



دانش حمایتی / شماره
۱۳۸۳/۱۶

سومین اصل از منشور اخلاق حرفه ای دیوان محاسبات کشور

۳- علت یابی

علت یابی، به بررسی دقیق عوامل زمینه ساز تخلف و علل اخذ تصمیمات خلاف قوانین و مقررات پرداخته و احراز کند این تخلف ناشی از عدم آگاهی آنان به موضوع یا قوانین و مقررات بوده و یا اینکه رویداد مذکور بنا بر جهات و دلایل دیگری حادث شده است.

علت در لغت به معنی : رنج - عذر - بهانه - سبب و در اصطلاح حقوقی عبارتست از : امری که به محض وقوع آن، چیز دیگری بدون اینکه تاخیری رخ دهد بدنبال آن واقع شود آن چیز را معلول می نامند. بعبارت دیگر علت هدف مستقیمی است که برای وصول به آن، شخص خود را متعهد نماید و چون در اصطلاحات مختلف و انواع متفاوتی قابل طرح است از جمله :

علت اشتباهی - علت تشریح - علت جعلی -
علت حکم علت تامه علت غیرقانونی - علت
مستنبطه - علت معامله علت منصوصه علت
ناقصه

بنابراین در هرگونه رسیدگی یا حسابرسی یا مستندسازی تخلفات احتمالی و تصمیمات برخلاف قانون یا مسئولیت زا می بایست به عوامل یا علت بوجود آورنده (تصمیم برخلاف قانون) مدیران و تصمیم سازان و یا (سوء جریانات مالی و اداری و عملیاتی) در هر سازمان دولتی و عمومی و نیز هر نگاه اقتصادی عنایت کرده و ارکان و اجزاء آنها را مورد دقت قرار داده و مقتضیات، شرایط و اسباب زمینه ساز تخلف مدیران تصمیم ساز و تصمیم گیرنده در هر سطحی را شناسایی کرده و عوامل موثر در ارکان هرنوع تسامح و تعامل و قصور و تقصیر یا جرم واقع شده در دستگاههایی را که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می نمایند مورد تجزیه و تحلیل قراردادده و قصد و اراده هر یک از مدیران را در ارتکاب چنین اعمالی احراز کرده و یا حدوث وقایع خلاف قانون را ناشی از جهل به مقررات تشخیص دهند. هدف از چنین امری تعیین کردن ارادی بودن عمل خلاف قانون و یا نارسائیهای ناشی از مقررات، یا کافی نبودن حکم و موضوع قانون درمسائل مربوط به سازمانها و یا جابجائی اختیارات قانونی و یا اراده جمعی بصورت مباشر و شریک و مسبب و معاون میباشد.

بعبارت دیگر کلیه رسیدگیها و حسابرسیها در دستگاههای مشمول صلاحیت دیوان محاسبات کشور می بایست بنحوی





انجام پذیرد که درمورد هر تخلفی بطور مسلم محرز شود که آیا مدیران و مسئولین امر با برنامه خاصی درصدد انجام عمل خلاف قانون برآمده اند؟ آیا نبودن مشاوران مالی و مدیریتی واجد شرایط و دلسوز موجب اخذ تصمیم برخلاف قانون شده و یا قصد انجام تخلف نبوده لکن نتیجه تصمیمات منجر به عملیات نادرست و برخلاف مقررات گردیده است. در هر صورت چنانچه همکاران در دیوان محاسبات کشور خود را به این اوصاف آراسته نموده با عمل به منشور اخلاق حرفه ای نه تنها اطمینان دستگاهها را بر صحت عمل دیوان محاسبات کشور رهنمون میسازد بلکه خود را به احراز واقعی تخلفات آماده ساخته و از هر نسبت ناروا به اشخاص اجتناب می ورزد و بلحاظ مدیریتی میتوان برای کلیه دستگاهها با توجه به شناختی که از مدیران ارشد آن سازمانها وجود دارد از همکاران واجد شرایط استفاده نمود. مسلماً جهل به قانون رافع مسئولیت نیست و با قاطعیتی که در دادسرا و هیئتهای مستشاری سراغ دارد دیوان محاسبات کشور میتواند با علت یابی کلیه عملکردهای مدیریتی و تخصصی در دستگاهها از یکطرف موجهات اصلاح قوانین را فراهم نماید و از طرف دیگر ساماندهی انجام امور در مجری صحیح و قانونی را باعث شوند.

فراموش نکنیم که امام علی (ع) فرموده اند « تقوی الهی را رعایت کنید که همه شما مستقیم زیر نظر اوئید و طره ی موی و دگرگونیتان همه در دست قدرت و اختیار اوست. انکیزه های پنهانتان را میداند و چون در عمل آشکارشان کنید در پرونده هاتان ثبت می کند. اوست که شما را نگاهبانانی بزرگوار گمارده است که هیچ حقی را از قلم نمی اندازد و هرگز چیزی را نادرست نمی نگارند.» پس چگونه با توکل برخداوند متعال نتوانیم در احراز آنچه که حق یا نادرست می پنداریم، اندیشه و تحقیق نکنیم و علت وقایع اتفاقیه را در دستگاهها نیابیم.

انشاء الله که چنین

شود

غفور

پاکنهاد

* اگر می خواهید ناب باشید، نظام حسابداری خود را دگرگون سازید.*

If You Want To Be Lean You Must Change Your Accounting
Vermont Manufacturing ToDAY
Second Quarter 2003

ترجمه : دکتر پیمان نوری بروجردی
عضو هیئت علمی مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی
دیوان محاسبات کشور

بکارگیری روش خرید و کنترل موجودی بموقع، در وقت و وجوه نقد صرفه جویی می گردد. خدمات به مشتریان با کاهش زمان تولید، بهبود کیفیت و تحویل بموقع به سطوح بالایی میرسد.

بهبود هیچ کدام از این عوامل ناب براحتی بدست نمی آید. ناب بودن به تعهد دلسوزانه نسبت به تغییرات پویا، اساسی و دائمی نیاز دارد. ناب بودن به رهبری قاطع مدیریت عالی نیاز دارد. با آموزش و مشارکت علمی، سازمان باید نیروی کار موثر و توانمندی که متعهد به بهبود دائمی است، پرورش دهد. مزایای تولید ناب، چشمگیر است و تغییراتی که نیاز دارد بسیار عمیق است.

نظامهای حسابداری سنتی در مقابل بهبود ناب موضع می گیرند.

یک جنبه انتقال به وضعیت ناب، تغییراتی است که در سیستمهای اندازه گیری، کنترل و حسابداری سازمان الزامی می نماید. برای یک تولید کننده چندان وقتی نمی برد که دریابد چرا همزمان با ایجاد بهبود ناب

اگر می خواهید ناب باشید باید نظام حسابداری خود را دگرگون سازید.

تولید کنندگان پیشرو، روشهای تولید ناب را معرفی می نمایند تا بازار خود را توسعه دهند، به مشتریان خدمات بیشتری ارائه کنند، ضایعات پرهزینه را کاهش دهند و سازمانهای چابکی را بنیان نهند که آمادگی مواجهه با چالشهای آینده را داشته باشند.

معرفی تفکر ناب و روشهای ناب در یک شرکت تولیدی به فرهنگ تغییر در کلیت سازمان نیاز دارد. ناب بودن، روش بسیار متفاوتی برای انجام امور تجاری است. هر جنبه ای از کار، مانند فروش و بازاریابی، طراحی محصول، تولید، ترابری، تامین مالی، خدمات مشتریان، منابع انسانی و مدیریت از این موضوع متاثر می شود. اغلب شرکتها سفر خود را به سمت ناب بودن با حذف ضایعات و ایجاد جریان در واحد تولید آغاز می کنند یا با بکارگیری روش کایزن در جایی که تیم های چند وظیفه ای، واحدهای تولیدی را پدید می آورند بهبود قابل ملاحظه ای ایجاد می کنند با





روش اندازه گیری سنتی، رفتار غیرناب را بر می انگیزاند، ما به انواع جدیدی از روشهای اندازه گیری نیازمندیم که تفکر ناب را پشتیبانی نمایند و بهبود بخشند، این روشها، ملموس هستند، بر جریان ارزشی متمرکز شده اند، برای ایجاد بهبود مستمر طراحی گردیده اند، تیمهای کاری توانمند را پشتیبانی و بازخورد موثر و سریع را فراهم می نمایند.

۲- حذف اغلب تراکنشهای کنترلی و حسابداری با رفع نیاز به آنها .

تراکنشهای حسابداری، کنترلهای واحد تولید، سوابق موجودی انبار، نظارت بر نیروی کار و غیره در شرکتها سنتی مورد نیاز است زیرا فرایندها خارج از کنترل هستند. این فرایندها لازم است با جزئیات نگاهداری شوند تا داده های عملیاتی و مالی قابلیت گزارش یابند. در شرکتها ناب، می توانیم این فرایندها را بطور عملیاتی تحت کنترل آوریم و نیاز به حسابداری هزینه، کنترل موجودی کالا و غیره را حذف نماییم. فرایندهای ناب و اندازه گیری عملکرد ناب، ساز و کار درجه اول در کنترل می گردد.

۳- ارزیابی معتبر تاثیر مالی ناشی از بهبود تولید ناب .

بسیاری از شرکتها تلاشهای معطوف به ناب بودن را به منظور کاهش هزینه در کوتاه مدت انجام می دهند لیکن معمولاً نا امید می شوند. تولید ناب، هزینه ها را کاهش نمی دهد بلکه ضایعات را تبدیل به ظرفیت در دسترس می نماید. تاثیر مالی هنگامی ظاهر می شود که در مورد چگونگی استفاده از این ظرفیت (وجریان وجوه نقد حاصل از موجودی کالای کمتر) اتخاذ تصمیم گردد. اینجا تصمیمها راهبردی هستند. حسابداری ناب از ابزار تحلیل ناب

در واحد تولیدی، سیستمهای اندازه گیری و حسابداری درقبال آن مقاومت می کنند.

روشهای سنتی تعیین بهای تمام شده و حسابداری مدیریت برای پشتیبانی از تولید ناب طراحی نشده اند. آنها برای تولید انبوه سنتی و تولید مبتنی بر نیروی کار طراحی شده اند. آنها با تولید ناب ارتباطی ندارند.

روشهای اندازه گیری سنتی مانند کارایی نیروی کار، کارایی ماشین آلات، جذب سربار و تحلیل واریانس نه تنها برای تولید ناب قابل استفاده نیستند، بلکه بطور فعال، علیه موفقیت روش ناب، عمل می نمایند. هزینه یابی استاندارد برای هر شرکتی که روشهای ناب را تشویق می کند زیانبار است. هزینه یابی استاندارد، رفتار غیر ناب را بر می انگیزاند و موجب تصمیمهای نادرست در مورد قیمت گذاری، حاشیه ها، خرید / اجاره و سایر مسائل کلیدی می گردد. همچنین سیستمهای تعیین بهای تمام شده سنتی بسیار وقت گیر، گران و زیانبار می باشند.

برای آنکه تولید ناب در دوره های بلند مدت موفقیت آمیز باشد، ضرورت دارد روشهای نوینی که بطور فعال از تفکر ناب حمایت می نمایند، جایگزین گردند. لذا حسابداری ناب باید جایگزین سیستمهای اندازه گیری و حسابداری سنتی گردد.

حسابداری ناب چیست ؟

حسابداری ناب يك عنوان بزرگ است لیکن در این مقاله بر شش جنبه از مهمترین جنبه های آن تاکید می کنیم :

۱- اندازه گیری عملکرد که عمل ناب را در سطح سلولی، در سطح جریان ارزشی و در سطح شرکت بر می انگیزاند.

برای درک تاثیر مالی تغییرات ناب، بهره می برد.

۴- هزینه یابی استاندارد جایگزین هزینه یابی جریان ارزش (Value Stream) .

همانطوریکه یک شرکت بطور جدی از تفکر ناب استفاده می کند بیشتر به یک تولید کننده فرآیند و کمتر به یک واحد تولیدی شباهت می یابد. هزینه یابی جریان ارزش، دارای خصوصیات مربوط بودن و صحت برای هدایت جریان ارزشی می شود. این مرحله تقریباً تمام تراکنشهای زاید مرتبط با حسابداری هزینه یابی سنتی را حذف می کند. علاوه بر آن به مدیر جریان ارزش (و سایر طرفهای ذیربط) اطلاعات قابل فهم، بموقع و معتبر را ارائه می نماید.

۵- تصمیم هایی که مبتنی بر هزینه های استاندارد بوده اکنون مبتنی بر عوامل سودآوری و حاشیه سود جریان ارزش می باشند.

این تصمیمها شامل قیمت گذاری، سودآوری، خرید / اجاره، معرفی محصول جدید و سایر موارد می گردد. این تصمیم های مهم نیازمند درک جریان مواد، اطلاعات و وجوه نقد از طریق «جریان ارزش» می باشند. جریان ارزش به فهم گلوگاهها یا موانع موجود در راه جریان نیاز دارد. تحلیل هزینه جریان ارزش به منظور مشخص نمودن این مطلب که هزینه ها در کدام بخش جریان ارزش قرار دارند و ظرفیت در چه جایگاهی در دسترس می باشد بکار می رود. لازم نیست که در مورد هزینه یک محصول چیزی بدانیم زیرا کلیه تصمیم ها از طریق ارزیابی کلی مفید بودن جریان ارزش در کلیت آن و نه تک تک محصولات یا خانواده ای از محصولات، اخذ می گردد.

۶- پیشبرد کسب و کار از نظر ارزش مشتری .

این موضوعی است که می باید در آن جهت بشدت کوشید و روشهای هزینه یابی هدف و گسترش وظایف کیفی (QFD) را بکار بندیم تا کسب و کار را از نظر ارزش مشتری و نه هزینه، اداره نماییم. در این راه، نیازمند درک عمیقی از چگونگی ایجاد ارزش برای مشتری می باشیم، به شناخت جایگاه هزینه ها در جریان ارزش محتاج هستیم، جایی را که در آن ارزش آفریده ایم با جایی که در آن هزینه نموده ایم مقایسه نماییم، و اینکه کایزن ابداع شده است تا هزینه و ارزش در یک مسیر قرار گیرد. بهترین راه کاهش هزینه، افزایش فروش است.

هزینه یابی هدف، کل گروه جریان ارزش را از فروش و بازاریابی تا طراحی محصول و عملیات تولید با یکدیگر هم جهت می نماید. گروه، نیازهای مشتریان را بررسی و طرح اقدام عملی را برای افزایش ارزش مشتری و سود آوری شرکت تهیه می نماید. این طرحها اقدام، شامل تغییرات فروش و بازاریابی، تغییرات طراحی محصول، بهبود فرآیند عملیات و مدیریت بهینه می باشد. در بلند مدت، سازمانهای ناب، کسب و کار و بهبود مستمر خود را از طریق درک ارزش ایجاد شده برای مشتریان خود، هدایت می کنند.

چگونه این تغییرات حاصل می شود ؟

تغییر سیستم های اندازه گیری، کنترل و حسابداری یک شرکت باید بدقت اجرا شود. اجرای حسابداری ناب مستلزم پیروی از یک روش محتاطانه است. همانطوریکه شرکت با تولید ناب رشد می یابد و موجودی کالا و فرآیندهای اداری تحت کنترل قرار می گیرند، روشهای حسابداری ناب معرفی می گردند.

در مراحل اولیه تولید ناب، روشهای اندازه گیری عملکرد مورد نیاز است. روشهای نوین برای ارزیابی تاثیر



گذشت زمان، اغلب فرآیندهای تراکنشی بی حاصل و سیستمهای اطلاع رسانی پیچیده شرکتها کاهش می یابد تا کل فرایند قابل کنترل گردد.

تولید کنندگان ناب پیشرفته، کسب و کار خود را مبتنی بر تامین رضایت خاطر مشتریان درخصوص افزایش ارزش آنها می نمایند. آنها روشهایی نظیر هزینه یابی هدف را بکار می گیرند تا کل گروه «جریان ارزش»، بر مواردی چون نیاز به توسعه کسب و کار، افزایش ارزش، حذف زوائد و افزایش سود متمرکز گردند.

مالي بهبودهاي ناب نیز اهمیت دارد. ضمن آنکه می توانیم کار را با فرآیند حذف تراکنشهای بی حاصل آغاز کنیم.

