه تولیدکنندگان خودرو و قطعه‌سازان باعث کاهش هزینه‌ها، بهبود کیفیت و افزایش سرعت ساخت خودرو می‌گردد.

تجارت بین بنگاه و مصرف‌کننده - تجارت الکترونیکی بین بنگاه و مشتری بسیار متداول است. در حال حاضر، ده گروه اول زمینه‌های فروش خدمات و کالا که از طریق اینترنت و بر این اساس انجام می‌پذیرند عبارتند از: سخت‌افزار، امور

مسافرت، جهانگردی، کتاب، موسیقی، ارسال هدیه و گل و مواد غذایی و نوشیدنی، جواهرات، کالاهای ورزشی و الکترونیکی، که برخی از آنها نیز در فهرست کالاهای صادراتی کشورمان قرار دارند.

## سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت

در اواخر دهه هفتاد، کشورهای صنعتی دنیای غرب دریافته‌اند که ژاپن به تولیدکننده محصولات دارای کیفیت بالاتر و هزینه‌های پایین تبدیل شده است. این عامل باعث شد که آنها نسبت به این تغییرات شگرف در تولید محصولات ژاپنی واکنش نشان دهند و ناگزیر شدند که شیوه‌های تولید خود را بهبود بخشند. در نتیجه، در روش‌های کنترل هزینه‌ها به خاطر بقای خویش در بازار تجدید نظر کردند. آنان دریافته بودند که اتکا به روش‌ها و فنون سنتی حسابداری صنعتی دیگر نمی‌تواند نیازهای صنعت امروزی را برآورده کند و ناگزیرند که در سیستم‌های سنتی حسابداری بازنگری کنند. این نیاز مبرم از یک طرف رشد و توسعه دیدگاه‌های جدید در زمینه حسابداری مسدودیت و از طرف دیگر، باعث ایجاد تحول در ارائه روش‌های نوین محاسبه بهای تمام شده گردید.

سیستم‌های بهایابی جدید باید بیش از گذشته بر برآوردها و پیش‌بینی‌ها تاکید داشته باشند. با توجه اینکه فرایند تصمیم‌گیری اساساً بر واکنش سریع استوار است، این موضوع با زمان دسترسی به اطلاعات واقعی در سیستم‌های سنتی منافات دارد. این نارسائی‌ها و افزایش رقابت جهانی، که به امر دسترسی اطلاعات سریع و به موقع هزینه‌ها اهمیت زیادی بخشیده است، منجر به پیدایش شیوه جدیدی برای بهایابی موسوم به بهایابی بر مبنای فعالیت شد. این سیستم، در مقایسه با سیستم‌های بهایابی سنتی به دلیل استفاده از مبناهای متفاوت، به راحتی قادر به محاسبه و سنجش تاثیر روش‌های نوین در محاسبه بهای تمام شده محصولات و خدمات می‌باشد.

برخلاف روش‌های سنتی بهایابی، سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت در سیستم‌های تولیدی پیچیده و غیر معمول نیز کاربرد دارد. در این موارد این سیستم دو نوع هزینه متغیر

جدید یعنی هزینه‌های مربوط به پیچیدگی و تنوع محصولات را در ساختار هزینه‌های محصول در نظر می‌گیرد. این ویژگی‌های برتر باعث شده است روز به روز بر استفاده‌کنندگان این سیستم و کاربردهای گوناگون آن افزوده شود. به طوری که سازمان‌های امروزی خصوصاً سازمان‌های در سطح جهانی دست‌یابی به این سیستم و استفاده از توانایی‌های آن را به عنوان یک مزیت برتر برای سازمان خود تلقی می‌کنند.

#### روش پیاده‌سازی بهایابی بر مبنای فعالیت

روش پیاده‌سازی سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های فعال در تجارت الکترونیک شباهت زیادی به روش به کار رفته برای پیاده‌سازی آن در شرکت‌های کوچک تولیدی دارد. این کار می‌تواند در ۶ مرحله اصلی اجرا شود:

#### قدم اول) مشخص کردن هدف و ملزومات سیستم

در وهله اول، مدیریت باید در خصوص هدف اصلی سیستم بهایابی می‌تواند با هدف کنترل هزینه‌ها، یا ایجاد سیاست‌های قیمت‌گذاری، یا تعیین میزان موجودی‌ها مورد استفاده قرار گیرد. در هر حال، مدیریت باید در مورد میزان صحت و قابلیت اطمینانی تصمیم‌گیری کند که از سیستم بهایابی خود انتظار دارد، انتظار سطح بالایی از صحت و قابلیت اطمینان، نیازمند تلاش و کوشش زیاد و هزینه‌های بالای جمع‌آوری اطلاعات می‌باشد.

#### قدم دوم) تعیین فعالیت‌های اصلی

در طی این مرحله، فعالیت‌های اصلی (که منجر به هزینه‌های سر بار می‌شوند)، تعیین می‌گردند. نمونه‌هایی از این فعالیت‌ها شامل طراحی و نگهداری سایت اینترنتی، فرایند سفارش، بازاریابی، پشتیبانی تلفنی، جابجایی محصول و ارسال محصول می‌باشد. برخی فعالیت‌های اصلی (که به عنوان وسیله‌ای برای ردیابی سر بار مورد استفاده قرار می‌گیرد) نیز از طریق سطح صحت و قابلیت اطمینان طراحی شده، تعیین می‌شوند.

قدم سوم) ردیابی هزینه سر بار به فعالیت‌ها با استفاده از ماتریس (وابستگی هزینه - فعالیت)<sup>۶</sup>

مخارجی که می‌توان آنها را با یک موضوع مشخص

هزینه ارتباط داد با عنوان مستقیم شناخته می‌شود و مخارجی که نمی‌توان آنها را با یک موضوع مشخص هزینه ارتباط داد با عنوان سر بار شناخته می‌شود. در طی مرحله سوم، هزینه‌های سر بار "که سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت بر آن تمرکز دارد" به فعالیت‌های اصلی ردیابی می‌شود. برای برقراری یک ارتباط منظم و روشمند بین فعالیت‌ها و مخارج و تعیین میزان مصرف هزینه سر بار برای هر فعالیت می‌توان از ماتریس (وابستگی هزینه - فعالیت) استفاده کرد. (نمونه‌ای در مورد استفاده از این ماتریس برای ردیابی سر بار، در قسمت مثال کاربردی شرح داده شده است) برای کسب اطلاعات اضافی در مورد استفاده از ماتریس‌ها برای ردیابی هزینه، می‌توانید به منابع ذکر شده در منابع و ماخذ مراجعه نمایید.

قدم چهارم) ردیابی سر بار به موضوعات هزینه با استفاده از ماتریس (وابستگی فعالیت - محصول)<sup>۷</sup>

در مرحله چهارم، هزینه‌های سر بار از فعالیت‌ها به موضوعات هزینه ردیابی می‌شوند. برای برقراری ارتباطی سیستماتیک بین فعالیت‌ها و موضوعات هزینه و سپس تعیین میزان (نرخ) مصرف موضوع هزینه از هزینه سر بار، می‌توان از ماتریس (وابستگی فعالیت - محصول) استفاده کرد.

قدم پنجم) محاسبه بهای تمام شده برای هر یک از موضوعات هزینه

در این مرحله، به منظور محاسبه بهای تمام شده محصول، هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های سر بار هر یک از موضوعات هزینه با هم جمع می‌شوند. بهای تمام شده محصول، برآوردی از مخارج واقعی را در یک بخش از شرکت نشان می‌دهد که برای تولید یک موضوع هزینه مصرف شده است.

قدم ششم) استفاده از تجزیه و تحلیل بهایابی بر مبنای فعالیت برای اتخاذ تصمیمات راهبردی و انجام اصلاحات و بهسازی‌ها

در وهله اول، بهای تمام شده محاسبه می‌گردد که این بهای تمام شده می‌تواند برای قضاوت در خصوص اتخاذ تصمیمات آگاهانه در مورد قیمت‌گذاری، شناسایی

## کالبد شکافی رسوایی های مالی در .....

شرکت رسانه‌ای جهانی توسط کمیسیون اوراق قرضه و مبادله ارز در حال حسابرسی می‌باشد. کمپانی تایم وارنر مالک شبکه جهانی سی ان ان می‌باشد که گفته می‌شود معادل ۲/۴ میلیارد دلار از حساب‌های سه ماهه چهارم سال ۲۰۰۲ آن، حساب‌سازی شده بود. دادگاه شرکت مذکور را به پرداخت ۲/۴ میلیارد دلار و موسسه حسابرسی مربوطه (ارنست اند یانگ)<sup>۲۱</sup> را به پرداخت یکصد میلیون دلار محکوم کرده است. اگرچه این حسابرسی و تحقیقات در مرحله «حقیقت‌یابی» قرار دارد اما بازار سرمایه امریکا می‌داند که تقلبات شرکت‌های انرون، ورلدکام و شرکت بیمه امریکن اینترنشنال گروپ هم در همین‌گونه تحقیقات افشا شد. تایم وارنر عرضه‌کننده مجلات پرخواننده، فیلم‌های پربیننده و موسیقی پرشنونده در سراسر جهان است.

براساس گزارش‌های تحقیقاتی اولیه، شرکت کوشش کرده با استفاده از روش‌های غیرمعارف حسابرسی، ارقام مربوط به درآمدهای ناشی از آگهی‌های تبلیغاتی را بیش از حد واقعی، جلوه دهد.

۶- شرکت تایکو<sup>۲۲</sup>

شرکت تایکو تولیدکننده محصولات الکترونیکی، بهداشت و پلاستیکی دارای دو هزار نفر نماینده در سراسر جهان و ۲۵۰ هزار نفر کارمند بود.

کورلوسکی مدیرعامل وقت شرکت و شوارتز مدیر مالی تایکو در دادگاه اظهار داشتند که پاکت حقوقی آنها تقریباً به طور شرم‌آوری هنگفت بود اما آنها هرگز مرتکب هیچ جرمی نشده‌اند. این دو مدیر شرافتمند! مبلغ ششصد میلیون دلار به عنوان پاداش برداشت و بابت جشن تولد همسری یکی از آنان نیز مبلغ بیست میلیون دلار کادو از منابع شرکت به او پرداخت شده بود! به همین علت اینک گفته می‌شود حقوق و مزایا و پاداش و حق ماموریت مدیران در صورت‌های مالی باعث جلوگیری از این کلاهبرداری‌ها خواهد شد.

جالب آنکه این دو نفر و باندهای آنان طی دوران محاکمه با ارسال نامه و تلفن‌های تهدیدآمیز هیات منصفه را تهدید کرده بودند. جرج بوش این رسوایی‌ها را هولناک خواند و گفت که احیای مسئولیت‌پذیری سازمان در امریکا ضروری است.

## ۷- شرکت زیراکس

زیراکس نامی جهانی به‌شمار می‌رود. مدیران این شرکت نیز در سال ۲۰۰۳ اعتراف کرده‌اند که حدود ۲ میلیارد دلار در ارائه سود پنج ساله گذشته شرکت اغراق کرده‌اند. اگرچه شرکت به‌خاطر این حساب‌سازی ده میلیون دلار جریمه شد اما اکنون برخی صاحب‌نظران معتقدند که سودسازی شرکت زیراکس بالغ بر ۶ میلیارد دلار بوده و قرار شد این شرکت مجدداً حسابرسی شود. آخرین اخبار حکایت از احتمال مقصر بودن حسابرس شرکت کی.پی.ام. جی طی سال‌های ۲۰۰۱-۱۹۹۱ می‌باشد.

## ۸- شرکت شل

مدیران این شرکت به‌منظور سودسازی در برآورد ذخایر نفتی خود ارقام کاذبی را اعلام کردند که متأسفانه حسابرسان شرکت را نیز فریب داده بودند. مرکز خدمات مالی بریتانیا (FSA) بر علیه مدیرانی که در این رسوایی شرکت داشتند اعلام جرم کرده بود که شرکت شل با نفوذ در ارکان تصمیم‌ساز اقدامات قضایی را متوقف ساخت. جرم مدیران شرکت سوءاستفاده از بازار، نادیده گرفتن مقررات بورس و برآورد غیرواقعی ذخایر نفت به میزان ۴ میلیارد بشکه بین سال‌های ۲۰۰۳-۱۹۹۸ بوده است. موسسه حسابرسی پرایس واتر‌هاوس کوپرز مدعی است که این موسسه کلیه اقدامات لازم را به‌عمل آورده اما مدیر حسابرسی داخلی شرکت نیز مدعی است که وی حسابرسان و مدیریت شرکت را در جریان برآورد نادرست ذخایر قرار داده است.

## ۹- شرکت فولکس واگن

موج رسوایی‌های مالی در بازار آلمان گریبانگیر شرکت فولکس واگن شد. مدیران سابق شرکت با دریافت رشوه و تاسیس شرکت‌های خاص قراردادهای شرکت فولکس واگن را بنفع خود منعقد می‌کردند. در حال حاضر موسسه حسابرسی کی.پی.ام. جی عهده‌دار بررسی این ادعا می‌باشد. بنظر می‌رسد مدیران فولکس واگن هم در نظر داشته‌اند مشابه مدیران انرون عمل کنند که به‌علت حساسیت بازار، ترند آنان کشف شده است.

## ۱۰- شرکت نفتی یوکوس روسیه

میخائیل خودورکوسکی جوان برومند تازه روییده روسیه یلتسین در دهه ۱۹۹۰ با ۴۰ سال سن و تصاحب شرکت عظیم نفتی یوکوس به یکی از ثروتمندترین مردان جهان تبدیل شده بود. اگرچه دستگیری و محاکمه وی ابعاد سیاسی داشت اما در هنگام محاکمه مشخص شد که این شرکت با حساب‌سازی بالغ بر سه میلیارد دلار مالیات دولت را پرداخت نکرده است. موسسه حسابرسی پراس واترهاوس کوپرز نیز به عنوان حسابرس از طرف دولت روسیه مورد بازخواست قرار گرفت و سرانجام دادگاه روسیه خودروکوفسکی را به جرم کلاهبرداری و تقلب به زندان محکوم و سهام شرکت نیز توسط یک شرکت دولتی دیگر در یک مزایده سیاسی تصاحب شد.

## ۱۱- شرکت گاز دانه دویی

بورس دویی در پی حوادث سپتامبر آمریکا بر اثر بازگشت پول‌های حاصل از پولشویی اوج گرفت. دویی در لیست کشورهای مشکوک به پولشویی می‌باشد. موج حاصل از بازگشت وجوه اعراب به امارات متحده عربی علاوه بر رونق شدید بخش مسکن بازار سرمایه را تحت تاثیر قرار داد. اما حکایت شرکت گاز دانه (قرارداد گاز کرسنت) در سال ۲۰۰۵ نقطه اوج بورس دویی بود. واقعیت آن بود که یک شرکت باصطلاح اماراتی بنام شرکت کرسنت پترولیوم شارجه در سال ۱۳۸۰ قراردادی را با شرکت ملی نفت ایران جهت انتقال گاز ترش میدان سلمان برای مدت ۲۵ سال در شارجه منعقد می‌کند. مبلغ اولیه قرارداد ۱۶۷ میلیون دلار و حجم سرمایه‌گذاری طرف ایرانی حدود ۶۰۰ میلیون ریال و درآمد طرف ایرانی در هفت سال اول ۳۴۰ میلیون دلار برآورد شده بود! اخبار منتشر شده از این قرارداد که برای نخستین بار توسط دیوان محاسبات کشور مطرح شد حکایت از آن دارد که کل درآمد ایران از این قرارداد طی ۲۵ سال حدود ۲/۲ تا ۴ میلیارد دلار بازای صادرات ۱۱۶ میلیارد مترمکعب گاز بوده است. از سوی دیگر در حالی که به موجب جلسه شماره ۱۲۸۵ هیات مدیره شرکت ملی نفت، قیمت گاز ترش مصارف پتروشیمی داخلی ۲۱ دلار در هر هزار مترمکعب و برای سایر مصارف داخلی ۲۵ دلار تعیین گردیده نرخ فروش گاز به شرکت کرسنت ۱۷/۵ دلار

بوده که خود موجب اعتراض و نگرانی بعدی دیوان محاسبات شده بود. شرکت کرسنت حقوق و امتیازات خود را در این قرارداد به شرکت دیگری به نام «دانه گاز» که در سال ۲۰۰۵ تاسیس شده بود واگذار و سهام این شرکت که فاقد دارایی دیگری جز امتیاز قرارداد خرید گاز از ایران بود در بورس دویی به مبلغ ۵ میلیارد دلار به فروش رسید. یعنی در واقع حضرات بدون پرداخت هیچگونه وجه و یا به تعبیری پرداخت حداکثر ۲۰۰ میلیون دلار پورسانت (به نقل از سایت بازتاب) به حدود ۵ میلیارد دلار دست یافتند. گفته می‌شود مشتریان و متقاضیان بر اساس تبلیغات فریبنده و آمارهای قلابی برای خرید هر سهم با بهای اسمی یک درهم تا ۱۵ درهم در بازار بورس دویی در صف خرید قرار داشتند.

پس از انتشار گزارش دیوان محاسبات ایران و افشای جزئیات قرارداد، آهنگ سقوط سهام در بورس دویی شروع به نواختن کرد به طوری که در روزهای پایانی سال ۱۳۸۴ بورس دویی با حدود ۱۰/۸ میلیارد دلار کاهش ارزش تعطیل شد اما «بردند آنان که قرار بود ببرند!» ظاهراً در پشت پرده این بازی مجموعه‌ای از سهام‌بازان ایرانی و عرب حضور داشتند!

## موضع دولت آمریکا

با توجه به اینکه مدیران شرکت‌های رسوا شده عمدتاً از شرکت‌هایی بوده‌اند که در مرحله انتخابات ریاست جمهوری به آقای بوش کمک و یاری کرده بودند. رئیس جمهور بوش برای تبرئه خود از این اتهامات در یکی از شدیدترین حملات به روسای شرکت‌های امریکایی اظهار داشت «شرکت‌های بزرگ نمی‌توانند در حساب‌های خود دستکاری کنند در عین حال این امید را داشته باشند که از مجازات فرار کنند.»

## تدابیر تازه در بورس آمریکا

«هیات نظارت بر حسابداری عمومی» تشکیل خواهد شد که کار آن نظارت بر عملکرد حسابرسان شرکت‌های عمومی (دارای سهام در بازار بورس) خواهد بود و قانون جدیدی به نام قانون ساربینز آکسلی بر شرکت‌های سهامی عام حاکم شد این قانون برخلاف مقررات قبلی، روسا و مدیران شرکت‌ها را در زمینه خطاهای مالی آن شرکت

موسسه بزرگ حسابرسی بین‌المللی در رابطه با تقلب در گزارش حسابرسی مالیاتی مطرح شده، به‌رغم پرداخت جریمه‌ای به مبلغ حدود ۴۷۰ میلیون دلار توسط این موسسه پرونده مذکور هنوز در جریان است. سابقه این اشتباه حسابرسی مالیاتی به سال ۱۹۹۰ باز می‌گردد که اخیراً مورد پیگیری قضایی قرار گرفته است. جالب آنکه شرکای این موسسه حسابرسی که گزارش مالیاتی مذکور را امضاء کرده بودند جزء حسابرسان رسمی آن ایالت ثبت نام نشده بودند!! واقعه دیگری که جنجال بپا کرد شکایت شرکت ایکوتیبیل بر علیه موسسه حسابرسی ارنست اند یانک یکی دیگر از موسسات حسابرسی بین‌المللی بود که به‌عنوان بزرگ‌ترین مورد دادگاهی حسابداری تاریخ انگلستان شمرده می‌شود. به‌نظر می‌رسد با احتمال توافقی که بین موسسه حسابرسی مذکور و شرکت شاکی وجود دارد، شرکت مذکور با دریافت خسارت شکایت خود را پس گیرد اما به‌رحال ادامه این روند نشان‌دهنده سیطره خط تقلب و قصور عمده و فریب یا مشارکت برخی حسابرسان در این بازی باشد و نشان می‌دهد که حسابرسان باید با پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای کوشش کنند در این منجلاب فرو نروند. زیرا مدیران فاسد و سهامدارانی که در فکر تقلب و کلاهبرداری هستند به‌جد درصددند که در درجه اول حسابرسان را فریب دهند و اگر این کار عملی نشود آنان را به همکاری و همدستی فرا خوانند. لذا پافشاری بر منافع ملی و پایبندی به مشتری اصلی حسابرسی که همانا جامعه است می‌تواند حسابرسان را در محیط ایمنی قرار دهد.

#### سرانجام

روند گسترش بی‌وقفه بازارهای جهانی باعث شده که غالباً بازارهای مالی را به عنوان پدیده‌های مستقل و نسبتاً طبیعی معرفی کنند به‌همین علت، برنامه‌های خبری تلویزیون، در کنار اخبار آب و هوا، گزارشی از قیمت‌های همان روز سهام را ارائه می‌کنند. مارکس سرمایه‌داری را به عنوان «دنیای مسحور شده، بازگونه، شلم شوربا» توصیف می‌کند «که موسیو سرمایه و مادام زمین در آن تردد می‌کنند که در آن واحد، شخصیت‌ها و اعیان اجتماعی هستند». بازارهای سرمایه به عنوان یک شیء (پدیده طبیعی)، یک عامل کاهش مقاومت در برابر نتایج منفی آنهاست. اما، البته

مستول می‌شناسد و در صورت اثبات تخلف به زندان‌های سنگین مجازات می‌کند.

این طرح ابتدا از سوی سناتور دمکرات «پل ساریینز» مطرح شد و از لایحه مطرح شده توسط کاخ سفید سختگیرانه‌تر بود و به‌رغم مخالفت بسیاری جمهوریخواهان نسخه نهایی این قانون توسط هر دو شاخه کنگره، مجلس نمایندگان و سنا، به تصویب رسید و سپس جرج بوش آن را تصویب و ابلاغ کرد.

بوش گفت: «در پی حوادث ۱۱ سپتامبر اجازه ندادیم ترس، اقتصاد ما را تضعیف کند. همین‌طور اجازه نخواهیم داد کلاهبرداری آن را تضعیف کند.»

وی افزود که قانون ساریینز اکسلی به تک‌تک مردم امریکا می‌گوید: «استاندارد اخلاقی برای شرکت‌های امریکا با استانداردهایی که در مورد دیگران به کار می‌رود تفاوتی نخواهد داشت.»

نسخه نهایی این قانون در سال ۲۰۰۲ در هر دو شاخه کنگره، مجلس نمایندگان و سنا، به تصویب رسید و برخی اظهار کردند که جرج بوش چاره‌ای جز امضای این قانون را نداشت.

«جان کافی» استاد حقوق دانشگاه کلمبیا که در تهیه این لایحه به اعضای دمکرات مجلس سنا کمک کرد گفت: «فکر نمی‌کنم وی (بوش) بتواند اعتبار این مصوبه را به خود نسبت دهد.»

«فکر می‌کنم آنها (کاخ سفید) تا جایی که توانستند در مقابل آن مقاومت کردند.» بوش هنگام تصویب این قانون اظهار داشت «هیچ هیات رئیسه‌ای بالاتر یا فراتر از قانون نیست.»

بوش گفت که این قانون به صاحبان و مدیران شرکت‌ها که قصد فعالیت‌های غیرقانونی را دارند پیام می‌دهد مراقب رفتار خود باشند، چون «افشا و مجازات» خواهند شد.

نوبت بعدی کیست؟

پس از سقوط آرتور آندرسن و افشای معاملات شرکت پارمالات و افشای یک گزارش مالیاتی سنگین در امریکا مدتی است در بورس امریکا این سوال مطرح شده است "نوبت بعدی کیست؟" در ماه ژوئن سال جاری در دادگاه امریکا، ادعایی بر علیه شرکت کی.پی.ام. جی یکی از چهار

می‌کنند، نتیجه کار سرسام‌آور است و فرار سرمایه به اندازه ورود سرمایه قبلی سریع و در مقیاس وسیعی صورت گرفته بود. پیش‌بینی می‌شود که اثر آن فرو رفتن اقتصاد در رکودی عمیق باشد، اگرچه نتایج آن می‌تواند دارای ابعاد بزرگ‌تری باشد. طبق یک برآورد، بحران آسیا و نتایج آن، ستانده جهانی را به ارزش ۲ میلیارد دلار در سال ۱۹۹۸-۲۰۰۰ کاهش داد که به میزان ۶ درصد تولید ناخالص داخلی دنیا بود.

مدافعان توافق واشنگتن می‌خواهند این بحران‌ها را به عنوان نتایج نواقص فرهنگی و نهادی این جوامع بحران‌زده معرفی کنند. به صورت کلاسیک این کوشش را اتهامات غرب به «سرمایه‌داری خویشاوند سالار» پس از بحران شرق آسیا نامیده‌اند، انگار روابط فسادآمیز بین سیاستمداران، بوروکرات‌ها، و مدیران شرکت‌ها در ید اختیار ژاپن یا کره می‌باشد. سقوط انرون در زمستان ۲۰۰۱-۲ یکی از شرکت‌های مهم وال استریت، ارزش بازار سهام آن در عرض یک سال از ۷۰ میلیارد دلار تقریباً به صفر کاهش یافت و پس‌اندازهای کارکنان خود را محو کرد و میلیون‌ها کارگر دیگر را تهدید کرد که مستمریشان به انرون وابسته بود و شبکه‌ای از شیادان را افشا کرد که از ادارات مرکزی شرکت‌ها، از جمله بانک، حساب‌برسان صنعت بیمه تا واشنگتن گسترش می‌یافت معلوم شد از ۲۴۸ عضوکنگره، حدود ۲۱۲ نفر در کمیته‌هایی کار می‌کنند که در خصوص رسوایی، تفحص می‌کند، از انرون یا از آرتور آندرسن، حساب‌برسان رسوا شده‌اش، پول گرفته‌اند، رسوایی‌های اصلی دیگر بلافاصله در مورد شرکت‌های خوش آواز مثل ورلدکام ادامه یافت.

