

نقش هیات مدیره در حاکمیت شرکتی

دکتریحیی حساس یگانه

عضر هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

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^۱ 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، حساب‌رسان و نظام‌های حسابداری و کنترل داخلی، توجه ویژه‌ای مبذول می‌دارند. از سوی دیگر، حسابداران و حساب‌رسان، سرمایه‌گذاران جز و 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^۵ 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^۶ (۲۰۰۳) دوباره بر اهمیت تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل در شرکت‌های انگلیسی تاکید شده است. هیگز اعلام کرده که با توجه به توصیه‌های گزارش کدبری و تا زمان 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^۷ که در قانون جامع^۸ 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 پیشنهاد‌های 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^۹ گرت^{۱۰} 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^{۱۱}، 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 هیگز، 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^۹ و دیویس^{۱۰}، ۱۹۹۴). برخی از تحقیقات نیز نشان می‌دهد که تفکیک وظایف، واقعا موجب بهبود قابل ملاحظه‌ای در عملکرد مالی شرکت شده است (پیل^{۱۱} و اودانل^{۱۲}، 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^{۱۳} و دالتون^{۱۴}، 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 کار 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^{۱۵} 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^{۱۶}، ۱۹۹۳). در واقع، شواهد آماری نشان داده است که عملکرد و ارزش شرکت، با تعداد اعضای هیات مدیره نسبت معکوس دارد (پروماک^{۱۷}، 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 سربینز آکسلی^{۱۸} 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 کنترل، در قلب نظام حاکمیت شرکتی خود باشند.

(اکنون میست^{۱۹}، 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^{۲۰} در سال ۲۰۰۱، نظرها را به سوی اثربخشی عملکرد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) هیات مدیره، جلب کرد. از سوی دیگر، گزارش هیگز^{۲۰۰۳} در انگلستان نیز پاسخ دندان شکنی به نفوذ قابل ملاحظه مدیران غیرموظف (غیراجرایی) ناکارا، در شرکت‌های هم‌ردیف انرون محسوب می‌شد. از دیدگاه تئوری 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^{۲۱} و هیکمن^{۲۲}، 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^{۲۳} 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 حادث‌تر می‌شود.

در گزارش همپل^{۲۴} (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 یادپا
دانشجوی دکترای 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 قسدرت رسید. این کشور بعد از شکست در برابر امپراتوری روسیه به رهبری "پترکبیر" 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، برپایه 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 اعتباردهندگان 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 نام آشنای "آسترا" 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 "هیأت 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 "آسترا" است که یک شرکت بزرگ در صنعت کاغذ می‌باشد. این شرکت در سال ۱۹۹۸، با شرکت "انسو" (شرکتی فنلاندی) ادغام شد. هم اکنون شرکت آسترا - 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 کی 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 "هیأت 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 شاهی برای 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) شسورای استانداردهای حسابداری مالی سوئد^۱
- (۲) کارگروه بیانیه‌های اضطراری^۲
- (۳) کمیته حسابداری "موسسه حسابداران رسمی سوئد"^۳
- (۴) هیأت استانداردهای حسابداری^۴
- (۵) بورس اوراق بهادار

هیأت 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 هیأت 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 تأسیس 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" تأسیس 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 شورای 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 بین 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 بین 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 واقعیت 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.

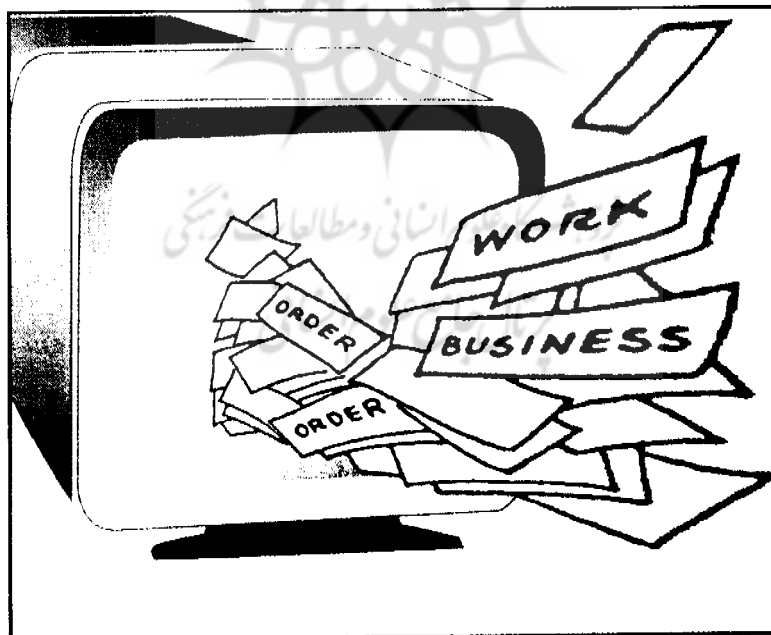
تهیه صورت‌های مالی و چگونگی حسابداری و دفترداری

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 مسجود 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

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.

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

مقدمه

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

متمرکز شوند که سودآوری خوبی نداشتند.

به طور کلی مفهوم سودآوری^۴، 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^۵ 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 رقبا 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 تسجارت 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^۲، به منظور حفظ حاشیه ی کافی بین درآمدها و هزینه ها باید از یک سیستم بهایابی قابل اتکا برخوردار باشند. بهایابی بر مبنای فعالیت^۳ 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 مشتریان

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 پرتی و 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 - تعامل 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 مدیریت 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 غیرمعمول 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. به‌طوری 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 بهایی بر مبنای فعالیت

روش پیاده‌سازی سیستم بهایی 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 بهایی 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 بهایی 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)^۶

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 بهایی 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 مآخذ مراجعه نمایید.

قدم چهارم) ردیابی سر بار به موضوعات هزینه با استفاده از ماتریس (وابستگی فعالیت - محصول)^۷

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 بهایی 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 رسانه ای جهانی توسط کمیسیون اوراق قرضه و مبادله ارز در حال حسابرسی می باشد. کمپانی تایم وارنر مالک شبکه جهانی سی ان ان می باشد که گفته می شود معادل ۲/۴ میلیارد دلار از حساب های سه ماهه چهارم سال ۲۰۰۲ آن، حساب سازی شده بود. دادگاه شرکت مذکور را به پرداخت ۲/۴ میلیارد دلار و موسسه حسابرسی مربوطه (ارنست اند یانگ)^{۲۱} را به پرداخت یکصد میلیون دلار محکوم کرده است. اگرچه این حسابرسی و تحقیقات در مرحله «حقیقت یابی» قرار دارد اما بازار سرمایه امریکا می داند که تقلبات شرکت های انرون، ورلدکام و شرکت بیمه امریکن اینترنشنال گروپ هم در همین گونه تحقیقات افشا شد. تایم وارنر عرضه کننده مجلات پرخواننده، فیلم های پر بیننده و موسیقی پر شنونده در سراسر جهان است.

بر اساس گزارش های تحقیقاتی اولیه، شرکت کوشش کرده با استفاده از روش های غیر متعارف حسابرسی، ارقام مربوط به درآمدهای ناشی از آگهی های تبلیغاتی را بیش از حد واقعی، جلوه دهد.

۶- شرکت تایکو^{۲۲}

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

کورلوسکی مدیر عامل وقت شرکت و شوارتز مدیر مالی تایکو در دادگاه اظهار داشتند که پاکت حقوقی آنها تقریباً به طور شرم آوری هنگفت بود اما آنها هرگز مرتکب هیچ جرمی نشده اند. 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 می شود حقوق و مزایا و پاداش و حق ماموریت مدیران در صورت های مالی باعث جلوگیری از این کلاهبرداری ها خواهد شد.

جالب آنکه این دو نفر و باندهای آنان طی دوران محاکمه با ارسال نامه و تلفن های تهدید آمیز هیات منصفه را تهدید کرده بودند. جرج بوش این رسوایی ها را هولناک خواند و گفت که احیای مسئولیت پذیری سازمان در امریکا ضروری است.

۷- شرکت زیراکس

زیراکس نامی جهانی به شمار می رود. مدیران این شرکت نیز در سال ۲۰۰۳ اعتراف کرده اند که حدود ۲ میلیارد دلار در ارائه سود پنج ساله گذشته شرکت اغراق کرده اند. اگرچه شرکت به خاطر این حساب سازی ده میلیون دلار جریمه شد اما اکنون برخی صاحب نظران معتقدند که سود سازی 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 سال های ۲۰۰۱-۱۹۹۱ می باشد.