همانطوریکه شرکت با تولید ناب رشد می کند و تفکر ناب برای بخش زیادی از فرآیندهای تولید بکار گرفته می شود، حسابداری ناب به شکل عمیق تری می تواند معرفی شود. سیستم های هزینه یابی استاندارد بی حاصل و مضر، می توانند حذف شوند و بجای آنها روشهای قابل فهم، صحیح و ساده هزینه یابی جریان ارزش جایگزین گردد. معرفی روشهای نوین اتخاذ تصمیم منجر به حذف تراکنشهای غیر ضروری می گردد. با

حسابداری ناب چیزی بیش از مجموعه ای از ابزارهای مرتبط با اندازه گیری، بکارگیری ظرفیت، ارزش و بهبود مستمر است. حسابداری ناب، سیستم مدیریت کسب و کار

در جمله ئی از موازین اسلامی میزان یازدهم دعوت به عقل

از: سید لطف اله اتابکی

مقدمه:

تصور فرمائید در دریای پرتلاطم و پرگردابی گرفتار شده اید، کشتی محکم و مطمئنی شما را به ساحل نجات میرساند. مرحوم میرفند رسکی در قصیده ی معروفش که در طلوعه ی آن به «مثل افلاطون» اشاره میکند:

چرخ با این اختران نغز و خوش و زیباستی صورتی در زیر دارد آنچه در بالاستی

این کشتی رهائی بخش را «عقل» میداند آنجا که میگوید:

عقل کشتی، آرزو گرداب و دانش بادبان حق تعالی ساحل و عالم هم دریاستی

بلی، یازدهمین میزان: «دعوت به عقل» است عقلی که اولین مخلوق از روحانین است:

قال الصادق علیه السلام: إِنَّ اللَّهَ خَلَقَ الْعَقْلَ وَ هُوَ أَوَّلُ خَلْقٍ مِنَ الرُّوحَانِيِّينَ (۱) عقلی که حجت باطنی است:

قال موسی بن جعفر علیهما السلام:

یا هشام! إِنَّ لِلَّهِ عَلَي النَّاسِ حَجْتَيْنِ: حَجَّةً ظَاهِرَةً وَ حَجَّةً بَاطِنَةً، فَمَا الظَّاهِرَةُ فَالرَّسُلُ وَ الْانْبِيَاءُ وَ الْاِئِمَّةُ (عَلَيْهِمُ السَّلَامُ) وَ أَمَّا الْبَاطِنَةُ فَالْعُقُولُ. (۲)

عقلی که بی اعتنائی به ندای آن و اندک شمردن بهای آن، در روز قیامت موجب حسرت است که فرمود:

«و قالوا لو كنا نسمع أو نعقل ما كنا في أصحاب السعير» (۳)

از این آیه (که مدلول حسرت دوزخیان را حکایت می کند) استفاده میشود که برای انسان دو راه نجات تعبیه شده است از یکی به «تسمع» تعبیر شده و از دیگری به «تعقل» «تعقل»

یعنی: اگر اهل تعقل بودیم جهنمی نمی شدیم. ملاحظه می فرمائید عقل در نشئات مختلف مطرح است:

قبل از ورود انسان به دنیا، همراه او در دنیا، و حتی بعد از خروج او از دنیا درحالی که بی عقلی انسان را به جهنم می کشاند، پاداش انسان هم به اندازه ی عقل اوست. اگر شخصی هم عابد باشد هم عاقل. پاداش او به اندازه ی عقل اوست به این حدیث عنایت فرمائید:

قال رسول الله صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَ آلِهِ وَ سَلَّمَ:

«إِذَا بَلَغَكُمْ عَنْ رَجُلٍ حَسَنُ حَالٍ فَأَنْظِرُوا فِي حَسَنِ عَقْلِهِ، فَإِنَّمَا يُجَازِي بِعَقْلِهِ» (۴)

از جمله ادله ئی که صریحاً مبین دعوت به عقل است و جایگاه و منزلت رفیع عقل در آن بوجهی ذکر گردیده که هیچ نیکی و خیری با آن برابر نیست و سالك در این طریق در تقرب به باری تعالی بر تمام ابرار سبقت و پیشی می گیرد حدیث ذیل است:

قال النبي صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَ آلِهِ وَ سَلَّمَ:

«يَا عَلِيُّ إِذَا تَقَرَّبَ النَّاسُ إِلَيَّ خَالِقِهِمْ فِي أَبْوَابِ الْبَيْرِ فَتَقَرَّبَ إِلَيَّ بِانْوَاعِ الْعَقْلِ، تَسْبِغُهُمْ وَ الزَّلْفِي عِنْدَ النَّاسِ فِي الدُّنْيَا وَ عِنْدَ اللَّهِ فِي الْآخِرَةِ»





«با علي، هنگامی که مردم در صدد هستند تا از رهگذر نیکی های متفاوت به سوی خدا تقرب جویند، تو از طریق انواع عقل تقرب جوی، سبقت با توست، هم نزد مردم در دنیا و هم در پیشگاه خدا در آخرت» اگر بهره ی مردم از معارف اسلامی جز این حدیث نبود، برای اصلاح امور دنیا و آخرتشان کافی بود. اگر بخواهیم ابواب پر و انواع بسیار مختلف نیکی ها را که انسان ممکن است از طریق آنها به خدای سبحان تقرب جوید، احصاء کنیم اگر غیر ممکن نباشد، بسیار مشکل است، آنگاه در این مسابقه ی عظیم، فاتح نخستین، عقل گرایان و خرد ورزان هستند.

مولوی در دفتر اول مثنوی این حدیث را شرح داده است میگوید:
گفت پیغمبر علی را، کای علی شیر حقی پهلوانی پردلی
لیک بر شیري مکن هم اعتمید اندرآ در سایه نخل امید
هر کسی گر طاعتی پیش آورند بهر قرب حضرت بیچون و چند
تو تقرب جو به عقل و سر خویش نی جو ایشان بر کمال و بر خویش
اندرآ در سایه آن عاقلی کش نتاند برد از ره ناقلی
پس تقرب جو بدو سوی اله سر مپیچ از طاعت او هیچ گاه
زان که او هر خار را گلشن کند دیده هر کور را روشن کند
ظل او اندر زمین چون کوه قاف روح او سیمرغ بس عالی طواف
دستگیر و بنده خاص اله طالبان را میبرد تا پیشگاه
گر بگویم تا قیامت نعت او هیچ آن را غایت و مقطع مجو

از همه طاعات اینست لایق است سبق یابی بر هر آن کو سابق

است^(۵)

در این مبحث ابتدا به تعریف عقل پرداخته و اشاره ئی به خواص آن می نمائیم سپس تحقیقی کوتاه را در تقسیم عقل به نظری و عملی ارائه می کنیم.
سخنی در حجیت عقل، موضوع بعدی است.
و در پایان، در مکتب شیخ الرئیس تلمذ کرده و با این فیلسوف عظیم الشأن اسلامی همراه میشویم.



تعریف لغوي عقل

«عقل» در لغت، به معنی بستن و نگه داشتن است و زانو بند شتر را از این جهت «عقال» گویند که شتر را از حرکت بی جا باز داشته و نگه میدارد.

تعریف عقل انسان و ذکر بعضی از خواص آن.

«عقل» نیروئی است فطری که به یاری آن انسان در مدار علوم نظری حق و باطل و در محور عمل، خیر و شر و نفع و ضرر را تشخیص میدهد. «عقل» اندیشه ی انسان را از لغزش و سقوط در وادی جهل نگه میدارد و رفتار آدمی را از فرو غلطیدن در پرتگاه طغیان و سرکشی حفظ می کند نبی اکرم (ص) فرمود:

«أَلْعَقْلُ عِقَالٌ مِّنَ الْجَهْلِ، وَ الْنَفْسُ مِثْلُ أَخْبَثِ الدَّوَابِّ، فَإِن لَّمْ تَعْقَلْ حَارَتْ»^(۶)

یعنی: خرد بازدارنده ی از نادانی است و نفس به سان پلیدترین چهارپاست که اگر مهار نگردد، سرگردان شود. پس «عقل» هم ادراک را صحیحاً می سازد و هم رفتار را پاک و مطهر مینماید و به این جهت حکماء عقل را به «عقل نظری» و «عقل عملی» تقسیم کرده اند.

فقیه و محدث عالی مقام، شیخ حر عاملی (رض) در معانی عقل می فرماید:
«عقل» در سخن اندیشمندان و حکیمان، معانی بسیار دارد و با جستجو در احادیث سه معنا برایش به دست می آید :

- ۱- نیروئی که بدن خوبی ها و بدیها و تفاوتها و زمینه های آن، شناخته گردد، و این معیار تکلیف شرعی است
 - ۲- ملکه ئی که به انتخاب خوبی ها و پرهیز از بدی ها فرا میخواند.
 - ۳- تعقل و دانستن، و از این روست که در برابر جهل و نادانی قرار می گیرد، نه در برابر دیوانگی، بیشترین استعمال عقل در احادیث در معانی دوم و سوم است^(۷)
- علامه مجلسی (قدس سره) در بحارالانوار، کتاب العقل و الجهل، اطلاق کلمه ی «عقل» را در اصطلاح، بر شش امر منطبق میدانند که سه معنا تقریباً با قول مرحوم شیخ حر عاملی یکسان و چهارمی مراتب عقل طبق تنویع بوعلی سیناست که شرحش خواهد آمد.

تقسیم عقل به نظری و عملی

در روایات اسلامی، گرچه به طور رسمی «عقل» به نظری و عملی تقسیم نشده است لکن مفاهیم توصیفی «عقل» گاهی متوجه «عقل نظری» است و گاهی مبین «عقل عملی»

مثلاً: عقل به نوری توصیف شده است که خدای سبحان آن را برای انسان آفرید و وسیله ی روشنی بخش دل قرار داد تا بدان تفاوت دیدنی ها را از نادیدنیها باز شناسد: قال رسول الله صلی الله علیه و آله و

سَلِّمْ:
«أَلْعَقْلُ نُورٌ خَلَقَهُ اللَّهُ لِلْإِنْسَانِ وَ جَعَلَهُ يُضِيءُ عَلَي الْقَلْبِ لِيَعْرِفَ بِهِ الْفَرْقَ بَيْنَ الْمَشَاهِدَاتِ مِنَ الْمَغْيِبَاتِ»^(۸)

یا عقل به «جوهری دراک» تعریف شده است حضرت علی علیه السلام در جواب سائلی که پرسید: یا مولای و ما العقل؟ فرمود:
«أَلْعَقْلُ جَوْهَرٌ دَرَاكٌ مَّحِيْطٌ بِالْأَشْيَاءِ مِنْ جَمِيْعِ جِهَاتِهَا عَارِفٌ بِالشَّيْءِ قَبْلَ كَوْنِهِ فَهُوَ عَلِمَةُ الْمَوْجُودَاتِ وَنَهَايَةُ الْمَطَالِبِ»^(۹)



به عبارت دیگر: احکام تابع مصالح و مفاسدند. اگر در متعلق يك شيء مصلحت ملزمه بود شارع جعل وجوب مي کند و همينطور ...

آنجا که شارع مقدس حکم به وجوب شيء مي فرماید، ما کشف مي کنيم که در متعلق شيء مصلحت ملزمه هست (کشف اتي، از معلول پي به علت بردن) و اگر (بعکس) ما بوسيله ي عقل به اين معني رسيديم که در متعلق يك شيء مصلحت ملزمه هست از اين امر حکم مي کنيم که شارع مقدس آنرا واجب کرده است (کشف لمي، از علت پي به معلول بردن)

اگر انسان تصور شود در حالي که از همه ي عقايد و سنن و آداب مذهبي جداست و به خير و شر و صدق و کذب و عدل و ظلم بينديشد و «عقل» را به داوري فراخواند قضاوت عقل اين است که خير و صدق و عدل زيبا و «جميل» و شر و کذب و ظلم، زشت و قبيح است.

مصلحت الزام آور (به تشخيص عقل) و مفسده ئي که اجتناب از آن را عقل واجب ميداند مفاهيمي هستند بسيار وسيع و گسترده و در تمام امور از جمله درکار کشور داري. شايد صورت مسأله ئي که حل آن در کتاب و سنت نيامده باشد و اجماعي هم در حل آن منعقد نشده باشد، نداشته باشيم که به «عقل» عرضه کنيم و بي جواب بمانيم.

مثلاً: اگر مصلحت الزام آوري بر انجام يك عمل جراحي روي بيماري خاص وجود داشته باشد. انجام آن عمل در آن مورد، واجب است يا اگر مصلحت الزام آوري بر ساختن يك سد يا يك نيروگاه يا يك دانشگاه و يا ... و يا ... وجود داشته باشد اقدام به اين امور واجب است و اين وجوب ها مبتني بر حجيت مستقل عقل و مورد امضاء عقلاست.

قال علي عليه السلام:
«الْعَقْلُ شَرَعٌ مِنْ دَاخِلٍ، وَ الشَّرْعُ عَقْلٌ مِنْ خَارِجٍ»

اين دو توصيف ناظر به عقل نظري است. اما آنجا که حضرت امام جعفر صادق عليه السلام فرمود:

«ما عُدَّ بِهِ الرَّحْمَنُ وَ اُكْتَسِبَ بِهِ الْجَنَانُ»^(۱۰) «عقل آن چيزي است که خدای رحمان با آن عبادت ميشود و بهشت به دست مي آيد». مقصود عقل عملي است.^(۱۱)

سخني در حجيت عقل

آيا عقل حجتی است در عرض کتاب و سنت و اجماع؟ يا در طول آنها؟ آيا عقل صرفاً راهنماست و موقعيت و مقامي غير از رساندن ما به حکم شرعي ندارد يا خير؟

تا قبل از مرحوم شيخ مفيد (رض) به «عقل» اشاره ئي نشده است و حضرت شيخ عقل را راهنما ميدانسته اند:

«و هو سبيل الي معرفه حجيه القرآن و دلائل الاخبار»

اولين تصريح به اين که عقل دليلي است مستقل از ابن اديس است:

«فاذا فقدت الثلاثه فالمعتمد في المسأله الشرعيه عند المحققين التمسك بدليل العقل»

يعني: «اگر در يك مسأله شرعي ادله سه گانه (کتاب، سنت، اجماع) وجود نداشت، اهل تحقيق به دليل «عقل» تمسك خواهند جست»

تحقيق مطلب اين که:

اگر حکم قضيه ئي در کتاب و سنت نبود و اجماعي هم بر آن مترتب نشد ولي دليل عقلي اقامه شد مبني بر اين که در قضيه ي مزبور مصلحت الزام آوري موجود است حکم به وجوب يا عمل مطابق با آن ميشود و چنانچه دليل عقلي اقامه گرديد که در قضيه ي ديگر مفسده ئي هست که اجتناب از آن الزام آور است حکم به حرمت شيء يا ترك آن ميشود.

كل ما حکم به العقل حکم به الشرع - بين عقل و شرع ملازمه وجود دارد - زيرا شارع مقدس رئيس عقلاست. عقل مخاطب نيست، مبداء الهام است.

بلي، قفلي نداريم که نتوان با مفتاح عقل آن را گشود

عقل ستون هستي انسان است، عقل نوري است که هر تاريکي را روشن و هر عارضه ئي را هموار مي کند.

اين نيروي مرموز و شگرف که به کُنه آن نمي توان دست يافت مظاهري دارد که شايد بعضاً معارض بنماياند اما دقت بيشتري نشان ميدهد که تمام اين آثار هدف واحدي را تعقيب مي کنند:

عَنِ النَّبِيِّ (صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَآلِهِ وَ
سَلَّمَ) قَالَ: رَأْسُ الْعَقْلِ بَعْدَ الْإِيمَانِ
بِاللَّهِ التَّحِبُّ إِلَى النَّاسِ (۱۲)

سَيِّلُ الْحَسَنِ بْنِ عَلِيٍّ (عَلَيْهِمَا
السَّلَامُ) فَقِيلَ لَهُ: مَا الْعَقْلُ؟ قَالَ
التَّجَرُّعُ لِلْغَصَّةِ حَتَّى تَنَالَ الْفُرْصَةَ (۱۳)

اين نور عظيم در جائي مي درخشد و اثر مبارك آن دوست داشتن مردم و ابراز مهر و خدمت به بندگان خداست و در جائي ديگر متناسب با وضعيت زمان و احوال همين مردم، بنحوي تجلي مي کند که اثر آن جرعه جرعه نوشيدن شدائد و تحمل سختي هاست تا فرصت مناسب برسد.

شدت نور طوري است که گاهي چشم بيننده تاب تحمل آن را ندارد، بسته ميشود و محمل عقلائي

تديبيري خاص در محلي خاص را نمي فهمد.

بعضي ازديدگان بعد از عبور از مرحله ي انفجار نور باز ميشود و با تأخير، درک مي کند و بعضي همچنان بسته ميمانند.

حضرت مولاي الموحدين امير المؤمنين عليه السلام در خطبه ي اول نهج البلاغه يکي از مقاصد رهبران الهي را برانگيختن و شوراندن دفينه هاي عقل بشر معرفي مي کنند. آنجا که مي فرمايند:

«و يَنْبِرُ وَ الْهَمُّ دَفَائِنَ الْعُقُولِ» (۱۴)

«ثوره به معنای شوراندن، شيار زدن و انقلاب است. گاو «نر» را «ثور» مي نامند زيرا کار او شيار زدن و زير و رو کردن زمين است.

براي استخراج دفينه، خاکبرداري مختصر کفايت نمي کند، بايد در زمين شيار عميق ايجاد کرد، خاکها را زير و رو کرد تا به دفينه رسيد،

عقل بشر هم در زير لايه هائي مدفون است بعضي از اين لايه ها بيروني است (حواس ظاهري: سيامعه، باصره، لامسه، ذائقه و شامه) و بعضي دروني است (حواس باطني: حس مشترک، خيال، قواي متخيله و واهمه) بايد گنجينه را استخراج کرد و مراقب آفتهاي آن هم بود.

توضيح اين که:

پروردگار متعال، انسان را طوري آفريده که در آغاز پيدائي خود را بشناسد و او را با حواس ظاهري و باطني مجهز ساخته تا ظواهر اشياء و همچنين حالت هاي روحي را که بوسيله ي آنها با اشياء خارجي ارتباط برقرار مي کند مانند: اراده و کراهت، حب و بغض، خوف و رجاء را درک نمايد و با مرتب کردن، جداساختن، تخصيص و تعميم و غيره، تصرفاتي در آنها انجام دهد. در امور نظري قضاوتهاي نظري و در امور عملي داوريهاي عملي نمايد ارزيايي همهي اين امور باميزان عقل است ولي گاهي بعضي از قواي انساني بر بعضي ديگر غلبه کرده احکام



سایر قوا را تضعیف یا باطل می‌سازد مانند موارد غلبه‌ی شهوت و غضب. اگر چنین شد انسان از شاهراه اعتدال خارج شده در پرتگاه‌های افراط و تفریط سقوط می‌کند در اینجا باید گفت عامل عقلی، عمل خود را باسلامت انجام نداده است و مثل او مثل داوری است که مستند به مدارک مجعول و شهادت‌های کذب برخلاف حق حکم کرده باشد.