همین سرمایه‌داری سوداگر شمالی که مسئول کلاهبرداری شرکت انرون و ورلدکام بوده، نقش اصلی را در ایجاد بحران‌های مالی شدید بازارهای نوظهور ایفا کرده است. در آنجا چنین مقرر شده بود که:

واکنش زنجیره‌ای را سوداگران ارز و مدیران سرمایه‌های مشترک سرمایه پرتفوی، به جریان انداختند، آنها تحت شرایط رقابت شدید فعالیت می‌کردند، این رقابت باعث شد که آنها به گونه‌ای رفتار کنند که به طور عینی غیرعقلایی و برای کل نظام مخرب بود، به ویژه برای کشورهای که درگیر شده بودند، اما از نظر ذهنی به ظاهر هر نوع امیدی به بقای فرد، هم عقلانی و هم ضروری بود.

بازارهای مالی نوعی روابط اجتماعی هستند نه اشیاء. علاوه بر این، رشد قدرتشان، تا حدی نتیجه‌ی مبارزات سیاسی و ایدئولوژیکی است. بنابراین دو مرحله برجسته در آزادی سرمایه‌داری مالی در جهان یعنی «لغو کنترل‌های ارزی و آزادسازی یا خصوصی‌سازی» معرفی می‌شوند.

از نظر وزنه نسبی اقتصادی، بخش مالی بریتانیا در میان کشورهای پیشرفته سرمایه‌داری یک استثنا بود، اما در صحنه جهانی ایالات متحده در تسریع رشد بازارهای مالی نقش اصلی را ایفاء کرد. امریکا با فروپاشی نظام بریتون وودز با ارتقاء نظام موسوم به «دلار وال استریت» به جای آن، پاسخ داد. نقش دلار، که از استاندارد ارز طلای قبلی در سال ۱۹۷۱ رهایی یافته بود، در رسوخ به نظام پولی بین‌المللی، اهرم فشار سیاسی و اقتصادی نیرومندی را در اختیار امریکا قرار داد، در حالی که ارزش شناور جهانی تازه مشوق معاملات بین‌المللی بوده که بانک‌های سرمایه‌گذاری امریکایی، به ویژه در این حوزه از جایگاه خوبی برای توسعه برخوردارند. در ضمن، اتحاد بین وال استریت، خزانه امریکا و موسسات مالی بین‌المللی برنامه‌های توافق واشنگتن را ترویج می‌کردند که اقتصادهای ملی را به روی سرمایه‌گذاری خارجی می‌گشود و آنها را در برابر نوسانات بازارهای مالی آسیب‌پذیرتر می‌ساخت، و در نتیجه به این اتحاد وابسته‌تر می‌شدند.

این جریان ما را به آنچه که به یکی از ویژگی‌های همیشگی دوره نئولیبرال بدل می‌گردد، بحران مالی - «بازارهای نوظهور» - نزدیک می‌کند. در میان بارزترین قربانیان این پدیده مکزیکو (۱۹۹۴-۵)، آسیای شرقی (۱۹۹۷-۸)، روسیه (۱۹۹۸)، و آرژانتین (۲۰۰۱) بوده‌اند. یکی از مطالبات اصلی که دولت‌ها را وادار می‌سازد به تعدیل ساختاری تن دهند، این است که حساب‌های سرمایه خود را آزاد سازند - یعنی اجازه حرکت آزاد سرمایه در طول مرزهای خود را بدهند. کشورهای که می‌توانستند به وسیله بازارهای مالی از آینده‌ای امیدوار برخوردار باشند، از جریان ورودی بسیار زیاد بهره‌مند شدند. در واقع این نوع نفع نامطمئن است، چون که (مانند مورد آسیای شرقی) سرریز شدن سرمایه خارجی، سرمایه‌گذاری بیش از حد، توسعه ظرفیت مازاد در مقیاس وسیع، کاهش سودآوری را موجب شود. زمانی که سرمایه‌گذاران خارجی این نشانه را ردگیری



اصولی سرمایه‌داری جهانی در دهه گذشته «فروش همه چیز» بوده تا آنجا که حتی عرصه فرهنگ را نیز صنعت فرهنگ تلقی و در پی فروش محصولات فرهنگی نظیر فیلم‌های پورنر و ... برآمده‌اند. به همین علت هم در جهان جنبش ضدجهانی شدن، نضج گرفت که امروزه بنیاد مخالفت با سیاست‌های جهانی شدن به‌شمار می‌رود. دنیا برای فروش نیست یکی از شعارهای بنیادین جنبش ضدجهانی شدن است. این شعار، مخالفت با کلی‌فروشی خصوصی‌سازی دارایی‌های عمومی و خدمات را بیان می‌کند. این حراج اموال دولتی که سود آن نصیب عده‌ای خاص که طمع لاشخوری دارند باعث فریبندگی ظاهری بازار سرمایه و جابجایی کلان ثروت در جوامع به ویژه کشورهای نظیر اندونزی، مالزی، هندوستان، امارات متحده عربی، ایران و عربستان سعودی و ... شده و اتحاد نامیمونی بین اقتصاددانان تعدیلی، بانک‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌های چندملیتی، شرکت‌های محلی، نهادهای نظامی و امنیتی حول محور تعطیلی بخش دولتی در راستای کاهش هزینه‌های اجتماعی-رفاهی و چابیدن ثروت مردم می‌باشد. رونق اقتصادی آمریکا در اواخر دهه ۱۹۹۰ با توسعه حباب سفته‌بازی بزرگ در وال استریت باعث تلفیق دو پدیده «هوچیگری و واقعیت» شد که نمونه آن در سال‌های ۷۲-۷۳ و ۸۱-۸۲ در بورس تهران نیز خود را نشان داد.

پیگیری‌های بورس آمریکا و بررسی ریشه تقلبات و کلاهبرداری‌ها نشان داد که بازار بدون نظارت جز ویرانگری ارمغان نخواهد داشت. مضافاً بر آنکه در تمام این کلاهبرداری‌ها مدیران ارشد مالی همدست مدیران عامل بوده و یا در عدم افشای شفاف اطلاعات همکاری داشته‌اند. لذا در سال ۲۰۰۲ قانون سارینز آکسلی به مثابه قانون خاص حاکم بر شرکت‌های بورسی در آمریکا به تصویب رسید پیامدهای بعدی موجب تصویب قانون حاکمیت شرکتی در کشورهای عضو اتحادیه اروپا شد و مسئولیت‌های مدیران و حسابرسان دوچندان گردید. در همین راستا «اصول اخلاقی برای تجارت جهانی» تدوین گردیده که همگان را ملزم به رعایت آن می‌کند. نکته جالب توجه آنکه عمده تقلبات مذکور در سال ۲۰۰۲ یعنی هم‌زمان با سقوط برج تجارت جهانی و پدیده بن‌لادن بوده که نشان‌دهنده عزم گسترده مدیران برخی شرکت‌ها به‌منظور بهره‌برداری از جریان

بررسی‌های علمی صورت گرفته توسط منتقدان بازارهای جهانی نشان می‌دهد که ظهور بازار سرمایه در درجه اول ناشی از قدرت بازارهای مالی ناشی از جهانی‌سازی مالی بود که این جهانی‌سازی به‌عنوان موتور نظام سرمایه‌داری جهانی عمل کرده است. در واقع سلطه بازارهای مالی بی‌ثباتی جهانی را تا حد زیادی افزایش داده است. آمار زیر نشانه‌هایی از این واقعیت را نمایش می‌دهند. در سال ۱۹۹۲ حجم روزانه معاملات بین‌المللی ارزی ۸۰۰ میلیارد دلار در سال ۱۹۹۵ معادل ۱۲۰۰ میلیارد و در سال ۱۹۹۸، ۱۶۰۰ و در سال ۲۰۰۴ به حدود ۲۸۰۰ میلیارد دلار رسیده است. این آمار حکایت از سرعت و قدرت ویرانگری سرمایه جهانی دارد. مضافاً بر آنکه دولت‌های مالی در برابر اوراق بین‌المللی (اوراق قرضه خارجی) یعنی بازاری که دیون این دولت‌ها خرید و فروش می‌شوند بسیار آسیب‌پذیر شده‌اند که نمونه آن سقوط بازارهای مالزی، اندونزی و کره بود.

تأثیر فزاینده بازارهای سهام بر تصمیمات سرمایه‌گذاری را می‌توان به طرق گوناگونی مشاهده کرد، این بازار هر چیز ممکن را به دارایی مالی تبدیل می‌کند. که بتوان خرید، فروخت و مورد معامله قرار داد. امپراطوری تجارت انرژی، شرکت انرون، در میان بسیاری از امور، پیش خرید هوا را توسعه داد - و با اعمال فشار بر مدیران شرکت که اولویت درجه اول را «مقدار سهام» قرار دهند باعث شد قیمت‌های بالاتر دارایی و چشم‌انداز کاذب سود را منعکس سازند، این گزارش که امروزه به نام «موازنه نوین نیروها میان مالکان و مدیران، که بیشتر به نفع مالکان است»، معروف شده یکی از علل فروپاشی بازار سرمایه در جهان بوده است. (مقایسه کنید با پیش خرید و پیش فروش تراکم‌های بسیار ساختمان در تهران در سال‌های ۱۳۷۵ به بعد)

رشد سریع معاملات مشتقات که بیش از پیش بفرنج می‌شوند، در افزایش اندوخته‌های احتیاطی که خاص این نوع دارایی‌ها است، و فعالیت‌های آنهایی که می‌توانند نتایج بالقوه زیادی برای اقتصاد جهانی در برداشته باشند انعکاس یافت، همان‌طور که فروپاشی چشمگیر مدیریت بلندمدت، سرمایه صندوق احتیاطی، در اوج وحشت مالی جهانی، به دنبال معضلات آسیا و روسیه در پاییز ۱۹۹۸ و حوادث سال‌های کنونی بورس آمریکا این موضوع را نشان داد. شعار

# سخنی با دانشجو

ALI\_MASDAR@Yahoo.com

زیر نظر علی مصدر

نقدی بر کتاب آزمون‌های ورودی کاردانی پیوسته - رشته حسابداری - بازرگانی  
مولفان: آقای کاظم زرین و خانم مهشین عالی شاه  
ناشر: پویند

چاپ سوم - سال ۱۳۷۹ - تیراژ: ۵۰۰۰ نسخه - ۳۸۶ صفحه  
در آشفته بازار کتاب‌های کمک درسی، گاه به کتاب‌هایی برمی‌خوریم که چاپ آنها نشان از عجله ناشر برای رساندن آن به بازار دارد و کیفیت چاپ نامطلوب آنها نشان می‌دهد که فقط به موقع رسیدن مهم است و دیگر هیچ. بدتر از آن کتاب‌هایی را می‌توان یافت که حکایت از غیرمتخصص بودن مولفان آن دارد، ولی به دلیل ارتباط آنها با مراکز مصرف و معرفی آن حتی به چاپ‌های دوم و سوم و بیشتر می‌رسند، بدون آن که اشکالات چاپ قبلی برطرف شده باشد.

از جمله آنها همین کتاب است که نگارنده قصد نقد و بررسی آن را دارد. وجود چاپ سوم در بازار با تیراژ بیشتر از معمول با تمام غلط‌ها و اشکالات قبلی، تاسف‌برانگیز است و جا دارد کمی بسیط‌تر به بررسی آن پرداخته شود تا ضمن آگاهی دادن به مصرف‌کننده این گونه کتب، شاید مولفان و ناشر هم تلاش کنند در چاپ و چاپ‌های بعدی اشتباهات موجود را برطرف کنند که منجر به گمراهی دیپلمه‌هایی که قصد ورود به مقطع کاردانی را دارند و یا از این کتاب به صورت کمک درس خود بهره می‌برند، نشود.

۱- علی‌رغم آن که در نقد قبلی نیز بیان شده بود، چاپ سوم کتاب با همان طرح جلد قبلی چاپ و عرضه شده است.

هرچند در روی جلد عنوان درشت با "پاسخ‌های تشریحی" خودنمایی می‌کند؛ ولی آمار زیر نشان می‌دهد، فقط در شرایطی که برای پرسش‌ها، توضیحی به نظر مولفان رسیده، تشریحی نوشته شده و در بقیه موارد که تشریح مطلب مشکل بوده از آن طفره رفته شده است.

با نگاهی به آمار نمی‌توان قبول کرد در کتابی که گاه تا حدود ۵۰٪ سوالات فقط به کلید آن اشاره شده یک کتاب با پاسخ‌های تشریحی باشد.

۲- اشکالات تاپی در بخش‌های زیادی از کتاب مشاهده می‌شود که اشاره به همه آنها از حوصله این مقاله خارج است، ولی به هر حال خواننده را دچار مشکل می‌کند. به عنوان نمونه می‌توان به پاسخ سوال ۳ در صفحه ۲۲ کتاب اشاره کرد:

"اگر پرداختی به بستانکاران صورت گیرد دارایی کاهش و بسدهی افزایش می‌یابد." در جمله بالا معادله اساسی حسابداری برقرار نشده و باید کلمه "افزایش" به "کاهش" تغییر کند.

در صفحه ۲۴ کتاب، پاسخ سوال ۱۵ به جای ۴ باید ۲ درج می‌گردید.

در صفحه ۶۹ کتاب، در پاسخ به سوال ۲۶، برای محاسبه ذخیره لازم از ضریب ۱۰٪ استفاده شده، در حالی که ۵٪ صحیح است.

۳- آنچه بیش از همه نگران‌کننده است، پاسخ‌های غلط ارایه شده به پرسش‌ها است که باعث سردرگمی و گمراهی

سال ۸۴ به نام دنیای حسابداری با هدف ایجاد ارتباط بین مخاطبین فارسی زبان و سایر زبان‌ها در جهت سوق دادن به سوی جامعه جهانی حسابداری طراحی و تدوین گردیده است.

بخش‌های مختلف سایت به شرح زیر است:

صفحه نخست، آرشیو مطالب، پیوندهای روزانه، حاکمیت شرکتی، دانش مالی، حساب‌برسان و وبلاگ انگلیسی دنیای حسابداری.

آرشیو موضوعی شامل مواد زیر است:

۱- فرهنگ اصطلاحات حسابداری

۲- طبقه‌بندی حساب‌ها

۳- FASB: استانداردها، مفاهیم، تفاسیر، بولتن‌ها

۴- نسبت‌های مالی

۵- شرایط عضویت در CIMA

۶- مروری بر حسابداری صنعتی

۷- معرفی کتاب: بابای دارا، بابای نادار

۸- حسابداری مالیاتی: نمونه سوال، مسئله

۹- مروری بر تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

۱۰- ترانه‌های خیام و واژگان حسابداری

۱۱- معرفی وب سایت PRARS

۱۲- حسابداری صنعتی: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

۱۳- مروری بر حسابداری مالی

۱۴- آخرین اخبار IFAC

۱۵- استانداردهای مصوب حسابداری در ایران

۱۶- معرفی سایت‌های استانداردگذاری حسابداری

۱۷- معرفی سایت‌های انجمن حسابداری

۱۸- معرفی اساتید ایرانی حسابداری (در دست تهیه)

۱۹- معرفی سایت‌های شرکت‌های حسابرسی بزرگ دنیا

۲۰- معرفی سایت‌های کنفرانس‌های حسابداری و مالی

۲۱- معرفی اساتید خارجی حسابداری

۲۲- معرفی سایت‌های مجلات حسابداری (free on-line)

۲۳- معرفی سایت‌های مبادلات سهام

۲۴- معرفی کتاب: فروغستان

۲۵- صورت‌های مالی

۲۶- حسابداری مدیریت - مقالات

۲۷- معرفی کتاب: ثروتمندترین مرد بابل

خواننده خواهد شد. در زیر به برخی از این پاسخ‌های غلط و پاسخ صحیح آن اشاره می‌شود:

صفحه	سوال	پاسخ غلط	پاسخ صحیح
۲۲	۶	۱	۲
۲۷	۲۹	۲	۲
۲۸	۲۹	۳	۱
۶۸	۲۲	۳	۲
۷۸	۶۵	۱	۲
۱۱۰	۲	۱	۳
۱۱۲	۲۲	۱	۳
۱۱۵	۳۱	۲	۳
۱۵۲	۳	۲	هیچ کدام
۱۵۵	۱۲	۳	۱
۱۵۶	۱۸	۳	۲
۱۵۷	۲۸	۳	۲
۱۵۸	۲۹	۳	۲
۱۵۸	۳۰	۳	۲
۱۵۸	۳۲	۲	۱
۱۶۷	۶۱	۱	۳
۱۹۰	۵	۱	۲
۱۹۱	۱۱	۳	۲
۱۹۲	۲۲	۲	۱
۱۹۲	۲۷	۲	۲
۱۹۳	۳۴	۲	۳
۲۲۰	۱۰	۳	۱
۲۲۱	۲۵	۳	۲
۲۴۹	۱	۳	۲
۲۴۹	۳	۳	۲
۲۳۴	۱۲	۲	۱
۲۵۷	۶۶	۱	۲
۲۶۵	۲۰	۲	۳

معرفی سایت جدید حسابداری

<http://waccounting.blogfa.com>

این سایت توسط آقای آرش سراجیان تهرانی در آذرماه

# 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
- ۴- آزمو
- ۵- آزمو سامانه
- ۶- آریاروش
- ۲- امجدتراز سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۷- اصول پایه فراگیر
- ۸- آریان فراز
- ۹- ارکان سیستم
- ۱۰- بهراد مشار
- 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- رهیافت حساب تهران
- ۲۱- سخن حق
- ۲۲- فراز مشار
- ۲۳- ممیز
- ۲۴- نواندیشان
- ۲۵- همیار حساب

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶  
۸۸۹۰۵۹۲۰  
فکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: 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)
- عبدالمجید قندریز (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه  
تلفن: ۸۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۷۵۷۳۴۰  
فکس: ۸۸۷۵۷۳۴۱  
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵-۷۹۷

## موسسه حسابرسی آزمو

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون کشانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جواد گوهرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدکمال موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۸۸۰۰۰۸۷۱  
فکس: ۸۸۰۱۲۳۱۵  
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 واهدی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اصغر بهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌ای مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۲۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۱  
فکس: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۴۵  
فکس: ۰۲۱.۶۶۲۸۹۹۲  
صندوق پستی: اصفهان ۱۹۹-۸۱۶۴۵  
http://www.amjad.ir  
info@amjad.ir



## ایران مشهود

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم‌های مالی و ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۷۸۵۷۶۵ - ۸۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۸۷۹۱۴۹۹  
فکس: ۸۸۷۹۱۴۷۰  
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۴۸۹۹ - ۱۴۱۵۵  
دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵  
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

## موسسه حسابرسی آزمو سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی  
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷  
تلفن: ۷۷۵۳۷۹۴۴  
فکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸  
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵  
تلفن: ۸۸۷۹۸۴۸۱  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

## آریاروش

### موسسه حسابرسی آریاروش

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حبیب جامعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدمحمد نیرگزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۵۱۶۴۴۶  
نشانی: تهران: سیدخندان ابتدای سهروردی شمالی، خیابان شهید کوروش مهاجر، شماره ۷ واحد ۵  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۷۹۱۹

## معرفی موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران





### موسسه حسابرسي و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۴۱۱۵۰۵ - ۸۸۴۲۳۵۳۴  
فاکس: ۸۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۸۴۱۱۵۰۵  
نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه  
پلاک ۴۳ طبقه ۴  
صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵

### موسسه حسابرسي ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی (بدمراه نرم‌افزارهای مالی)  
تلفن: ۸۸۸۰۴۹۴۱ و ۲ - فاکس: ۸۸۸۰۴۹۴۰  
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰  
دفتر تبریز: خیابان امام سدراهی طالقانی، مجتمع خدمات نجاری سهند طبقه دوم واحد ۸  
تلفکس: ۰۴۱۱-۵۵۳۳۵۷۰  
Email: m\_shoghian@yahoo.com

### موسسه حسابرسي بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسي عملياتي و مالياتي  
تلفن: ۸۸۵۰۴۵۸۶ - ۸  
فاکس: ۸۸۵۰۲۰۲۵  
نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و درسیای نور - شماره ۲۳۹ - طبقه دوم  
Email : kpmg-br@parsonline.net  
Kpmg-br@neda.net

### موسسه حسابرسي آریان فراز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **مهدي سوادلو** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **داریوش امین نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمود رضا نسافری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسي و بازرسي قانوني، حسابرسي مالياتي، حسابرسي عملياتي، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌اي، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام و حسابرسي داخلي.  
تلفن: ۸۸۵۲۱۹۰۷ - ۸۸۷۵۲۶۳۱  
فاکس: ۸۸۵۲۱۹۰۶  
نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، میدان نختی، خیابان صابونچی، کوچه دوم (اداشی)، پلاک ۵، واحد ۷، کدپستی: ۱۵۳۳۶۳۵۴۱۹

### موسسه حسابرسي و خدمات مدیریت بهرادمشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **مهریان پروز** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **فریده شیرازی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **بهروز ابراهیمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **شیرین مشیر فاطمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **رضا یعقوبی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۳۲۶۵۲۷ - ۸ - فاکس: ۸۸۳۰۹۴۹۰  
نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (چم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم  
صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱  
کدپستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶  
Email : info@behradmoshar.com



### موسسه حسابرسي بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۳۰۶۹۱۱-۸۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۸۳۵۲۰۷  
فاکس: ۸۸۸۳۱۶۸۱  
نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زرنگ‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

### موسسه حسابرسي تدوین و همکاران

ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **احمد ثابت مظفری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **ابوالقاسم فخاریان** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **علیرضا خالقی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسي عملياتي، حسابرسي مالياتي، بازرس قانوني، ارائه خدمات مشاوره‌اي و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۸۶۱۵۰ - ۸۸۷۸۲۰۹۶ - ۸  
نشانی: خیابان ولیعصر، پایین تر از میدان ونک، پلاک ۱/۱۲۷۹  
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶  
۸۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲  
E-Mail: Anjoman@systemgroup.net  
info@iranianica.com

# راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران



## 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)
- خلیل گنجه (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۷۲۷۵۴  
دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶  
دفتر تبریز: خیابان ولیمصر، خ کریم‌خان، خیابان شهیدآذرینا، بن بست رهی  
تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵

## ۱۷ موسسه حسابرسی و خدمات مالی

دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علی امامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامحسین نوانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور نصفه  
تلفن: ۲ - ۸۸۷۳۹۰۷۱ و ۴ - ۸۸۷۳۹۰۸۳  
فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶  
نشانی: خیابان شهیدبهشتی، خیابان سرفراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷  
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

## ۱۹ موسسه حسابرسی

رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۸۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶  
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم  
Email: rymand@rymand.com

## ۱۵ حسابرسین موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسمائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه آریانیپور (حسابدار رسمی)
- مصطفی خادم‌الحسینی (حسابدار رسمی)
- ابوالفضل بسطامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۲۱۲۶۹، ۸۸۷۱۹۷۴۳، ۸۸۷۱۶۵۱۸  
نشانی: خیابان قائم‌مقام فرهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶  
Email: hesabresin@rayankoosh.com

## ۲۰ موسسه حسابرسی

رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی، انجام وظایف بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۵ - ۸۸۹۸۵۷۵۱ فاکس: ۸۸۹۷۵۷۲۱  
صندوق پستی: ۱۳۵۸ - ۱۴۳۳۵  
نشانی: خیابان یوسف‌آباد - 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 دناوش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید حسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۶۶۹۴۵۴۶۷-۶۶۹۴۵۴۶۵ فاکس: ۶۶۴۲۹۹۷۱  
نشانی: تهران - خیابان جمال‌زاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپرووی بانک ملی شماره ۲۵۳ صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷  
Email: Dash\_Co@neda.net

## راهنمای موسسات حسابرسی

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶



## ۱۶ موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- داود خملارو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌الله غلیخانزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سپهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۰۴۵۱۹-۲۱ فاکس: ۸۸۹۰۲۳۲۰  
نشانی: خیابان ولیمصر، کوی پزشکیپور (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

- شهره شهلائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ خستونی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اسداله نیلی اصفهانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه امور بانک، بیمه، فن آوری اطلاعاتی  
تلفن: ۸۸۷۹۴۶۴۶  
تلفاکس: ۸۸۷۹۴۹۲۸

صندوق پستی: ۴۱۷۵ - ۱۴۱۵۵  
نشانی: میدان آرژانتین، اول بزرگراه آفریقا، روبروی پارکینگ بیهقی، پلاک ۹، بلوک ب، واحد شماره ۳  
پست الکترونیک: [info@sokhanehagh.com](mailto:info@sokhanehagh.com)  
[www.sokhanehagh.com](http://www.sokhanehagh.com)

۲۲

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: ۸۸۸۹۴۴۶۸-۸۸۸۹۲۰۳۶  
فاکس: ۸۸۹۰۰۵۲۸  
نشانی: تهران - ولیعصر نبش استاد مطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

۲۳

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

میمز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعید سینائی مهربانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۹۰۱۵۴۷، ۸۸۸۹۵۳۷۷  
۸۸۹۰۷۶۷۹، ۸۸۸۰۲۹۰۱  
فاکس: ۸۸۸۰۲۸۹۸

نشانی: خیابان کریم‌خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان شرفی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۴

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی  
تلفن: ۸۸۳۰۲۳۱۶  
فاکس: ۸۸۸۴۱۲۲۷  
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نش خیابان کامکار ساختمان ۸۳، آپارتمان ۱۶، کدپستی: ۱۵۸۵۷  
Email : [nouandishan@yahoo.com](mailto:nouandishan@yahoo.com)

۲۵



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شهربانی (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: ۸۸۷۷۴۱۳۱-۸۸۸۷۴۳۰۸  
فاکس: ۸۸۷۹۰۸۹۹

نشانی: تهران - میدان ونک، خیابان ونک، پاساژ ونک، طبقه اول، آپارتمان شماره ۱۰۷  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳  
Email : [Hamyar@iranianica.com](mailto:Hamyar@iranianica.com)

راهنمای موسسات حسابرسی



راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران

خبره ایران

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

## کارایی معیار ارزش افزوده اقتصادی در بورس

داشتن سود هر سهم مثبت یا داشتن نرخ بازده بالا، دارای ارزش افزوده اقتصادی منفی بودند دلیل آن نیز بالا بودن متوسط هزینه سرمایه نسبت به بازده کسب شده می باشد که به تبع آن ارزش شرکت کاهش یافته است. توجه به هزینه سرمایه از مهم ترین ملاحظات است که باید در تامین سرمایه لحاظ گردد. بدون در نظر گرفتن هزینه سرمایه، هیچ گونه توسعه ای در فعالیت یک واحد تجاری ایجاد نمی شود. لزومی ندارد که شرکت بسیار بزرگ باشد بلکه باید به رشد مداوم و سودآوری برسد و این زمانی رخ می دهد که تصمیم گیری مدیران بر مبنای سودهای عملیاتی منهای هزینه باشد تا فقط مبتنی بر نتایج عملیاتی.