۸- شرکت شل

مدیران این شرکت به منظور سود سازی 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 تصمیم ساز اقدامات قضایی را متوقف ساخت. جرم مدیران شرکت سوء استفاده از بازار، نادیده گرفتن مقررات بورس و برآورد غیر واقعی ذخایر نفت به میزان ۴ میلیارد بشکه بین سال های ۲۰۰۳-۱۹۹۸ بسوده است. موسسه حسابرسی پرایس واتر هاوس کوپرز مدعی است که این موسسه کلیه اقدامات لازم را به عمل 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 رسوایی های مالی در بازار آلمان گریبانگیر شرکت فولکس واگن شد. مدیران سابق شرکت با دریافت رشوه و تاسیس شرکت های خاص قراردادهای شرکت فولکس واگن را بنفع خود منعقد می کردند. در حال حاضر موسسه حسابرسی کی.پی.ام. جی عهده دار بررسی این ادعا می باشد. بنظر می رسد مدیران فولکس واگن هم در نظر داشته اند مشابه مدیران انرون عمل کنند که به علت حساسیت بازار، ترفند 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 حساب سازی 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 دانی دویی

بورس دویی در پی حوادث سپتامبر آمریکا بر اثر بازگشت پول های حاصل از پولشویی اوج گرفت. دویی در لیست کشورهای مشکوک به پولشویی می باشد. 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 می کند. مبلغ اولیه قرارداد ۱۶۷ میلیون دلار و حجم سرمایه گذاری 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

سوده 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 می شود 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 «بروند آنان که قرار بود ببرند!» ظاهراً در پشت پرده این بازی مجموعه ای از سهام بازان ایرانی و عرب حضور داشتند!

موضع دولت آمریکا

با توجه به اینکه مدیران شرکت های رسوا شده عمدتاً از شرکت هایی بوده اند 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 شرکت های امریکایی اظهار داشت «شرکت های بزرگ نمی توانند در حساب های 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 شرکت های عمومی (دارای سهام در بازار بورس) خواهد بود و قانون جدیدی به نام قانون ساربینز آکسلی بر شرکت های سهامی عام حاکم شد این قانون برخلاف مقررات قبلی، روسا و مدیران شرکت ها را در زمینه خطاهای مالی آن شرکت

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

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 به جد 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، باژگونه، 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

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 غیرعقلانی و برای کل نظام مخرب بود، به ویژه برای کشورهایی 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 استثناء 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 ارز 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. کشورهایی 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

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

اصلی 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 ضدجهانی‌شدن، نضج گرفت که امروزه بنیاد مخالفت با سیاست‌های جهانی‌شدن به‌شمار می‌رود. دنیا برای فروش نیست یکی از شعارهای بنیادین جنبش ضدجهانی‌شدن 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 نسایمونی 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 چاپیدن 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 ۸۱-۸۳ 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

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 عالی‌شاه
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 هرحال 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 بدهی 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

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

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، حساب‌رسان 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 (دردست تهیه)
- ۱۹- معرفی سایت‌های شرکت‌های حسابرسی بزرگ دنیا
- ۲۰- معرفی سایت‌های کنفرانس‌های حسابداری و مالی
- ۲۱- معرفی اساتید خارجی حسابداری
- ۲۲- معرف 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

صفحه	سوال	پاسخ غلط	پاسخ صحیح
۲۲	۶	۱	۳
۲۷	۲۹	۲	۲
۲۸	۳۹	۳	۱
۶۸	۲۳	۳	۲
۷۸	۶۵	۱	۲
۱۱۰	۲	۱	۳
۱۱۲	۲۲	۱	۳
۱۱۵	۳۱	۳	۳
۱۵۳	۳	۲	هیچ کدام
۱۵۵	۱۳	۳	۱
۱۵۶	۱۸	۳	۳
۱۵۷	۲۸	۳	۲
۱۵۸	۲۹	۳	۲
۱۵۸	۳۰	۳	۲
۱۵۸	۳۲	۳	۱
۱۶۷	۶۱	۱	۳
۱۹۰	۵	۱	۳
۱۹۱	۱۱	۳	۳
۱۹۲	۲۳	۲	۱
۱۹۲	۲۷	۲	۳
۱۹۳	۳۴	۲	۳
۲۲۰	۱۰	۳	۱
۲۲۱	۲۵	۳	۳
۲۴۹	۱	۳	۳
۲۴۹	۳	۳	۲
۲۳۴	۱۳	۳	۱
۲۵۷	۶۶	۱	۳
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- آزمونگران
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون 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- حسابر سین
- 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- توان اندیشان
- ۲۵- همیار حساب

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶

۸۸۹۰۵۹۲۰

فکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

موسسه حسابرسی آزمودگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهرداد آل علی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فرهاد فرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالمجید قنبرز (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی - نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۸۸۷۵۷۳۴۰ - ۸۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۸۰۳۴۶۵
فکس: ۸۸۷۵۷۳۴۱
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۰۷۹۷



موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره ای مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۳۷۹، طبقه چهارم، واحد یک
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۱ - ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲ - فکس: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶
تلفن: ۰۳۱.۶۶۲۱۳۲۵ - فکس: ۰۳۱.۶۶۲۸۹۹۲
صندوق پستی: اصفهان ۸۱۶۴۵۰۱۹۹
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 عطوفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حشمتی (حسابدار رسمی)

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

موسسه حسابرسی آزمون

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
E-Mail: Azmoon_co@yahoo.com

موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷
تلفن: 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 بزرگزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دانگستری)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و مدیریت، طراحی سیستم های مالی و اصلاح حساب
تلفن: ۸۸۵۱۶۴۴۶
نشانی: تهران: سیدخندان ابتدای سهروردی شمالی، خیابان شهید کوروش مهاجر، شماره ۷ واحد ۵
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵۰۷۹۱۹

معرفی موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران





موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و
طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۴۱۱۵۰۵ - ۸۸۴۲۳۵۳۴
فاکس: ۸۸۴۱۱۵۰۵ - ۸۸۴۲۳۵۳۴
نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه
پلاک ۴۳ طبقه ۴
صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵

موسسه حسابرسی ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و
طراحی سیستم‌های مالی (بد همراه نرم‌افزارهای
مالی)
تلفن: ۸۸۸۰۴۹۴۱ و ۸۸۸۰۴۹۴۰ فاکس:
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به
خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸
طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰
دفتر تبریز: خیابان امام سهرابی طالقانی، مجتمع
خدمات نجاری سهند طبقه دوم واحد ۸
تلفکس: ۵۵۳۳۵۷۰ - ۰۴۱۱
Email: m_shoghian@yahoo.com

موسسه حسابرسی بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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



موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **عباس اسرارحقیقی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **یدالله امیدواری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - **حسین فرج‌اللهی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره
مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام
تلفن: ۸۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۸۳۵۲۰۷
فاکس: ۸۸۸۳۱۶۸۱
نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زنگ‌زاده، شماره ۲۲،
طبقه اول

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهراد موشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **مهران پرویز** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **فریده شیرازی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **بهروز ابراهیمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **شیرین مشیرفاطمی** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **رضا یعقوبی** (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و
طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۳۰۹۴۹۰ - ۸۸۳۲۶۵۲۷ فاکس:
نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جسم
سابق) پایین‌تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم
صندوق پستی ۵۵۵۱ - ۱۵۸۷۵
کدپستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶
Email : info@behradmoshar.com

موسسه حسابرسی آریان فراز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- **مهدی سوادلو** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **داریوش امین‌نژاد** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- **محمودرضا نسافری** (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی، حسابرسی
مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، ارائه خدمات مالی
و مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی
سهام و حسابرسی داخلی
تلفن: ۸۸۵۲۱۹۰۷ - ۸۸۷۵۲۶۳۱
فاکس: ۸۸۵۲۱۹۰۶
نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، میدان نختی،
خیابان صابونچی، کوچه دوم (اداشی)، پلاک ۵،
واحد ۷، کدپستی: ۱۵۳۳۶۳۵۴۱۹