آنچه که موجب تأسف بسیار است و جا دارد در این مقام مطرح شود این است که:

عقل بعنوان يك منبع مستقل مورد تأیید کتاب و سنت، در جوامع اسلامی خیلی میدان دار سرو سامان بخشیدن به امور مسلمین نیست و این در حالی است که رسول اکرم (ص) پیوندي ناگسستني میان دین و عقل برقرار ساخت و فرمود:

«لَا دِينَ لِمَنْ لَا عَقْلَ لَهُ» یعنی: دین دار نیست کسی که عقل نداشته باشد و فرمود: «مِثْلُ الْعَقْلِ فِي الْقَلْبِ كَمِثْلِ السِّرَاحِ فِي وَسْطِ الْبَيْتِ»^(۱۵)

جایگاه عقل در وجود آدمی همانند چراغ است در وسط خانه از امور بسیار مهم در امر حکومت این است که هر چیزی در محل خود قرار گیرد. این موضوع هم در انتصابات مقامات و کارگزاران دولت حائز اهمیت است و هم در تصویب و اجرای برنامه‌های فرهنگی و اقتصادی و اجتماعی.

خارج کردن این امور از مقام خود و جای آنها را به چیزهای دیگر دادن، زیانبار و موجب حسرت است.

جالب است که حضرت علی علیه السلام در توصیف عاقل فرمود: «الْعَاقِلُ مِنْ وَضَعِ الْأَشْيَاءِ مَوَاضِعَهَا وَ الْجَاهِلُ ضِدَّ ذَلِكَ»^(۱۶)

یعنی: عاقل هر چیزی را در جای خودش قرار میدهد و جاهل ضد این

قرآن کریم، عقل را نیروئی میداند که انسان در امور مربوط به خود از آن منتفع میشود و او را به معارف حقیقی و اعمال شایسته رهبری میکند و چنانچه از این مجری منحرف گردد دیگر «عقل» نامیده نمی‌شود. در آیه ی دهم از سوره ی «ملک» می‌فرماید:

«وَقَالُوا لَوْ كُنَّا نَسْمَعُ أَوْ نَعْقِلُ مَا كُنَّا فِي أَصْحَابِ السَّعِيرِ» یعنی:

و گفتند (دوزخیان) اگر می شنیدیم یا تعقل می کردیم جهنمی نبودیم و در آیه ی چهل و ششم از سوره ی حج فرمود:

«إِنَّمَا يَسِيرُوا فِي الْأَرْضِ فَتُكُونَ لَهُمْ قُلُوبٌ يَعْقِلُونَ بِهَا أَوْ آذَانٌ يَسْمَعُونَ بِهَا فَإِنَّهَا لَا تَعْمَى الْأَبْصَارَ وَ لَكِن تَعْمَى الْقُلُوبَ الَّتِي فِي الصُّدُورِ» یعنی:

آیا در زمین سیر و گردش نکردند تا صاحب دل‌هائی باشند که با آنها تعقل کنند یا گوش‌هائی که با آنها بشنوند؟ چشم‌ها کور نمیشود ولی دل‌هائی که در سینه هاست کور می‌گردد. همانطور که ملاحظه می‌شود لفظ «عقل» در این آیات به معنای نیروئی است که انسان مستقلاً از آن استفاده می‌کند و لفظ «سمع» ادراکی است که به یاری غیر، از آن بهره مند میشود البته به شرط آن که هر دو با فطرت سلیم همراه باشد.

اگر عقل در بستر فطرت سلیم درست عمل کند حکم عقل، حکم شرع است و هر معقولی، مشروع





عمل میکند. و فرمود: «الْعَقْلُ مُصْلِحٌ كُلُّ أَمْرٍ»^(۱۷)

یعنی: عقل اصلاح کننده ی تمام امور است.

از جمله ی کلمات گهر بار حضرت که در آن رابطه ی عقل را با تمام افعال انسان بیان می‌کند این است که فرمود:

«كَيْفِيَّةُ الْفِعْلِ تَدُلُّ عَلَيَّ كَمِّيَّةُ الْعَقْلِ»^(۱۸)

کار در نظام کشور داری از جهت چگونگی و کیفیت ممکن است غیر قابل قبول باشد مثلاً:

احداث يك سد يا يك نیروگاه با استانداردهای علمی و فنی منطبق نباشد و ممکن است قابل قبول باشد، ممکن است خیلی خوب باشد، ممکن است عالی باشد و ممکن است کم نظیر شناخته شود.

هر طور که صورت بگیرد کیفیت انجام آن بر اندازه ی «عقل» فاعل آن دلالت دارد.

انسانی که عقل متوسطی دارد کار ممتاز از او صادر نمیشود و همین طور

...

ملاحظه میفرمائید این جمله به قدری شامل و فراگیر است که تمام افعال در پرتو آن دیده شده است و چیزی از قلم نیفتاده است.

پس عقل منبعی است مستقل که نه تنها نفع و ضرر و خیر و شر و حق و باطل از برکت آن تمییز داده میشود بلکه نیروئی است که پذیرای علم است.

تمام علوم در همه ی زمینها قال علي عليه السلام: الْعَقْلُ مَرْكَبُ الْعِلْمِ، الْعِلْمُ مَرْكَبُ الْحِلْمِ.^(۱۹)

در مکتب شیخ رئیس بوعلی سینا (رحمه الله)

شیخ رئیس در کتاب اشارات، فصل دهم، نمط سوم به تقسیم عقل به نظری و عملی اشاره میکند و برای عقل نظری انواعی قایل است.^(۲۰)

نازل ترین نوع عقل به نیروئی توصیف میشود که برای پذیرفتن هر معقولی مستعد است (عقل بالقوه یا عقل هیولائی).

با خروج از قابلیت و استعداد محض، معقولات نخستین را دریافت کرده و آماده میشود تا از طریق «فکر» و «حدس» معقولات دوم را تحصیل نماید. این نوع از عقل از نوع هیولائی آن برتر است و «عقل بالملکه» نامیده شده است. در مرتبه ی بالاتر: معقولات دوم را دریافته و در خود ذخیره می‌کند و با علم به این دریافت، هر وقت اراده کند میتواند آنها را در ذهن خود حاضر نماید (عقل بالفعل) در مرتبه ی بعد، که مرتبه کمال و حصول معقولات دوم است بوسیله ی نفس آنها را مشاهده می‌کند (عقل بالمستفاد)

نیروئی که عقل را از این مراحل چهار گانه عبور میدهد و از نقص به کمال میرساند «عقل فعال» است

این سینا در کتاب اشارات مراتب چهارگانه ی عقل نظری را به آیه ی مبارکه ی «نور» تشبیه نموده است:

«اللَّهُ نُورُ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضِ مِثْلُ نُورِهِ كَمِشْكُوتٍ فِيهَا مِصْبَاحُ الْمِصْبَاحِ؛ فِي زُجَاجَةٍ الزُّجَاجَةِ كَأَنَّهَا كَوْكَبٌ دُرِّيٌّ يُوقَدُ مِنْ شَجَرَةٍ مُبَارَكَةٍ زَيْتُونَةٍ لَا شَرْقِيَّةٍ وَلَا غَرْبِيَّةٍ يَكَادُ زَيْتُهَا يُضِيءُ وَلَوْ لَمْ تَمْسَسْته نَارُ نُورِ عَلِيٍّ نُورٌ يَهْدِي اللَّهُ لِنُورِهِ مَنْ يَشَاءُ وَ يَضْرِبُ اللَّهُ الْأَمْثَالَ لِلنَّاسِ وَاللَّهُ يَكُلُّ شَيْءٍ عَلِيمٌ (نور/۳۵)

مراتب عقل و خصوصیات آن را ضمن بیان مطلب با آیه ی فوق تطبیق نموده است. خلاصه ی بیانش در این باب این است:

نخستین قوه عقل هیولائی و استعداد محض است که نفس را برای دریافت معقولات اول آماده می‌کند و این قوه در آیه ی نور بمنزله ی «مشکات» (چراغدان) است که خود هیچ روشنائی ندارد.

و بالاتر از آن قوه دیگری است که دارای استعداد دریافت معقولات دوم است و به اندیشه یا حدس میتواند آنها را دریابد.

چون راه اندیشه برای رسیدن به مجهولات گاهی بی نتیجه است و



(۱۹)

وقتی نفس از این مرتبه بگذرد دارای کمال بالفعل است و معقولات دوم مانند نوری بر نور دیگر در صفحه ی ذهن نقش می بندد «نور علی نور» و این کمال عقل مستفاد است و آن قوه ئی که نفس را از این مراحل چهارگانه عبور میدهد و از مرتبه ی نقص به کمال میرساند «عقل فعال» است که در آیه ی نور به «نار» (آتش) مانند شده که همه از وی درخشندگی می یابند.

فارابی، نسبت عقل فعال را به نفس آدمی مثل نسبت خورشید به قوه ی باصره میداند.

ملاحظه میفرمائید که حق تعالی چه نیروی شگرف و عظیمی را به انسان عطا فرموده است که اگر به درستی از آن صیانت شود چه معرکه ئی در جهان هستی برپا می کند. توقعات ما از عقل اندک است و در پی ساماندهی اموری که به آن مبتلاییم هستیم و الا ما کجا و ظرفیت بهره وری کامل از تشعشعات عقل کجا!

طریق حدس قوی تر از فکر میباشد به این جهت فکر را در آیه ی نور به «درخت زیتون» و حدس را به روغن زیتون تشبیه نموده است و نفس آدمی را که تا حدودی معقولات دوم را مالک شده است و از مرتبه ی عقل هیولائی که صرف استعداد بود کاملتر میباشد، در آیه ی نور به «زجاجه» (بلور) مانند کرده است.

اما نفس بزرگواری که از طریق حدس به مقام قوه ی قدسی نایل گشته در آیه ی نور «یکاد زیتها یضی» (نزدیک است روغن آن برافروخته و روشن گردد) درباره ی آن صدق می کند.

وقتی نفس از این مرتبه بگذرد دارای قوتی است که معقولات دوم نزد وی حاضرند و هر گاه بخواهد بدون آن که به اندوختن تازه نیاز باشد، میتواند آنها را مشاهده کند و این قوه را «عقل بالفعل» خوانند و چون این قوه به خودی خود روشن است در آیه ی نور به «مصباح» (چراغ) تشبیه نموده است و چون مراتب عقول از عالم حس نیستند به این جهت در آیه ی نور آمده است «لا شرقیه و لا غربیه»

عقل جزوی عقل استخراج نیست جز پذیرای فن و محتاج نیست

قابل تعلیم و فهم است این خرد لیک صاحب وحی تعلیمش دهد (۲۰)

استعمال کلمه ی «عقل» در معنی دیگر

گروهی از فلاسفه از جمله شیخ الرئیس میگویند: «واجب الوجود عقل محض است»

مقصود شان از عقل در اینجا، موجود مجرد آگاه به ذات است. مجرد یعنی بدون تعلق به ماده.

توضیح بیشتر را میتوان در مجموعه آثار استاد شهید مطهری رضوان الله تعالی علیه شماره ۸ از صفحه ۲۶۰ بعد، یافت.

زمین و آسمانها را مدد از عالم عقلست که عقل اقلیم نورانی و پاک درفشاستی

جهان عقل روشن را مددها از صفات آید صفات ذات خلاق که شاه کن فکانستی

که این تیر عوارض را که می پرد بهر سوئی کمان پنهان کند صانع ولی تیر از کمانستی

اگر چه عقل بیدارست آن از حی قیومست اگر چه سگ نگهبانست تأثیر شبانستی

جو سگ آن از شبان ببند زبانش جمله سودستي
سودش زبانشتي
جو خود را ملك او ببني جهان اندر جهان باشي
و گر خود را ملك ببني جهان
از تو جهانستي

قسمتي از يكي از قصايد ديوان شمس تبريزي با اين مطلع:

غلام پاسبانانم كه يارم پاسبانستي
بجستي و به شبخيزي چو ماه و اختر
انستي^(۳۱)

*از امور بسيار مهم در امر حكومت اين است كه
هر چيزي در محل خود قرار گيرد. اين موضوع هم
در انتصابات مقامات و كارگزاران دولت حائز
اهميت است و هم در تصويب و اجراي برنامه
هاي فرهنگي و اقتصادي و اجتماعي.
خارج كردن اين امور از مقام خود و جاي آنها را به
چيزهاي ديگر دادن، زيانبار و موجب حسرت
است.*

باورقيها:

- ۱- اصول كافي ، كتاب العقل و الجهل حديث شماره ۱۴
- ۲- اصول كافي، كتاب العقل و الجهل، حديث شماره ۱۲
- ۳- سورة ملك آيه ۱۰
- ۴- حديث شماره ۱۰ كتاب العقل و الجهل اصول كافي
- ۵- اتحاد عاقل و معقول اثر حضرت آيت اله حسن زاده آملی، صفحه ۹
- ۶- مثنوي كلاله خاور، صفحه ۵۹
- ۷- تحف العقول ، متن و ترجمه، جلد اول ، بهزاد جعفري ، صفحه ۲۶
- ۸- خردگراني در قرآن و حديث تأليف آقاي ري شهري ، ترجمه آقاي مهدي مهريزي
صفحه ۱۹
- ۹- خردگراني در قرآن و حديث تأليف آقاي ري شهري ، ترجمه آقاي مهدي مهريزي
صفحه ۲۹
- ۱۰- بحار الانوار جلد اول صفحه ۹۹ و صفحه ۱۰۱
- ۱۱- بحار الانوار جلد اول صفحه ۱۳۱ شماره ۱۸
- ۱۲- بحار الانوار جلد اول صفحه ۱۱۶ شماره ۹
- ۱۳- نهج البلاغه مرحوم فيض الاسلام صفحه ۳۳
- ۱۴- ميزان الحكمه: شماره ۱۳۳۳۴
- ۱۵- ميزان الحكمه: شماره ۱۳۴۴۵
- ۱۶- ميزان الحكمه: شماره ۱۳۳۱۰
- ۱۷- اشارات، ترجمه و شرح دكتور حسن ملكشاهي صفحه ۱۸۷
- ۱۸- آفتابي كو مجرد آمد از برج حمل
آفتابي بي نظير بي قرين
خوش قرآن



زانك شرق و غرب باشد در

انك (لا شرقيه) بودست و (لا غربيه)
زمین و در زمان

دیوان شمس شماره ۱۹۴۰

۱۹- مثنوی مولوی ، دفتر چهارم

۲۰- دیوان شمس تبریزی شماره ۲۵۲۹

دانش حسابرسی / شماره
۱۳۸۳/۱۴



رهنمودهای آسوسای برای مبارزه با تقلب و فساد

اکتبر ۲۰۰۳

مترجم : هادی فاوچی

اشاره :

در شماره ۱۲ فصلنامه دانش حسابرسی قسمت اول
رهنمودهای آسوسای برای مبارزه با تقلب و فساد درج
گردید.

برای آشنایی بیشتر علاقمندان و پژوهشگران در این
خصوص، قسمت دوم و پایانی آن تقدیم می گردد باشد
که مورد استفاده قرار گیرد.

انشاء
الله

۲- اصول اساسی مبارزه با تقلب و فساد اصول حسابرسی^۱

۲-۱- موسسه عالی حسابرسی باید در تمام امور مهم استانداردهای
حسابرسی اینتوسای رعایت نماید .

رهنمود اینتوسای^۲

بطور کلی مسئله ای مهم تلقی می شود که اطلاع از آن بر استفاده کنندگان از
صورت‌های مالی یا گزارش حسابرسی عملکرد تاثیر احتمالی داشته باشد .
اهمیت اغلب بر اساس ارزش ارقام مدنظر قرار می گیرد اما ماهیت ذاتی یا
خصوصیات يك قلم یا گروهی از ارقام نیز می تواند موجب اهمیت آنها گردد. بعنوان
مثال مواردی که قانون یا مقررات افشاء جداگانه برخی ارقام را صرف نظر از میزان
آنها الزامی ساخته است .
علاوه بر اهمیت از نظر ارزش و ماهیت ، امکان دارد که يك موضوع به لحاظ وضعیت
خاص وقوع آن مهم تلقی گردد. بعنوان مثال مدنظر قرار دادن يك موضوع در رابطه با
:

الف - دیدگاه کلی نسبت به اطلاعات مالی

ب - موضوع کلی که این موضوع بخشی از آن می باشد

ج - شرایط همراه با آن

د - میزان آن در سنوات گذشته

رهنمود شماره يك آسوسای^۳

۴- منظور از « اصول حسابرسی » در اینجا اصول حسابرسی ارائه شده در
استانداردهای اینتوسای می باشد .

۵- منظور از «رهنمود اینتوسای» توضیح اصول اساسی ، استانداردهای
عمومی ، استانداردهای میدانی و استانداردهای گزارشگری ارائه شده در
استانداردهای اینتوسای می باشد .

۶- رهنمود آسوسای رهنمود مشخص حسابرسی در خصوص تقلب و فساد است که
توسط آسوسای توصیه شده است





موسسه عالی حسابرسی در زمان تعیین میزان اهمیت مناطق مختلف حسابرسی، می تواند اصلاحاتی را در سطوح اهمیت اعمال نماید تا حسابرسی را بیش از پیش به خطرات ناشی از تقلب و فساد حساس سازد .

اصول حسابرسی

۲-۲- موسسه عالی حسابرسی باید در خصوص وضعیتهای خاص متفاوتی که در ارتباط با حسابرسی دولتی پیش می آید، راساً قضاوت نموده و تصمیم گیری نماید .