این تحقیقات و تحقیق برزیده در سال ۱۳۸۲ با عنوان "بررسی رابطه بین رویکردهای مختلف در اندازه گیری عملکرد مالی شرکت ها" بیانگر برتری ارزش افزوده اقتصادی بر معیارهای حسابداری می باشد. این تحقیق نشان می دهد در معیارهای حسابداری برخلاف معیارهای اقتصادی، مالی و تلفیقی بین عناصر درون گروهی رابطه معناداری وجود ندارد و این بدین معناست که در زمان انتخاب رویکرد حسابداری برای تصمیم گیری، انتخاب هر یک از آن عناصر منجر به تصمیم گیری واحد و یکسانی نشده و متفاوت خواهد بود.

بنابراین استفاده از سایر معیارها، مخصوصاً معیارهای اقتصادی لازمه ارزیابی صحیح عملکرد شرکت، در نتیجه اتخاذ تصمیم مناسب سرمایه گذار و کارتر شدن بازار می باشد. در تحقیقات دسته دوم می توان به موارد زیر اشاره کرد که بخش عمده تحقیقات درباره ارزش افزوده اقتصادی را تشکیل می دهد:

استوارت در سال ۱۹۹۴، به بررسی رابطه انواع معیارهای ارزیابی عملکرد با ارزش سهام پرداخت و نشان داد که تغییرات در معیار ارزش افزوده اقتصادی بیش از ۵۰ درصد تغییرات در ارزش بازار سهام را تشریح می کند. در حالی که معیار رشد فروش، رشد سود و نرخ بازده حقوق صاحبان سهام به ترتیب ۱۰ درصد، ۲۰ درصد، ۳۵ درصد از تغییرات در ارزش بازار را تشریح می کردند.

تحقیقی با عنوان "متغیرهای تعیین ارزش سهامداران شرکتهای صنعتی پذیرفته شده در بورس" در سال ۱۹۹۸ در

دانشگاه پروتوریا در آفریقای جنوبی انجام شده است. محقق معتقد است در تصمیم گیری های مدیریتی، متغیرهایی وجود دارد که بر ثروت سهامداران موثرند. لذا ضرورت دارد این متغیرها شناسایی و تاثیرات آنها به صورت کمی تبیین شود. پس از آنکه متغیرهای موثر بر ارزش حقوق سهامداران شناسایی شد، نهایتاً ارزش افزوده به عنوان مقیاس داخلی ارزش آفرینی برای سهامداران معرفی گردید، یافته ها مسین آن است که همبستگی بین ارزش افزوده اقتصادی و ارزش بازار بیش از سایر متغیرهاست.

تحقیقی با عنوان "رابطه بین ارزش افزوده اقتصادی با ارزش بازار شرکت" توسط استفان ابرن انجام شده است. ابرن برای اثبات وجود ارتباط قوی بین معیار ارزش افزوده اقتصادی و ارزش بازار شرکت اقدام به ارائه دو فرمول رگرسیون کرد که در آن ارزش بازار وابسته و ارزش افزوده اقتصادی و سود عملیاتی پس از کسر مالیات نقش متغیر مستقل را ایفا می کردند. مقایسه ضریب تعیین حاصل از مدل های اولیه حاکی از ۳۱ درصد برای ارزش افزوده اقتصادی و ۳۳ درصد برای سود عملیاتی پس از کسر مالیات بوده است. این نتایج مشابه نتایج حاصل از تحقیق پابلو فرناندز تحت عنوان "بررسی رابطه ارزش افزوده اقتصادی و ارزش افزوده نقدی و ارزش ایجاد برای سهامداران" می باشد. ابرن در ادامه تحقیق تعدیلاتی در مطالعه رگرسیون ارزش افزوده اقتصادی اعمال کرد که عبارتند از:

۱. قرار دادن ضرایب مجزا برای مقادیر مثبت و منفی ارزش افزوده اقتصادی.
۲. در نظر گرفتن لگاریتم طبیعی سرمایه جهت مقایسه رابطه ارزش بازار شرکت هایی که از لحاظ اندازه متفاوتند.
۳. در نظر گرفتن ۵۷ متغیر مجازی برای صنایع مختلف جهت بررسی اثرات بالقوه صنعت.

لازم به ذکر است که هیچ یک از تعدیلات در رابطه با مدل و سود عملیاتی پس از کسر مالیات انجام نگرفته است. پس از این تعدیلات، ضریب تعیین ارزش افزوده اقتصادی معادل ۵۶ درصد کاهش یافت در حالی که این عدد برای سود عملیاتی پس از کسر مالیات به ۱۷ درصد تقلیل یافت. در نهایت ابرن به این نتیجه رسید که ارزش افزوده اقتصادی، یا سود عملیاتی پس از کسر مالیات و ارزش بازار ارتباط دارد.



در نتیجه این تقیصه تغییرات ارزش افزوده بازار سهام، دیگر درست و مطابق با انتظارات نخواهد بود. در ایران به دلیل نبود بانک‌های تخصصی سرمایه‌گذاری، سازمان بورس اوراق بهادار تهران مسئولیت تعیین قیمت پایه سهام را به عهده گرفته است و سپس با توجه به حجم عرضه و تقاضا و سایر عوامل اقتصادی، قیمت شناور می‌شود. این سازمان از مدل‌های حسابداری قیمت‌گذاری استفاده می‌کند. استفاده از اعداد و ارقام حسابداری برای مقاصد ارزشیابی اقدامی است که اساساً اندازه‌های حسابداری برای آن طراحی نشده است و صرفاً به دلیل فقدان اطلاعات، ناگزیرند به اطلاعات حسابداری موجود اتکا کنند. بر این اساس، تحقیقات نشان می‌دهد که در بازار تهران سود خالص حسابداری با ارزش خلق شده در بازار ارتباط معنی‌داری دارد.

نکته دیگر این که، یکی از ویژگی‌های بارز بازار غیر کارا، عدم تخصیص بهینه منابع و فاصله گرفتن قیمت شرکت‌ها از ارزش ذاتی است. همان‌طور که در بورس اوراق بهادار تهران، قیمت سهام با ارزش واقعی خود متفاوت است. در یک دید کلی می‌توان بازده سهام را به شرح زیر به دو قسمت کلی تقسیم کرد:

بازده حاصل از دریافت‌های نقدی + بازده حاصل از رشد قیمت = بازده سهام  
شرایط حاکم در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، در سال‌های گذشته رشد سریع قیمت‌ها روندی سریع‌تر از سایر متغیرهای کلان اقتصادی داشته و موجب بالا رفتن سطح عمومی نسبت قیمت به سود سهام در بورس شده است. با در نظر گرفتن این که معکوس نسبت قیمت به سود نشان دهنده بازده مورد انتظار سرمایه‌گذار می‌باشد سهم بخش بازده حاصل از قیمت به نسبت بازده حاصل از دریافت‌های نقدی در کل بازده در حال افزایش است. از سوی دیگر، با عنایت به عدم کارایی که به فاصله گرفتن قیمت سهام از ارزش ذاتی آن منتج شده کیفیت بازده بدست آمده جای سوال دارد. لذا با در نظر گرفتن این استدلال، عدم وجود رابطه بین بازده و معیار ارزش افزوده اقتصادی قابل توجیه است. علاوه بر موارد فوق، توجه به شرایط تورمی نیز از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در شرایطی که رشد تورم و نقدینگی به رشد قیمت و شاخص‌های بورس منجر شده، بخشی از رشد بازده سهام به واسطه تورم بوده است. اجزای تشکیل دهنده بازده مورد انتظار، به این شکل است:

او در تحقیق بعدی، سود قبل از ارقام غیر مترقبه را به متغیرهای تحت بررسی خود اضافه کرد. به این ترتیب معیارهای سود عملیاتی پس از کسر مالیات، سود قبل از ارقام غیر مترقبه، ارزش افزوده اقتصادی به عنوان معیارهای رقیب در کنار یکدیگر قرار گرفته و با یکدیگر مقایسه شدند. که در این حالت سود قبل از ارقام غیر مترقبه با ضریب تعیین ۵۳ درصد بیشترین ارتباط را با ارزش شرکت برقرار کرد و بعد از آن ارزش افزوده اقتصادی با ۵۰ درصد و سود عملیاتی پس از کسر مالیات با ۴۹ درصد قرار داشتند.

در تحقیقات داخلی که در این زمینه می‌توان یافت باید به تحقیق فتح‌الهی در سال ۸۲ تحت عنوان "بررسی رابطه بین ارزش افزوده اقتصادی و بازدهی واقعی سهام شرکت‌های گروه وسائط نقلیه در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیق ایزدی نیا در سال ۸۳ تحت عنوان "ارزشیابی واحدهای تجاری با استفاده از مدل‌های ارزش افزوده اقتصادی و جریان‌های آزاد نقدی و تعیین شکاف قیمت و ارزش سهام"، تحقیق بوستانی در سال ۸۴ تحت عنوان "رابطه بین P/E و بازدهی سهام با ارزش افزوده اقتصادی در بورس اوراق بهادار تهران" و تحقیق نظری مرندي در سال ۸۴ تحت عنوان "بررسی رابطه سود خالص حسابداری و ارزش افزوده اقتصادی با ارزش افزوده بازار بورس اوراق بهادار تهران" اشاره کرد.

نتایج حاصل از تحقیقات داخلی پیرامون این مساله نشان می‌دهد که ارزش افزوده اقتصادی معیاری ضعیف و ناکارآمد جهت شناسایی ارزش ایجاد بازار و فاقد رابطه معنی‌دار با بازده سهام می‌باشد و سود خالص حسابداری معیاری کارآمد تر است.

علت این که به کارگیری مدل ارزش افزوده اقتصادی در بورس اوراق بهادار تهران ناموفق بوده و نتایج حاصل از آن را کم‌رنگ می‌کند، عدم کارایی بازار است. عدم کارایی بورس اوراق بهادار تهران بدین معنی است که عامل هزینه یا در تصمیمات سرمایه‌گذاران وارد نمی‌شود و یا اگر در نظر گرفته شود این امر به طور ناقص صورت می‌پذیرد. به عبارت دقیق‌تر، مجموعه بازار نمی‌تواند به درستی ریسک سهام مختلف را شناسایی و اندازه‌گیری کرده و بر مبنای آن صرف بازده مورد انتظار خود را تعیین کند. و در نهایت بر این اساس، قیمت‌گذاری صحیحی در ارتباط با سهام انجام دهند.

## بی‌نوشت

- 1- Economic Value Added (EVA)
- 2- Income Smoothing
- 3- Net Present Value (NPV)
- 4- Cash Value Added (CVA)
- 5- Shareholders Value Added (SVA)
- 6- Cash Flow Return of Investment (CFROI)

## منابع و مآخذ

1. Stewart. G. Bennet, (1991) "The Quest for Value". Harper Collins Publishing.
2. Stewart . G. Bennet, (2004), "Economic Value Added".
3. Zechhauser. Pound, ( 1999), "Asymmetric Information". Corporate Finance & Investment.
۴. جهانخانی علی و اصغر سجادی (۱۳۷۳) کاربرد مفهوم ارزش افزوده اقتصادی در تصمیمات مالی، دانشگاه تهران، فصل‌نامه تحقیقات مالی، شماره ۵ و ۶ زمستان و بهار.
۵. ایزدی‌نیا ناصر، (۱۳۸۲) ارزشیابی واحدهای تجاری با استفاده از مدل‌های ارزش افزوده اقتصادی و جریان‌های آزاد نقدی و تعیین شکاف قیمت و ارزش سهام. دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی، پایان‌نامه دوره دکتری حسابداری.
۶. نظریه زهرا، (۱۳۷۹)، ارزیابی رابطه بین سود هر سهم و ارزش افزوده اقتصادی در شرکت‌های محصولات کانی غیر فلزی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۷۷-۷۲، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی، پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۷. برزیده فرخ، (۱۳۸۲)، بررسی رابطه بین رویکردهای مختلف در اندازه‌گیری عملکرد مالی شرکت‌ها. دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی، پایان‌نامه دوره دکتری حسابداری.
۸. رضایی غلامرضا، (۱۳۸۰)، "تأثیر وجود رابطه همبستگی بین بازده حقوق صاحبان سهام و ارزش افزوده اقتصادی در ارزیابی عملکرد شرکت‌های صنعت و سائط نقلیه بورس اوراق بهادار تهران". دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبایی، پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۹. فتح الهی افشین، (۱۳۸۲)، بررسی رابطه بین ارزش افزوده اقتصادی و بازدهی سهام شرکت‌های خودرویی بورس اوراق بهادار تهران، دانشگاه تهران، پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۱۰. نظری مرتدی علی، (۱۳۸۴)، ارتباط ارزش افزوده اقتصادی با ارزش افزوده بازار و سود حسابداری. دانشکده علوم اداری دانشگاه شهیدبهشتی، پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۱۱. بوستانی حسن، (۱۳۸۴)، بررسی رابطه P/E و بازدهی سهام با ارزش افزوده اقتصادی در بورس اوراق بهادار تهران. دانشکده علوم اداری دانشگاه شهیدبهشتی، پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.
۱۲. صوفیانی اعظم، (۱۳۸۴)، بررسی ارتباط ساختار سرمایه و ارزش افزوده اقتصادی. دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، پایان‌نامه دوره کارشناسی ارشد حسابداری.

صرف ریسک تجاری + صرف ریسک مالی + نرخ بهره = بازده مورد انتظار  
از آنجایی که

$$\text{نرخ بازده واقعی} + \text{نرخ تورم} = \text{نرخ بهره}$$

پس داریم:

= بازده مورد انتظار

صرف ریسک تجاری + صرف ریسک مالی + نرخ بازده واقعی + نرخ تورم  
شرایط تورمی در بازار سهام به رشد قیمت‌ها و به تبع آن بازده سهام منجر شده که بخشی از آن غیر واقعی است. از طرف دیگر با توجه به فرض تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی، شرایط تورمی تأثیری در بازده واقعی آنها ایجاد نکرده است. به طور کلی هر چند که در مباحث نظری بین ارزش بازار و بازده سهام با ارزش افزوده اقتصادی رابطه‌ای مستقیم وجود دارد اما به دلیل عدم کارایی بازار بورس اوراق بهادار تهران و متنوع بودن عوامل تأثیرگذار بر شکل‌گیری قیمت سهام خلاف این رابطه وجود دارد.

## نتایج

چنانچه در بازار سرمایه ایران، ضمن فرایند گزارشگری حسابداری تعهدی، به فرایند گزارشگری در جهت تامین نیازهای اطلاعاتی جامعه سهامداران بورس اوراق بهادار توجه ویژه‌ای شود و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران ملزم به ارائه گزارش سالانه ارزش افزوده اقتصادی می‌شوند و اطلاعاتی درخصوص هزینه سرمایه و نرخ بازده سرمایه خود را ارائه نمایند و در این رابطه توسط سازمان بورس مقررات و الزاماتی در خصوص افشا وضع شود، انتظار می‌رود با این اقدامات، کارایی اطلاعات بازار سرمایه بهبود یابد.

از سوی دیگر، از آنجا که یکی از دلایل عمده ناکارآمدی معیار ارزش افزوده اقتصادی، عدم کارایی بازار است. لذا توصیه می‌شود دستگاه‌ها و سازمان‌های مرتبط با بورس اوراق بهادار تهران به نهادینه کردن مباحث نظری و علمی در تصمیمات سرمایه‌گذاری اهتمام ورزند. این امر می‌تواند از طریق فراهم کردن امکانات و دوره‌های آموزشی، تخصصی و منحصر کردن فعالیت‌های مشاوره‌ای بازار به افراد ذیصلاح و دانش آموخته، افزایش نهادها و موسسات تحقیقاتی و مطالعاتی صورت پذیرد.

جدول ۱- قانون گزارش‌های سالانه

چارچوب

تمام واحدهای تجاری را تحت پوشش قرار می‌دهد.

ویژگی‌های مهم

- بر مبنای رهنمود چهارم و هفتم اتحادیه اروپا است.
- گزارش‌ها باید بر مبنای رویه حسابداری نیکو بوده و تصویری درست و منصفانه ارائه کند.
- تحت‌الشعاع قرار دادن "درست و منصفانه" مجاز نیست.
- شامل ۷ اصل بنیادین است که اصل احتیاط (مصلحت‌اندیشی) مهم‌ترین آن است.
- قواعد ارزش‌گذاری و ارزشیابی در آن بیان شده است.
- اشکال ترانزنامه و صورت سود و زیان با جزییات در آن تشریح شده است.
- بخش مربوط به حسابداری گروه به قانون حسابداری قبلی نیز تسری می‌یابد.

جدول ۲- توسعه تاریخی قانون شرکت‌ها و حسابداری سوئد

قانون گزارش‌های سالانه

- قانون اولیه مربوط در سال ۱۹۲۹ منتشر شد که تاکید این قانون بر حفاظت از منافع بستانکاران بود و تنها الزام قانونی آن انتشار یک ترانزنامه بود.
- قانون تجدید نظر شده در سال ۱۹۷۶ به تصویب رسید. منافع و علائق دیگران (غیر از بستانکاران) برای اولین بار مورد توجه قرار گرفت در این قانون نیز تاکید هنوز بر حمایت و حفاظت از منافع بستانکاران با توجه بر اصل احتیاط (مصلحت‌اندیشی) بود صورت سود و زیان نیز الزامی گردید.
- قانون فعلی در سال ۱۹۹۵ تصویب شد. این قانون از سال مالی ژانویه ۱۹۹۷ الزامی گردیده و بر پایه رهنمودهای شماره ۴ و ۷ کمیسیون اروپا می‌باشد.

قانون شرکت‌ها

- قانون اولیه در سال ۱۸۴۸ تصویب شد. الزام اولیه قانون این بود که ایجاد و تاسیس یک شرکت با مسئولیت محدود باید به تصویب و اجازه دولت برسد.
- قوانین جدیدی در سال‌های ۱۸۹۵ و ۱۹۱۰ تصویب شد. این قوانین حاوی تشریح چگونگی مسئولیت مدیران و الزامات حسابرسی مربوط به شرکت‌های با مسئولیت محدود بود.
- قانون ۱۹۳۲ به شدت تحت تاثیر سقوط بازار کروگر بود. این قانون مسئولیت مدیران را افزایش داد و یک الزام قانونی جدید، یعنی تهیه ترانزنامه گروه (تلفیقی) به همراه داشت. با این حال الزامی بر انتشار عمومی این ترانزنامه نبود.
- قانون شرکت‌ها در سال ۱۹۷۵ مورد تجدیدنظر و بازنگری قرار گرفت. تغییرات عمده، الزام این موضوع بود که ترانزنامه تلفیقی باید برای عموم منتشر شود و هیچ الزامی برای انتشار عمومی صورت سود و زیان تلفیقی وجود نداشت.
- تجدید نظر بعدی در سال ۱۹۹۵ انجام شد. زمانی که بسیاری از الزامات حسابداری تحت قانون حسابداری منتشر شد.

قانون حسابداری

- در سال ۱۹۹۵ الزامات حسابداری از قانون شرکت‌ها تفکیک گردید و تحت این عنوان طبقه‌بندی جداگانه‌ای، از اقلام به صورت مستقل منتشر گردید.

نمونه گزارش حسابرسی

به مجمع عمومی سهامداران شرکت .....

شماره ثبت شرکت: .....

ما شرکت اصلی و صورت‌های مالی تلفیقی، گزارش‌ها و مدارک اداری هیات مدیره و مدیرعامل شرکت ..... را برای سال مالی منتهی به تاریخ X مورد حسابرسی قرار دادیم. مسئولیت ما اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی بر مبنای حسابرسی انجام شده می‌باشد. این حسابرسی طبق استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی سوئد انجام شده است. این استانداردها ایجاب می‌کند که حسابرسی را چنان برنامه‌ریزی و اجرا نمائیم که از نبودن تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی اطمینان معقول به دست آید. حسابرسی شامل رسیدگی نمونه‌ای به شواهد پشتوانه منابع و اطلاعات افشاء شده در صورت‌های مالی می‌باشد. حسابرسی هم چنین شامل ارزیابی اصول حسابداری استفاده شده و کاربرد آنها توسط هیات مدیره و مدیرعامل و ارزیابی کلی از نحوه ارائه اطلاعات در صورت‌های مالی است. ما، تصمیمات اعمال شده و وضعیت شرکت را به منظور تعیین بدهی‌های احتمالی از طریق اعضای هیات مدیره و مدیرعامل یا طریق دیگر و تخطی آنها از قانون شرکت‌ها، قانون گزارش‌های سالانه یا اساسنامه شرکت آزمون کردیم. ما بر این باوریم که رسیدگی‌های ما مبنایی منطقی برای اظهار نظر فراهم می‌کند.

به نظر ما، صورت‌های مالی شرکت اصلی و تلفیقی بر طبق قانون گزارش‌های سالانه تهیه شده است و به تبع موارد زیر را توصیه

می‌کنیم:

(توصیه‌ها)

تاریخ

نام

آنچه که باید به آن اشاره کرد آن است که شرکت‌های خارجی زیادی در بازار استکهلم حضور ندارند. بزرگ‌ترین این شرکت‌ها، شرکت فنلاندی "نوکیا" می‌باشد. سهام ۳۱ شرکت سوئدی در بازارهای بورس سهام خارجی معامله می‌شود که اغلب آنها در بورس لندن می‌باشند. (اریکسون، استرا، اس. کا. اف. و ولو).

حسابرسی

در سوئد حرفه حسابرسی مشتمل بر دو گروه است: حسابداران رسمی و حسابداران مجاز. تقریباً ۲۰۰۰ عضو در هر یک از سازمان‌های حرفه‌ای یاد شده یعنی موسسه حسابداران رسمی و جامعه حسابداران وجود دارند.

ادامه در صفحه ۶۶

بورس اوراق بهادار در سوئد

بازار اوراق بهادار در سوئد در ابتدا متشکل از بورس سهام استکهلم بود که به دو بازار تجارت سهام و بازار اوراق مشتقه (OM) به صورتی متمایز، تقسیم می‌شد. قبل از ۱۹۹۸ دو بورس یاد شده با هم ادغام شدند و یک بورس سهام و اوراق مشتقه را به وجود آوردند که امروزه آن را به نام "بورس سهام استکهلم" می‌شناسند. علاوه بر بورس استکهلم، تعدادی بازار خیلی کوچک وجود دارد که در آنها سهامداران محلی با هم معاملات انجام می‌دهند. تا ۳۱ دسامبر ۱۹۹۷، ۱۰۰ شرکت در بورس استکهلم پذیرفته شده بود. گردش مبادلات بورس سهام استکهلم در دهه ۹۰ به صورتی باور نکردنی (با توجه به حذف مالیات خرید و فروش) بالا رفت.

فهرستی از حساب‌های انعطاف‌پذیرتر که مطابقت بهتری با شرکت‌های کوچک‌تر داشته باشد، بیشتر شد. در سسسال ۱۹۷۶ BAS-Plan برای برآورده ساختن چنین درخواست‌هایی منتشر شد. این فهرست تقریباً توسط همه شرکت‌ها مورد استفاده قرار گرفت و هنوز هم تمام شرکت‌ها برای گزارشگری به سازمان مالیاتی سوئد باید از این فهرست استفاده کنند. طبق این فهرست ۱۴۰ قلم از حساب‌ها، باید افشاء شود.

در سوئد ترازنامه بر مبنای کاهش نقدینگی (همانند انگلستان) تنظیم و ارائه می‌شود. توضیح اینکه شکل ترازنامه و صورت سود و زیان طبق قانون گزارش‌های سالانه مشخص شده است.