موسسه حسابرسی تدوین و همکاران

ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرس
قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۸۸۶۱۵۰ - ۸۸۷۸۲۰۹۶ فاکس:
نشانی: خیابان ولیعصر، پایین‌تر 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

موسسه حسابرسی

رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● عباسعلی دهدشتی نژاد

(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: ۸۸۹۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶

نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم

Email: rymand@rymand.com

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● علی امامی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● غلامحسین توانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۷۳۹۰۷۱ و ۴ - ۸۸۷۳۹۰۸۳

فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶

نشانی: خیابان شهید بهشتی، خیابان سرافراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم

صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: DAYA RAYAN@apadana.com

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 گنجی (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۸۷۲۷۵۴

دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶

دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم خان، خیابان شهید آذرینا، بن بست رهی

تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵



موسسه حسابرسی

رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● عبدالله تمدنی جهرمی (حسابدار رسمی)

● هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی، انجام وظایف بازرسی قانونی، طراحی سیستم های مالی، ارزیابی سهام

تلفن: ۵ - ۸۸۹۸۵۷۵۱

فاکس: ۸۸۹۷۵۷۲۱

صندوق پستی: ۱۳۵۸ - ۱۴۳۳۵

نشانی: خیابان یوسف آباد - خیابان چهارم، پلاک ۵، واحد ۶، کد پستی: ۱۴۳۱۶



موسسه حسابرسی

دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● بهروز داوش (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 سیستم های مالی

تلفن: ۶۶۹۴۵۴۶۷-۶۶۹۴۵۴۶۵

فاکس: ۶۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپروی بانک ملی شماره ۲۵۳

صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

Email: Dash_Co@neda.net

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶



حسابرسین

موسسه حسابرسی و

بهبود سیستم های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● حسن اسمائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● منیژه آرانیپور (حسابدار رسمی)

● مصطفی خادم الحسینی (حسابدار رسمی)

● ابوالفضل بسطامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و طراحی سیستم های مالی

تلفن: ۸۸۷۲۱۲۶۹، ۸۸۷۱۹۴۳، ۸۸۷۱۶۵۱۸

نشانی: خیابان قائم مقام قزاقی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶

Email: hesabresin@rayankoosh.com

موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

● داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● نعمت اله علیخانی راد

(حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

● سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و طراحی سیستم های مالی

تلفن: ۸۸۸۰۴۵۱۹-۲۱

فاکس: ۸۸۹۰۲۳۲۰

نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال)

فروشگاه قدس، شماره ۲۳ کد پستی: ۱۵۹۴۸



۲۵



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خیره 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 مالیاتی، 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@iranlanica.com

۲۳

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمدنبی 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 کریم خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان شرقی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۱

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

سخن حق



عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- شهره شهلائی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- هوشنگ خستونی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- اسداله نبیلی 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
www.sokhanehagh.com

۲۲

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبنوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- گارو هوانسیانزهر (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

۲۲

موسسه حسابرسی

فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خیره 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 - ۸۸۸۸۹۲۰۳۶
فاکس: ۸۸۹۰۰۵۲۸
نشانی: تهران - ولیعصر نبش استاد مطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

راهنمای موسسات حسابرسی



راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران

خیره 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 گروهي 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 کارا تر 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 مسبین 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.

او در تحقیق بعدی، سود قبل از اقلام غیر مترقبه را به متغیرهای تحت بررسی خود اضافه کرد. به این ترتیب معیارهای سود عملیاتی پس از کسر مالیات، سود قبل از اقلام 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 اقلام 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 می توان یافت باید به تحقیق فتح الهی در سال ۸۲ تحت عنوان "بررسی رابطه بین ارزش افزوده اقتصادی و بازدهی واقعی سهام شرکت های گروه وسائط نقلیه در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیق ایزدی نیا در سال ۸۳ تحت عنوان "ارزشیابی واحدهای تجاری با استفاده از مدل های ارزش افزوده اقتصادی و جریان های 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 می دهد که ارزش افزوده اقتصادی معیاری ضعیف و ناکارآمد جهت شناسایی ارزش ایجاد بازار و فاقد رابطه معنی دار با بازده سهام می باشد 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 کم رنگ می کند، عدم کارایی بازار است. عدم کارایی بورس اوراق بهادار تهران بدین معنی است که عامل هزینه یا در تصمیمات سرمایه گذاران وارد نمی شود و یا اگر در نظر گرفته شود این امر به طور ناقص صورت می پذیرد. به عبارت دقیق تر، مجموعه بازار نمی تواند به درستی ریسک سهام مختلف را شناسایی و اندازه گیری کرده و بر مبنای آن صرف بازده مورد انتظار خود را تعیین کند. و در نهایت بر این اساس، قیمت گذاری صحیحی در ارتباط با سهام انجام دهند.

در نتیجه این نقیصه تغییرات ارزش افزوده بازار سهام، دیگر درست و مطابق با انتظارات نخواهد بود. در ایران به دلیل نبود بانک های تخصصی سرمایه گذاری، 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 می شود. این سازمان از مدل های حسابداری قیمت گذاری استفاده می کند. استفاده از اعداد و ارقام حسابداری برای مقاصد ارزشیابی اقدامی است که اساساً اندازه های حسابداری برای آن طراحی نشده است و صرفاً به دلیل فقدان اطلاعات، ناگزیرند به اطلاعات حسابداری موجود اتکا کنند. بر این اساس، تحقیقات نشان می دهد که در بازار تهران سود خالص حسابداری با ارزش خلق شده در بازار ارتباط معنی داری دارد.

نکته دیگر این که، یکی از ویژگی های بارز بازار غیر کارا، عدم تخصیص بهینه منابع و فاصله گرفتن قیمت شرکت ها از ارزش ذاتی است. همان طور که در بورس اوراق بهادار تهران، قیمت سهام با ارزش واقعی خود متفاوت است. در یک دید کلی می توان بازده سهام را به شرح زیر به دو قسمت کلی تقسیم کرد:

بازده حاصل از دریافت های نقدی + بازده حاصل از رشد قیمت = بازده سهام
شرایط حاکم در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، در سال های گذشته رشد سریع قیمت ها روندی سریع تر 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 سرمایه گذار می باشد سهم بخش بازده حاصل از قیمت به نسبت بازده حاصل از دریافت های 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 ویژه ای برخوردار است. در شرایطی که رشد تورم و نقدینگی به رشد قیمت و شاخص های بورس منجر شده، بخشی از رشد بازده سهام به واسطه تورم بوده است. اجزای تشکیل دهنده بازده مورد انتظار، به این شکل است:

- 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 طباطبائی، 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 طباطبائی، 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 طباطبائی، پایان‌نامه دوره دکتری حسابداری.
۸. رضایی غلامرضا، (۱۳۸۰)، تاثیر وجود رابطه همبستگی بین بازده حقوق صاحبان سهام و ارزش افزوده اقتصادی در ارزیابی عملکرد شرکت‌های صنعت و سائت نقلیه بورس اوراق بهادار تهران، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی، 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

نرخ بازده واقعی + نرخ تورم = 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 تاثیری 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 تاثیرگذار 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 آنجاکه 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.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی سوئد

جدول ۱- قانون گزارش های سالانه

چارچوب

تمام واحدهای تجاری را تحت پوشش قرار می دهد.

ویژگی های مهم

- بر مبنای رهنمود چهارم و هفتم اتحادیه اروپا است.
- گزارش ها باید بر مبنای رویه حسابداری نیکو بوده و تصویری درست و منصفانه ارائه کند.
- تحت الشعاع قراردادن "درست و منصفانه" مجاز نیست.
- شامل ۷ اصل بنیادین است که اصل احتیاط (مصلحت اندیشی) مهم ترین آن است.
- قواعد ارزش گذاری و ارزشیابی در آن بیان شده است.
- اشکال ترازنامه و صورت سود و زیان با جزییات در آن تشریح شده است.
- بخش مربوط به حسابداری گروه به قانون حسابداری قبلی نیز تسری می یابد.

جدول ۲- توسعه تاریخی قانون شرکت ها و حسابداری سوئد

قانون گزارش های 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 ترازنامه 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 (مصلحت اندیشی) 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 می باشد.