رهنمود اینتوسای

شواهد حسابرسی نقش مهمی در تصمیمات حسابرس در خصوص انتخاب موضوع یا مناطق مورد حسابرسی و ماهیت، زمانبندی و محدوده آزمونها و روشهای حسابرسی ایفا می نماید.

رهنمود شماره ۲ آسوسای :

موسسه عالی حسابرسی برای تعیین دامنه رسیدگی در مواردی که مشکوک به تقلب و فساد می باشند باید راساً قضاوت نماید .

اصول حسابرسی

۲-۲- با افزایش سطح آگاهیهای عمومی ، تقاضا برای پاسخگویی (حسابدهی) اشخاص یا دستگاههایی که منابع عمومی را مدیریت می نمایند به نحو فزاینده ای افزایش یافته است به نحوی که ضرورت دارد فرایند حسابرسی برقرار گشته، و بصورت موثر فعالیت نماید .

رهنمود شماره ۲ آسوسای

با افزایش نگرانی ها در خصوص تقلب و فساد از موسسات عالی حسابرسی انتظار می رود اثبات نمایند که درحسابرسیها این نگرانیها را مورد توجه قرار داده اند. موسسات عالی حسابرسی باید بطور فعال اتخاذ يك خط مشی رسمی یا راهبردی برای پیشگیری از تقلب و فساد را مد نظر قرار دهند.

اصول حسابرسی

۲-۴- توسعه سیستم های لازم اطلاعات ، کنترل ، ارزیابی و گزارشگری دولت فرایند حسابرسی را تسهیل خواهد ساخت . مسئولیت صحت و کفایت شکل و محتوای گزارشات مالی و سایر اطلاعات بعهده مدیریت می باشد .

مسئولین مربوطه باید از اعلام و ابلاغ استانداردهای پذیرفته شده حسابداری برای گزارشگری مالی و افشاء اطلاعات متناسب با نیازهای دولت اطمینان حاصل نمایند و دستگاههای تحت حسابرسی باید اهداف مشخص و قابل سنجش عملکردی تدوین نمایند.

رهنمود اینتوسای

صحت و کفایت گزارشات و صورتهای مالی همان بیان و انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات است.

دستگاهها موظفند سیستم اجرایی را به نحوی طراحی کنند که اطلاعات مربوط و قابل اتکا را تامین نماید.

موسسه عالی حسابرسی باید با سازمانهای تعیین کننده استانداردهای حسابداری در جهت اطمینان از صدور استانداردهای مناسب حسابداری دولتی همکاری نماید .

رهنمود شماره ۴ آسوسای

موسسه عالی حسابرسی باید بررسی نماید که آیا استانداردهای حسابداری مورد استفاده، شناسایی کافی دارائیهها و بدهیهها و افشای وضعیت مالی واقعی منجمله زیانهای ناشی از تقلب و فساد را تضمین می نمایند یا خیر. در صورت مشاهده هر نوع نواقص و اشکالاتی در این رابطه، موسسه عالی حسابرسی باید با همکاری واحد تحت رسیدگی و مراجع تعیین استانداردهای حسابداری برای رفع آن اقدام نماید .

رهنمود شماره ۵ آسوسای

مسئولیت افشاء کافی و بموقع موارد تقلب و فساد بر عهده مدیریت می باشد و مسئولیت اطمینان از قابلیت اتکا و نتایج عملیات، شامل نگرانیهای ناشی از خطر تقلب و فساد نیز میگردد. موسسه عالی حسابرسی در طی حسابرسی خود باید کفایت و صلاحیت مدیریت را برای اعمال این مسئولیت ارزیابی نموده و گزارش نماید .

اصول حسابرسی

۳-۵- وجود سیستم کنترل داخلی مناسب ، خطر اشتباهات و تخلفات را به حداقل می رساند.

رهنمود اینتوسای

ایجاد سیستم های کنترل داخلی مناسب برای حفاظت از منابع واحد ، از مسئولیتهای واحد تحت رسیدگی است و حسابرس در این رابطه مسئولیتی ندارد . همچنین از دیگر وظایف واحد تحت رسیدگی اطمینان از برقراری کنترلها و فعالیت آنها در جهت کمک به اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و توجه به مسئله صحت و مناسب بودن تصمیمات اتخاذ شده می باشد . با این حال این موضوع باعث نمی شود که در صورت فقدان یا عدم کفایت کنترلهای مذکور، حسابرس توصیه ها و پیشنهادات خود را به واحد مورد رسیدگی ارائه نماید .

رهنمود شماره ۶ آسوسای

مؤسسات عالی حسابرسی باید از نواقص سیستم ها و کنترلهایی که ممکن است محیط مساعد را برای تقلب و فساد فراهم سازند آگاهی داشته و این موارد را بصورت فعالانه ای به مدیریت گزارش نمایند تا محیط کنترلی را بهبود بخشیده و خطر تقلب و فساد را به حداقل برسانند .





اصول حسابرسي

۳-۶- همکاری واحدهاي تحت رسيدگي در زمينه نگهداري و دسترسي به داده هاي مربوط و ضروري جهت ارزيابي جامع فعاليتهاي مورد رسيدگي از طريق وضع قوانين مناسب تسهيل خواهد شد .

رهنمود اينتوساي

موسسه عالي حسابرسي بايد براي انجام مسئوليتهاي حسابرسي خود به نحو احسن، به منابع اطلاعات و داده ها و همچنين به مقامات و کارکنان واحد تحت رسيدگي دسترسي داشته باشد. وضع الزمات قانوني بمنظور دسترسي حسابرسي به چنين اطلاعاتي، و همکاري کارکنان مذکور مشکلات آني در اين ارتباط را به حداقل خواهد رساند .

رهنمود شماره ۷ آسوساي

وضع قوانين ميتواند اين اطمینان را حاصل آورد که کليه موارد تقلب و فساد مشکوک و کشف شده توسط مديريت به حسابرسي گزارش شده است . موسسه عالي حسابرسي در صورت لزوم مي تواند وظيف و اختيارات قانوني خود را تقويت نمايد تا بتواند از طريق درخواست وضع قوانين لازم در اين خصوص ، آنها را مورد رسيدگي قرار دهد .

اصول حسابرسي

۳-۷- کليه فعاليت هاي حسابرسي بايد در چهارچوب وظيف و اختيارات حسابرسي موسسه عالي حسابرسي باشد

رهنمود اينتوساي

حسابرسي رعايت مشتمل بر موارد ذيل است :

- الف - گواهي حسابرسي مالي واحدهاي مسئول، شامل بررسي و ارزيابي سوابق مالي و اظهار نظر در رابطه با صورتهاي مالي آنها
- ب- تأييد حسابرسي مالي مديريت دولتي بصورت کلي
- ج- حسابرسي سيستم ها و مبادلات مالي شامل ارزيابي رعايت قوانين و مقررات لازم الاجرا
- د- حسابرسي کنترلهاي داخلي و کارکرد آن
- هـ - حسابرسي صحت و مناسبت تصميمات اجرايي اتخاذ شده توسط واحد تحت حسابرسي
- و - گزارشگري ساير مسائل مرتبط با حسابرسي که موسسه عالي حسابرسي افشاي آن را ضروري تشخيص دهد .

حسابرسي عملکرد در ارتباط با حسابرسي صرفه اقتصادي ، کارايي و اثر بخشي است و شامل موارد ذيل مي باشد :

- الف - حسابرسي صرفه اقتصادي فعاليت هاي اجرايي و مطابقت آن با اصول و روشهاي مديريت صحيح و خط مشي هاي مديريت
- ب- حسابرسي کارايي در استفاده از منابع انساني ، مالي و ساير منابع شامل بررسي سيستم هاي اطلاعاتي ، معيارهاي عملکرد و سيستم هاي مراقبت و

بیگیری و روشهایی که توسط واحد تحت رسیدگی برای رفع اشکالات کشف شده مورد استفاده قرار می گیرد .

رهنمود شماره ۸ آسوسای

معمولاً بر اساس وظایف و اختیارات قانونی موجود موسسات عالی حسابرسی، می توان انواع مختلف حسابرسیهایی که آنها برعهده میگیرند را نسبت به تقلب و فساد حساس سازی نمود با این حال در مواردیکه موسسات عالی حسابرسی محدودیتی احساس نمایند می توانند اختیارات قانونی بیشتری درخواست نمایند .

اصول حسابرسی

۲-۸- موسسات عالی حسابرسی باید جهت بهبود فنون حسابرسی اعتبار معیارهای عملکرد تلاش کنند .

رهنمود اینتوسای

نقش در حال توسعه حسابرسی ، حسابرسان را ملزم می سازد که روش شناختی ها و فنون جدید ارزیابی معتبر بودن و منطقی بودن معیارهای عملکرد مورد استفاده واحد تحت رسیدگی را تدوین نموده و توسعه بخشند .

رهنمود شماره ۹ آسوسای

حسابرس باید مدیریت را از این نکته آگاه سازد که فقدان یا کاربرد ناقص معیارها و شاخص های معتبر و قابل اتکای عملکرد می تواند احتمال بروز تقلب و فساد را افزایش دهد.

۳-۹- موسسه عالی حسابرسی باید خط مشی ها و روشهایی برای استخدام کارکنان واحد صلاحیت های لازم اتخاذ نماید . (پاراگراف ۲-۱-۲ الف)

موسسه عالی حسابرسی باید خط مشی ها و روشهایی اتخاذ نماید که افراد ماهر و با تجربه داخل موسسه را حمایت نموده و مهارت های مورد نیاز را که موسسه فاقد آن است شناسایی نماید، مهارت ها را به نحو مناسب بین وظایف حسابرسی تقسیم و توزیع نموده، تعداد افراد کافی را برای حسابرسی منصوب نماید، و برای دستیابی به اهداف خود با دقت و مراقبت حرفه ای لازم دارای برنامه ریزی بوده و نظارت کافی اعمال نماید .

رهنمود اینتوسای

بمنظور اجرای موفق حسابرسی و قابل فهم بودن یافته ها ، نتیجه گیریها و پیشنهادات و صحت میانی آنها و انعکاس شناخت کافی از موضوع حسابرسی ، موسسه عالی حسابرسی باید در صورت لزوم بتواند مهارت های تخصصی را از منابع بیرونی تامین نماید تشخیص اینکه نیازهای موسسه عالی حسابرسی تا چه میزان از طریق کارشناسان داخل موسسه در مقایسه یا کارشناسان خارج از موسسه قابل تامین می باشد برعهده موسسه عالی حسابرسی است .





رهنمود شماره ۱۰ آسوسای

موسسه عالی حسابرسي بايد دارای میزان کافي از مهارت‌هاي مختلف براي برخورد با موارد تقلب و فساد باشد . در صورتیکه موسسه عالی حسابرسي احساس نماید برای رسیدگی تفصیلي به موارد تقلب و فساد نیاز به کارشناس حرفه اي خارج از سازمان دارد، چنین نظریه حرفه اي تنها باید در جهت بسط و تقویت نتیجه گیری حسابرسي باشد و مسئولیت نهایی نتیجه گیری همچنان برعهده موسسه عالی حسابرسي خواهد بود .

استاندارد عمومي

۱۰-۳- موسسه عالی حسابرسي باید روشها و خط مشي هايي براي توسعه و آموزش کارکنان داشته باشد بنحویکه آنها را قادر سازد وظایف خود را بصورت موثر انجام دهند ، همچنین موسسه باید مباني پیشرفت و ارتقاء حسابرسان و سایر کارکنان را تعریف نماید .

رهنمود اینتوسای

موسسه عالی حسابرسي باید قدمهاي لازم جهت تامین توسعه مستمر حرفه‌اي کارکنان خود را بردارد. این امر مي‌تواند در صورت لزوم شامل تدارك دوره هاي آموزشی داخل موسسه و تشویق کارکنان به حضور در دوره هاي خارج از موسسه باشد .
موسسه عالی حسابرسي باید معیارهايي مانند تحصیلات دانشگاهي را برای ارتقاء حسابرسان و سایر کارکنان موسسه تعیین نموده و آن را بصورت منظم مورد بازنگري قرار دهد .

رهنمود شماره ۱۱ آسوسای

در تعیین مجموعه مهارت‌هايي که موسسه عالی حسابرسي براي اجرائي الزامات حسابرسي خود باید دارا باشد، موسسه باید به آموزش حسابرسان بمنظور رفع نگرانیهاي ناشي از تقلب و فساد (از جمله تجارب قبلی حسابرسان از موارد فساد و تقلب) توجه خاصی داشته باشد. آموزش مي‌تواند شامل توسعه مهارت‌هاي حسابرسي قضايي نیز باشد مشروط بر آنکه این رسیدگی‌هاي قضايي در چارچوب اختیارات و وظایف قانوني موسسه عالی حسابرسي انجام گیرد .
موسسات عالی حسابرسي مي‌توانند به منظور توسعه تخصصي در زمینه توسعه فنون ، روشها و مهارتها، به اشتراك گذاشتن اطلاعات و دانش خود در این خصوص را مورد توجه قرار دهند .

استاندارد عمومي

۱۱-۳- موسسه عالی حسابرسي باید خط مشي ها و رویه هايي در خصوص تهیه و تدوین کتابچه هاي راهنما یا سایر رهنمودهاي مکتوب و دستور العمل هاي مرتبط با اجرائي حسابرسي اتخاذ نماید.

رهنمود اینتوسای

برقراري ارتباط با کارکنان موسسه عالی حسابرسي از طریق بخشنامه هاي حاوي رهنمودها و نگهداري يك کتابچه راهنماي حسابرسي روزآمد شده که خط

مشي ها ، استانداردها و روشهاي موسسه عالي حسابري را مطرح مي سازد در حفظ كيفيت حسابريها حايز اهميت ميباشد .

رهنمود شماره ۱۲ آسوساي

موسسه عالي حسابري بايد از ديدگاه اجراي حسابريهاي حساس به ثقلب و فساد و مقابله با موارد مشکوك به چنين مواردی، بازنگري در كتابچه هاي راهنما ، خط مشي ها و بخشنامه ها را مدنظر قرار دهد .

استانداردهاي عمومي

۱۲-۳- حسابري و موسسه عالي حسابري بايد مستقل باشند .
موسسه عالي حسابري بايد از تضاد منافع بين حسابري و واحد تحت رسيدگي اجتناب نمايد.

رهنمود اينتوساي

در حاليكه موسسه عالي حسابري بايد قوانين وضع شده توسط قوه مقننه را مدنظر داشته باشد، استقلال كافي مستلزم آن است كه از نظر برنامه ريزي ، طراحي و اجراي حسابريها توسط قوه مقننه هدايت نشود . لازم است موسسه عالي حسابري در تعيين اولويت ها و برنامه ريزي كارهاي خود بر اساس وظائف تعيين شده و اتخاذ روش شناختي مناسب حسابريهاي كه بايد انجام گيرد، آزادي كافي داشته باشد .

قانون وظائف و اختيارات، بايد دسترسي كامل و راحت موسسه عالي حسابري به تمام مدارك و سوابق مربوط به واحدهاي مورد رسيدگي و عمليات آنها را فراهم ساخته و اختيارات كافي را به موسسه عالي حسابري براي اخذ اطلاعات مربوطه از اشخاص يا دستگاههاي كه چنين مدارك و سوابقي را در اختيار دارند اعطا نمايد .

رهنمود شماره ۱۳ آسوساي

لازم است موسسات عالي حسابري اثبات نمايندكه نه تنها از نظرقانوني بلكه از نظر عملي نيز مستقل هستند، بطوريكه بتوانند نقش موثري در مقابله با ثقلب و فساد ايفا نمايند. اثبات عملي استقلال دركار حسابري شامل اجتناب از وضعيت تضاد منافع احتمالي است. موسسه عالي حسابري بايد در وضعيتي باشد كه بتواند ارزيابي مستقلي از خطر بعمل آورده و متناسب با آن برنامه ريزي حسابري را اولويت بندي نمايد .

در صورت لزوم موسسه عالي حسابري بايد تلاش نمايد قوانيني را به تصويب رساند كه امكان دسترسي موسسه به تمام سوابق و اطلاعات لازم جهت رسيدگي به موارد ثقلب و فساد را فراهم سازند .

رهنمود شماره ۱۴ آسوساي

موسسات عالي حسابري بدون از دست دادن استقلال خود در برنامه ريزي و اجراي حسابري بايد استقرار روشهايي براي دريافت و پردازش اطلاعات از مردم در خصوص موارد مشکوك به ثقلب و فساد را مدنظر قرار دهند .





استانداردهای عمومی

۳-۱۲- حسابرس و موسسه عالی حسابرسی باید مطابق با استانداردهای حسابرسی اینتوسای دقت و مراقبت حرفه ای لازم را اعمال نمایند . این امر شامل دقت و مراقبت حرفه ای در برنامه ریزی ، انتخاب ، گردآوری و ارزیابی داده ها و گزارشگری یافته ها ، نتیجه گیریها و توصیه ها می باشد .

رهنمود اینتوسای

موسسه عالی حسابرسی باید در حسابرسی دستگاہها و شرکتهای دولتی بیطرف بوده و بیطرف بنظر برسد موسسه عالی حسابرسی باید در ارزیابیها و گزارشگری نتایج حسابرسی منصف باشد.

رهنمود شماره ۱۵ آسوسای

از آنجائیکه شواهد کامل در رابطه با موارد تقلب و فساد ممکن است برای موسسه عالی حسابرسی قابل دسترسی نباشد بایستی در نتیجه گیری حسابرسی دقت کافی را اعمال نمود و در بسیاری از موارد بایستی آزمونهایی اضافی اجرا شده و شواهدی بیشتر از آنچه که معمولاً برای حصول به اظهار نظر حسابرسی مناسب تلقی می شود کسب گردد .