انجمن حسابداران خبره ایران



اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران

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

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه مدت و بلندمدت:

کد دوره	نام دوره	مدت دوره	شهریه /ریال	پیش‌نیاز
۴۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۷۰۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۴۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۱
۴۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۴۰۵
۴۰۷	حسابداری مدیریت	۲۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۲۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۹	حسابداری تلفیقی	۲۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۰	حسابرسی داخلی و عملیاتی	۲۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیاتهای مستقیم	۲۵ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۲۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۲ سال سابقه مدیریت
۴۱۴	مدیریت سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار و مهندسی مالی	۲۰ ساعت	۱,۷۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستمهای حسابداری	۲۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۲۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۸	صورت جریان وجوه نقد	۱۸ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۹	تهیه و ارائه صورت‌های مالی (استانداردهای حسابداری ۲۰۱، ۶ و ۱۴)	۲۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۲۰	استفاده از نرم‌افزارهای حسابداری	۵۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۵۰۱	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۳,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره تکمیلی و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۳,۵۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۶۰۱	حسابداری مالی به زبان انگلیسی	۶۰ ساعت	۱,۲۵۰,۰۰۰	حداقل لیسانس مرتبط

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 ۸۸۸۱۰۵۳۵-۸۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۸۲۸۷۸۷

سایر شماره‌ها: ۰۲۱-۸۸۸۲۹۶۵۴

# راهنمای تدوین مقالات

- از کلیه علاقه‌مندان و نویسندگان گرامی که مقالات خود را جهت چاپ در این مجله ارسال می‌دارند تقاضا می‌شود به نکات زیر توجه فرمایند:
- ۱- **عنوان، نام و نشانی:** صفحه اول مقاله اختصاص داده شود به ذکر عنوان فارسی و انگلیسی مقاله - نام نویسنده یا نویسندگان، عنوان شغلی یا علمی، صفحه دوم با عنوان و چکیده‌ای از مقاله آغاز گردد.
  - ۲- **چکیده:** چکیده در ۱۰۰ تا ۱۵۰ کلمه و بلافاصله بعد از عنوان مقاله و در صفحه‌ای مجزا تایپ شود. چکیده باید حاوی بیان مختصری از هدف، یافته‌ها و نتیجه‌گیری باشد. (ارسال چکیده به زبان فارسی و انگلیسی الزامی است).
  - ۳- **کلید واژه‌ها:** در صورتی که در مقاله از اصطلاحات و واژه‌های خاص استفاده شده باید بلافاصله بعد از چکیده مقاله قرار گیرد. متن مقاله باید با بخشی تحت عنوان مقدمه آغاز گردد. مقدمه اصولاً باید جزئیات بیشتری درباره هدف، انگیزه، روش و یافته‌ها در اختیار گذارد. چکیده و مقدمه باید حتی‌المقدور از لحاظ فنی پیچیده نباشد.
  - ۴- **جدول، نمودارها و شکل‌ها:** نویسنده باید به موارد زیر توجه نماید:
    - هر جدول یا نمودار باید در صفحه‌ای جداگانه و در انتهای مقاله قرار گرفته و دارای شماره الفبایی و عنوان دقیق محتوای آن باشد.
    - عطف هر نمودار باید در متن مقاله آمده باشد.
    - نمودار باید به طور منطقی و بدون نیاز به رجوع به متن قابل درک و تفسیر باشد.
    - مندرجات جدول‌ها باید روشن و آشکار بوده و شماره‌گذاری جدول‌ها نیز به ترتیبی باشد که در متن می‌آید.
  - ۵- **مستندسازی:** برای استناد به کار دیگران باید از سیستم "مولف - تاریخ" که به فهرست کارهای دیگران (ماخذ) عطف می‌گردد، استفاده شود. نویسندگان در این فهرست باید شماره صفحات مورد استفاده از هر ماخذ را ذکر نمایند.
    - در متن به کارهای دیگران اینگونه استناد می‌شود: نام، نام خانوادگی و تاریخ در داخل پرانتز، برای مثال (حسینی، ۱۳۸۱) با دو نویسنده (حسینی و حسینی ۱۳۸۱)، با بیش از دو نویسنده (حسینی و دیگران ۱۳۸۱)، استناد به بیش از یک منبع توأم در یک عطف (حسینی ۱۳۸۱، حسینی ۱۳۸۲)، استناد به دو کار یا بیشتر یک نویسنده (حسینی ۱۳۸۱ و ۱۳۷۹).
    - هنگامی که فهرست ماخذ شامل پیش از یک کار از یک نویسنده در همان سال باشد، پسوند الفبایی در ادامه تاریخ درج می‌گردد. برای مثال (حسینی ۱۳۸۱ الف).
  - ۶- **شکل مقاله:** جهت ویراستاری احتمالی و درج نظرات داور در حاشیه صفحه مقاله باید روی کاغذ A4 و در یک سمت آن و به طور یک خط در میان با برنامه Zarnegar یا Word تایپ شود. صفحات مقاله به ترتیب شماره‌گذاری شود. **فلاپی یا لوح فشرده مقاله حتماً باید ضمیمه مقاله ارسال شود.**
  - ۷- **فهرست منابع و ماخذ:** هر مقاله‌ای شامل فهرستی از ماخذ کارهای استناد شده می‌باشد. هر قلم این فهرست باید شامل تمامی اطلاعات لازم برای شناسایی آن کار تحقیقی باشد. در سیستم نام خانوادگی، تاریخ، چارچوب زیر پیشنهاد می‌گردد:
    - ماخذ را به ترتیب حروف الفبایی در رابطه با نام خانوادگی اولین نویسنده (بانهاد ماخذ شده) تنظیم کنید.
    - تاریخ انتشار باید بلافاصله بعد از نام و نام خانوادگی نویسنده قرار گیرد.
    - کارهای چندگانه توسط همان نویسنده در همان سال بوسیله حروف الفبایی بعد از تاریخ تفکیک شوند.
    - برای کتاب: نام نویسنده، نام کتاب، نام مترجم، محل نشر، ناشر، تاریخ انتشار، شماره صفحه.
    - برای مقاله: نام نویسنده، "عنوان مقاله"، نام نشریه، دوره، شماره مجله، شماره صفحه.
  - ۸- **پانویس‌ها:** پانویس‌ها نباید برای استنادسازی مورد استفاده قرار گیرند. پانویس‌ها باید تنها برای بسط و تکرار اطلاعات مفیدی که اگر در خود متن ذکر گردد ممکن است به تداوم مطلب خدشه وارد سازد، مورد استفاده قرار گیرد. کلیه پانویس‌ها در انتهای مقاله بترتیب استفاده در متن و قبل از فهرست منابع و ماخذ درج شود.
  - ۹- **ارسال مقالات:** مقالاتی که در حال حاضر توسط مجلات یا ناشرین دیگر در دست بررسی می‌باشد نباید ارسال گردد.
    - نویسنده مقاله باید یک نسخه از مقاله ارسالی را نزد خود نگه دارد زیرا مقالاتی که جهت چاپ مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد عودت نخواهد شد.
    - مقالات پس از بررسی در صورت تأیید هیات تحریریه به چاپ خواهد رسید.
    - درج مقالات در مجله به معنی تأیید محتوای آن توسط هیات تحریریه نبوده، لذا نویسنده شخصاً مسئول بیان نظرات خود در مقاله می‌باشد.
    - مقالاتی که به صورت ترجمه می‌باشد، ارسال‌کنندگان ترجمه مقالات باید ضمن نشانی کامل منبع مورد استفاده یک نسخه از اصل مقاله را ارسال دارند.

- مجله در حذف و یا اصلاح مقالات رسیده آزاد است.

۱۰- ارسال مقاله: نسخه اصلی مقالات باید به نشانی زیر ارسال شود:

تهران - خیابان استادنجات‌الهی - شماره ۱۵۲ - انجمن حسابداران خبره ایران یا صندوق پستی ۱۵۸۱۵/۳۶۹۱

## نقش هیات مدیره در حاکمیت شرکتی

پیشنهادی اعضای موظف و غیرموظف (غیراجرایی) هیات مدیره در قانون جامع (۱۹۹۸) نسبت به تعداد توصیه شده در قانون کدبری تغییری نداشته است. در هر دو قانون تاکید شده که تعداد مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، نباید کمتر از یک سوم تعداد اعضای هیات مدیره باشد. در حقیقت به نظر می‌رسد که پیشنهادهای انجام شده در گزارش همپل، مبنی بر تاکید بیش از حد بر نقش نظارتی مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، گمراه کننده بوده؛ زیرا در خود گزارش، به مطلب زیر اشاره شده است:

یک اثر جانبی و غیرارادی تاکید بیش از حد بر نقش نظارتی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) بوده است.

(گزارش همپل، ۱۹۹۸، ص ۲۵، بند ۷-۳)

در چنین مواردی مانند انرون، خطر وجود گروهی از مدیران غیرموظف (غیراجرایی) ناکارا و غیرمؤثر، به همراه مشکلات حاد ناشی از مصالحه استقلال آنان به دلیل وجود تضاد منافع، بیش از پیش مورد تاکید قرار گرفته است.

در آوریل ۲۰۰۲، پاتریشیا هیویت<sup>۲۵</sup> و گوردون براون<sup>۲۶</sup>، وزیرای کشور و خزانه داری انگلستان؛ به درک هیگز<sup>۲۷</sup> ماموریت دادند تا پس از انجام بررسی‌های لازم، گزارشی را در مورد نقش و وظایف مدیران مستقل، تهیه کند.

گزارش مذکور در واقع معادل انگلیسی قانون سربنیز آکسلی (۲۰۰۲) به شمار می‌آید که در ایالات متحده و در واکنش به مسائل و مشکلات پیش آمده در رابطه با ماجرای فروپاشی انرون، به تصویب رسیده بود. متن پیشنهادی در ژوئن ۲۰۰۲ انتشار یافت و از اشخاص ذی‌علاقه (مانند بورس اوراق بهادار، سرمایه‌گذاران نهادی بزرگ<sup>۲۸</sup> و انجمن مدیران<sup>۲۹</sup>) خواسته شد تا نظر خود را راجع به آن اعلام دارند. ماموریت کمیته هیگز در متن پیشنهادی، بیان می‌کرد که هدف از بررسی‌های انجام شده، پی‌جویی مختصر و مستقلی درباره نقش، وظایف و اثربخشی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در انگلستان است. علاوه بر این، در متن پیشنهادی تصریح شده بود که از دیدگاه عملکرد بهره‌وری در انگلستان، تقویت روزافزون سطح کیفی و نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) شرکت‌ها، بسیار مطلوب به نظر می‌رسد. از این گذشته، اهداف تعیین شده برای کمیته، مشخص می‌کرد که بررسی‌های هیگز، باید شامل موارد زیر باشد:

● فراهم ساختن اطلاعاتی درباره تعداد، مشخصات و نحوه انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی) و چگونگی استخدام تعداد بیشتری از افراد لایق و شایسته، به منظور

سپردن مسئولیت مذکور به آنان؛

● تعیین محدوده‌ای که مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، در عمل "استقلال" خود را در چارچوب آن حفظ می‌کنند؛

● مشخص کردن میزان اثربخشی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انگلستان؛

● ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) (یعنی روابط واقعی و احتمالی آنان با سرمایه‌گذاران نهادی)؛

● مطالعه مباحث و مسائل متعدد مطرح شده در زمینه حقوق و مزایای مدیران غیرموظف (غیراجرایی)؛ و

● مهم‌تر از همه، ارائه توصیه‌هایی برای بهبود سطح کیفی، استقلال و اثربخشی مدیران غیرموظف (غیراجرایی).

بالاخره، در متن پیشنهادی بیان شده بود که گزارش هیگز باید:

● برداشت صحیحی از وضعیت فعلی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) به دست آورد و آن را منتشر سازد؛

● نقش هدایت‌کننده‌ای در مباحث مربوط به مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، ایفا نماید؛ و

● پیشنهادهای مناسبی برای دولت و سایر اشخاص مربوط، ارائه کند.

با توجه به رویکرد معمول انگلیسی‌ها در انجام اصلاحات مربوط به حوزه حاکمیت شرکتی و مطالعه متن پیشنهادی هیگز، چنین برمی‌آید که دولت انگلستان قصد داشته در زمینه مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، یک محیط داوطلبانه ایجاد و از وضع مقررات و قانونگذاری، اجتناب کند. دولت به این نتیجه رسیده بود که به شخص سرشناسی نیاز دارد که بتواند یک ارزیابی مستقل از نقش فعلی و اثربخشی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، به عمل آورد. توصیف اکونومیست از فرد برگزیده شده برای انجام این کار، سرگرم‌کننده و هیجان‌انگیز است:

درک هیگز به استثنای آن نکته که از خوانندگان پر و پا قرص روزنامه چیگرای گاردین<sup>۳۰</sup> به‌شمار می‌آید، یکی از نمایندگان طبقه نخبه شهر لندن محسوب می‌شود. وی به عنوان معامله‌گری زیرک در بانک سرمایه‌گذاری واربورگ<sup>۳۱</sup>، همراهی دلنشین در میهمانی‌های شام و شخصی که دستش به دهانش می‌رسد . . . از آن دسته افرادی است که دولت‌های انگلستان، آنان را سال‌ها در

## نمایشگر ۱- آموزش مدیران غیرموظف (غیراجرایی)

دانشکده‌های مدیریت کرنفیلد<sup>۳۲</sup> و هنلی<sup>۳۳</sup>، برای مدیران غیرموظف (غیراجرایی) دوره‌های آموزشی برگزار می‌کنند. این در حالی است که به رغم تاکید گزارش هیگز بر لزوم توجه بیشتر به آموزش مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، دانشکده‌های مذکور با کمبود دانشجوی مواجه هستند. در واقع، دانشکده کرنفیلد سمینار آموزشی دو روزه خود را تحت عنوان "مسئولیت‌های مدیران غیرموظف (غیراجرایی)"، به دلیل به حد نصاب نرسیدن متقاضیان تاکنون سه بار به تعویق انداخته است. دانشکده هنلی نیز به دلایل مشابه، دوره مشابهی را برگزار نکرده است. یکی از دلایل وقوع چنین رویدادهایی، قطعاً این است که اعضای هیات مدیره، احساس می‌کنند مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، نیازی به آموزش ندارند؛ زیرا آنان برای شغل مورد نظر، دارای آمادگی کامل و تجربه کافی هستند. بنابراین، اجبار آنان به گذراندن دوره‌های آموزشی و رفتن به کلاس‌های مربوط، موجب اتلاف وقت شده و آنها را از اهداف اصلی خود یعنی خدمت در هیات مدیره، دور می‌سازد. چنین طرز برخوردی، حاکی از غرور و خودبینی است. مگر هر فرد تا چه اندازه می‌تواند ادعا کند که همه چیز را در مورد کاری که انجام می‌دهد، می‌داند؟ همیشه مطالب جدیدتر و بیشتری برای آموختن وجود دارد. یافته‌های برخی از پژوهش‌ها موجب شده است تا عده‌ای به این نتیجه برسند که شیوه انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، آخرین بازمانده از دوران غیرحرفه‌ای‌گری در حوزه مدیریت بریتانیا محسوب می‌شود (میتلند<sup>۳۴</sup> ۲۰۰۳). چنین روشی، امروزه در بیشتر رشته‌های تجاری، به تاریخ پیوسته است؛ زیرا اکنون مدیریت عالی شرکت‌ها، در پی آموزش‌های بهتری نسبت به گذشته است. مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، بیش از هر فرد دیگری در عالم تجارت که دارای چنین نقش مهم و پر مسئولیتی است؛ برای گذراندن دوره‌های آموزشی لازم، نیاز به تشویق دارند. آنچه که مسلم است، یکی دیگر از توصیه‌های هیگز در مورد ارتقای سطح کیفی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) تا فراهم شدن زمینه لازم برای برگزاری دوره‌های آموزشی و ترغیب این مدیران به شرکت در دوره‌های مذکور، عملی نخواهد شد.

## سن و جنس مدیران آنها؛

● تحقیقی درباره ۶۰۵ تن از مدیران موظف، مدیران غیرموظف (غیراجرایی) و روسای هیات مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انگلستان که توسط سازمان ملی نظرسنجی<sup>۳۶</sup> و در آگوست ۲۰۰۲ انجام شده بود؛ و

● مصاحبه با ۴۰ تن از مدیران شرکت‌های برتر پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که توسط پژوهشگران دانشگاهی و به صورت میدانی اجرا شده بود.

اولین و مهم‌ترین توصیه مطرح شده در گزارش هیگز، این بود که باید نیمی از اعضای هیات مدیره شرکت، متشکل از مدیران مستقل غیرموظف (غیراجرایی) باشند. این پیشنهاد، پیشرفت قابل توجهی نسبت به موارد مطرح شده در قوانین قبلی به شمار می‌آید و همچنین، با اظهار نظر گزارش همپل مبنی بر "تاکید بیش از حد" بر نقش نظارتی مدیران غیرموظف (غیراجرایی)؛ در تضاد بود. او اعتقاد داشت که برای کسب اطمینان از کارایی عملکرد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در اجرای نقشی که برعهده دارند، باید پشتیبانی کاملی از آنان به عمل آید و دوره‌های آموزشی

مشاغل سطوح پایین‌تر پنهان می‌سازند و سپس برای جلوگیری از بروز بحران‌های سیاسی به هنگام بررسی برخی از پیشنهادها حساس، هدایت کمیته‌های مربوط را به آنان واگذار می‌کنند. . . همان گونه که حدس زده می‌شد، این هفته هیات وزیران نگرانی خود را در این مورد ابراز کرده است. [هیگز] نتوانسته است در مواجهه با مسائل، از خود قاطعیت نشان دهد. در واقع، اگر آنان چیز دیگری را انتظار می‌کشیدند، جای تعجب داشت.

(اکونومیست، ۳۱ اکتبر ۲۰۰۲)

البته گزارش‌هایی هیگز در ۲۰ ژانویه ۲۰۰۳ منتشر شد و برخلاف انتظار و اظهارنظرهای مربوط به آن، حاوی پیشنهادهایی کاملاً "قاطع و اساسی" بود. متن کامل گزارش مذکور را می‌توان در پایگاه اینترنتی وزارت تجارت و صنایع<sup>۳۵</sup> انگلستان مشاهده کرد. بررسی‌های هیگز، براساس یک پژوهش اصلی انجام شده بود. پژوهش مذکور، از سه بخش زیر تشکیل می‌شد:

● داده‌هایی در مورد اندازه، ترکیب و اعضای هیات مدیره و کمیته‌های مرتبط، برای ۲۲۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انگلستان، به علاوه اطلاعاتی در مورد



## نمایشگر ۲- واکنش‌های اولیه به گزارش هیگز

گزارش هیگز در ژانویه ۲۰۰۲ انتشار یافت. هیگز از طرف دولت دعوت شده بود تا بررسی‌هایی را در مورد نقش و اثربخشی مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، در نظام حاکمیت شرکتی انگلستان انجام دهد. از دیدگاه تئوری نمایندگی، وظیفه مدیران غیرموظف (غیراجرایی) از نظارت بر مدیران شرکت، به منظور ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی آنان در برابر سهامداران شرکت و همسو سازی منافع این دو گروه است.

## واکنش شرکت‌ها

شرکت‌ها در واکنشی سریع، ضمن اعلام صریح مخالفت خود؛ ادعا کردند که پیشنهادهای هیگز در مورد ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، به عنوان تعدی به عملیات شرکت تلقی می‌شود. نظرسنجی به عمل آمده از مدیران ۳۰ شرکت برتر پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، بلافاصله پس از انتشار گزارش هیگز، نشان داد که آنان اعتقاد دارند برخی از توصیه‌های انجام شده در گزارش مذکور، ممکن است موجب ایجاد تفرقه در هیات مدیره و پیامدهای مخربی شود (تسل، ۲۱ ژانویه ۲۰۰۲). در این میان، چالش برانگیزترین پیشنهاد گزارش هیگز، تعیین یک مدیر ارشد مستقل، به عنوان پشتیبان منافع سهامداران بود؛ یعنی مدیر غیرموظفی (غیراجرایی) که دوست سهامداران محسوب می‌شده و باید در کلیه جلسات مدیران با سرمایه‌گذاران نهادی شرکت، حضور پیدا می‌کرد. هیگز اعتقاد داشت که مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، باید در قبال مسائل سهامداران فعال‌تر عمل کنند و نقش نظارتی خود را از طریق برقراری روابط نزدیک‌تر با سهامداران بزرگ، تقویت نمایند. ترس از تفرقه‌انگیزی این پیشنهاد که نشانه طرز تفکر مدیران شرکت محسوب می‌شد، دقیقاً همان چیزی بود که هیگز، می‌خواست آن را تغییر دهد. مقاومت در برابر چنین پیشنهادهایی، بیانگر همسو نبودن آرای مدیران و سهامداران، در کانون تصمیم‌گیری شرکت است و یکی از مشکلات نمایندگی محسوب می‌شود. اگر حضور پررنگ‌تر سهامداران، تفرقه‌انگیز به نظر می‌رسد؛ این امر نشانه آن است که هنوز اهداف مدیریت، در راستای اهداف سهامداران قرار نگرفته و از آن دور است.

توصیه دیگر هیگز نیز مبنی بر سپردن ریاست کمیته انتخاب مدیران به یک مدیر ارشد مستقل، به جای رئیس هیات مدیره شرکت؛ موجب ابران مخالفت‌های شدیدی از سوی شرکت‌ها شد. پیشنهاد اخیر، در واقع ابزار نظارتی نوینی را در اختیار قرار می‌داد تا در انتخابات به جای رابطه سالاری، شایسته سالاری حاکم شود. از سوی دیگر، نمایندگان کنفدراسیون صنایع بریتانیا و انجمن مدیران نیز نگرانی خود را از تفرقه‌انگیز بودن توصیه مزبور و پیشنهادهای دیگر، ابراز داشتند. این در حالی بود که اگر شرکت‌ها واقعا در کسب و کار خود با مشکلات نمایندگی مواجه نمی‌شدند، بعید بود دست به چنین واکنش‌های تندی بزنند.

یکی دیگر از پیشنهادهای هیگز نیز آن بود که شرکت‌های بزرگ پذیرفته شده در بورس، نباید مدیران عامل بازنشسته خود را به عنوان رئیس هیات مدیره منصوب کنند؛ زیرا این کار باعث می‌شد تا هیات مدیره، دچار نوعی احساس خودارضایی شود. شرکت‌ها معمولاً این توصیه را به کار نبستند و نمونه بارز آن، شرکت جان سینزبری<sup>۳۷</sup> بود که با انتخاب سر پیتر دیویس<sup>۳۸</sup> به عنوان رئیس هیات مدیره در مارس ۲۰۰۲، در عمل اعتنایی به پیشنهاد مذکور نکرد (فلاناکان<sup>۳۹</sup>، ۲۰۰۲). این در حالی بود که مدیر شرکت مانیفست<sup>۴۰</sup> سهامدار عمده شرکت نیز، اعتقاد داشت که حذف سر پیتر همزمان با بازنشستگی رئیس هیات مدیره، ممکن است موجب ایجاد بی‌ثباتی زیادی در شرکت شود. این اظهار نظر بدین معنا بود که در مورد این توصیه هیگز، حتی سهامداران نهادی نیز از وی پشتیبانی نمی‌کردند (تسل و ویل<sup>۴۱</sup>، ۲۰۰۲). از سوی دیگر، در نزد مطبوعات نیز این شک و شبیه وجود داشت که روسای هیات مدیره ۱۰۰ شرکت برتر که پیشنهادهای هیگز را مورد انتقاد قرار داده بودند، واقعا گزارش وی را نخوانده باشند (پلندر<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۲، ۱۶ مارس ۲۰۰۲). البته، می‌توان ادعا کرد که این نوع حس بی‌تفاوتی، نشانه‌ای از وجود مشکلات درونی در نظام حاکمیت شرکتی تلقی می‌شود.

## واکنش سرمایه‌گذاران نهادی

با کمال تعجب مشاهده شد که اعتراض‌کنندگان به پیشنهادهای هیگز، تنها شرکت‌ها نبودند. با وجود اینکه قصد وی، ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی شرکت‌ها در نزد سهامداران آنها بود؛ گروه اخیر نیز واکنش‌های تندی به توصیه‌های گزارش هیگز نشان داد. سرمایه‌گذاران نهادی، مراتب ناراضی خود را برای اولین بار در مارس ۲۰۰۲ و در خلال اجلاس انجمن ملی صندوق‌های بازنشستگی<sup>۴۳</sup> در ادینبورگ<sup>۴۴</sup>، اعلام کردند. مدیران و هیات امنای صندوق‌های بازنشستگی که نماینده بخش مهمی از جامعه سرمایه‌گذاران نهادی محسوب می‌شوند، در جلسه مذکور به مخالفت با آن پیشنهاد هیگز پرداختند که در آن مقرر شده بود، بیش از نیمی از اعضای هیات مدیره باید متشکل از مدیران مستقل و غیرموظف (غیراجرایی) باشد. در نهایت، بیش از ۴۰ درصد نمایندگان حاضر در اجلاس مزبور، علیه این توصیه هیگز رای دادند (تسل، ۲۰۰۲ الف ۱۳ مارس). رئیس یکی دیگر از گروه‌های سرمایه‌گذار بزرگ، یعنی انجمن بیمه گران بریتانیا<sup>۴۵</sup> نیز در اظهارات خود اعلام کرد که اصلاحات پیشنهادی گزارش هیگز برای تجدید نظر در قانون جامع، بدون کسب حمایت قاطع اکثریت؛ توصیه مطلوبی به شمار نمی‌آید. وی پس از این موضع‌گیری، سخنان خود را چنین ادامه داد که طرفداری از رویکرد اطاعت یا پاسخگویی<sup>۴۶</sup> در زمینه اصلاح نظام حاکمیت شرکتی، مبنای انعطاف‌ناپذیری را برای ایجاد تغییرات در شرکت‌ها به وجود آورده است و این مهم نیز بدون کسب حمایت قاطع اکثریت، راه به جایی نخواهد برد. شرکت‌ها یا باید اطاعت کنند یا اینکه هیچ کاری انجام ندهند! و این نکته‌ای بود که با نگرانی‌های هیگز، همخوانی داشت. حتی در اجلاس مذکور یک‌صد اعلام شد که شرکت‌ها یا باید اطاعت کنند یا اینکه قانون‌شکنی نمایند و یا اطاعت کنند و نزد مطبوعات رسوا شوند! (تسل، ۱۳ مارس ۲۰۰۲ ب).

آنچه مسلم است، شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران نهادی در واکنش‌های اولیه خود نسبت به توصیه‌های هیگز، دیدگاه‌های تند و گوناگونی را ارائه کرده‌اند که مباحث مطرح شده از لحاظ تعداد و سطح ناراضی‌های اعلام شده، قابل توجه است. ایجاد تغییرات کار ساده‌ای نیست و نابرده رنج، گنج میسر نمی‌شود. مسئولیت پاسخگویی تنها زمانی بهبود خواهد یافت که تغییر و تحولات لازم، صورت گرفته باشد.

## سیستم

### انبار و کنترل موجودی

- چندین انبار و محل استقرار
- کنترل دریافت کالا (کیفی و فنی)
- کنترل بچ و تاریخ انقضا
- کنترل ابزار و اقلام چند بار مصرف
- نقل و انتقال اطلاعات انبار فیزیکی
- صدور حواله بر اساس درخت محصول
- روشهای قیمت گذاری متعدد
- انجام عملیات انبارگردانی
- تحلیل ABC

طراحی مبتنی بر تحلیل مصرف



گرم انباری سی. اس. دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۳۸ ۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸

۸۸۸۲ ۶۵ ۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

بیشتری برای آنها ترتیب داده شود. از سوی دیگر، همان گونه که در نمایشگر شماره (۱) ملاحظه می شود؛ مدیران غیرموظف (غیراجرایی) معمولاً تمایل چندانی به شرکت در دوره های آموزشی از خود نشان نمی دهند.

بخش دیگری از گزارش هیگز، به بررسی روابط میان سهامداران اختصاص یافته و شامل توصیه هایی جامع و گسترده (و بحث برانگیز)، با تأکید بر مضمون زیر است: برقراری یک ارتباط مهم، ارزشمند و اجتناب ناپذیر با سهامداران؛ از وظایف مدیر غیرموظف (غیراجرایی) به شمار می آید.