قانون شرکت ها

- 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 سال های ۱۸۹۵ و ۱۹۱۰ تصویب شد. این قوانین حاوی تشریح چگونگی مسئولیت مدیران و الزامات حسابرسی مربوط به شرکت های با مسئولیت محدود بود.
- قانون ۱۹۳۴ به شدت تحت تاثیر سقوط بازار کروگر بود. این قانون مسئولیت مدیران را افزایش داد و یک الزام قانونی جدید، یعنی تهیه ترازنامه گروه (تلفیقی) به همراه داشت. با این حال الزامی بر انتشار عمومی این ترازنامه نبود.
- قانون شرکت ها در سال ۱۹۷۵ مورد تجدید نظر و بازنگری قرار گرفت. تغییرات عمده، الزام این موضوع بود که ترازنامه 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 شرکت ها تفکیک گردید و تحت این عنوان طبقه بندی جداگانه ای، 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 پشتیبان 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 براین 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 بلند مدت:

کد	نام دوره	مدت دوره	شهریه	پیش نیاز
دوره			ریال	
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	۳۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۳۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۹	حسابداری تلفیقی	۳۰ ساعت	۲,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۰	حسابرسی داخلی و عملیاتی	۳۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیاتهای مستقیم	۲۵ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیر مالی	۴۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۴۱۴	مدیریت سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار و مهندسی مالی	۳۰ ساعت	۱,۷۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستمهای حسابداری	۳۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۳۰ 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 ۲، ۱، 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) بن پست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۸۱۰۵۳۵-۸۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۸۲۸۷۸۷

سایر مراکز آموزشی

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) یا دو نویسنده (حسینی و حسینی ۱۳۸۱)، یا 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. **فلایی 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 (یا نهاد 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 به ترتیب 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^{۲۵} و گوردون براون^{۲۶}، وزرای کشور و خزانه داری انگلستان؛ به درک هیگز^{۲۷} ماموریت دادند تا پس از انجام بررسی های لازم، گزارشی را در مورد نقش و وظایف مدیران مستقل، تهیه کند. گزارش مذکور در واقع معادل انگلیسی قانون سربیز 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^{۲۸} و انجمن مدیران^{۲۹}) خواسته شد تا نظر خود را راجع به آن اعلام دارند. ماموریت کمیته هیگز در متن پیشنهادی، بیان می‌کرد که هدف از بررسی های 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 بررسی های 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^{۳۰} به‌شمار می‌آید، یکی از نمایندگان طبقه نخبه شهر لندن محسوب می‌شود. وی به عنوان معامله‌گری زیرک در بانک سرمایه‌گذاری واربورگ^{۳۱}، 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^{۳۲} و هنلی^{۳۳}، 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 (میتلاند^{۳۴} 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^{۳۵} 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 گزارش نهایی 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^{۳۵} 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 ۲۰۰۳ 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 ۲۰۰۳). 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 ملرز 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، ابران 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^{۳۷} بود که با انتخاب سر پیتر دیویس^{۳۸} به عنوان رئیس هیات مدیره در مارس ۲۰۰۳، در عمل اعتنایی به پیشنهاد مذکور نکرد (فلاناکان^{۳۹}، ۲۰۰۳). این در حالی بود که مدیر شرکت مانیفست^{۴۰} 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^{۴۱}، ۲۰۰۳). 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^{۴۲}، ۱۶ مارس ۲۰۰۳). 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 ناراضیاتی خود را برای اولین بار در مارس ۲۰۰۳ و در خلال اجلاس انجمن ملی صندوق‌های بازنشستگی^{۴۳} در ادینبورگ^{۴۴}، 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، ۲۰۰۳ الف ۱۴ مارس). رئیس یکی دیگر از گروه‌های سرمایه‌گذار بزرگ، یعنی انجمن بیمه گران بریتانیا^{۴۵} 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" 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، ۱۴ مارس ۲۰۰۳ 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 ناراضیاتی 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 محاسبی



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

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۳۸ ۱۲
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸
۸۸۸۴ 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 تندی از سوی برخی از اعضای جامعه تجاری و به ویژه در مورد پیشنهاد اخیر، صورت گرفت. یکی از نمایندگان ارشد کنفدراسیون

صنایع بریتانیا^{۴۶}، 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^{۴۷} 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 براین 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 طرح‌شده 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 ائتلاف 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 تاکید 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 دارائیهای ثابت

• امکان طبقه بندی اموال
در سطوح مختلف

• امکان تهیه شناسنامه دارائی‌ها

• امکان تهیه کلیه گزارشات
گردش اموال

• درج اطلاعات انواع بیمه های اموال

• امکان تعریف وابستگی بین اموال

• امکان تعویض پلاک

طراحی مبتنی بر تحلیل مدیریت



تیم ارزیابی سی.اس.دی
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۲۸۱۴

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸

۸۸۸۴۶۵۹۳

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/.
- 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. ایواد کروگر^۵، 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 مرادفات 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^۶، الکترولوکس^۷ و اس‌کاف^۸، 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

برنامه ریزی کنترل محاسبات قیمت تمام شده



نرم افزاری سیستمی، ای. بی. دی
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 قراردادهای بلندمدت هر دو روش کار تکمیل شده و درصد پیشرفت کار مجاز است.

● اقلام 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 استاندارد گذاری جدید 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 استاندارد گذاری حسابداری در سوئد انتظار می رود که رویه های جاری حسابداری در آن کشور به میزان قابل توجهی متطابق با 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^{۲۳}

● ضوابط^{۲۴}

● 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^{۲۵} 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 قضاییه، 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 عام 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. به علاوه، لایحه جدید راه را برای خلق ابزارهای جدید مورد استفاده در بورس نیز باز می‌گشاید.

سیستم پیشرفته دفترداری

دو زبانه (انگلیسی و فارسی)
چند ارزی

چند شرکت
چند شعبه

عملیات بانکی

ساخت گزارشات دلخواه

گزارشات مقایسه‌ای
دوره مشابه سنوات قبل



فرم‌های ارزیابی سیستمی
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. مهارت‌های نرم غالباً با روابط انسانی مرتبط‌اند. اولین مهارتی که حساب‌برسان جدید فناوری اطلاعات باید آن را توسعه دهند، شنود موثر^{۱۲} 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^{۱۳} است، که این کلمه با همدردی^{۱۴} 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 برقرار کنند. 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 . ام . دی
موسسه کنترل و طرح سیستمها

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

Email: CSD_Company@yahoo.com

عملیات حسابرسی می تواند و موکداً اغلب باعث تلاش های احساسی به طور مساوی هم برای حسابسان و هم برای شرکت های مورد رسیدگی شود. بسیاری از حسابسان جدید فناوری اطلاعات در زمان ایجاد تضاد نمی توانند تنش ها را حذف کنند. در هر حال، تضاد لزوماً بد نیست و می تواند به عنوان سرآغازی برای حرکت، در خدمت حسابرس و شرکت مورد رسیدگی در آینده قرار گیرد. آنچه مهم به نظر می رسد 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 می تواند موجب هدایت موفقیت آمیز عملیات حسابرسی شود. در حقیقت، کمبود دانش و عدم بهبود ایسن ویژگی ها به طور اجتناب ناپذیری موجب می شود که حسابرسی مبتنی بر فناوری اطلاعات، تجربه سختی شود.

در ادامه فهرستی ارائه شده است که گر چه این فهرست می تواند ادامه یابد، اما آنچه به دنبال می آید شامل خلاصه ای از ده ویژگی حسابسان جدید فناوری اطلاعات است که باید آنها را به خود تلقین و وارد سرشت خود کنند:

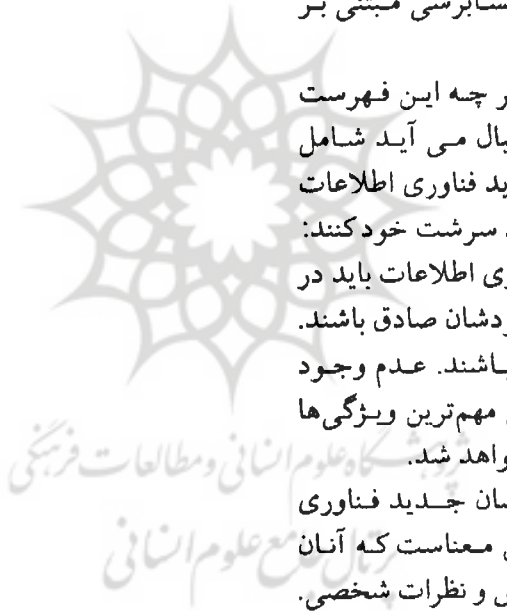
● صداقت. حسابسان جدید فناوری اطلاعات باید در کلیه ارتباطات خود و از آن مهم تر، باخودشان صادق باشند. به عبارت دیگر، آنها باید درست کار باشند. عدم وجود درستکاری به ترتیب باعث از بین رفتن مهم ترین ویژگی ها یعنی اعتبار و در نتیجه اثربخشی آنها خواهد شد.