رهنمود شماره ۱۶ آسوسای

موسسه عالی حسابرسی باید در رسیدگی و گزارشگری موارد تقلب و فساد از این خطر آگاهی داشته باشد که مرتکبین تقلب و فساد از طریق متهم ساختن حسابرسان به تهمت و توهین و افترا بر اعمال خود سرپوش میگذارند . موسسات عالی حسابرسی باید تلاش نمایند قوانین و مقررات خود را بنحوی اصلاح نمایند که حسابرسان را در مقابل اینگونه اقدامات و پیامدهای حقوقی احتمالی آن محافظت نماید .

استانداردهای میدانی (اجرایی)

برنامه ریزی

استانداردهای میدانی^۴

۳-۱۲- حسابرس باید حسابرسی را به نحوی طراحی کند که اطمینان حاصل شود یک حسابرسی با کیفیت بالا به شیوه ای موثر ، کار آمد و از نظر اقتصادی بصره و بصورت بموقع انجام میگردد .

رهنمود اینتوسای

در برنامه ریزی حسابرسی، حسابرس باید :

- الف - ویژگیهای با اهمیت محیطی را که واحد تحت حسابرسی در آن فعالیت می نماید شناسایی کند.
- ب - روابط حسابهایی را شناسایی نماید.
- ج - شکل، محتوی و استفاده کنندگان اظهارنظرها، نتیجه گیریها و گزارشات حسابرسی را مدنظر قرار دهد.

۸- منظور از استانداردهای میدانی در اینجا استانداردهای میدانی ارائه شده در استانداردهای اینتوسای می باشد .

- د - اهداف حسابرسى و آزمونهاي لازم جهت حصول به آنها را مشخص سازد.
- ه - سيستمها و كنترلهاي كليدي مديريت را شناسايي نموده و بمنظور تعيين نقاط قوت وضعف آنها يك ارزيابي مقدماتي انجام دهد.
- و - ميزان اهميت موضوعاتي را كه بايد مدنظر قرار گيرند تعيين نمايد.
- ز - حسابرسى داخلي واحد تحت حسابرسى و برنامه كاري آن را مورد بازبيني قرار دهد.
- ح - ميزان اتكا به ساير حسابرسان بعنوان مثال حسابرسى داخلي را ارزيابي نمايد.
- ط - موثرترين و كارآمدترين رويکرد حسابرسى را تعيين نمايد.
- ي - بمنظور تعيين آنكه آيا درخصوص يافته ها و توصيه هاي گزارش شده در حسابرسىهاي قبلي اقدامات مناسبى انجام گرفته است يا خير، يك بازنگري را به انجام برساند.
- ك - برنامه حسابرسى و كارهاي اجرائي پيشنهاد شده را به نحو مناسب مستندسازي نمايد.

معمولاً مراحل ذيل در برنامه ريزي حسابرسى لحاظ ميشوند :

- الف - گردآوری اطلاعات درخصوص واحد تحت حسابرسى و سازماندهي آن بمنظور ارزيابي ريسك و تعيين اهميت.
- ب - تعريف اهداف و دامنه حسابرسى.
- ج - انجام تحليل مقدماتي بمنظور تعيين رويكردي كه بايد اتخاذ شود و همچنين ماهيت و ميزان استعلامهاي كه بايد انجام گيرد.
- د - در هنگام برنامه ريزي حسابرسى نكات و مسائل ويژه اي را كه از قبل تعيين شده است مشخص سازد .
- ه - براي حسابرسى، بودجه و برنامه زمانبندي تهيه نمايد.
- و - نيازهاي پرسنلي و اعضاء هيات حسابرسى را تعيين نمايد، و
- ز - واحد تحت حسابرسى را با دامنه، اهداف و معيارهاي ارزيابي حسابرسى آشنا ساخته و درصورت لزوم اين موضوعات را بامسئولين واحد به بحث بگذارد.
- موسسه عالي حسابرسى ميتواند در صورت لزوم در حين حسابرسى برنامه را بازنگري نمايد.

رهنمود شماره ۱۷ آسوساي

حسابرس در برنامه ريزي حسابرسى بايد ميزان خطري را كه ممكن است تقلب به لحاظ اشتباهات با اهميت يا ثبت مبادلات غيرعادي با اهميت، براي صورتهاي مالي بدنياال داشته باشد ارزيابي نمايد.

-حسابرس بايد اين نكته را مدنظر داشته باشد كه ممكن است خطر تقلب و فساد در سازمانهاي خاص مانند سازمانهايي كه مسئوليت تداركات كالاها و خدمات را برعهده دارند، بيشتتر باشد.

-حسابرس بايد اين نكته را مدنظر داشته باشد كه در تقلب يك تلاش عامدانه براي پنهان ساختن حقايق، و كمراه ساختن حسابرس صورت ميگيرد.

-براي برنامه ريزي حسابرسى، حسابرس بايد از واحد تحت حسابرسى ازجمله محيطي كه واحد مذكور در آن محيط عمليات كنترل داخلي خود را انجام ميدهد و همچنين عملکرد گذشته واحد مذكور خصوصاً موارد قبلي تقلب و فساد در آن شناخت كاملي داشته باشد.

رهنمود شماره ۱۸ آسوساي





براساس ارزیابی خطر، حسابرس باید اهداف حسابرسی را تدوین نموده و روشهای حسابرسی را طراحی نماید، بطوریکه انتظار منطقی برای کشف و ارزیابی تحریفات و تخلفات ناشی از تقلب و فساد ایجاد شود. در صورت خطر بالای حسابرسی، اعضای هیات حسابرسی را باید با در نظر گرفتن الزامات چنین حسابرسی انتخاب نمود.

رهنمود شماره ۱۹ آسوسای

موسسه عالی حسابرسی باید ضرورت انعطاف پذیری از نظر بودجه، زمان و تخصصهای هیات حسابرسی را مد نظر داشته باشد خصوصاً در مواقعی که در طی حسابرسی به موارد مشکوک به تقلب و فساد برخورد میشود، یا تقلب و فساد کشف میشود.

نظارت و سرپرستی

استانداردهای میدانی

۱۵-۳- کار کارکنان حسابرسی در هر سطح و در هر مرحله حسابرسی باید به نحو مناسب سرپرستی شده و کارهای مستند شده بایستی توسط یکی از اعضای ارشد حسابرسی مورد بازنگری قرار گیرد.

رهنمود اینتوسای

کلیه کارهای حسابرسی باید قبل از نهایی شدن اظهارنظرها و گزارشات توسط یکی از اعضای ارشد کارکنان حسابرسی مورد بازبینی قرار گیرد. این کار باید همزمان با پیشرفت هر یک از بخشهای حسابرسی صورت گیرد بازبینی موجب میگردد که بیش از یک سطح تجربه و قضاوت در وظیفه حسابرسی دخیل بوده و باید این اطمینان را فراهم سازد که :

الف - کلیه ارزیابیها و نتیجه گیریها دارای مبانی صحیح بوده و با شواهد حسابرسی کافی، مربوط و قابل قبول بعنوان شالوده اظهار نظر نهایی یا گزارش حسابرسی پشتیبانی میشوند.

ب - کلیه اشتباهات، نواقص و موضوعات غیرعادی به نحو مناسب شناسایی شده، مستند گردیده و یا بصورت رضایت بخش حل و فصل شده‌اند یا اینکه به اطلاع کارکنان ارشدتر موسسه عالی حسابرسی رسیده‌اند، و

ج - تغییرات و اصلاحات لازم برای اجرای حسابرسیهای آتی شناسایی و ثبت گردیده‌اند و در برنامه های حسابرسی بعدی و فعالیتهای توسعه کارکنان لحاظ گردیده‌اند.

رهنمود شماره ۲۰ آسوسای

برای اطمینان از اینکه کلیه حسابرسیهای مربوط به موارد عملی تقلب و فساد به میزان کافی سرپرستی شده‌اند، موسسه عالی حسابرسی باید خط مشی هایی در رابطه با سطوح سرپرستی و رویه های مدیریت رسیدگی به تقلب و فساد، منجمله یک فهرست واره (چک لیست) مطابقت سرپرستی جامع، را تدوین نماید. در صورتیکه در طی حسابرسی مواردی مشکوک به تقلب و فساد

مشاهده شود حسابرس باید براساس خط مشی موسسه عالی حسابرسی در ارتباط با سطوح سرپرستی موضوع را به مقامات ذیربط در موسسه گزارش نماید.

بررسی و ارزیابی کنترل‌های داخلی استانداردهای میدانی

۳-۱۶- حسابرس در تعیین میزان و دامنه حسابرسی باید قابلیت اتکای کنترل‌های داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد. رهنمود اینتوسای

بررسی و ارزیابی کنترل داخلی باید براساس نوع حسابرسی مورد اجرا انجام گیرد.

در مواردیکه سیستم‌های حسابداری یا اطلاعات رایانه ای شده اند، حسابرس باید تعیین نماید که آیا کنترل‌های داخلی بصورت صحیح درجهت اطمینان از انسجام، کامل بودن و قابل اتکا بودن داده ها عمل می نمایند یا خیر.

رهنمود شماره ۲۱ آسوسای

تغییرات و اصلاحات انجام گرفته توسط مدیریت در سیستم کنترل داخلی، که در نتیجه وقوع موارد قبلی تقلب و فساد یا در واکنش به تغییرات ایجاد شده در محیط واحد تحت حسابرسی بوده است، باید بصورت ویژه ای مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد.

رهنمود شماره ۲۲ آسوسای

استفاده فزاینده واحدهای تحت رسیدگی از سیستم‌های فن آوری اطلاعات مستلزم آن است که حسابرس به چرخه حسابرسی نظام مند، قابل اتکا و قابل بررسی، برای ارزیابی کنترل‌های داخلی دسترسی داشته باشد. برای رسیدن به این هدف قوانین و مقررات یا رهنمودهای اجرایی باید این اطمینان را فراهم سازند که حسابرسی نیز بعنوان یکی از طرف‌های ذینفع در توسعه سیستم مورد توجه قرار خواهد گرفت.

رعایت قوانین و مقررات لازم الاجرا استانداردهای میدانی

۳-۱۷- در اجرای حسابرسی‌های رعایت (مالی) باید درخصوص رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا آزمونی انجام گیرد. حسابرس باید رویه ها و مراحل حسابرسی را بنحوی طراحی نماید که در خصوص کشف اشتباهات، تخلفات و اقدامات غیرقانونی که میتواند اثر مستقیم و مهمی بر مبالغ مندرج در صورتهای مالی یا نتایج حسابرسی‌های رعایت داشته باشد، اطمینان قابل قبول فراهم گردد. همچنین حسابرس باید از احتمال اقدامات غیرقانونی که میتوانند تاثیر غیرمستقیم و مهمی بر صورتهای مالی یا نتایج حسابرسی رعایت داشته باشند آگاهی داشته باشد.

در اجرای حسابرسی‌های عملکرد باید درصورت لزوم رعایت قوانین و مقررات لازم الاجرا ارزیابی گردد تا اهداف حسابرسی تعیین شوند. حسابرس باید حسابرسی را به نحوی طراحی نماید که از کشف اقدامات غیرقانونی که به نحو قابل ملاحظه ای اهداف حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهند، اطمینان معقول فراهم گردد. همچنین حسابرس باید نسبت به موقعیتها یا مبادلات حاکی از اقدامات غیرقانونی یا تاثیر غیرمستقیم بر نتایج حسابرسی، آگاهی داشته باشد.

هر نشانه ای حاکی از وقوع تخلف، اقدامات غیرقانونی، تقلب یا اشتباه با اثر مهم بر حسابرسی، باید موجب گسترش رویه ها برای رد یا تأیید چنین سوءظنی شود.





رهنمود اینتوسای

حسابرس باید از موقعیتها یا مبادلاتی که میتواند حاکی از اقدامات غیرقانونی که تاثیر غیرمستقیم بر نتایج حسابرسی دارند آگاه باشد. وقتی که مراحل و رویه های حسابرسی حاکی از وقوع یا احتمال وقوع اقدامات غیرقانونی است حسابرس باید میزان تاثیر این اقدامات بر نتایج حسابرسی را تعیین نماید.

حسابرسان باید بدون تحت تاثیر قرار دادن استقلال موسسه عالی حسابرسی، در توسعه مراحل و رویه های حسابرسی که در ارتباط با اقدامات غیرقانونی هستند مراقبت حرفه ای و احتیاط لازم را اعمال نمایند، بطوریکه با تحقیقات یا اقدامات قانونی بعدی تداخل نداشته باشد. مراقبت حرفه ای شامل مشاوره با مشاور حقوقی مرتبط و سازمانهای ضابط قضایی و تعیین مراحل و رویه های حسابرسی که باید دنبال گردند میشود.

رهنمود شماره ۲۳ آسوسای

در مواقعی که تخلف مهمی از قوانین و مقررات لازم الاجرا مشاهده میشود حسابرس بدون اینکه بصورت خودکار مدیریت و کارکنان را نادرست فرض نماید، باید نواقص کنترلی را با درجه مناسبی از تردید حرفه ای مورد رسیدگی قرار دهد. همچنین باید بررسی نماید آیا شواهد پشتیبان به هر نحو مورد سوءاستفاده قرار گرفته اند یا خیر، و آیا شخص یا اشخاصی از این تخلف منفععی کسب کرده اند یا خیر.

شواهد حسابرسی

استانداردهای میدانی

۱۸-۳- برای پشتیبانی قضاوت و نتیجه گیری حسابرس در رابطه با سازمان، برنامه، فعالیت یا وظیفه تحت حسابرسی باید شواهد کافی، مربوط و قابل قبول کسب گردد.

رهنمود اینتوسای

حسابرسان باید درک صحیحی از فنون و روشهای گردآوری شواهد حسابرسی، مانند بازرسی، مشاهده، استعلام و تأییدیه داشته باشند. موسسه عالی حسابرسی باید اطمینان حاصل نماید که فنون استفاده شده برای کشف کلیه اشتباهات و تخلفاتی که از نظر کمی با اهمیت هستند کفایت مینماید.

رهنمود شماره ۲۴ آسوسای

در مواردیکه حسابرسان مظنون به احتمال تقلب و فساد هستند باید مشخص سازند که آیا تقلب و فساد اتفاق افتاده است یاخیر و آیا آثار ناشی از آن بر گزارشات مالی مهم بوده است یا نه خصوصاً اینکه آیا تأییدیه صادر شده باید مشروط باشد یا خیر

رهنمود شماره ۲۵ آسوسای

در صورتیکه حسابرسان قصد داشته باشند در خصوص تقلب و فساد گزارش دهند باید از طریق بررسی مدارک اصلی منجمله شواهد اشخاص ثالث از قابلیت اتکای شواهد حسابرسی اطمینان حاصل نمایند. حسابرسان باید به دقت تصمیم بگیرند که چه میزان شواهد برای پشتیبانی نتیجه گیریهای حسابرسی باید گردآوری

شود. همچنین حسابرسان باید این نکته را مدنظر داشته باشند که شواهد گردآوری شده و نتیجه گیری اقتباس شده توسط آنها میتواند بعنوان مبنای رویه های حقوقی یا انتظامی مورد استفاده قرار گیرد. (برخی از منابع شواهد و عواملی که میتواند برای جستجوی شواهد مدنظر قرار گیرد در پیوست شماره ۳ فهرست شده است)

رهنمود شماره ۲۶ آسوسای

از آنجائیکه در جریان عادی و معمول کار بسیاری از سوابق بعنوان شواهد حسابرسی توسط رایانه تهیه میشوند، حسابرسان باید از نحوه گردآوری و نگهداری این سوابق اطلاع داشته باشند. گردآوری شواهد رایانه ای مستلزم برنامه ریزی و اجرای دقیق میباشد. حسابرسان باید بررسی نمایند آیا کنترل‌های مقتضی به منظور اطمینان از موثق بودن شواهد رایانه ای اعمال میگردد یا خیر.

تحلیل صورتهای مالی

استاندارد میدانی

۱۹-۳-در حسابرسیهای رعایت (مالی) و در صورت لزوم در سایر انواع حسابرسیها، حسابرس باید بمنظور بررسی اینکه آیا استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، درخصوص گزارشگری مالی و افشا رعایت شده اند یا خیر، صورتهای مالی را مورد تحلیل قرار دهد. تحلیل صورتهای مالی باید تا آنجا ادامه یابد که مبانی منطقی اظهارنظر درخصوص صورتهای مالی به دست آید.

رهنمود اینتوسای

تحلیل صورتهای مالی با هدف اطمینان از وجود رابطه مورد انتظار بین عناصر مختلف صورتهای مالی و شناسایی روابط غیرقابل انتظار و یا هر روندی که غیرعادی باشد، انجام میگردد.

رهنمود شماره ۲۷ آسوسای

لازم است حسابرسان نسبت به انحرافات که از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری بوجود آمده است، منجمله الزامات افشای اطلاعات خصوصاً در موارد مشکوک به تقلب و فساد، هوشیار باشند.

استانداردهای گزارشگری

استاندارد گزارشگری

۲۰-۳-در پایان هر حسابرسی، حسابرس باید يك اظهارنظر یا گزارش مکتوب تهیه نماید که بنحو مقتضی وبه شکل مناسب یافته ها را مطرح سازد، درك محتوای گزارش یا اظهارنظر باید آسان و فاقد هرگونه ابهام و تردید بوده و صرفاً شامل اطلاعاتی باشد که دارای پشتوانه شواهد حسابرسی کافی و مربوط هستند همچنین اظهارنظر یا گزارش باید مستقل، بیطرفانه، عادلانه و سازنده باشد. درخصوص اقداماتی که در رابطه با اقدامات متقلبانه یا تخلفات جدی کشف شده باید صورت گیرد، نهایتاً موسسه عالی حسابرسی ذیربط تصمیم گیری خواهد نمود.