(گزارش هیگز، ۲۰۰۳، ص ۶۷، بند ۱۵-۱)

جنبه اخیر گزارش هیگز، به احتمال زیاد موجب انجام پیشرفته ترین و سازنده ترین توصیه های ممکن شده؛ زیرا وی در این بخش، به ترغیب برقراری ارتباط میان دو ساز و کار اساسی نظام حاکمیت شرکتی، یعنی نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) و نقش سرمایه گذاران نهادی پرداخته است. چنین رابطه ای منجر به هم افزایی می شود؛ چون ابزار جدید نظارتی حاصل از ترکیب دو ساز و کار مذکور، نسبت به هر یک از آنها در زمانی توانمندتر است که به صورت جداگانه عمل می کردند. گزارش مذکور پیشنهاد می کند که مدیران (غیرموظف (غیراجرایی))، باید مسئولیت مستقیم مسائل مربوط به سهامداران را برعهده گیرند و به شکلی موثر، از حقوق آنها در سطح هیات مدیره دفاع کنند. توصیه دیگر گزارش هیگز برای مدیران ارشد غیرموظف (غیراجرایی) مذکور، آن است که این مدیران، باید جلسات منظمی را با سهامداران شرکت داشته باشند و از نزدیک، با مسائل و مشکلاتی آشنا شوند. که همواره میان شرکت و سهامداران نهادی بزرگ آن وجود دارد. آنچه مسلم است، پیشنهاد اخیر شیوه دیگری برای تقویت نقش نظارتی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) و سهامداران نهادی به حساب می آید. دلیل انجام چنین توصیه ای می تواند آن باشد که عملکرد جداگانه دو گروه مذکور، هرگونه فرصتی را برای بهبود اثربخشی ایجاد شده ناشی از اتحاد آنها، به هدر داده است. زیرا به عنوان مثال:

... مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، تنها در موارد معدودی ابتدا به دیدگاه سهام داران بزرگ توجه می کنند.

(گزارش هیگز، ۲۰۰۳، ص ۶۷، بند ۵-۱۵)

به محض انتشار گزارش هیگز، واکنش های تنیدی از سوی برخی از اعضای جامعه تجاری و به ویژه در مورد پیشنهاد اخیر، صورت گرفت. یکی از نمایندگان ارشد کنفدراسیون

صنایع بریتانیا<sup>۴۶</sup>، نگرانی خود را از تضاد منافع احتمالی ناشی از عملی ساختن توصیه مزبور، چنین بیان کرده است: این امر ممکن است موجب ایجاد چند دستگی در هیات مدیره شود که در این صورت، هر زن و شوهری می‌تواند پیش آمده و از موقعیت ایجاد شده، بهره‌برداری کنند. این کار، نوعی دیوانگی محسوب می‌شود.

(تسل<sup>۴۷</sup> و همکاران، ۲۰۰۳، ص ۱) واکنش‌های مذکور زمانی گسترش یافت که درخواست‌های هیگز برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، به عنوان دخالت در امور شرکت‌ها و اختلال در فعالیت آنها تلقی شد. برای نمونه، در نظر سنجی از مدیران عامل ۳۰ شرکت برتر پذیرفته شده در بورس، معلوم شد اکثر مشارکت‌کنندگان بر این باورند که توصیه‌های هیگز، ممکن است موجب تفرقه در بین اعضای هیات مدیره و پیامدهای مخربی شود (تسل، ۳۱ ژانویه ۲۰۰۳).

یکی دیگر از پیشنهاد‌های مهم گزارش هیگز این بود که مدیران باید به منظور مصون ماندن از دعاوی حقوقی طرح شده توسط شرکت، خود را بیمه کنند. این توصیه نیز بلافاصله با واکنش‌های منفی کارگزاران بیمه روبرو شد؛ زیرا آنها مجبور بودند برای تحقق این امر، ۵۰٪ به حق بیمه دریافتی خود بیفزایند (تسل و همکاران، ۲۰۰۳). از سوی دیگر، مصاحبه با سرمایه‌گذاران نهادی نشان داد که پیشنهاد اخیر، نتوانسته است هیچگونه اطمینان و اعتماد اضافی را ایجاد کند. در واقع، عموم مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که این نوع بیمه، تنها اتلاف منابع است؛ زیرا مدیران را در مقابل رویدادهایی بیمه می‌کند که چگونگی وقوع آنها، هیچگاه به روشنی مشخص نمی‌شود.

توصیه دیگر گزارش هیگز، این بود که افزایش حقوق و مزایای مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، باید متعادل بوده و متناسب با گسترش دامنه مسئولیت‌های آنان صورت پذیرد. طبق مندرجات این گزارش، میانگین درآمد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) ۱۰۰ شرکت برتر پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، سالانه ۴۴۰۰۰ پوند و این مبلغ در نزد مدیران غیرموظفی (غیراجرایی) که در شرکت‌هایی به غیر از ۳۵۰ شرکت برتر پذیرفته در بورس فعالیت داشته‌اند، ۲۳۰۰۰ پوند در سال بوده است. بدین ترتیب، سطح "پایین" حقوق و مزایا (نسبت به بار مسئولیت و فشار کاری مدیران غیرموظف (غیراجرایی))، در گزارش هیگز به عنوان دلیل اصلی دشواری استخدام مدیران غیرموظف (غیراجرایی) ذکر شده است. در حقیقت، گزارش مذکور خاطر نشان

می‌کرد که مدرکی دال بر وجود یک "حلقه جادویی" از مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، در هیات مدیره‌هایی که کنترل آنها در دست افراد معدودی می‌باشد؛ به دست نیامده است. پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که تنها ۹۵ نفر از مجموع ۲۸۰۰ مدیر ۳۵۰ شرکت برتر پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، دو سمت یا سمت‌های بیشتری در هیات مدیره شرکت داشته‌اند (تسل و همکاران، ۲۰۰۳).

موضوع استقلال اکثریت مدیران غیرموظف (غیراجرایی) عضو هیات مدیره که توسط گزارش کدبری مطرح شده بود، در گزارش هیگز دوباره مورد تأکید قرار گرفته است. گزارش اخیر در نظر داشته تا با گنجانیدن عبارت زیر و ارائه فهرستی تفصیلی از شرایط مورد نیاز، تعریف استقلال ارائه شده در قانون جامع را بهبود بخشد:

یک مدیر غیرموظف (غیراجرایی)، زمانی مستقل تلقی می‌شود که هیات مدیره تشخیص دهد وی از لحاظ شخصیتی و انجام قضاوت، مستقل است و به نظر می‌رسد، هیچگونه روابط یا مواردی وجود ندارد. که بر قضاوت وی تاثیر گذارد.

(گزارش هیگز، ۲۰۰۳، ص ۳۷)

مطلب پیشگفته، نمونه دیگری از ماهیت بلندپروازانه و دست‌نیافتنی بررسی‌های هیگز را نشان می‌دهد. گزارش مذکور، چون در واکنش به ناکامی‌های حاکمیت شرکتی در مواردی از قبیل انرون منتشر شده، تا حدی حالت انفعالی دارد؛ ولی در توصیه‌های آن، برخورد فعالانه‌تری نسبت به پیشنهاد‌های مطرح شده در گزارش‌های قبلی، دیده می‌شود. این امر می‌تواند یکی از دلایل بروز واکنش‌های تند شرکت‌های انگلیسی، در واکنش به توصیه‌های گزارش هیگز به شمار آید! به بیان دیگر، در حالی که قوانین، مقررات و گزارش‌های قبلی در زمینه حاکمیت شرکتی، منجر به ایجاد نظام‌هایی می‌شد که پیش از آن نیز در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انگلستان به طور ضمنی وجود داشت؛ پیشنهاد‌های هیگز، فقط مبتنی بر چارچوب‌های موجود حاکمیت شرکتی در انگلستان نبود و الزامات دیگری نیز در آنها وجود داشت. البته، معمولاً خط مشی‌های جدید مستلزم تغییر وضعیت موجود، با مقاومت روبرو می‌شوند؛ زیرا اعمال آنها، نیازمند تغییر دادن رفتار افراد است. برخی از واکنش‌های اولیه به گزارش هیگز که در نمایشگر شماره (۲) ارائه شده است، نشان می‌دهد که وضعیت موجود تا چه اندازه مورد تهدید قرار گرفته بوده است:

## سیستم

### کنترل داراییهای ثابت

• امکان طبقه بندی اموال در سطوح مختلف

• امکان تهیه شناسنامه دارایی ها

• امکان تهیه کلیه گزارشات گردش اموال

• درج اطلاعات انواع بیمه های اموال

• امکان تعریف وابستگی بین اموال

• امکان تعویض پلاک

طراحی مبتنی بر تحلیل حساسیت



تیم ارزیابی سیستمها  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۲۸۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹۹۸

۸۸۸۲ ۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

- 1- Corporate Governance.
- 2- Learning Board.
- 3- Garratt.
- 4- The Fish Rots from the Head.
- 5- Cadbury Report.
- 6- Higgs Report.
- 7- Provision A.2.1.
- 8- The Combined Code, 1998.
- 9- Donaldson.
- 10- Davies.
- 11- Peel.
- 12- O'Donnell.
- 13- Daily.
- 14- Dalton.
- 15- Dahya.
- 16- Jensen.
- 17- Yermack.
- 18- Serbanes Oxley
- 19- Economist.
- 20- Enron.
- 21- Byrd.
- 22- Hickman.
- 23- Share Option Schemes.
- 24- Hampel Report.
- 25- Patricia Hewitt.
- 26- Gordon Brown.
- 27- Derek Higgs.
- 28- Major Institutional Investors.
- 29- Institute of Directors.
- 30- Guardian.
- 31- Warburg Investment Bank.
- 32- Department of Trade & Industry Website:  
[www.dti.gov.uk/cld/non\\_exec\\_review/](http://www.dti.gov.uk/cld/non_exec_review/).
- 33- The National Polling Agency (MORI).
- 34- Cranfield School of Management.
- 35- Henley Management College.
- 36- Maitland.
- 37- Confederation of British Industry (CBI).
- 38- Tassell.

ادامه در صفحه ۸۱

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی سوئد

مؤسسات مذکور عضو FEE, HASC, IFAC هستند. حرفه حسابرسی از سال ۱۹۹۵ تا به حال توسط هیات نظارتی حسابداران عمومی، تنظیم و قانون‌مند شده است و این هیات است که دستورالعمل‌هایی را برای شایستگی حسابداران رسمی و مجاز صادر می‌کند. الزام قانونی برای حسابدار رسمی شدن داشتن فوق‌لیسانس (MA) در بازرگانی، اقتصاد، فناوری اطلاعات و قانون شرکت‌ها می‌باشد. متقاضی هم چنین باید ۵ سال تجربه تحت نظارت حسابدار رسمی داشته باشد. از سال ۱۹۹۶ به این طرف متقاضی باید امتحانی را در این خصوص بگذراند.

تمام شرکت‌های تهیه‌کننده صورت‌های مالی در سوئد باید حسابرسی شوند. تمام شرکت‌های سهامی حداقل باید یک حسابدار رسمی یا مجاز داشته باشند. در شرکت‌های بزرگ‌تر، حساب‌برسان باید رسمی باشند. شرکتی بزرگ‌تر محسوب می‌شود که دارایی‌های آن افزون بر مبلغی مشخص باشد، هم چنین بیش از ۲۰۰ کارمند و تعداد زیادی سهامدار داشته باشد. بند اول و دوم گزارش حساب‌برس، دقیقاً با استانداردهای بین‌المللی منطبق و یکسان است.

گزارش‌های حسابداری گروه و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ایده حسابداری گروه در سوئد در ابتدای دهه ۱۹۳۰ مطرح شد. ایوادر کروگر<sup>۵</sup>، صنعت‌گری پیشرو در سوئد آن دوران بود. وی فعالیت‌های گسترده مالی و تجاری با شرکای خارجی داشت. شرکت‌های تحت تسلط وی شامل یک

شرکت اصلی و تعداد زیادی شرکت فرعی بود که همگی با یکدیگر مرادوات تجاری داشتند. در حدود سال‌های ۱۹۳۰، امپراطوری وی تحت فشار شدید مالی قرار گرفت. نتیجه، خودکشی کروگر بود. بعد از مرگ وی آشکار شد که وی از مبادلات صوری بین شرکت‌هایش برای پنهان کردن وضعیت واقعی مالی شرکت‌های خود استفاده می‌کرد. بدین ترتیب سهامداران و بستانکاران دچار زیان‌های هنگفتی شدند. سیاستمداران، روزنامه‌نویسان و مردم عادی در این خصوص واکنش نشان دادند و در این میان مدیر یکی از بانک‌های معروف در ارتباط با این موضوع، مقصر شناخته شده و محاکمه گردید.

واقعیت امر این است که مسائل مالی گروه شرکت‌های کروگر را می‌توان تا حدی ناشی از فقدان رویه مناسب حسابداری در آن زمان دانست. پس از این واقعه، حسابداری گروه مورد توجه قرار گرفت. در قوانین، الزامی به حسابداری گروه نبود بنابراین نیاز به انتشار یک قانون جدید احساس می‌شد. قانون جدید شرکت‌ها در سال ۱۹۴۱ تصویب و در ۱۹۴۴ الزامی شد. برطبق این قانون، شرکت‌های اصلی مجبور به تهیه یک ترازنامه کامل برای گروه بودند. بعد از معرفی این قانون، تکامل تدریجی و داوطلبانه به سوی حسابداری گروه ایجاد شد. این تمایل خصوصاً در طول دهه ۱۹۶۰ قوت بیشتری گرفت. به مرور تعداد بیشتری از شرکت‌ها در بورس استکهلم شروع به انتشار صورت سود و زیان و ترازنامه تلفیقی کردند. شرکت‌های بزرگی چون اسیا<sup>۶</sup>، الکترولوکس<sup>۷</sup> و اس‌کاف<sup>۸</sup>، رهبری این

جریان را به عهده داشتند. استانداردهای معرفی شده توسط مؤسسات استانداردگذاری بخش خصوصی نقش مهمی در این توسعه بازی کردند. در سال ۱۹۶۸ کمیته صنعت و تجارت بورس سهام سوئد همراه با فدراسیون صنایع سوئد و نیز اتاق بازرگانی استکهلم توصیه بسیار اثرگذاری در خصوص صورت سود و زیان با تاکید بر گروه به عنوان مهم‌ترین شخصیت حسابداری، منتشر کردند. کمیته حسابداری، وابسته به انجمن حسابداران رسمی سوئد به عنوان مهم‌ترین شخصیت حسابداری، بیانیه‌ای در این خصوص منتشر کرد. کمیته حسابداری وابسته به انجمن حسابداران رسمی سوئد به عنوان متولی استانداردگذاری در آن زمان، یک پیش‌نویس مقدماتی در سال ۱۹۷۱ منتشر کرد. با این حال هنوز نه الزام کاملاً قانونی در این خصوص وجود داشت و نه اجباری از جانب بورس سهام صورت می‌گرفت.

قانون جدید "شرکت‌ها" در سال ۱۹۷۵ کم و بیش، استانداردهای حسابداری مالی شرکت‌های پیشروی سوئدی را معتبر ساخت. برطبق قانون جدید شرکت اصلی باید صورت سود و زیان، ترازنامه و صورت منابع و مصارف وجوه تلفیقی تهیه کند. در پاسخ به قانون جدید، کمیته حسابداری، طرح پیشنهادی برای توجه به حسابداری گروه منتشر کرد. این بیانیه که به عنوان یک توصیه در ۱۹۷۶ منتشر شده بود در طول یک دهه اثرگذار بود. در اوایل دهه ۸۰ ادغام‌های مهم و قابل توجه، افزایش یافت، بدین ترتیب انحراف از رهنمودهای یاد شده نیز شایع شد.

## اولین نرم افزار هزینه یابی فعالیت

### سیستم حسابداری صنعتی

ن برنامه ریزی

ن کنترل

ن محاسبات قیمت

تمام شده

طراحی صنعتی بر مبنای سیستم های



نرم افزاری سیستمی، سیستمی، سیستمی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها  
دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸  
۸۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

موردی، مجاز می باشد.

● در قرارداد های بلندمدت هر دو روش کار تکمیل شده و درصد پیشرفت کار مجاز است.

● ارقام پولی به نرخ تاریخ ترازنامه تسعیر می شود.

● هزینه های تجدید ساختار و افزایش ظرفیت تولید می تواند سرمایه ای تلقی شده و حداکثر ظرف مدت ۵ سال مستهلک گردد.

● حق الامتیاز، حق اختراع و علائم تجاری ایجاد شده به وسیله شرکت می تواند به عنوان دارایی منظور شود.

● سرقتی صرفاً در زمان تحصیل شناسایی می شود ولی باید حداکثر ظرف مدت ۵ سال مستهلک شود.

● سرمایه ای کردن دارایی اجاره ای توسط مستاجر تحت شرایطی مجاز است.

● سهام خزانه به عنوان یک دارایی شناسایی می شود.

● سرمایه گذاری ها اعم از سرمایه گذاری در شرکت های تابعه، بر مبنای بهای تمام شده صورت می گیرد و استفاده از روش های دیگر (مانند ارزش بازار) صرفاً برای شرکت های سرمایه گذاری مجاز است.

پی نوشت ها:

- 1- SFASC
- 2- EITF
- 3- SICPA
- 4- ASB
- 5- Avad Groger
- 6- Asea
- 7- Electrolux
- 8- S.K.F

بخش هایی از تجارت توجه زیادی بر توصیه ها نکردند به طوری که در اواخر دهه ۱۹۸۰ میزان رعایت آن ها به شدت کاهش یافت. بورس شرط کرد شرکت هایی که از توصیه های مربوط تبعیت نمی کنند این موضوع را صریحاً در گزارش های سالانه خود عنوان کنند. توصیه نخست هیئت استانداردها در سال ۱۹۹۱ در خصوص موضوع حسابداری گروه منتشر شد. توصیه یاد شده مشمول صورت های مالی می شد که آغاز سال مالی آنها در ۱۹۹۲ بود. قانون جدیدتر در سال ۱۹۹۷ "قانون گزارش های سالانه" با هدف تطبیق با رهنمود اتحادیه اروپا تصویب شد. امروزه تهیه صورت های مالی تلفیقی جزء رویه های معمول و متداول در نظام گزارشگری مالی سوئد می باشد.

اندازه های حسابداری همان گونه که اشاره شد با توجه به رویکرد هیئت های استانداردها در حسابداری در سوئد انتظار می رود که رویه های جاری حسابداری در آن کشور به میزان قابل توجهی منطبق یا نزدیک با استانداردهای حسابداری بین المللی باشد. با این حال هنوز تفاوت هایی بین این دو نظام مشاهده می شود. در پایان اهم رویه های حسابداری کشور سوئد با عنایت به تفاوت های احتمالی با نظام حسابداری بین المللی بر شمرده می شود:

- ارزش گذاری موجودی ها به اقل بهای تمام شده یا ارزش بازار می باشد.
- روش لایسفو در ارزش گذاری موجودی ها مجاز نمی باشد.
- ارزیابی مجدد دارایی حتی به صورت

## نظارت جامع مالی

نظارت عمومی کشور، موقعیت مناسبی داشته باشد.

۶- ارتباطات مناسب سازمان نظارتی با بازیگردان بازارهای مالی باید برقرار شود.

۷- مسائل مدیریتی به‌ویژه در ساختار یکپارچه بروز می‌کند. اداره چنین تشکیلاتی مشکل است، و به‌ویژه پیدا کردن کارکنان با سابقه امری بس دشوار است.

۸- تامین مالی نظارت از طریق خود افرادی که موضوع نظارت‌اند انجام می‌شود. بانک‌ها هزینه نظارت خود را می‌پردازند. بیمه‌ها و کارگزاران بورس نیز چنین وضعی دارند.

۹- رابطه سازمان نظارتی یکپارچه با بانک‌های مرکزی اهمیت دارد. پس از تشکیل سازمان نظارتی یکپارچه، وظیفه بانک مرکزی به تعیین سیاست‌های پولی و کنترل تورم محدود می‌شود. با این‌همه، بین تصمیمات پولی و عملکرد کل نظام مالی رابطه مستقیمی وجود دارد، و مقام ناظر مالی یکپارچه باید در ارتباط با بانک مرکزی باشد.

۱۰- مرور مجدد همه ابزارهای نظارتی ضرورت دارد:

● راهنماها<sup>۲۳</sup>

● ضوابط<sup>۲۴</sup>

● روش‌های گردآوری اطلاعات

● تنظیم مقررات

● تعیین ممنوعیت‌ها

همه و همه باید مستمراً مرور شود.

۱۱- یکپارچه کردن فن‌آوری اطلاعات برای نظارت و تهیه بانک‌های اطلاعاتی لازم اهمیت بسیار دارد.

۱۲- جلب توجه مردم برای جدی گرفتن

امر نظارت ضرورت بسیار دارد. عامه پس‌اندازکنندگان باید از استقرار نظامات کنترلی مطمئن شوند، و این اقدامات را به نفع وضعیت بلندمدت بازارهای مالی بدانند.

۱۳- "اتخاذ تصمیم در مورد مراحل<sup>۲۵</sup>" نکته‌ای اساسی است. تقدم و تأخر مراحل نظارت باید با وسواس و دقت بسیار انجام شود.

۱۴- نظارت بر امر clearing به دلیل ارتباط بورس‌ها و بازارهای مالی باید در سطح بین‌المللی انجام شود.

## ایران

در ایران، هنوز نهادهای نظارتی جداگانه هم به‌طور کامل مستقر نشده است. بنابراین، تلاش لایحه جدید بازار سرمایه آن است که مقام ناظر مالی جدید را حاکم کند. البته، روند آتی در ایران نیز آن خواهد بود که سیستم یکپارچه‌ای مستقر شود. پیش‌بینی می‌شود این مهم ظرف ۵ تا ۱۰ سال آینده به واقعیت بدل شود.

## لایحه جدید بازار اوراق بهادار

لایحه بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران از حدود سه سال قبل در دولت مورد بررسی قرار گرفته و نهایتاً پس از تصویب دولت و تأیید مواد ۴۶ تا ۵۴ آن توسط قوه قضائیه، برای مجلس شورای اسلامی فرستاده شد. مجلس شورای اسلامی نیز این گزارش را برای مرکز پژوهش‌های مجلس ارسال نمود؛ در این مرکز، با حضور نمایندگان دانشگاه‌ها، دست‌اندرکاران بازار

سرمایه، و نمایندگان بورس، لایحه مورد بررسی قرار گرفت. اکنون موضوع در کمیسیون اقتصادی مجلس مورد بررسی است، و پس از آن، جهت تصویب به صحن مجلس خواهد رفت.

## ویژگی‌های لایحه جدید

طبق این لایحه، شورایی به نام شورای عالی بورس اوراق بهادار که عمدتاً مرکب از وزرای اقتصادی دولت و خبرگان مالی است، تشکیل می‌شود. بازوی اجرایی این شورا "سازمان بورس و اوراق بهادار" است که سازمانی حاکمیتی است و بدنه کاملاً کارشناسی دارد و به‌طور مداوم وضعیت بازار سرمایه کشور را نظارت می‌کند. در واقع، مقام ناظر در این لایحه "سازمان بورس و اوراق بهادار" است. بورس‌های مختلف به شکل شرکت‌های سهامی عام تشکیل خواهند شد.

همان‌طور که گفته شد، در این لایحه، بورس‌ها به شکل شرکت‌های سهامی عوام خواهند بود و تشکیلاتی خودانتظام‌اند. کارگزاران، معامله‌گران و سایر دست‌اندرکاران بازار در تشکیلاتی مربوط به خود که کانون نامیده می‌شوند، فعالیت خواهند کرد. لایحه راه را برای کنترل بازار اولیه، ایجاد بازارهای مشتقه، معرفی بازیگران جدیدی چون کارگزار معامله‌گر، بازارگردان، مشاور سرمایه‌گذاری، سبدگردان، شرکت تأمین سرمایه و ... هموار می‌کند. به‌علاوه، لایحه جدید راه را برای خلق ابزارهای جدید مورد استفاده در بورس نیز باز می‌گشاید.

## سیستم پیشرفته دفتر داری

دو زبانه (انگلیسی و فارسی)  
چند ارزی

چند شرکت  
چند شعبه

عملیات بانکی

ساخت گزارشات دلخواه

گزارشات مقایسه‌ای  
دوره مشابه سنوات قبل



فرم ارزیابی سیستمی - اس - دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸  
۸۸۸۲۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

می‌شود، سودی عادلانه و مبتنی بر ارزش‌های ذاتی باشد. بنابراین، در صورت تصویب این لایحه، دو ویژگی مهم که در حال حاضر خلا مقرراتی تلقی می‌شود، در بازار سرمایه کشور استقرار می‌یابد.

پی‌نوشت‌ها

- 1- de-regulation
- 2- re-regulation
- 3- licensing & registration
- 4- monitoring of operations
- 5- financial solvency
- 6- capital adequacy
- 7- solvency margins
- 8- reserving
- 9- market conduct
- 10- preventive
- 11- basic
- 12- OECD
- 13- IOSCO
- 14- coordination board
- 15- integrated
- 16- FSA 2002 as single regulator
- 17- Hungarian Financial Supervisory Authority
- 18- Financial Supervisory Service (FSS)
- 19- director general
- 20- universal banking
- 21- synergy
- 22- counter balance
- 23- manuals
- 24- guidelines
- 25- sequencing of steps

محورهای اصلی لایحه جدید لایحه از دو ویژگی عمده برخوردار است. اول این‌که بازار اولیه را سامان می‌بخشد. در حال حاضر، در بازار سرمایه ایران، بازار اولیه تحت نظارت مقام ناظر نمی‌باشد. هر روز می‌شنویم که چند نفر گردهم می‌آیند و شرکت سهامی عامی تشکیل می‌دهند و عامه مردم را مخاطب قرار می‌دهند و از آن‌ها پول دریافت می‌کنند. چنین امری در هیچ کجای دنیا اتفاق نمی‌افتد. یعنی، آن‌جا که مردم عادی مخاطب قرار می‌گیرند، مثلاً نهادی که سپرده از عامه مردم جمع‌آوری می‌کند یا به آن‌ها اوراق مشارکت و سهام می‌فروشد، باید تحت نظارت مقام ناظری قرار بگیرد. برای اولین بار در تاریخ کشور، لایحه جدید این مهم را پوشش می‌دهد و بازار اولیه تحت نظارت حاکمیت قرار می‌گیرد.