● بی طرفی. بی طرفی حسابسان جدید فناوری اطلاعات بسیار ضروری است و بدین معناست که آنان برحایق و اطلاعات متکی اند نه بر ارزش و نظرات شخصی.

● استقلال. حسابسان 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. حسابسان باتجربه می دانند تنها در اندکی از موارد، حقایق و اطلاعات، راه را به آنها نشان می دهد. در عوض آنان باید به دنبال راه هایی 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



گروه علمی و مطالعات فرهنگی
مجله علمی و مطالعات فرهنگی

بهاییابی بر مبنای فعالیت در تجارت الکترونیک

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

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

نمایشگر ۲- طبقات هزینه های سربار

مبلغ هزینه	طبقات
۱۶۰۰۰۰ ریال	اداری
۷۵۰۰۰ ریال	اجاره و خدمات رفاهی
۱۷۰۰۰ ریال	فروش و بازاریابی
۳۰۰۰۰ ریال	نگهداری سخت افزار
۲۵۰۰۰ ریال	نگهداری نرم افزار
۳۵۰۰۰ ریال	مخارج دفتری
۶۰۰۰۰ ریال	ارسال کالاها
۲۵۰۰۰ ریال	متفرقه
۶۰۰۰۰۰ ریال	جمع

نمایشگر ۳- فعالیت های تجاری اصلی شرکت

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

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 سوپرتولز. 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^۸ 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 ۴- ماتریس (وابستگی هزینه - فعالیت) ارقام به ۱۰۰۰ ریال

فعالیت	طبقات هزینه							جمع هزینه فعالیت
	مفرقه	ارسال کالاها	مخارج دفتری	نگهداری نرم افزار	نگهداری سخت افزار	فروش و بازاریابی	اجاره و خدمات رفاهی	اداری
تبلیغات (بازاریابی)	۰/۱۰		۰/۲۰			۰/۷۰	۰/۸۰	۰/۱۰
نگهداری سایت اینترنتی	۰/۱۰		۰/۲۰	۰/۸۰	۰/۸۰		۰/۸۰	۰/۱۰
مدیریت سفارشات مشتریان	۰/۲۰		۰/۲۰	۰/۱۰	۰/۱۰	۰/۸۰	۰/۸۰	۰/۲۰
مدیریت استعلام مشتریان	۰/۲۰		۰/۲۰	۰/۱۰	۰/۱۰		۰/۸۰	۰/۱۰
خرید کالاها	۰/۲۰		۰/۲۰			۰/۲۰	۰/۸۰	۰/۲۰
دریافت و جابجایی کالاها	۰/۱۰						۰/۲۰	۰/۱۰
کنترل کیفیت	۰/۱۰						۰/۸۰	۰/۱۰
آماده سازی کالاها برای ارسال به مشتری		۱					۰/۲۰	۰/۱۰
جمع هزینه	۲۵	۶۰	۲۵	۲۵	۳۰	۱۷۰	۷۵	۱۶۰

سفارش داده شده، به وسیله شرکت های حمل و نقل زمینی به مشتریان ارسال می شود اقلام سنگین یا بزرگ به وسیله کامیون و برخی اوقات نیز به وسیله هواپیماهای باری ارسال می گردند.

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 برخط رقابت کرده است و اساساً به خاطر قیمت پایین تر 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. براساس این سیاست برای مشتریان جدید، تخفیف قابل ملاحظه ای در قیمت فروش ارائه شد. به دلیل اجرای این راهبرد، مدیریت

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

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

موضوع هزینه	فعالیت								جمع هزینه سربار برای هر موضوع هزینه
	تبلیغات (بازاریابی)	نگهداری 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	۰/۲۳	۱۰۳/۳۵
میان‌مدت		۰/۲۵	۰/۲۲	۰/۱۰	۰/۲۵	۰/۲۵	۰/۲۶	۰/۲۳	۱۰۳/۳۸
بلندمدت		۰/۲۵	۰/۲۲	۰/۱۰	۰/۲۲	۰/۲۲	۰/۲۲	۰/۲۵	۱۰۱/۸۹
جمع هزینه	۱۵۲	۸۷	۷۷	۳۳	۸۷/۵	۳۳/۵	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
۲۵۰۳۵۰ 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	۲۵۰۳۵۰ ریال	۲۸۵۰۰۰ ریال	کوتاه مدت
۱۳۳۸۰-	۲۳۸۳۸۰ ریال	۲۳۵۰۰۰ ریال	میان مدت
۶۳۸۹۰-	۲۵۳۹۰۰ ریال	۱۹۰۰۰۰ ریال	بلند مدت
۲۰۰۰۰۰۰-	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 پیش گفته؛ 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 بلند مدت، 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 براساس 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

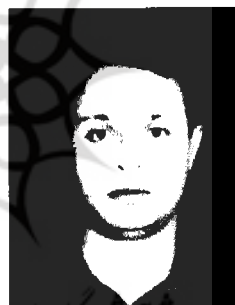
طبق اطلاع دبیرخانه انجمن، افراد زیر به عضویت انجمن پذیرفته شده‌اند:



۳۸۰۸ - بابک سالم دزفولی
شرکت ملی نفت ایران
حسابرسی داخلی



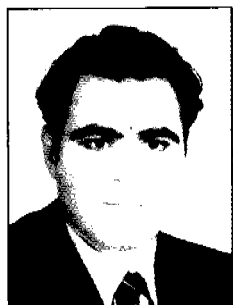
۳۸۰۷ - حمید چعی بهمن
شیری
استانداری خوزستان - اداره
کل امور شهری و روستایی



۳۸۰۶ - بهزاد قیطاسی
شرکت سهامی عام کف
(داروگر)



۳۸۰۵ - ابوالفضل عامری
هفتادری
موسسه حسابرسی آروین
پیام



۳۸۱۲ - عبدالله صلاحی
سازمان حسابرسی



۳۸۱۱ - حسن فرزاد
موسسه حسابرسی
فرازمشاور



۳۸۱۰ - عظیم رهبرنژاد
بیمارستان امیرالمومنین اهواز



۳۸۰۹ - صلاح‌الدین پیرونی
اداره کل امور مالیاتی شمال
تهران

شرکت‌ها

حسابداران مستقل جدید



محمد رضا یادگاری
موسسه حسابرسی
اصول اندیشه



حمید رضا 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
ره یافت و همکاران



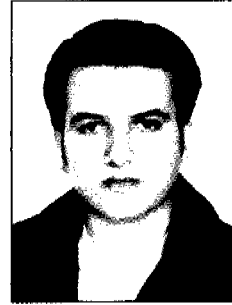
۳۸۱۶- محمد تقی سلیمانی
موسسه حسابرسی هادی
حساب تهران