رهنمود اینتوسای

حسابرس باید در تنظیم و پیگیری توصیه ها استقلال و بیطرفی خود را حفظ نماید از اینرو به جای اینکه به پذیرفته شدن یا نشدن یک توصیه



خاص توجه داشته باشد باید به این موضوع توجه نماید که آیا ضعفهای شناسایی شده اصلاح شده اند یا خیر.

رهنمود شماره ۲۸ آسوسای

در صورتیکه به نظر حسابرس صورتهای مالی حاوی مبادلات متقلبانه با اهمیت باشند، یا چنین مبادلاتی به اندازه کافی افشا نشده باشند، یا حسابرسی اجرا شده توسط حسابرس او را به این نتیجه گیری برساند که موارد تقلب و یا فساد اتفاق افتاده و حسابرس شواهد کافی برای تأیید این نتیجه گیری در اختیار داشته باشد، باید گواهی حسابرسی را مشروط نموده و یا اطمینان حاصل نماید که یافته های وی به اندازه کافی در گزارش حسابرسی درج شده اند. با این حال اصطلاح تقلب و فساد را نمیتوان نهایی تلقی نمود، مگر اینکه چنین اقدامی توسط یک مرجع قضایی انجام گیرد.

رهنمود شماره ۲۹ آسوسای

گزارش باید حاوی پیشنهادات و توصیه های حسابرس درخصوص اصلاح سیستم و روشهایی باشد که میتواند از تکرار موارد تقلب و فساد پیشگیری نماید.

رهنمود شماره ۳۰ آسوسای

حسابرس باید در پیگیری موارد تقلب و فساد گزارش شده، تعیین نماید که آیا اقدامات ضروری باتوجه به فوریتی که موقعیت ایجاد می نماید انجام گرفته یا خیر. همچنین باید از طریق حسابرسیهای بعدی که ممکن است تنفیذ شود از اصلاحات انجام شده در سیستمها و روشها اطلاع حاصل نماید.

پیوست یک

انواع تقلب و فساد در قراردادهای

انواع ذیل از تقلب و فساد در قراردادهای کالا و خدمات گزارش شده اند :

- **رشوه و زیرمیزی :** پول یا هرنوع دیگر پاداش یا هدیه که بین یک مامور (کارگزار) دولتی و یک تامین کننده کالا و خدمات مبادله میشود تا منافی را تامین نماید بعنوان مثال قبول کالاهای با کیفیت پائین تر از استاندارد یا تامین اطلاعات غیرمجاز .
- **تغییر قراردادهای اصلی :** انجام تغییرات در قراردادهای اصلی که مستلزم پرداخت وجوهات بیشتر توسط دولت به پیمانکار باشد این تغییرات ممکن است مبنای اولیه واگذاری قرارداد به پیمانکار را تحت تاثیر قرار دهد. این امر با انگیزه انجام کار بیشتر از قرارداد یا امید به افزایش مبلغ قرارداد اصلی از طریق دستور تغییر آن توسط کارفرما انجام میگردد.
- **پرداختهای مضاعف :** پیمانکار مبالغی را بصورت مضاعف بابت کالاهای ارائه شده و خدمات انجام شده در یک قرارداد یا قراردادهای مختلف درخواست نموده و دریافت می نماید.
- **ایجاد هم پیمانی یا تبانی در مناقصه :** پیمانکاران هم پیمان میشوند تا بصورت مصنوعی قیمتهای بالایی را برای کالاها و خدماتی که ارائه می دهند تثبیت نمایند.
- **تضاد منافع :** قراردادهای براساس منافع تعیین شده توسط تصمیم گیرندگان واگذار میشوند.
- **قیمت گذاری ناقص :** پیمانکار صورتحسابهای مازاد بر واقع ارائه مینماید.



- **صورتحساب جعلی :** پیمانکار صورتحساب کالاهایی را ارائه می نماید که تحویل نشده اند یا به نحو مناسب مقدار یا کیفیت کالاها و خدمات ارائه شده یا کارهای انجام یافته براساس مشخصات قرارداد را منعکس نمی سازند.
- **ارائه اطلاعات جعلی :** پیمانکار مشخصات کالاها یا توانایی خود برای ارائه خدمات خاص را تحریف می نماید.
- **خرید کردن مقدار خرید :** خرید کالاها و خدمات به اقلام کوچکتر تقسیم میشوند تا از رقابت آزاد یا الزام به اخذ تائیدیه مقامات بالاتر اجتناب شود.
- **پیمانکار صوری :** خریدها از فروشندگان یا پیمانکاران صوری انجام می گیرد.
- **دله دزدی از اموال عمومی :** منابع عمومی برای خرید کالاها بمنظور استفاده شخصی مصرف میشوند یا اموال عمومی توسط مقامات دله دزدی میشوند.
- **تنظیم مشخصات :** مشخصات کالا یا کار و مواعد زمانی تحویل به نفع یک فروشنده یا پیمانکار خاص تنظیم میشوند.

پیوست ۲

علائم اختطاری از تقلب و فساد در قراردادها

تدارك کالا و خدمات و انعقاد قرارداد جهت آن، فرصتهای مختلفی را برای تقلب و فساد در مراحل مختلف تدارك و فرایندهای قرارداد فراهم میسازد. به حسابرس توصیه میشود که به دنبال علائم اختطاری که مربوط به هر یک از این مراحل است باشد. این علائم اختطاری حاکی از افزایش عامل ریسک در قرارداد و خدمات بوده و برای حسابرس بعنوان پرچم قرمز عمل می نمایند.

مرحله تعریف نیازها و الزامات :

- تحلیل ناکافی نیازها
- فقدان اطلاعات کافی درخصوص تامین کنندگان بالقوه کالا و خدمات
- عدم بازبینی کافی موجودی فعلی و موجودی موردنیاز کالا
- کوتاه بودن غیرضروری دوره تدارك کالاها
- تحلیل نیازها به جای آنکه مبتنی بر نیازها باشد مبتنی بر کالاهاست
- شخصی غیر از استفاده کننده، مشخصات کالا را تعریف می نماید
- دخالت غیرضرور مقامات ارشد

۳۲

مرحله مناقصه و انتخاب پیمانکار

- مشخصات پیمانکار به نحو واضح و شفاف تعریف نشده است.
- تعداد خیلی محدودی پیشنهاد دریافت شده است.
- مستندسازی حاکی از دخالت غیرعادی یکی از مقامات میباشد.
- تردید در رابطه با تضاد منافع
- وجود شواهد در رابطه با دریافت زودتر از موعد اطلاعات توسط برخی از پیمانکاران
- درخواست برای ارائه پیشنهادات به نحو مناسب در آگهی درج نشده است.
- دستکاری غیرعادی فرایند مناقصه
- معیارهای ارزیابی برای پیشنهادات متفاوت، یکسان نیست
- استثنا قائل شدن در ضرب الاجلهای مناقصه
- تغییر در پیشنهادات پس از دریافت رسمی آنها
- عدم انتخاب پیشنهاد حائز حداقل قیمت بعنوان برنده مناقصه





- پیمانکار پیشنهاد غیرواقعی ارائه میدهد که حاکی از تبانی یا ساخت و پاخت در مناقصه میباشد
- استرداد غیرعادی پیشنهادات
- نتایج برگزاری مجدد مناقصه که مشابه پیشنهادات مناقصه اولیه باشند.
- پیمانکاران برنده از رقبا بعنوان پیمانکاران فرعی (دست دوم) استفاده می نمایند.
- توجیحات برای انحصاری بودن کالا یا خدمات کافی نیست.

- مرحله عملکرد و ارزیابی قرارداد
- تغییرات در قرارداد منجر به افزایش قابل ملاحظه هزینه کالا و خدمات گردیده است.
- تغییرات بدون توضیحات کافی انجام گرفته است.
- تمدید قرارداد بدون توجیه کافی بوده است.
- دریافت شکایات در خصوص کیفیت کالاها و خدمات
- بازرسی ناکافی وعدم اطمینان کافی از کیفیت کالا و خدمات تحویلی
- شواهد حاکی از صورتحسابهای مضاعف و هزینه های بیشتر از واقع میباشد.
- صورتحسابهای مشکوک ارائه شده است.
- حسابرسی قبل از خرج پرداختهای پیمانکار کافی نبوده است.
- واگذاری مکرر قراردادها به یک پیمانکار خاص
- پرداختهای غیرقابل توجیه به کارگران

پیوست ۲

شواهد حسابرسی

حسابرس در جستجوی شواهد تقلب و فساد باید :

- همواره در جستجوی محکم ترین شواهد ممکنه باشد.
- از آنجا که ممکن است شواهد از بین رفته، گم شده یا فراموش شوند رسیدگیها را بدون تاخیر شروع کند.
- ردها و کلیدهای کوچک را از نظر دور نداشته باشد.
- به دنبال حقایقی باشد که شك و تردیدها را تأیید نموده یا رد می نمایند.
- بر ضعیف ترین نکات حاکی از تقلب و فساد تمرکز نماید.
- شواهد حاکی از وقوع تقلب و یا فساد را شناسایی نماید.
- سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، چرخه مدارك مبادلات، و انحرافات از سیستمها را خلاصه سازی نموده و توضیح دهد.
- الگوهای مورد استفاده در پنهان ساختن تقلب و فساد را توضیح دهد.
- دامنه احتمالی تقلب و فساد را شناسایی نماید، و
- احتمال تبانی را مدنظر قرار دهد.

منابع شواهد

- مدارك واحد تحت حسابرسی : حسابرسان باید در حین رسیدگی به دفاتر حساب، مدارك مختلفی را که بعنوان شواهد حسابرسی مورد استفاده قرار می گیرد مورد بررسی قرار دهند. این مدارك میتواند بسته به اهمیت آنها نسخ اصلی یا تصویر مدارك باشند.

- گزارش حسابرس داخلی : ممکن است حسابرس داخلی موارد انحراف از رویه های متداول را شناسایی کرده باشد.
- مصاحبه : حسابرسان میتوانند اطلاعات مهمی را از کارکنان دولت در سطوح مختلف کسب نمایند. از آنجائیکه ممکن است آنها متوجه نقصهای کنترل داخلی ایجاد شده توسط مدیران و فعالیتهای متقلبانه انجام شده توسط سایر کارکنان شده باشند، مصاحبه میتواند در کشف تحریفهای با اهمیت که در نتیجه تقلب و فساد ایجاد شده نقش مهمی داشته باشد.
- بازرسی و بازدید : حسابرسان میتوانند از طریق رسیدگی به گزارشات، مشاهده ، بازرسی یا بازدید فیزیکی متوجه احتمال تقلب و فساد شوند (بعنوان مثال مدارك ساختگی، فقدان موجودی یا کیفیت پائین کالاها). در مواردیکه حسابرس برای نتیجه گیری حسابرسی به بازدید فیزیکی اتکا مینماید بایستی بصورت مقتضی شواهد پشتیبانی آن را مستندسازی نماید.
- پرسشنامه : حسابرسان میتوانند اطلاعات مهم و مفیدی را با استفاده از پرسشنامه کسب نمایند.
- تأییدیه سایر مراجع ذیربط : برخی اوقات حسابرسان میتوانند اطلاعات را مستقیماً از سایر مراجع ذیربط تأمین نمایند (بعنوان مثال اخذ تأییدیه مانده حساب بانک از شعب بانکها، اخذ تأییدیه حسابهای بدهکاران از افراد بدهکار و غیره) در صورتیکه ارقام ارائه شده توسط این مراجع با دفاتر حساب مطابقت ننماید باید جزئیات را رسیدگی نمایند تا به دلایل مغایرت پی ببرند.
- نتایج بازمیابی های تحلیلی : حسابرسان اطلاعات مالی و غیرمالی را که حاکی از رویه های غیرعادی میباشد تحلیل مینمایند. در چنین مواردی لازم است حسابرسان بر مناطق خاصی تمرکز نمایند.
- نظرات کارشناسان : حسابرسان میتوانند در خصوص موارد مشکوک نظر کارشناسان را اخذ نمایند. در صورتیکه حسابرسان بتوانند در ارزیابی تقلب و فساد به این نظرات اتکا نمایند این نظرات بعنوان شواهد حسابرسی محسوب میشوند.



موسساتي كه براي پيشرفت حرفه مالي رقابت مي‌كنند

از: كسري سعد محمدي



عضويت در ACCA در طي سالهاي ۹۸ تا ۲۰۰۲، ۴۰٪ رشد در بریتانیا و درصد مشابهي نیز در سراسر دنیا داشته است.

تقریباً نیمی از افراد این مجموعه در خارج از بریتانیا هستند.

مدیر عامل CIPFA (راجر تاور) از اهمیت دانشجویان جدید برای سلامت مالی آینده سازمان‌های حسابداری خبر می‌دهد. (مآزاد مالی موسسات در سال گذشته ۴۲۸,۰۰۰ پوند بوده است) این سازمان در سال ۲۰۰۰ حرکتی را در جهت جذب دانشجویان شروع کرد که تا حدی در این امر موفق بود. ۱۲٪ افزایش در تعداد دانشجویان CIPFA در سال ۲۰۰۲ بالاترین افزایش در طي يك دهه گذشته بوده است و آقای تاور اذعان می‌دارد که این افزایش به علت ایجاد يك جهش و انرژی مثبت در تامین مالی سازمان گردیده است.

جدال جنبشها

بررسیها نشان می‌دهد که حرفه حسابداری کماکان تحت کنترل مردان می‌باشد. با وجود اینکه افزایش تعداد زنان در سازمان‌های حسابرسي در طي ۵ سال گذشته مشهود بوده است و ACCA نیز با ۳۶٪ زن از کل اعضای خود در صدر قرار دارد اما کماکان تعداد مردان در حرفه بسیار بیشتر از زنان می‌باشد.

تحليلي از جنسيت دانشجویان جدید حاکی از آن است که زنان در آینده این نسبت را جبران خواهند نمود. طبق آمار موجود تعداد دانشجویان زن در ۵ موسسه مورد بررسی بين سالهاي ۹۶ و ۲۰۰۱ به طور مداوم در حال افزایش بوده است. تا حدی که در سال ۲۰۰۱ نسبت دانشجویان

بیشتر از ۲۳۰,۰۰۰ نفر حسابدار در بریتانیا وجود دارد، اما ICAEW در حال از دست دادن قدرت رقابت خود می‌باشد.

طبق بررسیهای انجام گرفته از موسسات حسابداری انگلستان ایرلند و ولز، تعداد دانشجویی که ICAEW در ۵ سال گذشته جذب نموده است بیانگر ۲۵٪ کاهش می‌باشد. نتایج حاصله در طي همان دوره بیانگر ۴۱٪ افزایش در دانشجویان ACCA می‌باشد.

بررسیها نشان می‌دهد علیرغم اینکه اعضای ICAEW در انگلیس رشد خوبی داشته است (افزایش ۱۰ درصدی طي سالهاي ۹۸ الي ۲۰۰۲) اما این رشد در طي سالهاي آتی به علت دانشجویان کمتر کاهش خواهد یافت. در سال ۱۹۹۸، ICAEW ۴۵۴۷ نفر را به عنوان دانشجویان جدید پذیرفته است اما این رقم اکنون به ۲۵۱۶ نفر کاهش یافته است.

دلایل کاهش تعداد دانشجویان پیچیده و متنوع هست. بدون شك رکود اقتصادی باعث گردیده است که موسسات دانشجویی کمتری در اختیار بگیرند. اما تغییر ساختار و به کارگیری سیستم جدید آزمون نیز از دلایل این امر، می‌باشند.

در سال ۲۰۰۰ ارنست و یانگ اولین موسسه‌ای بود که سیستم آموزشی خود را از ICAEW به ICAS تغییر داد. علت این امر عدم توانایی ICAEW به متقاعد نمودن اعضا به پذیرش دروس انتخابی در سیستم آموزشی بود.

در همین مدت ACCA به طور چشمگیری رشد نمود. ACCA در میان موسسات آموزشی سریعترین رشد را در طي ۵ سال گذشته داشته است. طبق آمار و ارقام

جدید زن به ۵۰٪ بسیار نزدیک تر شده است. در این بین ACCA با ۵۱٪ در جذب دانشجوی جدید زن در صدر و سپس CIPFA با ۴۷٪، ICAS با ۴۶٪، ICAEW با ۴۵٪ و CIMA با ۴۲٪ در رده‌های بعدی قرار دارند. دانشجویان جدید موسسه ایرلندی که در این تحقیق قرار ندارند در سال ۲۰۰۱ شامل ۵۴٪ دانشجوی زن بوده است. این بیانگر این است که در سنین بالاتر مردان کار در حرفه را تحت کنترل خواهند داشت. طبق آمار موجود در سال ۲۰۰۱ در بریتانیا ۲۷٪ اعضای ۶ مجموعه

حسابداری بین سنین ۲۵ و ۲۴ ۳۱٪ بین سنین ۳۵ تا ۴۲ سال، ۲۲٪ بین سنین ۴۵ و ۵۴ سال و ۱۱٪ نیز بین سنین ۵۵ تا ۶۴ سال قرار دارند. یک مقایسه بین حرفه حسابداران و حرفه حقوقدانان و پزشکان نشان می‌دهد که حسابداران به طور کلی از میانگین سنی بالاتر و درصد کمتری زن برخوردار هستند.

تصویر حرفه

جمعیت حسابداران رو به افزایش است اما فقط یک حسابدار زن به ازای هر ۴ حسابدار مرد وجود دارد.