ویژگی دوم لایحه به جداکردن عملیات از نظارت برمی‌گردد. در حال حاضر، در بورس اوراق بهادار عملیات از نظارت جدا نشده است. لایحه این کمک اساسی را می‌کند که عملیات را از نظارت جدا می‌سازد. بدین ترتیب، عملیات در درون بورس‌ها شکل می‌گیرد که بنگاه‌های اقتصادی عمومی‌اند، و صرفاً برای حفظ منافع خود، نظارت‌های خود انتظامی را انجام می‌دهند. اما، نظارت به یک دستگاه حاکمیتی که البته بدنه تخصصی دارد، برمی‌گردد و نظارت کاملاً مستقل از بورس صورت می‌گیرد. بدین ترتیب، مقام ناظر از سلامت معاملات اطمینان می‌یابد و تلاش می‌کند اطمینان حاصل شود سودی که در بازار سرمایه توزیع



## آنچه حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات باید بدانند

مربوطند. مهارت های نرم غالباً با روابط انسانی مرتبط‌اند. اولین مهارتی که حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات باید آن را توسعه دهند، شنود موثر<sup>۱۲</sup> است. آنان باید شنیدن خود را جهت قضاوت، برای گردآوری حقایق و اطلاعاتی محدود کنند که نیازمند شنیدن آن هستند، نه آنچه تمایل به شنیدن آن دارند. حساب‌برسان، مانند بسیاری از مردم، ممکن است به راحتی به دام شنیدن گزینشی گرفتار شوند که می‌تواند آنها را به سوی قضاوت‌ها و توصیه‌های نادرست راهنمایی کند.

**مهارت دوم، همدلی<sup>۱۳</sup> است، که این کلمه با همدردی<sup>۱۴</sup> متفاوت است.** همدلی عبارت از قدرت درک دیدگاه سایر افراد و همدردی عبارت از احساس غم و اندوه برای دیگران است. همدلی این توانایی را به حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات می‌دهد که بی‌طرف باشند. اما همدردی باعث خدشه دار کردن بی‌طرفی و در نتیجه قضاوت نادرست آنان می‌شود. تشخیص همدلی و همدردی در حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات، مشکل به نظر می‌رسد. گذر زمان فرصت پشت سر گذاشتن تجربیات کافی در زمینه فناوری اطلاعات را به آنان نمی‌دهد. تمیز بین همدلی و همدردی به حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات توانایی پرهیز از چنین وضعیت‌هایی را می‌دهد.

**مهارت سوم، تمرکز بر مشتری یعنی مدیرعامل و هیات مدیره است.** حساب‌برسان به معنای عام و حساب‌برسان فناوری اطلاعات به معنای خاص باید حساب‌برسی را به گونه‌ای هدایت کنند که برای مشتری ارزش خلق کنند. اگر چه ارزشمندی در وهله اول جنبه مالی دارد ولی هم‌چنین می‌تواند جنبه غیرمالی مانند نظارت کلی و اظهار نظر در خصوص اجرای کنترل‌های ثمربخش نیز داشته باشد. حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات باید همیشه نیازها و خواسته‌های مشتری مورد رسیدگی را در نظر داشته باشند.

**مهارت چهارم، ارتباط در داخل و خارج واحد حساب‌برسی داخلی است.** این ارتباط می‌تواند به صورت کتبی و شفاهی انجام شود. حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات باید قادر باشند با استفاده از هر دو روش پیشگفته با یافته‌ها و پیشنهادها به طور شفاف، مختصر و معنی‌دار ارتباط برقرارکنند. به علت ماهیت تخصصی حساب‌برسی مبتنی بر فناوری اطلاعات و زبان خاص مورد استفاده در رشته فناوری اطلاعات، این امر ممکن است کاملاً دشوار باشد و منجر به ایجاد اضطراب همراه با حساب‌برسی

سیستم‌ها، افراد و سازمان‌ها گردد.

جنبه دیگر مهارت چهارم، شراکت در اطلاعات است. حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات این مزیت را دارند که قادرند عملیات جاری را از دیدگاه جدید بررسی کرده و برای وضع موجود نیز سرمایه‌گذاری زیادی نکنند. در نتیجه می‌توانند بهترین روش‌ها و اطلاعات مهم دیگر را ببینند و دانش خود را به افراد مناسب منتقل کنند.

**پنجمین مهارت، حساب‌برسان مانند سایر اشخاص حرفه‌ای در زمان انجام عملیات حساب‌برسی از منظر سرعت پیشرفت و جنبه‌های فکری متفاوتند.** در سازمان‌های حساب‌برسی بسیار بزرگ، حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات دارای، تفاوت‌های ظاهری حتی از طریق روش‌شناسی حساب‌برسی، استاندارد هستند. حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات باید بیاموزند که چنین تفاوت‌هایی در حساب‌برسی را بپذیرند و با آنها کار کنند زیرا به آنها اجازه گسترش دانش حساب‌برسی و افزایش مهارت‌های گروهی داده می‌شود.

**مهارت ششم، توانایی یادگیری مداوم از یک تجربه به تجربه دیگر حساب‌برسی است.** این مورد برای حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات کار آسانی نیست زیرا آنان باید با چالش‌های بسیاری مواجه شوند که شاید مهم‌ترین آن پذیرفته شدن به عنوان یک عضو قابل اعتماد در واحد حساب‌برسی داخلی است. در هر حال مهم است که حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات برای به‌روز بودن خود از طریق یادگیری سریع همه (هر) چیز در طول دوران کامل شدن مسیر حساب‌برسی، سرمایه‌گذاری کنند. این یادگیری باید به طور مفهومی و تجربی بر مباحث مربوط به حساب‌برسی و غیرحساب‌برسی مانند قدرت یادگیری، مدیریت زمان، مدیریت تضادها و مذاکره متمرکز شود.

**مهارت هفتم، خصوصیات درون‌فردی است.** حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات اگر تمایل دارند به تنهایی و به طور حرفه‌ای موثر واقع شوند، باید دارای انگیزه شخصی و با اعتماد به نفس شوند. آنان باید در حال پیشرفت باشند و از برنامه خاصی برای افزایش اثربخشی خود پیروی کنند. این بدان معناست که نه تنها به بهبود مهارت‌های نرم بپردازند بلکه آن دسته از ویژگی‌های شخصی را نیز بهبود بخشند که باعث افزایش قدرت یادگیری و برخورد با ناملایمات می‌شود. شاید به دلیل موارد فوق درباره مهارت‌های درون‌فردی، حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات باید کنترل احساسات خود در برخورد با شرایط ناسازگار را بیاموزند.

## سیستم

## حقوق و پرسنلی

• دو زبانه ( انگلیسی و فارسی )

• چند ارزی

• کاملاً پارامتریک و سازگار با هر شرایط کاری

• ساخت گزارشات دلخواه

• امکان Gross Up

• امکان تعاریف فرمهای دلخواه



فرم انفرادی سی.سی.دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸  
۸۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

عملیات حسابرسی می‌تواند و موکداً اغلب باعث تلاش‌های احساسی به طور مساوی هم برای حساب‌رسان و هم برای شرکت‌های مورد رسیدگی شود. بسیاری از حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات در زمان ایجاد تضاد نمی‌توانند تنش‌ها را حذف کنند. در هر حال، تضاد لزوماً بدنیست و می‌تواند به عنوان سرآغازی برای حرکت، در خدمت حساب‌رس و شرکت مورد رسیدگی در آینده قرار گیرد. آنچه مهم به نظر می‌رسد این است که یک حساب‌رس چگونه به یک تضاد پاسخ دهد نه این که نسبت به آن واکنش نشان دهد.

## شخصیت

شخصیت یک ویژگی لازم است که می‌تواند موجب هدایت موفقیت‌آمیز عملیات حسابرسی شود. در حقیقت، کمبود دانش و عدم بهبود ایسن و ویژگی‌ها به طور اجتناب‌ناپذیری موجب می‌شود که حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات، تجربه سختی شود.

در ادامه فهرستی ارائه شده است که گرچه این فهرست می‌تواند ادامه یابد، اما آنچه به دنبال می‌آید شامل خلاصه‌ای از ده ویژگی حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات است که باید آنها را به خود تلقین و وارد سرشت خود کنند:

● صداقت. حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات باید در کلیه ارتباطات خود و از آن مهم‌تر، با خودشان صادق باشند. به عبارت دیگر، آنها باید درست‌کار باشند. عدم وجود درستکاری به ترتیب باعث از بین رفتن مهم‌ترین ویژگی‌ها یعنی اعتبار و در نتیجه اثربخشی آنها خواهد شد.

● بی‌طرفی. بی‌طرفی حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات بسیار ضروری است و بدین معناست که آنان برحقیق و اطلاعات متکی‌اند نه بر ارزش و نظرات شخصی.

● استقلال. حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات باید توانایی خود را در اجرا به اثبات برسانند. آنها به علت جدید بودن باید اثبات کنند توانایی انجام عملیات حسابرسی را دارند. آنها باید استقلال خود را هم زمانی که تحت فشارند و هم زمانی که تحت فشار نیستند به طور مسئولانه اثبات کنند و هم زمان، خدماتی با کیفیت ارائه کنند.

● ابتکار عمل. حساب‌رسان با تجربه می‌دانند تنها در اندکی از موارد، حقایق و اطلاعات، راه را به آنها نشان می‌دهد. در عوض آنان باید به دنبال راه‌هایی باشند که نیازمند ابتکار عمل قابل توجه است و این امر نه تنها شامل توانایی "تفکر خارج از چهارچوب"، بلکه عمل برای به دست آوردن چیزی است که به آن نیازمندند.

ادامه در صفحه ۸۴

## بهاییابی بر مبنای فعالیت در تجارت الکترونیک

نمایشگر ۱- طبقه بندی مشتریان بر اساس مدت زمانی که مشتری شرکت بوده اند

مشتریان	طول مدت زمانی که مشتری شرکت بوده اند
جدید	کمتر از ۳ ماه
کوتاه مدت	۳ تا ۱ سال
میان مدت	۱ سال تا ۲ سال
بلند مدت	بیش از ۲ سال

راهکارهای کاهش بهای تمام شده، جمع آوری خطوط تولید غیر سودآور، یا راه اندازی یک خط تولید خوش آتیه مورد استفاده قرار گیرد. اطلاعات مربوط به بهای تمام شده فراهم شده توسط سیستم بهاییابی بر مبنای فعالیت، به تنهایی نمی تواند منجر به هدایت به سمت عملکرد تجاری بهتر شود. بلکه با استفاده از تجزیه و تحلیل سیستم بهاییابی بر مبنای فعالیت، تصمیم گیرندگان تلاش خواهند کرد تا تفسیری صحیح از اطلاعات انجام دهند و از آن اطلاعات برای بهبود کارایی واحد تجاری خود استفاده کنند.

## مثال کاربردی

شرکت سوپر تولز. کام

این شرکت، یک شرکت فعال در زمینه تجارت بنگاه با مشتری است که به کار فروش ابزارآلات می پردازد. بخش اعظم ابزارآلات از طریق پست الکترونیک<sup>۸</sup> سفارش داده می شود، ولی مقدار کمی از سفارشات نیز از طریق تلفن انجام می گیرد. این شرکت در سایت اینترنتی خود، دامنه وسیعی را برای انتخاب ابزارآلات برای مشتریان خود ارائه می کند. ابزارآلات سفارش داده شده شامل ابزارهای برشی، ابزارهای اندازه گیری، انواع گیره ها، انواع آچارها، لوازم ایمنی و لباس کسار است. همچنین انواع ژنراتورها، موتورهای کوچک، انواع پمپ ها و واشرها نیز به صورت on-line سفارش داده می شوند. اقلام

نمایشگر ۲- طبقات هزینه های سربار

طبقات	مبلغ هزینه
اداری	ریال ۱۶۰۰۰۰
اجاره و خدمات رفاهی	ریال ۷۵۰۰۰
فروش و بازاریابی	ریال ۱۷۰۰۰
نگهداری سخت افزار	ریال ۳۰۰۰۰
نگهداری نرم افزار	ریال ۲۵۰۰۰
مخارج دفتری	ریال ۲۵۰۰۰
ارسال کالاها	ریال ۶۰۰۰۰
متفرقه	ریال ۲۵۰۰۰
جمع	ریال ۶۰۰۰۰۰

نمایشگر ۳- فعالیت های تجاری اصلی شرکت

تبلیغات (بازاریابی)
نگهداری سایت اینترنتی
مدیریت سفارشات مشتریان
مدیریت استعلام مشتریان
خرید کالاها
دریافت و جایابی کالاها
کنترل کیفیت
آماده سازی کالاها برای ارسال به مشتری

نمایشگر ۴- ماتریس (وابستگی هزینه - فعالیت) ارقام به ۱۰۰۰ ریال

فعالیت	طبقات هزینه							جمع هزینه فعالیت	
	اداری	اجاره و خدمات رفاهی	فروش و بازاریابی	نگهداری سخت‌افزار	نگهداری نرم‌افزار	مخارج دفتری	ارسال کالاها		مفرقه
تبلیغات (بازاریابی)	۰/۱۰	۰/۱۰	۷۰			۰/۲۰		۰/۱۰	۱۵۲
نگهداری سایت اینترنتی	۰/۱۰	۰/۱۰		۰/۸۰	۰/۸۰	۰/۲۰		۰/۱۰	۸۷
مدیریت سفارشات مشتریان	۰/۲۰	۰/۱۰	۰/۱۰	۰/۱۰	۰/۱۰	۰/۲۰		۰/۲۰	۷۷
مدیریت استعلام مشتریان	۰/۱	۰/۱۰		۰/۱	۰/۱۰	۰/۲۰		۰/۲۰	۲۳
خرید کالاها	۰/۲۰	۰/۱۰	۰/۲۰			۰/۲۰		۰/۲۰	۸۷/۵
دریافت و جابجایی کالاها	۰/۱	۰/۲						۰/۱۰	۲۳/۵
کنترل کیفیت	۰/۱۰	۰/۱۰						۰/۱۰	۲۶
آماده‌سازی کالاها برای ارسال به مشتری	۰/۱۰	۰/۲۰					۱		۹۱
جمع هزینه	۱۶۰	۷۵	۱۷۰	۲۰	۲۵	۲۵	۶۰	۲۵	۶۰۰

شرکت بر این باور بود که به علت وجود هزینه‌های بازاریابی و تخفیف‌های ارائه شده، فروش‌های اولیه به اندازه کافی سودآوری ندارند تا بتوانند هزینه‌های خرید مشتریان جدید را پوشش دهند. مدیریت شرکت بر آورد کرد که هزینه‌های خرید تقریباً به‌طور میانگین ۱۰۰ ریال برای هر مشتری جدید باشد. در حال حاضر این شرکت در هر ۳ ماه، زبانی معادل ۲۰۰,۰۰۰ ریال را تحمل می‌کند. به عقیده مدیریت، این زیان اساساً می‌تواند ناشی از هزینه‌های بالای خرید در مورد مشتریان جدید باشد. به دلیل کوچک بودن حاشیه سود این شرکت، مدیریت بر این باور بود که برای پوشش کامل هزینه‌های خرید، سفارشات مضاعفی از سوی مشتریان مورد نیاز می‌باشد. تابحال، مدیریت شرکت، این راهبرد را بر مبنای این فرض به کار برده است که؛ مشتری

سفارش داده شده، به وسیله شرکت‌های حمل و نقل زمینی به مشتریان ارسال می‌شود اقلام سنگین یا بزرگ به وسیله کامیون و برخی اوقات نیز به وسیله هواپیماهای باری ارسال می‌گردند.

شرکت از زمان آغاز به کار در سال ۱۹۹۸ که یک شرکت اینترنتی عادی، بدون مشتری اساسی بود، تاکنون با فروشندگان سنتی (غیراینترنتی) و سایر فروشندگان بر خطر رقابت کرده است و اساساً به خاطر قیمت پایین‌تر و قابلیت اطمینان بالاتر موفق به این رقابت شده است. این شرکت به منظور کسب مشتری به میزانی معقول، یک سیاست جسورانه بازاریابی را به اجرا در آورد. بر اساس این سیاست برای مشتریان جدید، تخفیف قابل ملاحظه‌ای در قیمت فروش ارائه شد. به دلیل اجرای این راهبرد، مدیریت

## نمایشگر ۵- ماتریس (وابستگی فعالیت - محصول) ارقام به ۱۰۰۰ ریال

موضوع هزینه	فعالیت								جمع هزینه سربار برای هر موضوع هزینه
	تجیفات (بازاریابی)	نگهاری سایت اینترنتی	مدیریت سفارشات مشتریان	مدیریت استعلام مشتریان	خرید کالاها	دریافت و جابجایی کالاها	کنترل کیفیت	آماده‌سازی کالاها برای ارسال	
جدید	۱	۰/۲۵	۰/۲۸	۰/۷۰	۰/۲۷	۰/۲۵	۰/۲۵	۰/۲۷	۲۹۱/۱۸
کوتاه‌مدت		۰/۲۵	۰/۲۵	۰/۱۰	۰/۲۲	۰/۲۶	۰/۲۵	۰/۲۲	۱۰۳/۳۵
میان‌مدت		۰/۲۵	۰/۲۲	۰/۱۰	۰/۲۵	۰/۲۵	۰/۲۶	۰/۲۲	۱۰۳/۳۸
بلندمدت		۰/۲۵	۰/۲۲	۰/۱۰	۰/۲۲	۰/۲۲	۰/۲۲	۰/۲۵	۱۰۱/۸۹
جمع هزینه	۱۵۲	۸۷	۷۷	۲۳	۸۷/۵	۳۲/۵	۲۶	۹۱	۶۰۰

ندارند که شرکت را قادر سازند تا در آینده سود کسب کند. در تجزیه و تحلیل زیر، همه مشتریان براساس طول مدت زمانی طبقه‌بندی شده‌اند که مشتری شرکت بوده‌اند. اطلاعات مربوط به مشتریان به عنوان موضوعات هزینه در نمایشگر ۱ خلاصه شده است.

#### پیاده‌سازی و تجزیه و تحلیل سیستم

تجزیه و تحلیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت با ارائه صورت سود و زیان ۳ ماهه اخیر شروع شد. نمایشگر ۲ فهرستی از هزینه‌های سربار اصلی این شرکت را نشان می‌دهد.

در مرحله دوم فعالیت‌های اصلی شرکت شناسایی شدند. به‌طور کلی هشت فعالیت اصلی برای استفاده در تجزیه و تحلیل زیر شناسایی شدند. نمایشگر ۳ این فعالیت‌ها را نشان می‌دهد.

در مرحله سوم، هزینه هر فعالیت مشخص می‌شود که در این کار با استفاده از ماتریس (وابستگی هزینه - فعالیت) انجام

غیر سودآور امروز، مشتری سودآور فردا خواهد بود. شرکت بیش از میزان سرمایه خود خرج کرده است و به‌جای نگهداشت سرمایه، برای تحصیل آن تلاش کرده است، ولی این شرکت در صورتی قادر به سودآوری خواهد بود که بتواند مشتریان خود را حفظ کند. اگر چه ذخایر نقدی فعلی به این شرکت اجازه می‌دهد که کمبودها (کسری بودجه) را برطرف کند و تقریباً برای دو سال دیگر نیز به فعالیت تجاری خود ادامه دهد، ولی مدیریت از سوی سرمایه‌گذاران تحت فشار زیادی قرار گرفته است که علت این امر، ثابت نگه داشتن توانایی سرمایه‌گذاران برای کسب سود در آینده نزدیک می‌باشد.

بنابراین هدف اصلی تجزیه و تحلیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت در شرکت سوپرتولز، کام، مشخص کردن این موضوع بود که یک رابطه مثبت بین سودآوری مشتری برای شرکت و میزان وفاداری مشتری به شرکت وجود دارد. به‌علاوه، این تجزیه و تحلیل درصدد تعیین این موضوع بود که مشتریان بلندمدت به اندازه کافی برای شرکت سودآوری

## نمایشگر ۶- بهای تمام شده تقریبی برای هر گروه مشتری

بهای تمام شده	هزینه سربار	هزینه مستقیم	موضوع هزینه
۳۳۷۱۸۰ ریال	۲۹۱۱۸۰ ریال	۱۵۶۰۰۰ ریال	جدید
۲۵۰۲۵۰ ریال	۱۰۲۳۵۰ ریال	۱۳۷۰۰۰ ریال	کوتاه مدت
۲۳۸۳۸۰ ریال	۱۰۳۳۸۰ ریال	۱۳۵۰۰۰ ریال	میان مدت
۲۵۳۹۰۰ ریال	۱۰۱۸۹۰ ریال	۱۵۲۰۰۰ ریال	بلند مدت
۱۲۰۰۰۰۰ ریال	۶۰۰۰۰۰ ریال	۶۰۰۰۰۰ ریال	جمع

## نمایشگر ۷- تجزیه و تحلیل سودآوری

سود عملیاتی	بهای تمام شده	درآمد	موضوع هزینه
-۱۵۷۱۸۰	۳۳۷۱۸۰ ریال	۲۹۰۰۰۰ ریال	جدید
۳۳۵۵۰	۲۵۰۲۵۰ ریال	۲۸۵۰۰۰ ریال	کوتاه مدت
-۱۳۳۸۰	۲۳۸۳۸۰ ریال	۲۳۵۰۰۰ ریال	میان مدت
-۶۳۸۹۰	۲۵۳۹۰۰ ریال	۱۹۰۰۰۰ ریال	بلند مدت
-۲۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰۰ ریال	۱۰۰۰۰۰۰ ریال	جمع

می شود. نمایشگر ۴ هزینه هر فعالیت را نشان می دهد.

مشتری، بهای تمام شده از درآمدها کسر می گردد. نمایشگر ۷ سود عملیاتی را برای هر گروه مشتری نشان می دهد.

طبق پیش بینی مدیریت شرکت، مشتریان جدید بنا به دلایل پیشگفته؛ یعنی هزینه های بالای خرید، زیان عملیاتی را نشان می دهد. برای مشتریان کوتاه مدت، سود عملیاتی نشان داده شده است ولی برای مشتریان میان مدت و بلندمدت، دوباره زیان عملیاتی به دست آمده است. شاید مهم ترین نتیجه حاصل از تجزیه و تحلیل سیستم بهایابی بر مبنای فعالیت این بود که راهبرد جاری شرکت که راهبرد انتظار برای تبدیل مشتریان غیر سودآور به مشتریان سودآور می باشد. برای هدایت شرکت به سمت سودآوری، یک راهبرد مناسب نبوده است.

در مرحله چهارم، سربار شرکت به موضوعات هزینه هر یک ردیابی می گردد. (به عبارت دیگر، مشتریان بر اساس مدت زمانی گسروه بندی می شوند که مشتری شرکت می باشند، که این کار با استفاده از ماتریس (وابستگی فعالیت - محصول) صورت می گیرد. نمایشگر ۵ نحوه ردیابی هزینه های سربار به فعالیت ها را نشان می دهد.

در مرحله پنجم، به منظور محاسبه بهای تمام شده برای هر موضوع هزینه، هزینه های سربار ردیابی شده قبلی به هر گروه مشتری با هزینه های مستقیم جمع می شود. نمایشگر ۶ بهای تمام شده تقریبی را برای هر گروه مشتری نشان می دهد.