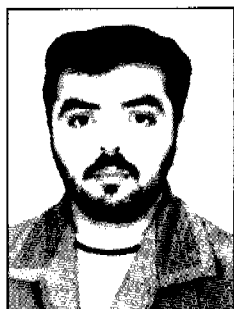
۳۸۱۵- رضا شجاع ناظری
شرکت احرار دریا



۳۸۱۴- رضا شیبانی
موسسه حسابرسی آذرین
حساب



۳۸۱۳- کیارش خسروی
موسسه حسابرسی امجد تراز
سپاهان



۳۸۲۰- حمید رضا واحدی
موسسه حسابرسی صدر



۳۸۱۹- مهروش آبروش
سازمان امور مالیاتی کشور



۳۸۱۸- مجید رستمی
شرکت پلیکان ایران



۳۸۱۷- گیتا فرح بخش
شرکت پرخش کار

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	۸۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرام‌نشار
۲۶۰	عبدالحسین تجلی	۸۸۹۰۹۷۹۳	موسسه حسابرسی نیک‌روشان
۲۷۰	سیدهدایت تشکر حسینی	۸۸۷۰۶۵۸۲	موسسه حسابرسی رهنودن‌نام
۲۸۰	مجید ترکمان	۸۸۳۰۵۳۹۱	موسسه حسابرسی بهمند
۲۹۰	حسن تنگ عیش	۸۸۸۹۹۰۷۰	موسسه حسابرسی فردا پدید و همکاران
۲۰۰	احمد ثابت مظفری	۸۸۸۲۶۶۱	حسابرسی تدوین‌کو
۲۱۰	حبیب جامعی	۸۸۲۶۸۵۲۵	حسابرسی آریاروش
۲۲۰	ابراهیم جعفریان	۲۲۲۲۰۱۶۰	حسابرسی هوشند یار
۲۳۰	محمد جم	۸۸۹۰۱۲۴۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۲۴۰	علیرضا جم	۸۸۵۰۲۵۸۶	حسابرسی بیات رایان
۲۵۰	احمد جلالی	۸۸۷۹۱۲۹۹	موسسه حسابرسی ایران مشهور
۲۶۰	مجیدی 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 پز و هنسگر
۲۹۰	دکتر یحیی حساس یگانه	۸۸۷۹۶۴۵۹	موسسه حسابرسی یگانه و همکاران
۵۰	ولی حسینی طاقانی	۸۸۹۰۱۵۲۷	موسسه حسابرسی میز
۵۱۰	کریم حسین آبادی	۸۸۵۰۲۵۸۸	حسابرسی بیات رایان
۵۲۰	حسن حیاط‌شاهی	۲۲۲۷۸۷۶۲	حسابرسی رمز
۵۳۰	عباس حیدری کبریتی	۶۶۹۹۵۹۵	حسابرسی سپاهان تراز (اصفهان)
۵۴۰	مصطفی خادم‌الحسینی	۸۸۷۲۱۲۶۹	موسسه حسابرسی و بهبود حسابرسان
۵۵۰	حسن خدائی	۸۸۷۷۸۸۱۱	حسابرسی تلاش ارقام
۵۶۰	هوشنگ خستونی	۸۸۷۹۲۶۴۶	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق
۵۷۰	اصغر غومی دیزجی	۷۷۶۳۳۵۲	حسابرسی و خدمات مدیریت حساب گستر یویا
۵۸۰	علی اصغر خلغی	۸۸۶۳۹۷۰۱	حسابرسی مجریان پویا
۵۹۰	حسین خطیبیان	۸۸۷۷۲۸۲۸	حسابرسی آریا حسابرسان پارسا
۶۰۰	داود خمارلو	۸۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خیره
۶۱۰	بهروز دارش	۶۶۹۲۵۲۶۷	حسابرسی دس و همکاران
۶۲۰	محمدنهی داهی	۸۸۸۵۵۳۷۷	موسسه حسابرسی ممیز
۶۳۰	غلامرضا دریاری	۴۴۲۴۴۰۱۱	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 راییند و همکاران
۷۰۰	مصطفی دیلمی پور	۲۲۰۴۶۹۶۱	حسابرسی و مدیریت دیشی پور و همکاران
۷۱۰	محمدعلی رادمان	۸۸۰۳۰۶۴۴	حسابرسی هدف
۷۲۰	مصطفی رأفتی	۸۸۳۰۵۳۹۱	موسسه حسابرسی بهمند
۷۳۰	محمد رامین فر	۲۲۲۴۱۴۹۳	حسابرسی و خدمات مدیریت دادور
۷۴۰	روح‌اله رجبی	۸۸۸۳۵۲۱۳	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	قدرت‌الله رهگذر	۸۸۴۲۱۶۰۵	حسابرسی آبا حسابرسان
۸۱۰	مهربان ریحانی	۲۲۲۵۵۷۷۸	حسابرسی و مدیریت حافظ اندیشان پارس

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۱۰	سورن آبنوس	۸۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۲۰	رضا آتش	۸۸۳۰۵۳۹۱	حسابرسی بهمند
۳۰	شهریار آذری سامانی	۸۸۷۹۹۳۶۵	موسسه حسابرسی اصول اندیشه
۴۰	محمد رضا آرون	۲۴۲۴۴۰۱۲	موسسه حسابرسی ذخایر
۵۰	مهرداد آل‌علی	۸۸۸۰۲۶۳۹	حسابرسی آزمودگان
۶۰	بهروز ابراهیمی	۸۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرام‌نشار
۷۰	امیرحسین ابطحی نائینی	۶۶۶۸۷۶۰۰	سپاهان تراز-اصفهان
۸۰	مرتضی احمدی شیرازی	۸۸۷۲۵۱۲۱	حسابرسی و خدمات مالی خبرگان حبیب
۹۰	مصطفی احمدی وسطی کلایی	۸۸۵۰۵۱۱۱	حسابرسی و خدمات مالی آگاه‌نگر
۱۰۰	عباس اختیاری	۸۸۵۰۲۵۸۶	موسسه حسابرسی بیات رایان
۱۱۰	حمیدرضا ارجمندی	۸۸۸۹۰۱۲۰	حسابرسی و مشاوره فردا پدید
۱۲۰	عباس اسرارحققی	۸۸۳۲۵۲۰۷	حسابرسی بیداران
۱۳۰	جمشید اسکندری	۸۸۸۰۲۸۹۸	حسابرسی و خدمات مدیریت ممیز
۱۴۰	حسن اسمائی	۸۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود میس‌تهای مدیریت
۱۵۰	سیدعباس اسماعیل‌زاده پاکدامن	۸۸۷۹۱۲۴۹	موسسه حسابرسی ایران مشهور
۱۶۰	عباس اسماعیلی	۶۶۲۱۳۳۵	موسسه حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۷۰	بهزاد افشارهور	۸۸۹۰۱۲۴۶	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 راییند و همکاران
۲۱۰	داریوش امین‌نژاد	۸۸۷۵۲۶۳۱	موسسه حسابرسی آریان‌فراز
۲۲۰	نریمان ایلخانی	۸۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فرازمشارور
۲۳۰	میلتن ایوان‌کریمی‌ان	۶۶۹۲۵۴۶۷	حسابرسی دس و همکاران
۲۴۰	محمد بدیعی جاریانی	۸۸۹۰۵۳۱۶	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۲۵۰	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 ارکان میس‌تم (شبه تبریز)
۲۹۰	محمد رضا بهاری مهربانی	۸۸۷۹۱۲۴۷	حسابرسی و خدمات ایران مشهور
۳۰۰	راضیه بهروززی	۸۸۸۰۲۹۳۲	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۳۱۰	اصغر بهنیا	۶۶۲۱۳۳۵	حسابرسی امجد
۳۲۰	منوچهر بیات	۸۸۵۰۲۵۸۷	حسابرسی بیات رایان
۳۳۰	حمزه پاک‌نیا	۹۹۷۵۳۸۳	حسابرسی تفسیر
۳۴۰	ناصر پسران‌رزاق	۸۸۷۱۳۸۰۹	حسابرسی رهنودگران‌کاردان



ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	محل کار
۸۲۰	محمد زاده حیدر	۸۸۹۰۸۳۵۲	سازمان حسابرسی
۸۳	فرانک زرفشان	۸۸۲۶۷۹۱۲	حسابرسی و خدمات مدیریت برداش
۸۴۰	غلامرضا زیربایی لنگرودی	۴۴۴۳۶۰۲۱	حسابرسی و خدمات مدیری اعدادرس
۸۵۰	علیرضا زندباپارتیسی	۸۸۸۷۲۰۹۲	حسابرسی آگاه حساب
۸۶۰	منوچهر زندی	۸۸۷۲۱۲۶۹	حسابرسی و بهبود سیستمهای مدیریت
۸۷۰	محمد سخانی فر	۸۸۸۲۳۷۰۴	موسسه حسابرسی هشیارههند
۸۸۰	نصرتاله سعادت	۲۲۲۱۰۰۲۷	موسسه خدمات سعادت و همکاران
۸۹۰	محمدحسن سعادتیان	۶۶۴۰۸۲۲۶	موسسه حسابرسی فاطر
۹۰۰	محمدتقی سلیمان نیا	۸۸۷۷۴۱۳۱	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۹۱۰	مهدی سوادلو	۸۸۷۵۲۶۳۱	حسابرسی آریان فراز
۹۲۰	سیاوش سهیلی	۸۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۹۳۰	حسین سیادت خو	۸۸۸۰۱۹۰۴	موسسه حسابرسی ممیز
۹۴	سیدمهدی سیدمهدی	۶۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۹۵۰	سعید سینانی مهربانی	۸۸۸۰۲۹۰۱	موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت ممیز
۹۶	واقفانک مسیحی شاه نظریان	۸۸۳۰۲۳۱۶	حسابرسی نوآندیشان
۹۷	سیدمجید شجاعی	۸۸۷۹۱۲۳۷	موسسه حسابرسی ایران مشهور
۹۸۰	محمدعلی شعبانی سیزه میدانی	۶۶۷۰۴۴۲۵	حسابرسی طوس
۹۹۰	مهرداد شریعت زاده	۶۶۸۷۷۶۰	حسابرسی بهبود ارقام (اصفهان)
۱۰۰۰	نریمان شهربانی	۸۸۷۲۳۰۸	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۱۰۱۰	عبدالله شفاعت قراملکی	۵۵۲۳۵۷۰	موسسه حسابرسی ارکان سیستم (شعبه تبریز)
۱۰۲۰	تیرانداز شکبیا	۷۷۸۰۲۰۴۴	حسابرسی هزینه یاب
۱۰۳۰	احمد شلهچی	۲۲۹۰۴۲۰۰	حسابرسی شاخص اندیشان
۱۰۴۰	منصور شمس احمدی	۸۸۳۰۹۱۰۰	حسابرسی شاهدان
۱۰۵۰	رضا شمس زهرایی	۸۸۸۷۲۰۹۲	حسابرسی آگاه حساب
۱۰۶۰	عبدالله شمشیرساز	۸۸۷۴۴۲۲۸	موسسه حسابرسی آگاهان ارقام
۱۰۷۰	محمد شوقیان	۸۸۸۰۴۹۲۱	موسسه حسابرسی ارکان سیستم
۱۰۸۰	اردشیر شهنبدیان	۸۸۸۹۹۷۷۲	حسابرسی شهیدان و همکاران
۱۰۹۰	فرزاد شهدادفرد	۸۸۸۲۳۷۰۵	موسسه حسابرسی هشیارههند
۱۱۰	محمود شهنشانی پور	۸۸۹۰۹۷۱۸	خدمات مدیریت و حسابرسی رایمند
۱۱۱۰	شهره شهلانی	۸۸۷۹۴۶۴۶	موسسه حسابرسی و خدمات مالی سخن حق
۱۱۲۰	امیر شهلانی مقدم	۸۸۹۰۳۹۴۹	حسابرسی و خدمات مدیریت آراه
۱۱۳۰	صغری شهراسبی	۸۸۷۳۸۲۸	حسابرسی آریا حسابسان یارسا
۱۱۴۰	فریده شیرازی	۸۸۳۲۶۵۲۷	حسابرسی بهرادشار
۱۱۵۰	پرویز صادقی	۸۸۸۹۲۰۳۶	حسابرسی فراز مشاور
۱۱۶۰	حسن صالح آبادی	۸۸۲۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۱۱۷۰	محمدرضا صداقت تفرشی	۸۸۳۰۵۹۱۸	حسابرسی محمودی و همکاران
۱۱۸۰	سعید صدرانی نوری	۸۸۵۰۲۸۵۵	حسابرسی مدبران مستقل
۱۱۹۰	مجید صفاتی	۸۸۵۰۳۹۱۷	حسابرسی مدیریت رهیافت منهج
۱۲۰۰	قاسم ضرغامی	۸۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۱۲۱۰	حمید طباطبائی زاده فشارکی	۸۸۷۲۲۲۲۵	حسابرسی بهروز آوران ژرف اندیش
۱۲۲۰	امیرحسین ظهراپی	۸۸۵۰۳۵۸۶	موسسه حسابرسی بیات رایان
۱۲۳۰	اصغر طهوری	۸۸۹۰۳۹۰۰	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۲۴۰	احمد ظفر پرنده	۲۲۰۱۱۳۷۴	حسابرسی و خدمات مدیریت سامان پندار
۱۲۵۰	بیژن عبداللهی نمین	۸۸۹۰۹۷۸۰	حسابرسی و خدمات حسابداری نیکروشان
۱۲۶۰	سیدحسین غریزاده	۶۶۹۴۵۴۶۵	حسابرسی دش و همکاران
۱۲۷۰	فیروز غریزاده	۸۸۷۷۸۸۱۱	حسابرسی تلاش ارقام
۱۲۸۰	حمیدرضا عرفی	۸۸۹۵۲۲۸۹	حسابرسی ژرف بین
۱۲۹۰	علیرضا عطوفی	۸۸۷۸۵۷۶۵	حسابرسی ایران مشهور
۱۳۰۰	سیدداود علوی	۸۸۹۶۸۵۲۲	حسابرسی پارس
۱۳۱۰	نعمت الله علیخانی راد	۸۸۹۰۲۳۱۶	حسابرسی خبره
۱۳۲۰	جعفر عوض پور	۸۸۸۲۷۵۵۶	حسابرسی کاشفان
۱۳۳۰	دکتر بهرام غیانی	۸۸۹۰۹۷۱۸	حسابرسی مختار و همکاران
۱۳۴	کامبیز غیانی	۸۸۰۳۸۳۷۹	حسابرسی احتساب
۱۳۵۰	هوشنگ غیبی	۸۸۹۸۵۷۵۱	حسابرسی رهیافت حساب تهران
۱۳۶۰	ابوالقاسم فخاریان	۸۸۷۷۸۵۵۹	حسابرسی تدوینکو
۱۳۷	محمد فدایی حسینی	۸۸۰۳۰۶۴۴	موسسه حسابرسی هدف
۱۳۸۰	حسین فرج الهی	۸۸۳۰۶۹۱۱	موسسه حسابرسی بیداران
۱۳۹	علی اصغر فرخ	۸۸۷۹۲۵۷۹	موسسه حسابرسی و خدمات آژموده کاران
۱۴۰۰	فرهاد فرزاد	۸۸۸۰۳۳۶۵	حسابرسی آژمودگان
۱۴۱۰	فرزاد فرهنگدبروجنی	۸۸۸۲۲۸۸۷	حسابرسی نوگا
۱۴۲۰	بهزاد فیضی	۸۸۹۰۱۲۳۶	حسابرسی آگاهان و همکاران
۱۴۳۰	حسین قاسمی روچی	۸۸۳۰۸۷۵۲	حسابرسی آژمود سامانه
۱۴۴۰	رضا قندی	۸۸۰۳۲۹۶۹	حسابرسی وثیق
۱۴۵	حسین کاموسی	۸۸۹۰۰۵۲۸	حسابرسی فراز مشاور
۱۴۶	علیرضا کریمی طار	۸۸۳۰۲۷۱۶	حسابرسی بهاداران
۱۴۷۰	فریدون کشانی	۸۸۰۰۰۸۷۱	موسسه حسابرسی آژمود
۱۴۸۰	مجید کشورپژوه لنگرودی	۸۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۴۹۰	محمدرضا گلچین پور	۸۸۷۹۱۲۳۷	حسابرسی ایران مشهور
۱۵۰۰	سیدرضا گلستانی	۸۸۷۱۳۸۰۹	حسابرسی رهنمودگران کاردان
۱۵۱۰	چراد گورزاد	۸۸۰۰۰۸۷۱	موسسه حسابرسی آژمود
۱۵۲۰	سیروس گوهری	۸۸۷۱۷۶۵۰	حسابرسی شراکت
۱۵۳۰	مسعود مبارک	۸۸۷۷۲۱۳۱	حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب
۱۵۴	موسی محسنی	۲۲۲۲۸۹۲	حسابرسی نمودگرووش (ساری)
۱۵۵۰	عبدالمجید محلاتی کاظمینی	۸۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۵۶۰	نادر محمدپور	۹۹۸۷۶۵۲	حسابرسی نادر
۱۵۷	جهانگیر محمدی فر	۸۸۷۸۸۰۱۳	حسابرسی هزیران
۱۵۸۰	ناصر محمودزاده احمدی نژاد	۸۸۹۸۱۵۶۹	بانک پارسیان
۱۵۹۰	محمدباقر محمدی		
۱۶۰۰	نصرتالله مختار	۸۸۹۰۳۴۹۶	حسابرسی مختار و همکاران
۱۶۱۰	ابوالقاسم مرآتی	۸۸۵۰۳۵۸۷	حسابرسی بیات رایان
۱۶۲۰	طاها مراغه پور	۶۲۸۳۷۶۴	حسابرسی مجریان پویا (شعبه اصفهان)
۱۶۳۰	رضا مستاجران	۸۸۷۳۹۰۸۳	حسابرسی و خدمات مدیریت دایارایان
۱۶۴۰	علیرضا مستغاثی	۶۶۲۵۳۵۷۶	حسابرسی کاربرد تحقیق
۱۶۵	عبدالکریم مستوفی زاده	۲۴۴۶۴۲۸۵	حسابرسی مستوفی زاده و همکاران
۱۶۶۰	علی مشرقی آرائی	۸۸۳۰۵۳۹۲	حسابرسی بهند
۱۶۷۰	همایون مشیرزاده	۸۸۸۰۳۰۴۴	موسسه حسابرسی رایمند و همکاران
۱۶۸۰	شیرین مشیرفاطمی	۸۸۳۲۶۵۲۷	موسسه حسابرسی بهرادشار
۱۶۹۰	زهرا مطلب زاده	۸۸۷۴۱۱۷۹	حسابرسی محلاتی و همکاران
۱۷۰۰	علیرضا مسعودخورسندی	۸۸۷۲۳۱۵۸	حسابرسی بهروز آوران
۱۷۱۰	رضا معظمی	۸۸۹۰۰۸۱۲	حسابرسی کاربرد ارقام
۱۷۲۰	اکبر منفرد	۲۲۰۵۴۳۷۴	حسابرسی منفرد و همکاران
۱۷۳۰	هوشنگ منوچهری	۸۸۲۱۱۵۰۵	حسابرسی اصول پایه
۱۷۴۰	ابراهیم موسوی	۸۸۴۲۳۵۳۴	حسابرسی اصول پایه
۱۷۵۰	سیدکمال موسوی	۸۸۰۰۰۸۷۱	موسسه حسابرسی آژمود