تعداد اعضا در بریتانیا و جمهوری ایرلند :

۲۰۰۲	۲۰۰۱	۲۰۰۰	۱۹۹۹	۱۹۹۸	
۱۰۹,۷۰۵	۱۰۵,۸۰۴	۱۰۳,۴۷۸	۱۰۱,۷۴۸	۹۹,۶۹۱	ICAEW
۱۳,۰۰۴	۱۳,۸۷۰	۱۳,۸۵۷	۱۲,۵۶۱	۱۲,۳۶۲	ICAS
۵۳,۹۰۰	۴۹,۰۸۵	۴۵,۳۹۲	۴۱,۹۹۵	۳۹,۴۰۶	ACCA
۴۴,۹۷۹ *	۴۴,۹۷۹	۴۲,۷۱۷	۴۰,۱۳۷	۳۸,۰۱۴	CIMA
۱۳,۲۵۳	۱۳,۱۵۴	۱۳,۱۲۵	۱۳,۱۰۱	۱۲,۹۹۵	CIPFA
۲۳۴,۸۴۱	۲۲۵,۸۹۲	۲۱۷,۶۵۹	۲۰۹,۵۴۲	۲۰۲,۴۶۸	TOTAL

* CIMA ارقام مربوط به ۲۰۰۲ را در اختیار نداشت لذا اعلام ۲۰۰۱ جهت سال ۲۰۰۲ نیز مدنظر گرفته شد.





تعداد اعضاء در كل دنيا :

۲۰۰۲	۲۰۰۱	۲۰۰۰	۱۹۹۹	۱۹۹۸	
۱۲۳,۷۱۹	۱۲۱,۳۵۶	۱۱۸,۷۷۱	۱۱۶,۹۲۹	۱۱۴,۶۰۱	ICAEW
۱۵,۱۶۶	۱۵,۰۴۳	۱۴,۸۸۸	۱۴,۶۹۸	۱۴,۵۳۲	ICAS
۹۵,۴۱۶	۸۶,۹۳۶	۷۹,۰۳۹	۷۱,۵۳۵	۶۶,۰۷۹	ACCA
۵۹,۸۹۶	۵۷,۶۱۶	۵۴,۹۳۴	۵۱,۶۹۲	۴۹,۱۵۷	CIMA
۱۳,۴۷۱	۱۳,۴۳۱	۱۳,۳۹۸	۱۳,۳۸۲	۱۳,۲۷۵	CIPFA
۳۰۷,۶۶۸	۲۹۴,۳۷۱	۲۸۱,۰۲۰	۲۶۸,۲۳۶	۲۵۷,۶۴۴	TOTAL

تعداد اعضاء زن در دنيا :

۲۰۰۲	۲۰۰۱	۲۰۰۰	۱۹۹۹	۱۹۹۸	
۲۰	۱۹	۱۹	۱۸	۱۷	ICAEW
۲۲	۲۱	۲۰	۲۰	۱۹	ICAS
۳۶	۳۵	۳۳	۳۱	۲۹	ACCA
۲۳ *	۲۲	۲۱	۱۹	۱۸	CIMA
۲۹	۲۴	۲۳	۲۳	۲۲	CIPFA
۲۵/۸	۲۴/۲	۲۳/۲	۲۳	۲۱	TOTAL

* CIMA ارقام مربوط به ۲۰۰۲ را در اختيار نداشت لذا اعداد ۲۰۰۱ جهت سال ۲۰۰۲ نیز مد نظر گرفته شد.

تعداد كل دانشجويان جذب شده

۲۰۰۲	۲۰۰۱	۲۰۰۰	۱۹۹۹	۱۹۹۸	
۳,۵۱۶	۳,۶۸۶	۴,۱۶۸	۴,۴۴۸	۴,۵۴۷	* ICAEW
۸۰۷	۹۹۷	۸۸۱	۳۹۷	۴۰۷	ICAS
۶۳,۰۸۲	۵۵,۹۴۳	۴۶,۵۹۱	۴۰,۴۷۱	۴۴,۶۱۹	** ACCA
۱۴,۰۱۴	۱۳,۸۳۰	۱۴,۰۹۸	۱۴,۲۴۱	۱۳,۸۸۹	CIMA
۸۶۷	۷۷۲	۶۷۰	۵۵۰	۵۰۸	CIPFA
۸۲,۲۸۶	۷۵,۲۳۷	۶۶,۴۰۸	۶۰,۱۰۷	۶۳,۹۷۰	TOTAL

* ارقام مربوط به سال تحصيلي است.
** تعداد كل دانشجويان جذب شده در سراسر دنيا

منبع :

Accountancy June 2003

بررسی رابطه بین حسابداری منابع انسانی با عملکرد کارکنان دیوان محاسبات استان (A)

از : اکبر میرشکاری

اشاره :

پایان نامه های فارغ التحصیلان در مقاطع تحصیلات تکمیلی می توانند اغلب مراجع خوبی برای برخی مطالعات و رفع مشکلات اجرایی و اداری در ابعاد مختلف باشند. به منظور ایجاد یک تعامل علمی و پژوهشی و همچنین تشویق و ترغیب صاحب نظران و محققان و اندیشمندان بر آن شدیم تا در این شماره نیز به معرفی یکی دیگر از پایان نامه ها بپردازیم. این پایان نامه تحت عنوان بررسی رابطه بین حسابداری منابع انسانی با عملکرد کارکنان توسط آقای اکبر میرشکاری در مقطع کارشناسی ارشد به رشته تحریر درآمده است امید است که مورد استفاده علاقمندان به تحقیق و پژوهش قرار گیرد.

انشاء ...

چکیده :

عملکرد سازمانها به منابع غیرانسانی از قبیل تجهیزات و نوع تکنولوژی میزان سرمایه گذاری و نقدینگی به عوامل انسانی وابسته می باشد و مدیریت در واقع تلاش می کند برای بهره گیری از منابع غیر انسانی از عوامل انسانی استفاده نماید و نیروی انسانی یکی از ذی قیمت ترین دارائی ها و منابع یک سازمان به شمار می رود و همانگونه که ارزش سایر دارائیها را محاسبه می کنیم و برای آنها حساب تنظیم و دفاتری چون اعتبارات، روزنامه، کل، معین و اموال نگهداری می کنیم و از وضعیت منابع غیرانسانی اطلاعات کامل و جامعی در اختیار داریم. لذا باید نسبت به ارزش دارائیهای انسانی نیز آگاهی و اطلاعات داشته تا بتوانیم از این منابع در جای مناسب و مطلوب بکارگیری نمائیم و هیچگاه از این منبع غافل نگردیم و با عنایت

به نیاز مدیریت به اطلاعات برای تصمیم گیری جهت انتخاب، انتصاب، ارتقاء و عزل منابع انسانی، با اعمال حسابداری منابع انسانی می توانیم اطلاعات مفید راجع به منابع انسانی سازمان بدست آوریم و در اختیار تصمیم گیرندگان سازمان قرار دهیم. همچنین اگر کارکنان نسبت به هزینه ای که جهت بکار گماردن آنها شده و میزان هزینه ای را که به سازمان تحمیل می کنند از خود توقع کار بیشتری داشته و مدیران نیز انتظاراتی در خور ارزش آنها خواهند داشت و در واقع با توجه به میزان داده و بازده می تواند عملکرد کارکنان را تحت تاثیر قرار دهد.

طبق ماده ۱ قانون دیوان محاسبات هدف اصلی دیوان محاسبات کشور اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی به منظور پاسداری از بیت المال می باشد و با توجه به اینکه جهت استخدام، انتصاب، آموزش، استقرار





به تشخیص و تامین داده های مورد نیاز و مربوط به منابع انسانی کمک کرده و موجب انتقال این اطلاعات به طرفهای ذی نفع می گردد.»

تحقیقات در این زمینه از سال ۱۹۶۰ به بعد با پیروی از مکتب مدیریت منابع انسانی رو به گسترش گذاشته شد و این مکتب انسان را بعنوان یکی از منابع با ارزش هر سازمان مورد توجه قرار می دهد و معتقد به رفتاری شایسته و درخور این ارزشها می باشد.

« میر سپاسی - ناصر ۱۳۷۳ »

لی دی پارکر محاسبه ارزش منابع انسانی را به ۶ روش بیان کرده که عبارتند از :

۱- روش تاریخی برآورد : شامل

هزینه های پرداخت شده مربوط به استخدام، انتصاب، آموزش استقرار و توسعه استخدام سازمان، درطول عمر مفید سرمایه گذاری های کارکنان، تبدیل به دارائی شده و مستهلک می گردند.

۲- هزینه های جایگزین :

معیارهایی است برای برآورد هزینه های جایگزین ساختن منابع انسانی يك سازمان با منابع قبلی آن که شامل هزینه های بازسازی، استخدام، آموزش، کارکنان تا سطح آشنایی به امور سازمانی و جایگزینی می باشد.

۳- هزینه فرصت : به معنای

مساعدرترین قیمتی است که برای عامل تولید میتواند عرضه گردد و در نتیجه این قیمت حداقل قیمت تمام شده آن عامل می گردد.

۴- روش مبتنی بر ارزش

اقتصادی : ارزش اقتصادی منابع انسانی عبارت است از تنزیل ارزش

کارکنان هزینه گزاف پرداخت می شود لذا این منابع جزء بیت المال محسوب می شود و باید از هدر رفتن و اتلاف نیروی منابع انسانی جلوگیری نمائیم.

روشهای اعمال حسابداری منابع انسانی عبارتند از :

۱- روش بهاء تمام شده

تاریخی

۲- روش هزینه جایگزین

۳- روش هزینه فرصت

از دست رفته

۴- مدل دریافتی حقوق

۵- مدل تعدیل حقوقهای آتی

(ارزش اقتصادی)

۶- مدل اندازه گیری غیر پولی.

حال اگر بتوانیم با استفاده از روشهای >

سابداری منابع انسانی ارزش این دارائی ها را بسنجیم در جلوگیری از هدر رفتن این منابع و استفاده بهینه از منابع موفقتر بوده و بهره وری منابع انسانی تغییر خواهد یافت.

سازمانهایی که تاکنون از حسابداری منابع انسانی استفاده کرده اند تعداد اندکی از بانکها و دفتر تحقیقات نیرو دریایی و موسسه های مالی آمریکایی، موسسات فضایی و موسسه بین المللی حسابداری Big 8 - و شرکتهای کانادایی و تولید کنندگان تجهیزات در اروپا میباشند.

به امید اینکه ایران اسلامی در ارائه روشهای علمی و پیشرفتهای فن و تکنولوژی همراه با تغییر و تحول بین المللی یکی از پیشگامان عرصه جهانی گردد.

جزئیات طرح پایان نامه

تعریف مسئله، فرضیات، مبانی

نظری و تئوریک طرح تحقیق

کمیته حسابداری منابع انسانی انجمن آمریکایی (CHRA) « نشریه سال ۱۹۷۳ »

حسابداری منابع انسانی را اینگونه تعریف میکند « سلسله مراحل که



فعلي درآمد آتي مورد انتظار ناشی از استخدام که در طول خدمت می‌تواند به شکل کل محصول مورد انتظار تولیدی در طول حیات خدمتی کارکنان و ادامه احتمالی کار آنان محاسبه گردد. « میر سپاسی - ناصر ۱۳۷۳ »

۵- اندازه گیری غیر پولی : در

سال ۱۹۷۳ کمیته حسابداری منابع انسانی به اهمیت بالقوه معیارهای غیر پولی در امر تصمیم گیری پی‌برد. یکی از این معیارها فهرستی از افراد مهم سازمان و مهارت‌های آنها می‌باشد میزان دانش، مهارت، سلامت و قابلیت بهره‌برداری از آنها و همچنین عملکرد شغلی کارکنان می‌تواند به عنوان دارایی‌های انسانی تلقی گردد.

یکی از مهمترین معیارهای رفتاری غیر پولی که توسط رئیس لیکرت ارائه گردیده عبارت است از :
الف) متغیرهای سببی (متغیرهای مستقلی که توسط مدیریت قابل تغییر است).

ب) متغیرهای واسطه‌ای (دارای بازتاب بر روی سلامت داخل سازمان مانند وفاداری، رفتار، محرکات، عملکرد هدفها و درک اعضای سازمان است).

ج) متغیرهای نهایی (مانند قدرت تولید هزینه‌ها، رشد و غیره می‌باشد). میر سپاسی - ناصر (۱۳۷۳) مفهوم عملکرد عبارت است از مجموعه رفتارهایی است که افراد در ارتباط با شغل از خودشان نشان می‌دهند (مورهد و گریفین ترجمه فارسی ۱۳۷۷)

واژه عملکرد : Performance

به نظر کورمن ترجمه فارسی ۱۳۷۶ ماهیت عملکرد شغلی بسیار پیچیده است و تصمیم‌گیری در مورد عملکرد خوب یا بد قضاوتی ارزشی تلقی می‌

شود در این قضاوتها ارزشهای جامعه ارزشهای شخصی و ارزشهای سازمانی به گونه‌ای دخالت داده میشود.

کوارد و ساکت (رضائیان) ۱۳۷۹ معتقدند عملکرد هر فرد نتیجه تلاش او نیست بلکه تواناییها، صفات مشخصه و ادراکات افراد تاثیر تلاش بر عملکرد را تنظیم می‌کنند.

میچل ترجمه فارسی ۱۳۷۳ اشاره به ترکیب توانایی و انگیزش دارد که موجب عملکرد می‌شود بدین معنا که برای حصول عملکرد بالا هر دو عامل باید موجود باشد هنگامیکه توانایی یا انگیزش اندک باشد یا موجود باشد عملکرد هم در سطح نازل خواهد بود.

ساعتچی ۱۳۷۷ معتقد است وقتی کارکنان یک سازمان احساس کنند تصمیمات سازمانی در زمینه نحوه عملکرد آنان غیر منطقی و ناعادلانه است نه تنها میزان تعهد و انگیزه آنان برای ادامه فعالیت افزایش نمی‌یابد بلکه به احتمال زیاد سطح بهره‌وری فردی آنان نیز کاهش پیدا می‌کند.

میچل ترجمه فارسی ۱۳۷۳ معتقد است که عوامل سهیم در عملکرد کارکنان بمنظور حصول اطمینان از اینکه کارکنان مهارتها و توانایی‌های لازم را دارند، فرایندهای گزینش و آموزش می‌باشد و حصول اطمینان از اینکه محیط این افراد بر انگیزنده است.

مستلزم پاداش دادن به عملکرد به نحوی شایسته و طرح ریزی شغل به گونه‌ای مناسب است کسب اثربخشی مستلزم حصول این اطمینان است که افراد صالح تحت شرایط مناسب در مشاغل مقتضی به کار اشتغال ورزند.

لاک (رضائیان ۱۳۸۰) درارتباط با رابطه انگیزش و عملکرد، انتظارات کارکنان از کار را به شرح زیر بیان می‌دارد.



فرضیه اصلی : حسابداری منابع انسانی با عملکرد کارکنان رابطه دارد.

فرضیه های فرعی :

۱- بین ارزش پولی منابع انسانی با عملکرد شغلی آنان رابطه وجود دارد.

۲- بین ارزش غیرپولی منابع انسانی با عملکرد شغلی آنان رابطه وجود دارد.

کارکنان : تمامی شاغلین در پستهای فنی، کارشناسی، سرپرستی، اداری در دیوان محاسبات استان A می باشد.

عملکرد شغلی: عبارت است از مجموعه رفتارهایی که افراد در ارتباط با شغل از خود نشان میدهند.

ارزش پولی : از طریق روشهای ۱- برآورد تاریخی ۲- هزینه های جایگزین ۳- هزینه فرصت ۴- روش مبتنی بر ارزش اقتصادی محاسبه می گردد.

ارزش غیر پولی : از طریق ارزیابی مهارت، سلامت و قابلیت بهره برداری از آنان به وسیله پرسشنامه که توسط محقق تهیه می شود محاسبه می گردد.

ج - هدف از اجرا شامل توجیه ضروری و کاربرد نتایج پایان نامه

هدف ارزش گذاری منابع انسانی در دیوان محاسبات استان A با روشهای حسابداری منابع انسانی و تعیین رابطه آن با عملکرد کارکنان می باشد.

د - موسسات و ارگانهایی که می توانند از نتایج پایان نامه بهره مند شوند.

دیوان محاسبات استان A به طور اخص و دیوان محاسبات سایر استانها و به تبع آنها دیوان محاسبات کشور که در راس آنها قرار دارد می توانند از نتایج این پایان نامه بهره مند شده و خط و مشی هایی اتخاذ کنند که عملکرد کارکنان را تحت تاثیر قرار

۱- کار چالشی که فرد بتواند بطور موفقیت آمیز آن را انجام دهد.

۲- پاداشی عادلانه در برابر عملکردی که با انتظارات فرد نیز منطبق باشد.

۳- شناخت هدف و انتظارات دیگران بویژه انتظار مدیر مستقیم خود.

۴- پذیرش و قدردانی از جانب مدیر و همکاران.

۵- فراهم بودن منابع و تسهیلاتی که به انجام کار کمک کند.

اتکینسون (رضائیان ۱۳۸۰) براین عقیده است که مطالعات اولیه در زمینه عملکرد حاکی از آنست که عملکرد، تابعی از انگیزش و توان است لذا کارکنان باید تا حدودی به کار و مهارتهای لازم برای انجام دادن علاقه داشته باشند.

کورمن (ترجمه فارسی ۱۳۷۶) معتقد است ارزش مشروط فرد و احتمال ماندن او در سازمان تابعی است از تواناییها و سطح فعال شدگی (ارتقا پذیری، بهره دهی، انتقال دهی) و انتظار فرد تابعی است از متغیرهای از قبیل خشنودی شغلی، تعهد سازمانی و انگیزش کار.

کرپتنر (رضائیان ۱۳۸۰) معتقد است هنگامیکه کارکنان به روشنی نقش خود را شناخته و قبول دارند تلاش آنان به عملکرد بالاتری منجر می شود.