سپس برای به دست آوردن سود عملیاتی برای هر گروه



# اخبار انجمن

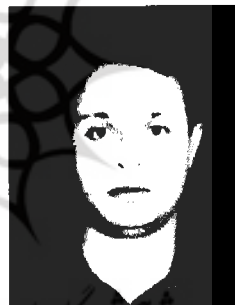
طبق اطلاع دبیرخانه انجمن، افراد زیر به عضویت انجمن پذیرفته شده‌اند:



۳۸۰۸ - بابک سالم دزفولی  
شرکت ملی نفت ایران  
حسابرسی داخلی



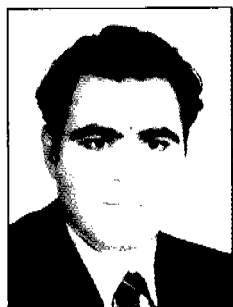
۳۸۰۷ - حمید چمبی بهمن  
شیری  
استانداری خوزستان - اداره  
کل امور شهری و روستایی



۳۸۰۶ - بهزاد تیطاسی  
شرکت سهامی عام کف  
(داروگر)



۳۸۰۵ - ابوالفضل عامری  
هفتادری  
موسسه حسابرسی آروین  
پیام



۳۸۱۲ - عبدالله صلاحی  
سازمان حسابرسی



۳۸۱۱ - حسن فرزام  
موسسه حسابرسی  
فرازمشاور



۳۸۱۰ - عظیم رهبرنژاد  
بیمارستان امیرالمومنین اهواز



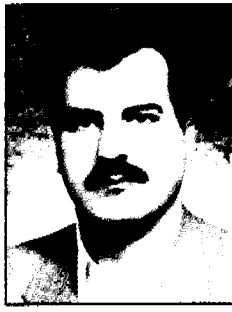
۳۸۰۹ - صلاح‌الدین پیروتی  
اداره کل امور مالیاتی شمال  
تهران

شرکت‌ها

### حسابداران مستقل جدید



محمد رضا یادگاری  
موسسه حسابرسی  
اصول اندیشه



حمیدرضا عرفی  
موسسه حسابرسی  
ژرف بین



محمد رضا بهاری مهربانی  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مالی و مدیریت ایران مشهود



موسی محسنی  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مالی نمودگرویش



محمد صفا دهقان  
موسسه حسابرسی  
رهیافت و همکاران



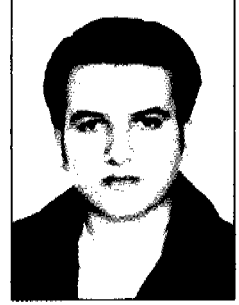
۳۸۱۶- محمد تقی سلیمانی  
موسسه حسابرسی هادی  
حساب تهران



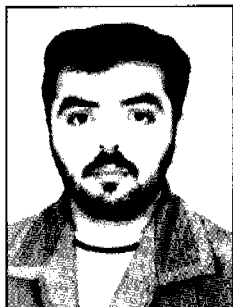
۳۸۱۵- رضا شجاع ناظری  
شرکت احرار دریا



۳۸۱۴- رضا شبیانی  
موسسه حسابرسی آذرین  
حساب



۳۸۱۳- کیارش خسروی  
موسسه حسابرسی امجد تراز  
سپاهان



۳۸۲۰- حمیدرضا واحدی  
موسسه حسابرسی صدر



۳۸۱۹- مهرش آبروتن  
سازمان امور مالیاتی کشور



۳۸۱۸- مجید رستمی  
شرکت پلیکان ایران



۳۸۱۷- گیتا فروح بخش  
شرکت پرخش کار

کتابخانه ملی و اسناد ملی  
پرتال جامع علوم انسانی



# حسابداران مستقل

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

## حسابداران مستقل شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۲۵۰	مهربان پروز	۸۸۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرادمشتر
۲۶۰	عبدالحسین تجلی	۸۸۹۰۹۷۹۳	موسسه حسابرسی نیک‌روشان
۲۷۰	سیدهدایت تشکر حسینی	۸۸۷۰۶۵۸۲	موسسه حسابرسی رهنمودنامن
۲۸۰	مجید ترکمان	۸۸۳۰۵۳۹۱	موسسه حسابرسی بهمند
۲۹۰	حسن تنگ عیش	۸۸۸۹۹۰۷۰	موسسه حسابرسی فردا پدید و همکاران
۲۰۰	احمد ثابت مظفری	۸۸۸۲۶۶۱	حسابرسی تدوینگر
۲۱۰	حبیب جامی	۸۸۲۶۸۵۲۵	حسابرسی آریاروش
۲۲۰	ابراهیم جعفریان	۲۲۲۲۰۱۶۰	حسابرسی هوشند یار
۲۳۰	محمد جم	۸۸۹۰۱۲۳۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۲۴۰	علیرضا جم	۸۸۵۰۲۵۸۶	حسابرسی بیات رایان
۲۵	احمد جلالی	۸۸۷۹۱۲۹۹	موسسه حسابرسی ایران مشهود
۲۶۰	مجتبی جواهر نشان	۸۸۲۶۷۹۱۲	موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت پردازش
۲۷۰	مصطفی جهانبانی	۸۸۵۰۳۹۱۸	حسابرسی رهیافت و همکاران
۲۸۰	حسین حریری	۲۲۰۹۱۳۲۰	حسابرسی و خدمات مدیریت برترین پژوهشگر
۲۹۰	دکتر یحیی حساس یگانه	۸۸۷۹۶۴۵۹	موسسه حسابرسی یگانه و همکاران
۵۰	ولی عسینی طالقانی	۸۸۹۰۱۵۲۷	موسسه حسابرسی میز
۵۱۰	کریم حسین آبادی	۸۸۵۰۲۵۸۸	حسابرسی بیات رایان
۵۲۰	حسن حیاط‌شاهی	۲۲۲۷۸۷۶۲	حسابرسی رمز
۵۳۰	عباس حدیری کبریتی	۶۶۹۹۵۹۵	حسابرسی سپاهان تراز (اصفهان)
۵۴۰	مصطفی خادم‌الحسینی	۸۸۷۲۱۲۶۹	موسسه حسابرسی و بهبود حسابرسان
۵۵۰	حسن خدائی	۸۸۷۷۸۸۱۱	حسابرسی تلاش ارقام
۵۶۰	هورشنگ خستونی	۸۸۷۹۲۶۴۶	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق
۵۷۰	اصغر خرمی دیزجی	۷۷۶۳۳۵۲	حسابرسی و خدمات مدیریت حساب گستر یویا
۵۸۰	علی اصغر خلفی	۸۸۶۳۹۷۰۱	حسابرسی مجریان پویا
۵۹۰	حسین خطیبیان	۸۸۷۷۲۸۲۸	حسابرسی آریا حسابرسان پارسا
۶۰۰	داود خسارلو	۸۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۶۱۰	بهروز دارش	۶۶۹۲۵۴۶۷	حسابرسی دس و همکاران
۶۲۰	محمدنهی داهی	۸۸۸۹۵۳۷۷	موسسه حسابرسی میز
۶۳۰	غلامرضا دریاری	۴۴۲۴۲۰۱۱	موسسه حسابرسی ذخائر
۶۴۰	محمد دل آرام	۸۸۹۰۱۲۹۶	حسابرسی و خدمات مدیریت دل آرام
۶۵۰	غلامحسین دوانی	۸۸۷۳۹۰۷۲	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۶۶۰	محمدصفا دهقان	۸۸۵۰۳۹۱۷	حسابرسی رهیافت و همکاران
۶۷۰	علی دهدشتی	۶۶۷۰۲۴۲۵	حسابرسی طوس
۶۸۰	غلامحسین دهدشتی اخوان	۲۲۲۸۰۷۱	حسابرسی دهدشتی و همکاران (اهواز)
۶۹۰	عباسعلی دهدشتی نژاد	۸۸۸۰۳۰۴۴	موسسه حسابرسی راییندو همکاران
۷۰۰	مصطفی دیلمی پور	۲۲۰۴۶۹۶۱	حسابرسی و مدیریت دینسی پور و همکاران
۷۱۰	محمدعلی رادمان	۸۸۰۳۰۶۴۴	حسابرسی هدف
۷۲	مصطفی رأفتی	۸۸۳۰۵۳۹۱	موسسه حسابرسی بهمند
۷۳۰	محمد رامین فر	۲۲۴۴۱۴۹۳	حسابرسی و خدمات مدیریت دادور
۷۴۰	روح‌اله رجبی	۸۸۸۳۵۲۱۲	حسابرسی کاشفان
۷۵۰	سیروس رحمانی	۸۸۷۸۳۳۲۳	حسابرسی سیروس
۷۶۰	مرتضی رحمانی یگانه	۸۸۴۲۵۲۰۹	حسابرسی تعدیل حساب
۷۷۰	حسین رضائی	۸۸۸۲۰۱۲۳	حسابرسی رضائی و همکاران
۷۸۰	حسن رضوی	۸۸۴۰۵۹۸۲	موسسه حسابرسی اعداد آراه
۷۹۰	عبدالحسین رهبری	۸۸۵۰۲۵۸۶	حسابرسی و خدمات مدیریت بیات رایان
۸۰۰	قدرت‌اله رهگذر	۸۸۴۲۱۶۰۵	حسابرسی آبا حسابرسان
۸۱۰	مهربان ریحانی	۲۲۲۵۵۷۷۸	حسابرسی و مدیریت حافظ اندیشان پارس

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰	سورن آنوس	۸۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۲۰	رضا آتش	۸۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۳۰	شهریار آذری سامانی	۸۸۷۹۹۲۶۵	موسسه حسابرسی اصول اندیشه
۴۰	محمد رضا آرون	۲۴۲۴۴۰۱۲	موسسه حسابرسی ذخایر
۵۰	مهرداد آل‌علی	۸۸۸۰۲۶۳۹	حسابرسی آژمودگان
۶۰	بهروز ابراهیمی	۸۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرادمشتر
۷۰	امیرحسین ابطحی نائینی	۶۶۶۸۷۶۰۰	سپاهان تراز-اصفهان
۸۰	مرتضی احمدی شیرازی	۸۸۷۲۵۱۳۱	حسابرسی و خدمات مالی خبرگان حبیب
۹۰	مصطفی احمدی وسطی کلایی	۸۸۵۰۵۱۱۱	حسابرسی و خدمات مالی آگاه‌نگر
۱۰	عباس اختیاری	۸۸۵۰۲۵۸۶	موسسه حسابرسی بیات رایان
۱۱۰	حمیدرضا ارجمندی	۸۸۸۹۰۱۲۰	حسابرسی و مشاوره فردا پدید
۱۲۰	عباس اسرارحقیقی	۸۸۸۳۵۲۰۷	حسابرسی بیداران
۱۳۰	جمشید اسکندری	۸۸۸۰۲۸۹۸	حسابرسی و خدمات مدیریت میز
۱۴۰	حسن اسمائی	۸۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت
۱۵۰	سیدعباس اسماعیل‌زاده پاکدامن	۸۸۷۹۱۲۹۹	موسسه حسابرسی ایران مشهود
۱۶۰	عباس اسماعیلی	۶۶۲۱۳۳۵	موسسه حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۷۰	بهزاد افشارهور	۸۸۹۰۱۲۳۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۸۰	علی امانی	۸۸۷۳۹۰۷۱	حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان
۱۹۰	یداله امیدواری	۸۸۳۰۶۹۱۱	حسابرسی بیداران
۲۰۰	فریبرز امین	۸۸۸۰۳۰۳۴	موسسه حسابرسی راییندو همکاران
۲۱۰	داریوش امین‌نژاد	۸۸۷۵۲۶۳۱	موسسه حسابرسی آریان‌فراز
۲۲۰	نریمان ایلخانی	۸۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فرازمشارد
۲۳۰	میلتن ایوان‌کریمیان	۶۶۹۲۵۴۶۷	حسابرسی دس و همکاران
۲۴۰	محمد بدیعی جاریانی	۸۸۹۰۵۳۱۶	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۲۵	سعید براتی	۶۶۲۱۳۳۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۲۶۰	سعید برهانی	۲۲۴۶۷۷۸۲	حسابرسی آگاه تدبیر
۲۷۰	سیدمحمد بزرگ‌زاده	۸۸۴۶۸۵۲۵	حسابرسی آریاروش
۲۸۰	جبرائیل بهاری	۵۵۵۳۳۵۷۰	موسسه حسابرسی ارکان‌میستم (شبه‌تبریز)
۲۹	محمد رضا بهاری‌مهریانی	۸۸۷۹۱۲۳۷	حسابرسی و خدمات ایران مشهود
۳۰۰	راضیه بهروزوی	۸۸۸۰۲۹۲۲	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۳۱۰	اصغر بهنیا	۶۶۲۱۳۳۵	حسابرسی امجد
۳۲۰	منوچهر بیات	۸۸۵۰۲۵۸۷	حسابرسی بیات رایان
۳۳۰	حمزه پاک‌نیا	۹۹۷۵۳۸۳	حسابرسی تسنیر
۳۴۰	ناصر پسران‌رزاق	۸۸۷۱۳۸۰۹	حسابرسی رهنودگران‌کاردان



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۸۲۰	محمد زادحیدر	۸۸۹۰۸۳۵۲	سازمان حسابرسی	۱۲۹۰	علیرضا عطفونی	۸۸۷۸۵۷۶۵	حسابرسی ایران مشهد
۸۳	فرانک زرفشان	۸۸۲۶۷۹۱۲	حسابرسی و خدمات مدیریت برداش	۱۳۰۰	سیدداود علوی	۸۸۹۶۸۵۲۲	حسابرسی پارس
۸۴۰	غلامرضا زیربایی لنگرودی	۴۴۴۴۶۰۲۱	حسابرسی و خدمات مدیری اعدادرس	۱۳۱۰	نعمت‌الله علیخانی‌راد	۸۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۸۵۰	علیرضا زندابارتیسی	۸۸۸۷۲۰۹۲	حسابرسی آگاه حساب	۱۳۲۰	جعفر عوض‌پور	۸۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۸۶۰	منوچهر زندی	۸۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت	۱۳۳۰	دکتر بهرام غیانی	۸۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی مختار و همکاران
۸۷۰	محمد سخانی‌فر	۸۸۸۲۳۷۰۲	موسسه حسابرسی هشیاره‌بند	۱۳۴	کامبیز غیانی	۸۸۰۲۸۳۷۹	حسابرسی احتساب
۸۸۰	نصرت‌الله سعادت‌تی	۲۲۲۱۰۰۲۷	موسسه خدمات سعادتی و همکاران	۱۳۵۰	هورشنگ غیبی	۸۸۹۸۵۷۵۱	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۸۹۰	محمدحسن سعادتیان	۶۶۲۰۸۲۲۶	موسسه حسابرسی فاطمه	۱۳۶۰	ابوالقاسم فخاریان	۸۸۷۷۸۵۵۹	حسابرسی تدوینکو
۹۰۰	محمدتقی سلیمان‌نیا	۸۸۷۷۴۱۳۱	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب	۱۳۷	محمد فدایی‌حسینی	۸۸۰۳۰۶۴۴	موسسه حسابرسی هدف
۹۱۰	مهدی سوادلو	۸۸۷۵۲۶۳۱	حسابرسی آریان فراز	۱۳۸۰	حسین فرج‌اللهی	۸۸۳۰۶۹۱۱	موسسه حسابرسی بیداران
۹۲۰	سیاوش سهیلی	۸۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره	۱۳۹	علی‌اصغر فرخ	۸۸۷۹۱۵۷۹	موسسه حسابرسی و خدمات آموزه‌کاران
۹۳۰	حسین سیادت‌خو	۸۸۸۰۱۹۰۴	موسسه حسابرسی ممیز	۱۴۰۰	فرهاد فرزاد	۸۸۸۰۲۳۶۵	حسابرسی آزمودگان
۹۴	سیدمهدی سیدمهدی	۶۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس	۱۴۱۰	فرزاد فرهنگ‌دبروجنی	۸۸۸۲۲۸۸۷	حسابرسی نوگا
۹۵۰	سعید سینانی‌مهربانی	۸۸۸۰۲۹۰۱	موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ممیز	۱۴۲۰	بهبزاد فیضی	۸۸۹۰۱۲۲۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۹۶	واقف‌اک مسیحی شاه‌نظریان	۸۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان	۱۴۳۰	حسین قاسمی‌روچی	۸۸۳۰۸۷۵۲	حسابرسی آزمون سامانه
۹۷	سیدمجید شجاعی	۸۸۷۹۱۳۳۷	موسسه حسابرسی ایران مشهد	۱۴۴۰	رضا قندی	۸۸۰۳۲۹۶۹	حسابرسی وثیق
۹۸۰	محمدعلی شعبانی‌سبزه‌میدانی	۶۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس	۱۴۵	حسین کاموسی	۸۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۹۹۰	مهرداد شریعت‌زاده	۶۶۸۷۷۶۰	حسابرسی بهبود ارقام (اصفهان)	۱۴۶	علیرضا کریمی‌طار	۸۸۳۰۲۷۱۶	حسابرسی بهداوران
۱۰۰۰	نریمان شهربانی	۸۸۸۷۳۳۰۸	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب	۱۴۷۰	فریدون کشانی	۸۸۰۰۰۸۷۱	موسسه حسابرسی آزمون
۱۰۱۰	عبدالله شفاعت‌قراملکی	۵۵۲۳۵۷۰	موسسه حسابرسی ارکان سیستم (شعبه تبریز)	۱۴۸۰	مجید کشوریزوه لنگرودی	۸۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۰۲۰	تیرانداز شکبیا	۷۷۸۰۲۰۲۲	حسابرسی هزینه‌یاب	۱۴۹۰	محمدرضا گلچین‌پور	۸۸۷۹۱۴۳۷	حسابرسی ایران‌مشهد
۱۰۳۰	احمد شله‌چی	۲۲۹۰۴۲۰۰	حسابرسی شاخص اندیشان	۱۵۰۰	سیدرضا گلستانی	۸۸۷۱۳۸۰۹	حسابرسی رهنمودگران کاردان
۱۰۴۰	منصور شمس‌احمدی	۸۸۳۰۹۱۰۰	حسابرسی شاهدان	۱۵۱۰	چراد گورزاد	۸۸۰۰۰۸۷۱	موسسه حسابرسی آزمون
۱۰۵۰	رضا شمس‌زهرایی	۸۸۸۷۲۰۹۲	حسابرسی آگاه حساب	۱۵۲۰	سیروس گوهری	۸۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۰۶۰	عبدالله شمشیرساز	۸۸۷۴۴۲۲۸	موسسه حسابرسی آگاهان ارقام	۱۵۳۰	مسعود مبارک	۸۸۷۷۲۱۳۱	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۱۰۷۰	محمد شوقیان	۸۸۸۰۴۹۴۱	موسسه حسابرسی ارکان سیستم	۱۵۴	موسی محسنی	۲۲۲۲۸۹۲	حسابرسی نمودگرووش (ساری)
۱۰۸۰	اردشیر شهبندیان	۸۸۸۹۹۷۷۲	حسابرسی شهیدان و همکاران	۱۵۵۰	عبدالمجید محلاتی‌کازمین	۸۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۰۹۰	فرزاد شهدادفرد	۸۸۸۲۳۷۰۵	موسسه حسابرسی هشیاره‌بند	۱۵۶۰	نادر محمدپور	۹۹۸۷۶۵۲	حسابرسی نادر
۱۱۰	محمود شهشانی‌پور	۸۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند	۱۵۷	جهانگیر محمدی‌فر	۸۸۷۸۸۰۱۳	حسابرسی هزیران
۱۱۱۰	شهره شهلانی	۸۸۷۹۴۶۴۶	موسسه حسابرسی و خدمات مالی سخن‌حق	۱۵۸۰	ناصر محمودزاده‌احمدی‌نژاد	۸۸۹۸۱۵۶۹	بانک پارسیان
۱۱۲۰	امیر شهلانی‌مقدم	۸۸۹۰۳۹۴۹	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه	۱۵۹۰	محمدباقر محمدی		
۱۱۳۰	صغری شهراسی	۸۸۷۳۸۲۸	حسابرسی آریا حساب‌سازان یارسا	۱۶۰۰	نصرت‌الله مختار	۸۸۹۰۳۴۹۶	حسابرسی مختار و همکاران
۱۱۴۰	فریده شیرازی	۸۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرادمشار	۱۶۱۰	ابوالقاسم مرآتی	۸۸۵۰۲۵۸۷	حسابرسی بیات‌رایان
۱۱۵۰	پرویز صادقی	۸۸۸۹۲۰۳۶	حسابرسی فراز مشاور	۱۶۲۰	طاہر مراغه‌پور	۶۲۸۳۷۶۴	حسابرسی مهربان‌پویا (شعبه اصفهان)
۱۱۶۰	حسن صالح‌آبادی	۸۸۲۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه	۱۶۳۰	رضا مستاجران	۸۸۷۳۹۰۸۳	حسابرسی و خدمات مدیریت دایارایان
۱۱۷۰	محمدرضا صداقت‌تفرشی	۸۸۳۰۵۹۱۸	حسابرسی محمودی و همکاران	۱۶۴۰	علیرضا مستغاثی	۶۶۲۵۳۵۷۶	حسابرسی کاربرد تحقیق
۱۱۸۰	سعید صدرانی‌نوری	۸۸۵۰۲۸۵۵	حسابرسی مدیران مستقل	۱۶۵	عبدالکریم مستوفی‌زاده	۲۴۶۴۴۸۵	حسابرسی مستوفی‌زاده و همکاران
۱۱۹۰	مجید صفاتی	۸۸۵۰۳۹۱۷	حسابرسی مدیریت رهیافت منهد	۱۶۶۰	علی مشرقی‌آرانی	۸۸۳۰۵۳۹۲	حسابرسی بهند
۱۲۰۰	قاسم ضرغامی	۸۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان	۱۶۷۰	همایون مشیرزاده	۸۸۸۰۳۰۴۴	موسسه حسابرسی رایبند و همکاران
۱۲۱۰	حمید طباطبائی‌زاده‌فشارکی	۸۸۷۲۲۲۲۵	حسابرسی به‌روز، آوران ژرف‌اندیش	۱۶۸۰	شیرین مشیرفاطمی	۸۸۳۲۶۵۲۷	موسسه حسابرسی بهرادمشار
۱۲۲۰	امیرحسین ظهیری	۸۸۵۰۲۵۸۶	موسسه حسابرسی بیات‌رایان	۱۶۹۰	زهرا مطلب‌زاده	۸۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۲۳۰	اصغر طهوری	۸۸۹۰۳۹۰۰	حسابرسی آگاهان و همکاران	۱۷۰۰	علیرضا مسعودخورسندی	۸۸۷۲۳۱۵۸	حسابرسی به‌روز، آوران
۱۲۴۰	احمد ظفرپرنده	۲۲۰۱۱۳۷۴	حسابرسی و خدمات مدیریت‌سامان‌پندار	۱۷۱۰	رضا معظمی	۸۸۹۰۰۸۱۲	حسابرسی کاربرد ارقام
۱۲۵۰	بیژن عبداللہی‌نمین	۸۸۹۰۹۷۸۰	حسابرسی و خدمات حسابداری نیک‌روشان	۱۷۲۰	اکبر منفرد	۲۲۰۵۴۳۷۴	حسابرسی منفرد و همکاران
۱۲۶۰	سیدحسین عربزاده	۶۶۹۴۵۴۶۵	حسابرسی‌دش‌وهمکاران	۱۷۳۰	هورشنگ منوچهری	۸۸۲۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۱۲۷۰	فیروز عربزاده	۸۸۷۷۸۸۱۱	حسابرسی تلاش ارقام	۱۷۴۰	ابراهیم موسوی	۸۸۴۲۳۵۳۴	حسابرسی اصول پایه
۱۲۸۰	حمیدرضا عرفی	۸۸۹۵۲۲۸۹	حسابرسی ژرف‌بین	۱۷۵۰	سیدکمال موسوی	۸۸۰۰۰۸۷۱	موسسه حسابرسی آزمون



### حسابداران مستقل غیر شاغل در حرفه

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰	علی احتشام (موبایل)	۳۳۹۶۲۶۰	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی
۲	محمد حسن استحقاری	۸۸۷۶۲۰۴۴	شرکت بوتان
۳	مجید اسعدی المونی	۸۸۹۱۰۴۲۶	شرکت خدماتی مالی شهر
۴۰	ایرج پورحسین اکبری	۸۸۹۰۳۱۹۰	وزارت صنایع
۵۰	خسرو پورمعمار	۸۸۰۳۰۶۴۴	کارگزاری پارس نمودگر
۶۰	سعید تاجبخش		
۷۰	پرویز جوادی بوسجین	۸۸۷۹۸۰۲۳	شرکت کارگزاری خیرگان سهام
۸۰	مصطفی حد دوست	۸۸۷۶۹۰۴۳	شرکت یزدتاپر
۹۰	بهروز خالق ویردی	۸۸۸۹۱۲۴۲	شرکت سرمایه گذاری تامین اجتماعی
۱۰۰	امیر علی خان خلیلی	۸۸۷۹۸۰۲۳	کارگزاری خیرگان سهام
۱۱	اسیک دراستپانیانس	۸۸۷۴۰۷۷۷	شرکت ناسازان نصر
۱۲	ایوب رستمی سلطان احمدی	۸۸۷۸۸۱۳۷	شرکت صنایع مس شهید باهنر
۱۳	سروش زینعلی یزدی	۱۲۷۷۲۶۴	موبایل
۱۴	احمد زینی	۸۸۷۸۸۹۵۸	بانک اقتصاد نوین
۱۵۰	رسول محمدی سالک	۲۲۵۴۸۵۴۹	
۱۶۰	غلامرضا سلامی	۸۸۸۸۲۲۴۳	سرمایه گذاری آینده نگر
۱۷۰	ناصر سالار	۸۸۹۰۴۲۲۶	
۱۸۰	فرامرز شایگان	۶۶۴۳۶۳۹۱	
۱۹۰	سیامک شهریاری	۸۸۷۵۱۹۰۹	شرکت آرات
۲۰	شهرام شهیری	۶۶۷۱۷۲۱۷	شرکت سهم آشنا
۲۱۰	هرشنگ شیروایی	۲۲۲۵۶۷۰۱	
۲۲۰	محمد جواد صفار سفلی	۲۲۲۶۸۹۳۵	جامعه حسابداران رسمی
۲۳۰	احمد عبائی کوپائی	۸۸۰۸۵۹۳۹	شرکت سرمایه گذاری دورنمای آینده
۲۴۰	خسرو فخیم هاشمی	۶۶۷۲۰۲۳۶	شرکت نیشه همدان
۲۵	محمود قدس		
۲۶۰	محمد ابراهیم قربانی فرید	۷۷۵۰۸۴۶۳	شرکت کارگزاری سهام بزویان شایان
۲۷	سهراب کارگر معمولی رفتار	۸۸۸۲۸۲۲۲	شرکت عالی فرد
۲۸۰	بهرام کلانتری پور	۸۸۸۰۲۶۲۱	شرکت آپرام کو
۲۹۰	محمود گلرخی	۲۲۹۴۴۲۶۰	
۳۰۰	پرویز گلستانی	۸۸۷۹۰۱۸۲	شرکت سرمایه گذاری سامان
۳۱۰	علی مستاجران	۸۸۸۴۵۳۶۶	
۳۲۰	امین محیوبی	۶۰۲۶۷۶۷۷۷	شرکت مشاوره مالی امین کانادا
۳۳۰	مجید میراسکندری	۸۸۰۸۵۹۳۹	شرکت سرمایه گذاری دورنمای آینده
۳۴	غلامعلی نعیمی منفرد	۷۷۹۲۸۳۶۰	
۳۵۰	ایرج نیک نژاد	۶۶۴۶۳۳۹۵	شرکت یزدان
۳۶	فریدون وحدتی نیکزاد	۸۸۸۳۳۸۵۵	وزارت صنایع شرکت احداث صنعت
۳۷۰	بهروز وقتی	۲۲۶۷۲۲۳	

### پوزش

با پوزش بسیار آقای سیدمجید حسینی عضو انجمن حسابداران که به اشتباه محل کار ایشان جای دیگری نوشته شده بود، در موسسه حسابرسی خبره مشغول به فعالیت هستند.