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	۸۸۹۱۰۴۳۶	شرکت خدماتی مالی شهر
۴۰	ایرج پور حسین اکبری	۸۸۹۰۳۱۹۰	وزارت صنایع
۵۰	خسرو پور معمار	۸۸۰۳۰۶۴۴	کارگزاری پارس نمودگر
۶۰	سعید تاج بخش		
۷۰	پرویز جواد یوسجین	۸۸۷۹۸۰۲۳	شرکت کارگزاری خبرگان سهام
۸۰	مصطفی حقدوست	۸۸۷۶۹۰۴۳	شرکت یزد تایر
۹۰	بهروز خالق ویردی	۸۸۸۹۱۲۴۲	شرکت سرمایه گذاری تامین اجتماعی
۱۰۰	امیر علی خان خلیلی	۸۸۷۹۸۰۲۳	کارگزاری خبرگان سهام
۱۱	اسیک دراستیانان	۸۸۷۴۰۷۷۷	شرکت ناسازان نصر
۱۲	ایوب رستمی سلطان احمدی	۸۸۷۸۸۱۳۷	شرکت صنایع مس شهید باهنر
۱۳	سروش زینعلی یزدی	۱۲۷۷۲۶۴	موبایل
۱۴	احمد زینی	۸۸۷۸۹۵۸	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 عباتی کوپانی	۸۸۰۸۵۹۴۹	شرکت سرمایه گذاری دورنمای آینده
۲۴۰	خسرو فخم هاشمی	۶۶۷۲۰۲۳۶	شرکت شیشه همدان
۲۵	محمود قدس		
۲۶۰	محمد ابراهیم قربانی فرید	۷۷۵۰۸۴۶۳	شرکت کارگزاری سهام پزویان شایان
۲۷	سهراب کارگر معمولی رفتار	۸۸۸۲۸۲۲۲	شرکت عالی فرد
۲۸۰	بهرام کلانتری پور	۸۸۸۰۲۶۴۱	شرکت ابرام کو
۲۹۰	محمود گلرخی	۲۲۹۴۲۴۶۰	
۳۰۰	پرویز گلستانی	۸۸۷۹۰۱۸۲	شرکت سرمایه گذاری سامان
۳۱۰	علی مستاجران	۸۸۸۴۵۴۶۶	
۳۲۰	امین محیوبی	۶۰۲۶۷۶۷۷۷	شرکت مشاوره مالی امین کانادا
۳۳۰	مجید میر اسکندری	۸۸۰۸۵۹۴۹	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 احدات صنعت
۳۷۰	بهروز وقتی	۲۲۶۷۲۲۳	

پوزش

با پوزش بسیار آقای سید مجید 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 میر آرمندهی	۸۸۸۰۴۵۱۹	حسابرسی خبره
۱۷۸۰	منصور میرزاخانی نافجی	۶۶۶۳۱۶۹۰	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 خردمندان حساب
۱۸۲۰	علی اصغر نجفی مهری	۸۸۳۰۸۷۵۲	حسابرسی آزمون سامانه
۱۸۳۰	عبدالرضا نوربخش	۷۷۵۲۷۹۴۴	حسابرسی آزمون سامانه
۱۸۴۰	سید شهریار نوریان	۶۶۶۸۷۶۰۰	موسسه حسابرسی سیاهان تراز
۱۸۵۰	اسدالله نبلی اصفهانی	۸۸۷۹۴۶۴۶	حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق
۱۸۶۰	محمد حسین واحدی	۶۶۱۱۳۴۵	حسابرسی امجد (اصفهان)
۱۸۷۰	محمود واحدی	۸۸۷۲۳۰۹۲	موسسه حسابرسی فرازمند
۱۸۸۰	اکبر وقارکاشانی	۸۸۶۳۹۶۷۲	حسابرسی مجریان پویا
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	محمود رضا یادگاری	۸۸۷۹۹۳۶۵	حسابرسی اصول اندیشه
۱۹۵	حمید یزدان پرستی	۸۸۸۴۳۰۷۴	حسابرسی هوشیار همد
۱۹۶۰	هادی یوسف زاده	۸۸۷۵۲۷۲۷	حسابرسی بهرام مشاور
۱۹۷۰	رضا یعقوبی	۸۸۳۲۶۵۲۷	موسسه حسابرسی بهرام مشاور

حسابداران مستقل شاغل در حرفه به صورت انفرادی

ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن	ردیف نام	نام خانوادگی	تلفن
۱	هرمز ایزدگشتب	۲۲۲۰۰۵۹۲	۹	مرتضی حجازی	۸۸۷۲۰۳۵۳
۲۰	عبدالجواد اسلامی	۸۸۵۱۳۸۶۳	۱۰	فرهاد دولتشاهی	۸۸۷۷۵۰۸۶
۳۰	فریدون ایزدپناه	۲۲۸۶۳۱۸۶	۱۱	علی صحرانی	۷۷۴۲۱۴۵۶
۴۰	پورو آواکیناس	۸۸۸۳۰۵۹۹	۱۲	جمشید فراوری	۲۲۵۵۰۵۶۹
۵۰	هوشنگ تسلیمی (موبایل)	۱۵۹۱۸۴۱	۱۳	عبدالامیر میرآب	۸۸۶۶۱۲۹۴
۶۰	محمد حسین توکلی	۲۲۰۲۱۸۸۱	۱۴	علی هاشم نژاد شیرازی	۸۸۰۶۳۲۷۲
۷۰	سعید جمشیدی فردا (موبایل)	۱۲۵۵۶۵۰	۱۵	احمد رضا تقی 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	محمود رضا تقوایی	۸۸۷۲۶۱۰۸	۹	فهیبه عیسی	۸۸۷۲۶۳۱۹
۳۰	مصطفی جان نثاری	۲۳۶۶۷۳۵	۱۰	محمد تقی منصوری راد	۸۸۷۲۶۳۰۷
۴۰	اصغر داوطلب	۷۷۶۸۹۱۴۴	۱۱	محمد میر آفتابزاده	۸۸۷۲۶۱۰۹
۵۰	هادی روحی ثانی لنگرودی	۸۸۷۲۶۳۱۸	۱۲	منوچهر نصر اصفهانی	۶۶۷۸۳۳۴
۶۰	سیروس شمس	۸۸۷۱۳۷۹۰	۱۳	میر مجید 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، بحیی (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، بحیی (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 پیاده سازی 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",