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۷۶۰	محبوب مهدی پور بهمیری	۸۸۹۰۲۳۸۹	موسسه حسابرسی عامر مشاور تهران
۱۷۷	پرویز میرآرمندهی	۸۸۸۰۴۵۱۹	حسابرسی خیره
۱۷۸۰	منصور میرزاخانی نافجی	۶۶۶۳۱۳۹۰	موسسه حسابرسی نخستین کاوش (اصفهان)
۱۷۹۰	محمود رضا ناظری	۸۸۷۵۲۶۳۱	حسابرسی آریان فراز
۱۸۰۰	حمید ناموری	۸۸۷۸۲۰۹۶	خدمات حسابداری و حسابرسی تدوینکو
۱۸۱۰	ایرج نجفیان	۶۶۴۳۹۵۵۵	حسابرسی خردندان حساب
۱۸۲۰	علی اصغر نجفی مهری	۸۸۳۰۸۷۵۲	حسابرسی آزمون سامانه
۱۸۳۰	عبدالرضا نوربخش	۷۷۵۲۷۹۴۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۸۴۰	سیدشهریار نوریان	۶۶۶۸۷۶۰۰	موسسه حسابرسی سیاهان تراز
۱۸۵۰	اسدالله نبلی اصفهانی	۸۸۷۹۴۶۴۶	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق
۱۸۶۰	محمدحسین واحدی	۶۶۱۱۳۴۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۸۷۰	محمود واحدی	۸۸۷۲۳۰۹۲	موسسه حسابرسی فراز مند
۱۸۸۰	اکبر وقارکاشانی	۸۸۶۳۹۶۷۲	حسابرسی مجریان بويا
۱۸۹۰	ایرج هادوی	۸۸۷۸۲۰۹۶	موسسه حسابرسی تدوینکو
۱۹۰۰	اصغر هشی	۸۸۳۰۵۳۹۱	موسسه حسابرسی همد
۱۹۱۰	عباس هشی	۸۸۸۴۳۷۰۴	موسسه حسابرسی هنیا، همد
۱۹۲۰	کارو هوانسیان فر	۸۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۱۹۳۰	قاسم یاحقی	۸۸۵۰۴۱۵۹	حسابرسی مدیران مستقل
۱۹۴۰	محمدرضا یادگاری	۸۸۷۹۹۳۶۵	حسابرسی اصول اندیشه
۱۹۵	حمید یزدان پرستی	۸۸۸۴۳۰۷۴	حسابرسی هوشیار همد
۱۹۶۰	هادی یوسف زاده	۸۸۷۵۲۷۲۷	حسابرسی بهرادمنار
۱۹۷۰	رضا یعقوبی	۸۸۳۲۶۵۷۷	موسسه حسابرسی بهرادمنار

### حسابداران مستقل شاغل در حرفه به صورت انفرادی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	هرمز ایزدگنیشب	۲۲۲۰۰۵۹۲	۹	مرتضی حجازی	۸۸۷۲۰۳۵۳
۲۰	عبدالجواد اسلامی	۸۸۵۱۳۸۶۳	۱۰	فرهاد دولنشااهی	۸۸۷۷۵۰۸۶
۳۰	فریدون ایزدپناه	۲۲۸۶۳۱۸۶	۱۱	علی صحرانی	۷۷۴۲۱۴۵۶
۴۰	پورو آواکیانس	۸۸۸۳۰۵۹۹	۱۲	احمد فراروی	۲۲۵۵۰۵۶۹
۵۰	هوشنگ تسلیسی (موبایل)	۱۵۹۱۸۴۱	۱۳	عبدالمیر میرآب	۸۸۶۶۱۲۹۴
۶۰	محمدحسین توکلی	۲۲۰۲۱۸۸۱	۱۴	علی هاشم زاده شیرازی	۸۸۰۶۳۳۷۲
۷۰	سعید جمشیدی فردا (موبایل)	۱۲۵۵۶۵۰	۱۵	احمد رضا قتی زاده	۸۸۲۸۰۲۰۹
۸	سید محسن حجازی	۲۲۰۴۴۰۰۵			

### حسابداران مستقل شاغل در سازمان حسابرسی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱۰	جعفر باقری	۲۲۴۱۷۹۵	۸	محمد صفری کوپایی	۸۸۷۲۶۳۰۴
۲۰	محمد رضا تقوایی	۸۸۷۲۶۱۰۸	۹	فهیبه عیسی	۸۸۷۲۶۳۱۹
۳۰	مصطفی جان نثاری	۳۳۶۶۷۳۵	۱۰	محمد تقی منصوری راد	۸۸۷۲۶۳۰۷
۴۰	اصغر داوطلب	۷۷۶۸۹۱۴۴	۱۱	محمد میرآفتابزاده	۸۸۷۲۶۱۰۹
۵۰	هادی روحی ثانی لنگرودی	۸۸۷۲۶۳۱۸	۱۲	منوچهر نصر اصفهانی	۶۶۷۸۳۳۴
۶۰	سیروس شمس	۸۸۷۱۳۷۹۰	۱۳	میرمجید وکیل زادیان	۸۸۷۲۶۳۰۸
۷۰	غلامرضا صرام	۸۸۷۱۳۷۹۰			

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

- Corporate Governance : An International Review, Vol. 2, No. 3, July.
- 7- Economist, The (13 June 2002) "Prosecutor's Dilemma".
- 8- Flanagan M. (15 March 2003) "Higgs Challenge as Davis to Step Up at Sainsbury", The Scotsman.
- 9- Garratt B. (1996) *The Fish Rots from the Head*, London : HarperCollins Business.
- 10- Hampel Report, The (1998) *The Final Report*, London : The Committee on Corporate Governance and Gee Professional Publishing.
- 11- Higgs Report, The (January 2003) *Review of the Role and Effectiveness of Non-Executive Directors*, London : Department of Trade and Industry.
- 12- Jensen M. (1993) "The Modern Industrial Revolution, Exit, and the Failure of Internal Control Systems", *Journal of Finance*, No. 48.
- 13- Maitland A. (7 July 2003) "Importance of Training the NED's" *Financial Times*.
- 14- Peel M., and E. O'Donnell (1995) "Board Structure, Corporate Performance and Auditor Independence", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 3, No. 4, October.
- 15- Plender J. (16 March 2003) "Bank Bandwagon Hits a Bump", *Financial Times*.
- 16- Tassell T. (31 January 2003) "FTSE 100 Chief Questions Boardroom Reform Plans", *Financial Times*.
- 17- Tassell T. (14 March 2003 a) "Higgs Qualifies Boardroom Reform", *Financial Times*.
- 18- Tassell T. (14 March 2003 b) "Warning on Revisions to Corporate Governance Code", *Financial Times*.
- 19- Tassell T. and S. Voyle (15 March 2003) "Promoting Exception that Moves the Rule", *Financial Times*.
- 20- Tassell T., A. Bolger and A. Parker (20 January 2003) "Fear of Board Splits Over Higgs Code : Critics Argue Proposal Could Lead to Division and Confusion", *Financial Times*.
- 21- Yermack D. (1996) "Higher Market Valuation for Firms with a Small Board of Directors", *Journal of Financial Economics*, No. 40.
- 39- John Sainsbury.
- 40- Sir Peter Davis.
- 41- Flanagan.
- 42- Manifest.
- 43- Voyle.
- 44- Plender.
- 45- National Association of Pension Funds (NAPF).
- 46- Edinburgh.
- 47- Association of British Insurers (ABI).
- منابع فارسی
- ۱- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۳ الف) "حاکمیت شرکتی و نقش آن در توسعه بازار"، مقاله ارائه شده در سمینار بازار سرمایه، موتور محرک توسعه اقتصادی ایران، ۷ و ۸ آذر تهران.
- ۲- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۳ ب) "مفهوم حاکمیت شرکتی و نقش آن در گزارشگری"، مقاله ارائه شده در سمینار گزارشگری مالی و تحولات پیش روی، ۸ و ۹ دی ماه، تهران.
- ۳- کتیری حسین (۱۳۸۲) "نقش حسابرسی در جامعه و جایگاه آن در راهبری شرکت"، مقاله ارائه شده در اولین همایش حسابرسی در ایران، ۲۰ و ۲۱ اسفندماه، تهران.
- ۴- میدری احمد و مسعود حجاریان (۱۳۸۳) "راهکارهای پیاده‌سازی اصول حاکمیت شرکتی در ایران"، مقاله ارائه شده در سمینار بازار سرمایه، موتور محرک توسعه اقتصادی ایران، ۷ و ۸ آذرماه، تهران.
- منابع انگلیسی
- 1- Byrd J. W., and K. A. Hickman (1992) "Do Outside Directors Monitor Managers?", *Journal of Financial Economics*, No 32.
- 2- Cadbury Code, The (December 1992) Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: The Code of Best Practice, London: Gee Professional Publishing.
- 3- Combined Code, The (June 1998) London: The London Stock Exchange Ltd.
- 4- Dahya J., J. J. McConnell and N. G. Travlos (2002) "The Cadbury Committee, Corporate Performance, and Top Management Turnover", *Journal of Finance*, Vol. 57, No. 1, February.
- 5- Daily C. M., and D. R. Dalton (1997) "Separate, But Not Independent : Board Leadership Structure in Large Corporations", *Corporate Governance : An International Review*, Vol. 5, No. 3, July.
- 6- Donaldson L., and J. H. Davies (1994) "Boards and Company Performance - Research Challenges the Conventional Wisdom",

## بهایابی برمبنای فعالیت در تجارت الکترونیک

می‌کند. از این رو ممکن است مدیران از تجزیه و تحلیل سیستم بهایابی برمبنای فعالیت به منظور بررسی روش‌های مختلف قابل استفاده برای انجام اصلاحات و بهبود عملکرد واحد تجاری خود استفاده کنند. مدیران می‌توانند با استفاده از تجزیه و تحلیل این سیستم، راهکارهای مختلف را در خصوص اداره مشتریان، خطوط تولید، و روش‌های توزیع با همدیگر مقایسه کنند. روی هم رفته انتظار می‌رود که شرکت‌های فعال در تجارت الکترونیک از پیاده‌سازی و اجرای سیستم بهایابی برمبنای هدف منتفع شوند. به‌ویژه این که استفاده از این سیستم منجر به انجام اصلاحات و بهبود راهبرد واحدهای تجاری خواهد شد. برای اکثر واحدهای تجاری فعال در تجارت الکترونیک، استفاده از سیستم بهایابی برمبنای فعالیت ممکن است حرکتی اساسی از مدیریت برمبنای شناخت<sup>۹</sup> به سوی مدیریت برمبنای اصول<sup>۱۰</sup> تلقی شود. برای مثال، مرحله بعدی پس از پیاده‌سازی، ترقی دادن<sup>۱۱</sup> سیستم بهایابی برمبنای فعالیت می‌باشد که از طریق افزودن عنصری به نام ارزش افزوده اقتصادی<sup>۱۲</sup> انجام خواهد گرفت. سیستم اطلاعات بهایابی برمبنای فعالیت و ارزش افزوده اقتصادی، با انجام اصلاحات اولیه در تجارت الکترونیک از طریق پیاده‌سازی سیستم بهایابی برمبنای فعالیت ایجاد خواهد شد.

پی‌نوشت

1- E-commerce

۲- شرکت‌های سنتی، شرکت‌هایی هستند که فعالیت‌های تجاری آنها به صورت برخلاف انجام نمی‌شود.

3- Activity-Based Costing (ABC)

4- Profitability

5- Cost objects

6- Expense-Activity-Dependence (EAD)

7- Activity-Product-Dependence (APD)

8- e-mail

9- management-by-intuition

10- management-by-principles

11-up-grading

مرحله بعدی برای مدیریت شرکت، ارزیابی نتایج تجزیه و تحلیل سیستم بهایابی برمبنای فعالیت از طریق انجام تجزیه و تحلیل در ۷ دوره سه ماهه دیگر بود. بعد از اینکه تجزیه و تحلیل دوره‌های سه‌ماهه مذکور، نتایج مشابه نتایج تجزیه و تحلیل اولیه را نشان داد، مدیریت شرکت تلاش کردند تا راهبرد جدیدی را به اجرا در آورده و توسعه دهند. مدیریت شرکت به منظور کنترل بهتر هزینه‌ها انتخاب‌های زیادی را پیشرو دارد. برای مثال بخش اعظم هزینه‌های سربار این شرکت (همانند هزینه‌های مستقیم) مربوط به سفارشات اشتباه و اشتباه در ارسال کالاها می‌باشد. بیشتر مرسولات این شرکت مربوط به اقلامی است که به‌طور واقعی سفارش داده نشده‌اند و یا اقلامی است که مفقود شده‌اند. این اشتباهات، همراه با انتقال‌گند شکایات مشتریان (و برخی اوقات غیرحرفه‌ای) منجر به سرازیر شدن تلفن‌ها و پست الکترونیکی می‌شود که حاکی از نارضایتی مشتریان است. بررسی‌های اولیه نشان داد که درصد شکایت‌های مشتریان شرکت سوپرتولز. کام به‌طور اساسی بیشتر از آن دسته از موسساتی است که سفارشات مشتریان در آنها به شکل سنتی (غیر برخط) انجام می‌گیرد. انجام اصلاحات در فرایند پردازش سفارشات و انتقال سریع شکایت‌های مشتریان، دو مورد از موارد متعددی است که مدیریت شرکت می‌تواند برای بهبود وضعیت شرکت انجام دهد.

### نتیجه‌گیری

مثال کاربردی در این مقاله نشان می‌دهد که سیستم بهایابی برمبنای فعالیت برای شرکت‌های فعال در اقتصاد نو نیز مفید می‌باشد. زیرا استفاده از سیستم بهایابی برمبنای فعالیت، این شرکت‌ها را به سمت ایجاد راهبردهای تجاری مسوجه هدایت می‌کند. تجزیه و تحلیل سیستم بهایابی برمبنای فعالیت از یک سو مدیران را قادر می‌سازد که هزینه‌های مرتبط با تجارت الکترونیک را به شکل مطمئن‌تری اندازه‌گیری کنند و از سوی دیگر برای مدیریت، درک مضاعفی در خصوص ایجاد هزینه‌های مزبور فراهم

نرم افزارهای یکپارچه مالی اداری

## کاکتوس

ایزاری کارآمد در دست مدیران

# کاکتوس CACTUS

- حسابداری
- انبارداری
- خرید و فروش
- چک
- صندوق
- کنترل موجودی تولید
- قیمت تمام شده
- حقوق و دستمزد
- دبیرخانه
- سرویس مشتری
- حمل و نقل
- پخش مویرگی
- قرض الحسنه
- ...

تحت انواع ویندوز و شبکه  
SQL Server

شرکت کاکتوس کامپیوتر

۸۸۴۲۷۱۳۰

۸۸۴۴۴۲۱۹

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳



تهران، سهروردی شمالی،

مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،

طبقه هفتم، واحد شرقی



12- Economic Value Added (EVA)

منابع و ماخذ

- 1- Cooper, R., 1987, "The Two-Stage Procedure in Cost Accounting-Part One", *Journal of Cost Management*, Vol, 1, No.2, pp.43-51.
- 2- Cooper, R., 1988, "The Two-Stage Procedure in Cost Accounting-Part Two", *Journal of Cost Management*, Vol, 1, No.3, pp.39-45.
- 3- Cooper, R., 1988, "The Rise of Activity-Based Costing -Part One: What is an Activity-Based Cost System?", *Journal of Cost Management*, Vol, 2, No.2, pp.45-54.
- 4- Cooper, R., 1989, "The Rise of Activity-Based Costing - Part Four: What Do Activity-Based Cost Systems Look Like?", *Journal of Cost Management*, Vol.3, No.1, pp.38-49.
- 5- Cooper, R., 1989, "The Rise of Activity-Based Costing - Part Three: How Many Cost Drivers Do You Need, and How Do you Select Them?", *Journal of Cost Management*, Vol.2, No.4, pp.34-46.
- 6- Cooper, R. and Kaplan, R. S., 1991, "Profit Priorities From Activity-Based Costing," *Harvard Business Review*, Vol.69, No.3, pp.130-135.
- 7- Johnson, H.T., 1990, "Activity Management: Reviewing the Past and Future of Cost Management," *Journal of Cost Management*, Vol.3, No.4, pp.4-7.
- 8- Roztocki, N., 2000, "The Intergrated Activity-Based Costing and Economic Value Added Information System" Proceedings from the 2000 SAM International Management Conference, *The Society for Advancement of Management (SAM)*, pp.513-20.
- 9- Roztocki, N. and Needy, K.L., 1999, "Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing," *Engineering Management Journal*, Vol.11, No.2, pp.17-22.
- 10- Roztocki, Valenzuela, J.F., Porter, J.D., Monk, R.M., and Needy, K.L., 1999, "A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies," Proceedings from the 1999 ASEM National Conference, American Society for Engineering Management, pp. 279-88.

## آنچه حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات باید بداند

● **روش برخورد.** داشتن رویکرد مثبت از نوع تخصصی، یک ویژگی شخصیت است. حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات با چالش‌های بسیاری مواجهند که می‌تواند رویکرد مثبت را بی‌درنگ به رویکردی ناهنجار برگرداند. البته، پیش‌بینی زمان روی دادن آن اتفاق مشکل نیست زیرا برستانده حساب‌رسان و روابط آنان با صاحب‌کار اثر می‌گذارد. حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات باید به طور مداوم بر "بالا بردن روحیه خود" طی عملیات حسابرسی ناسازگار تاکید کنند و تا آخر کار بدون از بین بردن کارهای انجام شده، احساس خوبی داشته باشند.

● **آزادی فکر،** حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات باید نسبت به نگرش جدید، ابزارها و فنون تخصصی خود، آزادی فکر داشته باشند. حساب‌رسان جدیدی که احساس می‌کنند همه چیز را می‌دانند، دارای ذهنیت‌های از پیش دریافته‌اند و یا حامل این واقعیت‌اند که بالاخره خود را با بررسی حقیقت ناهنجار روبه‌رو می‌بینند. آزادی فکر مسیری برای رشد احساسی و حرفه‌ای است.

● **تحلیلگری،** حساب‌رسان باید قادر به انتخاب موضوع حسابرسی و شکستن آن به بخش‌های قابل کنترل، شناسایی روابط آنها و اثبات اهمیت آن باشند. مدیریت بر موضوع حسابرسی بسیار مهم است. در غیر این صورت، حساب‌رسان جدید ممکن است گمراه شوند و به راه دیگری بروند و دامنه عملیات حسابرسی را گسترده کنند. به عبارت دیگر، توانایی تحلیل‌گری خوب به حساب‌رسان این اجازه را می‌دهد که تشخیص دهد چه چیز مهم است و چه چیز مهم نیست.

● **انعطاف‌پذیری فکری،** حساب‌رسان جدید باید نه تنها قادر به تمرکز باشند بلکه باید این توانایی را نیز داشته باشند که اجازه ندهند این تمرکز بر دورنمای آنها از تصویر کلی حسابرسی سایه افکند. در راستای ماهیت فنی حسابرسی فناوری اطلاعات، این باور وجود دارد که فناوری، مهمترین جنبه حسابرسی فناوری اطلاعات است که در بعضی موارد، درست است و در بسیاری از موارد، دور از واقعیت به نظر می‌رسد. حساب‌رسان فناوری اطلاعات باید بر کل ساختار شرکت تمرکز داشته باشند، وارد جزئیات شدن در حسابرسی می‌تواند موجب هدایت حساب‌رسان به سوی حسابرسی غیر موثر شود و حساب‌رسان جدید از پیشرفت باز بمانند.

● **شجاعت،** حساب‌رسان به این دلیل می‌توانند به تلاش‌هایی دست بزنند که ملزم به ارزیابی کار دیگران

هستند و اغلب با ورود به یک محیط ناشناخته و نیمه کشف شده، درگیرند. به عبارت دیگر، حسابرسی کار آدم‌های بی‌دل و جرات نیست. حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات باید شجاعت داشته باشند و به خود و دیگران ثابت کنند که قادر به انجام کارشان هستند. آنها می‌توانند به راحتی با مقاومت و تضاد روبه‌رو شوند، به ویژه اگر آنها به دنبال نتایج مستحکم و معنادار هستند.

● **رشد فکری،** علاوه بر موارد فوق، حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات باید دارای رشد فکری باشند که به معنای توانایی تشخیص "باید و نباید" در شرایط مختلف انجام کار است. به عبارت دیگر، برای قضاوت درست، تمرین داشته باشند. این ویژگی ممکن است به آسانی در حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات بروز نکند زیرا به طور جدی به تمرین نیاز دارد. در هر حال ارایه انواع مختلف حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات و سطوح پیچیدگی آن، موجب احتمال افزایش رشد فکری می‌شود.

از خصوصیات پیش‌گفته اغلب به این دلیل چشم‌پوشی می‌شود که در حرفه حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات نمی‌توان مثل حسابداری، آنها را آموزش داد و یا مثل یک داده اندازه‌گیری کرد. در هر حال تاثیر آنها واقعی است. بسیاری از حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات به دلیل کمبود خصوصیات پیش‌گفته و نه کمبود تحصیلات و مجوز کار، حرفه را ترک می‌کنند.

### افزایش ارزش

حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات می‌توانند با انجام اقدامات زیر برای سازمان‌های خود مفید واقع شوند.

۱. کمک به کارکنان حسابرسی با تجربه. حساب‌رسان جدید می‌توانند به عنوان یک کارآموز کارکنند و از طریق کارکنان حسابرسی موجود به یادگیری بپردازند. این مورد به شکلیایی قابل ملاحظه‌ای هم از طرف حساب‌رسان جدید و هم از طرف حساب‌رسان باتجربه نیازمند است ولی این مسیر طولانی می‌تواند پاداش ارزشمندی به همراه داشته باشد. حساب‌رسان جدید فناوری اطلاعات در اجرای عملیات موثر حسابرسی قادرند بیاموزند چه ابزار و فنونی به کار آنها می‌آید و چه اطلاعاتی با اهمیت است. یادگیری در این زمان ممکن است نیازمند کار در نقش یک دستیار و انجام کارهایی باشد که به نظر می‌رسد از شأن بعضی از حساب‌رسان جدید می‌کاهد، اما می‌توان ثابت کرد این موارد برای جلوگیری از

۶. تشویق حسابرسان جدید فناوری اطلاعات بر به عهده‌گیری مسئولیت مسیرهای پیش‌روی آنان. مدیریت می‌تواند برای حمایت از حسابرسان جدید، شالوده‌کار را در اختیار آنان قرار دهد، اما نمی‌تواند در آنها انگیزه‌ای ایجاد کند. انگیزه نیز خود می‌تواند ایجاد شود. حسابرسان جدید فناوری اطلاعات باید سعی خود را در گسترش دانش و افق دید خود در خارج از واحد حسابرسی به کار بندند. این عمل به عنوان مسیر شخصی به هنگام، شناخته می‌شود و زمانی می‌تواند رخ دهد که حسابرسان جدید فناوری اطلاعات قصد خود را از انجام چنین عملی بیان کنند و مستقیماً وارد عمل شوند.

#### نتیجه‌گیری

قرار گرفتن در یک موقعیت جدید می‌تواند برای هر شخصی با اضطراب همراه باشد. چالش بین وظایف اصلی کاری به اندازه یک عضو با ارزش یک واحد حسابرسی شدن، است. این مورد در خصوص حسابرسان فناوری اطلاعات نیز وجود دارد. در هر حال برای موفقیت در انجام حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات یک سری از مهارت‌ها و ویژگی‌های خاصی لازم است که شامل درک همه موارد تازه‌های این رشته است. تنها مانع اصلی این است که آیا حسابرسان جدید تمایل به پیگیری چالش را دارند یا خیر.

بانوشت‌ها

- 1- Distributed Component-based System.
- 2- Real-time Transaction Processing System.
- 3- Hard Skills.
- 4- Soft Skills.
- 5- Character.
- 6- Standards for the Professional Practice of Auditing.
- 7- ISACA 's General Standards for Information System Auditing.
- 8- The Certified Internal Auditor (CIA).
- 9- Computer-assisted Audit Techniques (CAAT).
- 10- The Certified Information System Auditor (CISA).
- 11- The Information System Auditability and Control Association (ISACA).
- 12- Effective Listening.
- 13- Empathy.
- 14- Sympathy.

منبع

Kliem Ralph L., "What every new IT auditor should know", EDPACS, Reston: Feb. 2005, Vol. 32, Iss. 8, Pg. 12-21.

اشتباهات در زمان اجرای عملیات حسابرسی، اهمیت زیادی ندارد.

۲. مداومت در افزایش دانش پایه. بسیاری از حسابرسان جدید فناوری اطلاعات ممکن است به طور عمیق در مورد موضوعات تخصصی و به طور کمتر در دامنه خارج از تخصص خود بدانند. برای مثال، یک حسابرس جدید ممکن است برنامه ++C را و اما نه لزوماً سایر جنبه‌های ایجاد سیستم‌ها را بدانند. بنابراین مهم است که حسابرسان جدید فناوری اطلاعات به طور مداوم به یادگیری ممتد تا زمانی ادامه دهند که به یک سازمان حسابرسی پیوندند. این مسئله نه تنها باعث رشد حسابرسان جدید می‌شود بلکه باعث توانایی پیوستن به نوآوری همه جانبه در واحد حسابرسی داخلی می‌شود.

۳. کوشش، عبارت از حرکت ماورای ناحیه سکون و آرامش است و ممکن است برای بعضی از حسابرسان جدید فناوری اطلاعات، قدم گذاشتن در ورای ناحیه آرامش مشکل به نظر برسد. اگر آنها خواستار پیشرفت هستند نیازمند رشد از ناحیه آرامش خود و پذیرفتن تجربیات جدید حسابرسی‌اند. این امر نه تنها موجب بارور شدن نتایج کار بلکه موجب افزایش ارزش اصلی حسابرسان جدید می‌شود.

۴. در جستجوی پیشرفت در مهارت‌های نرم به خوبی مهارت‌های سخت، سازمان‌های تخصصی و سایر موسسات آموزشی، تعلیمات بسیاری را برای مهارت‌های سخت پیشنهاد می‌کنند. گرچه به نظر می‌آید مهارت‌های نرم برای یادگیری آسان هستند، ولی به کارگیری آنها در عمل بسیار دشوار است. بسیاری از حسابرسان فناوری اطلاعات که دانش خود را در فناوری اطلاعات می‌یابند، ممکن است به این نتیجه برسند که نیازمند کار کردن بر روی مهارت‌های نرم‌اند. کنترل‌های مربوط به ارزیابی فردی، ارائه موثر و قدرت یادگیری نمونه‌هایی از این مهارت‌ها هستند.

۵. سرمایه‌گذاری بر روی قابلیت‌ها و توانایی‌ها و کار کردن بر روی نقاط ضعف. حسابرسان جدید فناوری اطلاعات مانند سایر متخصصان دارای نقاط قوت و ضعفی هستند که آنها را در کار به همراه دارند. وجود آمیزه‌ای از توانایی‌ها و نقاط ضعف می‌تواند حسابرسان جدید فناوری اطلاعات را برای مهم شدن یک واحد حسابرسی آماده کند. این آمیزه موجب به وجود آمدن اعتماد به نفس نمی‌شود، بلکه باعث تسریع زمان برای حسابرسان جدید می‌شود و آنان را قادر می‌سازد در زمان کوتاه‌تری به حسابرسان با تجربه تبدیل شوند.