با توجه به اهمیت حسابداری منابع انسانی و روشهای ارزش گذاری توسط پارکر و معیارهای رفتاری غیرپولی رنسیس لیکرت اقدام به ارزش گذاری منابع انسانی دیوان محاسبات استان A نموده و برای ارزیابی عملکرد کارکنان از فرمهای استاندارد سالیانه کارگزینی دیوان محاسبات کشور استفاده خواهد شد.



دهند و بطور کلی سازمانهایی که تمایل دارند ارزش منابع انسانی خود را محاسبه کرده و عملکرد کارکنان را تحت تاثیر قرار دهند از نتایج این تحقیق منتفع گردند.

۶- روش پژوهش، مراحل و تکنیکهای اجرای طرح با ذکر زمان مورد نیاز جامعه آماری ما این تحقیق را کلیه کارکنان دیوان محاسبات استان A تشکیل می دهد که تعداد آن ۳۴ نفر مرد می باشند. تلاش محقق براین است با توجه به حجم نمونه تمامی جامعه آماری را مورد بررسی قرار دهد.

با به کارگیری روشهای متداول و مدل‌های ارائه شده توسط صاحب‌نظران همچون پارکر و هولتز، درحسابداری منابع انسانی اقدام به ارزش گذاری منابع انسانی کرده و با توجه به عملکرد شش ماهه کارکنان که طبق فرم ارزشیابی کارکنان، مدیران، سرپرستان، کارشناسان دیوان محاسبات کشور و همچنین تهیه پرسشنامه توسط محقق جهت سنجش عملکرد شغلی کارکنان اقدام می‌شود.

روشهای آمار تحلیلی برای بررسی بین متغیرها ضریب همبستگی پیرسون، ضریب همبستگی اسپیرمن و ضریب همبستگی تعیین خط رگرسیون و برای رد یا تایید فرضیه‌ها از آزمون ویلکاکسن با فرض H_0 و H_1 و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم افزار SPSS استفاده و نتایج بدست آمده را می‌سنجیم.

مسابقه علمی فهرست منابع :

تاریخچه طرح و پژوهشهای انجام شده در ایران و فهرست برخی منابع و مأخذی که در طول انجام طرح مورد استفاده قرار خواهد گرفت.

درخصوص انجام این طرح در ایران سابقه‌ای به دست ما نرسیده لیکن Flame HoITZ (فلم هولتز) سابقه حسابداری منابع انسانی را به پنج دوره تقسیم کرده.

۱- سال ۶۶ - ۱۹۶۰ تحت تاثیر حسابداری منابع انسانی استنتاجی از نظریه‌های اقتصادی سرمایه انسانی و بعد از آن مکتب منابع انسانی نوین و سرانجام تاثیر از روانشناسی متمرکز و موثر بودن نقش رهبری در سازمان می باشد.

۲- ازسال ۷۱-۱۹۶۶ دوره ای که برای اندازه‌گیری دقیق و تعیین هویت استفاده کنندگان این روش و در ادامه استفاده تجربی منابع انسانی در سازمانهای واقعی .

۳- از سال ۷۶ - ۱۹۷۱ که تلاش برای بکار بردن حسابداری منابع انسانی در سازمانهای کوچک و نتیجه گیری های بعمل آمده بر اساس اثرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر روی مدیریت اجرایی و تصمیمات سرمایه‌گذاران.

۴- از سال ۸۰-۱۹۷۶ که دوره کاهش توجه به حسابداری منابع انسانی و در واقع در این مرحله نبود سازمانها آماده برای پشتیبانی از نتایج و تحقیقات و تجربیات حسابداری منابع انسانی است.

۵- از سال ۱۹۸۰ تاکنون که دوره تجدید حیات توجه به حسابداری منابع انسانی می‌باشد که به کمک مطالعات جدید به صورت تلاش بعضی ازسازمانهای بزرگ برای استفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است و در امریکا با گسترش مطالعه در کارایی کارمندان توجه به حسابداری منابع انسانی رو به افزایش گذارده و توجه ژاپنی ها به این امر سبب دست یابی و موجب تغییر از يك تولید کننده صنعتی اولیه به شکل اقتصاد غرب به خدمت اقتصادی برخوردار از تکنولوژی بالا شده و در واقع استفاده بهینه تر از نیروی انسانی چون نیروی انسانی از منابع بحرانی و غیر قابل اتکا بوده و

سریعاً تغییر شکل میدهد.
نمونه سازمانهایی که
از حسابداری منابع انسانی از سال
۱۹۸۰ به بعد استفاده کرده اند
بانکهای بزرگ امریکایی، دفتر
تحقیقات نیروی دریایی موسسه
های مالی بزرگ امریکایی،
مؤسسات عظیم فضایی امریکا،
موسسه حسابداری بین المللی Big
8 - و شرکتهای بزرگ کانادایی و
تولید کنندگان بزرگ تجهیزات در اروپا
را نام برد.

مفهوم عملکرد عبارت است
از مجموعه رفتارهایی است
که افراد در ارتباط با
شغل از خودشان نشان می
دهند (مورهد و گریفین
ترجمه فارسی ۱۳۷۷)

منابع:

-منابع و ماخذي که در طول انجام این
طرح مورد استفاده قرار گرفته عبارتند از
کتب و مقالات در زمینه رفتار سازمانی،
عملکرد، حسابداری منابع انسانی،
حسابداری رفتاری، حسابداری اجتماعی
و آیین نامهها، دستورالعملها،
بخشنامههای مربوط به ارزشیابی
عملکرد می باشد.



تحلیل ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور

از: فیاض شجاعی

مقدمه:

یکی از وظایف مقرر در قانون دیوان محاسبات کشور، اعلام جرم به مراجع قضائی از طریق دادستان دیوان محاسبات میباشد که تبصره ۲ ماده ۲۳ و ماده ۲۵ قانون مزبور مقرر داشته چنانچه هیاتهای مستشاری وقوع جرمی را احراز نمایند یا اینکه هر گاه دیوان محاسبات ضمن انجام وظایف خود به یکی از جرائم عمومی برخورد نماید مکلف است موضوع را از طریق دادستان برای تعقیب به مراجع قضائی اعلام نماید. در بررسی مواد مزبور لازم است مشخص گردد: اولاً) جرائم عمومی چیست و دیوان محاسبات مکلف به اعلام چه جرائمی به مرجع قضائی است؟ ثانیاً) اعلام جرم چیست؟ و برای جلوگیری از استنکاف مأمورین رسمی از اعلام جرم به مراجع قضائی چه تضمینی یا تضمیناتی در قانون پیشبینی شده است. برای پاسخ به سؤالات مطروحه، موضوع در دو فصل مورد بررسی قرار میگردد.

فصل اول: جرائم عمومی مورد نظر مقنن در ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور، برای روشن شدن امر لازم است تعریف احتمالی از جرم، جرائم عمومی ارانه و سپس به جرائمی که دیوان محاسبات در انجام وظایف خویش نوعاً برخورد می کند پرداخته شود. **فصل دوم:** اعلام جرم و ضمانت اجرای تکلیف مقرر در ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور که برای تبیین آن لازم است تعریفی از اعلام جرم و فرق آن با شکایت و گزارش ضابطان دادگستری و بالاخره ضمانت اجرای تکلیف مأمورین رسمی و دیوان محاسبات کشور در اعلام جرم به مراجع قضائی مورد بررسی و مذاقه قرار گیرد.

مبحث اول

جرم چیست؟

جرم در لغت به معنای گناه و عصیان میباشد و از نظر جرم شناسی نیز جرم به کلیه اعمال ضد اجتماعی یا تنشهایی که جامعه را دستخوش آسیب می کند خواه علت آن روانی باشد یا اجتماعی و یا ژنتیکی که حالت چنین فردی را جرم شناسان تحت عنوان حالت خطرناک توصیف می کنند اطلاق میشود.

حقوقدانان نیز تعاریف متعددی از جرم ارائه داده اند و «اکثر آنها معتقدند جرم فعل یا ترك فعلی است که از نظر خارجی به نظم، صلح و آرامش لطمه وارد می کند و قانون بدین دلیل با مجازات یا اقدامات تامینی و ترتیبی برای آن ضمانت اجرایی فراهم می کند»^۱ فقهای اسلامی نیز در کنفرانس اجرای حقوق کیفر اسلامی و اثر آن در مبارزه با جرائم جرم را چنین تعریف کرده اند «مخالفت با اوامر و نواهی کتاب و سنت یا ارتکاب عملی که به تباهی فرد یا جامعه بیانجامد ولی آنچه منظور نگارنده است تعریف قانونی جرم است که در ماده ۲ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۰ چنین تعریف شده است: «هر فعل یا ترك فعلی که در قانون برای آن مجازات تعیین شده باشد جرم محسوب میشود» هر چند این تعریف نیز جامع نیست زیرا بعضی از اعمال مثبت ناشی از رفتارهای منفی آشکار میشود که در اصطلاح حقوق جزا به آنها فعل ناشی از ترك فعل می گویند و بعضی وقتها نیز داشتن و



نگهداري کردن يا ايجاد حالت در فرد ميتواند از مصاديق عناوين مجرمانه تلقي گردد. بهر حال آنچه مشخصه بارز جرم از رفتارهاي با نابهنجار ديگر محسوب ميشود تعيين مجازات در قانون براي جرم و عدم تضمين آن براي رفتارهاي ضد اجتماعي ديگر است.

مبحث دوم:

جرائم عمومي به چه جرائمي اطلاق ميشود؟

قانونگذار در هيچ جا جرائم را به خصوصي و عمومي تقسيم بندي نکرده است تا متناسب با آن تعريفی ارائه گردد بدین جهت منظور مقنن در ماده ۲۵ قانون ديوان محاسبات مشخص و روشن نميباشد. آنچه مسلم است هيچ جرمي بدون جنبه عمومي وجود ندارد ولي بعضي از جرائم صرفنظر از وجود جنبه يا حيثيت عمومي واجد جنبه و حيثيت خصوصي نيز بوده و اگر غلبه با حيثيت خصوصي آنها باشد جرم خصوصي محسوب که با ادعای شاکي يا مدعي خصوصي قابل رسيدگي بوده و با گذشت آنها منتفي و موقوف ميگردد.

ماده ۲ قانون آئين دادرسي کيفري مصوب ۱۳۹۰ و اصلاحات بعدي آن مقرر ميدارد:

«محکوميت به جزا ناشي از جرم است و جرم ميتواند دو حيثت داشته باشد.

اول - حيثيت عمومي، از جهتي که مخل نظم و حقوق عمومي است.

دوم - حيثيت خصوصي، از آن جهت که راجع به تضرر شخص يا اشخاص يا هيات معين است.

عليهذا جرمي که داراي دو حيثيت است موجب دو ادعا ميشود ادعای عمومي براي حفظ حقوق عمومي و ادعای خصوصي، براي مطالبه ضرر و زبان شخصي. ماده ۲ قانون آئين دادرسي دادگاههاي عمومي و انقلاب نيز مقرر داشته است «کليه جرائم داراي جنبه الهي است و بشرح ذيل تقسيم ميگردد:

اول جرائمي که مجازات آن در شرع معين شده است مانند حدود و تعزيرات شرعي. **دوم** جرائمي که تعدي به حقوق جامعه و يا مخل نظم همگاني است. **سوم** جرائمي که تعدي به حقوق شخص يا اشخاص معين حقيقي و يا حقوقي است بدین جهت جرمي که داراي دو جنبه باشد ميتواند موجب دو ادعا گردد.

الف) ادعای عمومي براي حفظ حدود الهي و حقوق و

نظم عمومي

ب) ادعای خصوصي براي مطالبه حق از قبيل قصاص يا

قذف و ضرر و زبان اشخاص حقيقي و يا حقوقي.

ماده ۴ همان قانون نيز جرائم را از جهت اقامه و تعقيب به سه دسته تقسيم کرده است.

۱- جرائمي که تعقيب آنها به عهده رئيس حوزه قضائي است چه شاکي خصوصي شکايت کرده باشد يا نکرده باشد. که اين وظيفه در قانون اصلاح قانون تشکيل دادگاههاي عمومي و انقلاب مصوب ۷۲/۴/۱۵ بر عهده دادسرای عمومي و انقلاب محول شده است.

۲- جرائمي که با شکايت شاکي تعقيب ميشود و با گذشت وي موقوف نخواهد شد.

۳- جرائمي که با شکايت شاکي تعقيب و با گذشت وي موقوف خواهد شد.



بنابراین میتوان گفت جرائم عمومی به جرائمی اطلاق میشود که فقط دارای حیثیت عمومی بوده یا جنبه عمومی در آنها بر جنبه خصوصی غلبه و رجحان دارد و شکایت یا رضایت و گذشت شاکی و مدعی خصوصی در تعقیب و رسیدگی آنها تأثیری ندارد و به طور کلی اصل بر عمومی بودن جرائم است مگر اینکه قانونگذار تصریح به ارجحیت جنبه خصوصی جرائم کرده باشد و ماده ۷۲۷ قانون مجازات اسلامی به ذکر جرائم قابل گذشت یا جرائمی که جنبه خصوصی آنها غلبه دارد پرداخته است.

مبحث سوم:

دیوان محاسبات در رسیدگیهای خود ممکن است به چه جرائمی برخورد نماید؟

وظایف دیوان محاسبات کشور در قانون دیوان محاسبات بخصوص مواد ۲ الی ۷ تصریح شده است که عمدتاً عبارت از حسابرسی، بررسی، رسیدگی نسبت به کلیه حسابهای درآمد، هزینهها دریافتیها و پرداختیها، صورتهای عملیات مالی، موجودی حساب اموال و دارائیها، اطمینان از حصول و ارسال صحیح و بموقع درآمدها و انجام هزینهها، اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی، رسیدگی به حساب کسری ابوابجمعی و تخلفات مالی و اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی یا عدم کفایت آنها به منظور حفظ حقوق بیتالمال می باشد.

بنابراین جرائم عمومی منظور مقنن لازم است ارتباط متناسب با وظایف مزبور داشته باشد تا اینکه مأمورین دیوان محاسبات در انجام وظایف قانونی خود به آن جرائم برخورد نمایند. پس جرائم عمومی منظور ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور اصولاً جرائم تعدیات مأمورین دولتی نسبت به دولت است که در مواد ۵۹۸ الی ۶۰۶ قانون مجازات اسلامی و سایر قوانین تصریح شده است که عمده این جرائم عبارتند از:

۱- جرم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی و جرائم در حکم آن: با توجه به مفاد ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی تصرف غیر قانونی عبارت از استفاده و مصرف غیر مجاز اموال و وجوه دولتی یا عمومی توسط کارمندان و مأموران موظف دولت و یا افعال و تفریط آنها در حفظ و حراست از اموال و وجوه متعلق به دولت و عموم و همچنین اقدامات غیر مجاز منجر به ایجاد دین و تعهد بر ذمه دولت است.^{۳*}

جرائم در حکم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی و عمومی نیز به جرایمی اطلاق میشود که از حیث عناصر متشکله واجد شرایط تام جرم تصرف غیر قانونی نیستند ولی از نظر حکم قضیه و مجازات و آثار و تبعات ناشی از آن تصرف غیر قانونی تلقی شده اند مثل تاخیر یا عدم واریز مانده وجوه مصرف نشده موضوع تبصره ۶۰ قانون بودجه سال ۶۱. تبصره ۲ ماده واحده قانون ممنوعیت ادامه تحصیل کارگزاران کشور در ساعات اداری مصوب ۷۲/۱۰/۱۴ مجلس شورای اسلامی، قسمت (ج) از بند ۳ و بند ۱۴ قانون بودجه سال ۶۹ و به طور کلی مواردیکه در تبصره های قوانین بودجه سنوات متعدد یا سایر قوانین بعنوان جرم تصرف غیر قانونی در وجوه اموال دولتی و عمومی شناخته شده اند.





۲- اختلاس:

اختلاس در لغت به معنی برداشتن و ربودن است اما در اصطلاح حقوق جزای اختصاصی به نوع خاصی از تعدیات مأمورین دولت نسبت به دولت اطلاق میشود که کارکنان و مأمورین موظف وجوه و اموال متعلق به دولت، عموم یا اشخاص که بر حسب وظیفه در اختیار دارند را بر خلاف اصل امانتداری و وظیفه به نفع خود یا دیگری برداشت و تصاحب نمایند و یا به عبارت دیگر اختلاس عبارت از تصاحب نامشروع و غیرقانونی مال متعلق به دولت و عموم از ناحیه مأموریکه حسب وظیفه قانونی آن مال به او سپرده شده است^{۳*}. جرائم در حکم اختلاس نیز از قبیل مصرف وجوه صندوق بازنشستگی برای غیر امور پرداخت حقوق بازنشستگی و وظیفه و استرداد کسور بازنشستگی موضوع ماده ۱۰۱ لایحه قانونی استخدام کشوری، اتلاف عمدی وجوه و اموال دولت موضوع تبصره ۱ ذیل ماده ۵ قانون تشدید مجازات مرتکبین اختلاس، ارتشاء و کلاهبرداری و کلیه جرائمی که در قوانین دیگر بعنوان جرائم در حکم اختلاس بیان شده است، میباشد.

۳- تدلیس در معاملات دولتی:

تدلیس در لغت به معنی پنهان کردن عیوب کالا از خریدار و فریفتن و گول زدن است و در اصطلاح حقوق عبارت از عملیاتی است که موجب فریب طرف شود^{۴*}. در اصطلاح حقوق جزای اختصاصی و مستفاد از ماده ۵۹۹ تدلیس عبارت است از اینکه شخصی عهده‌دار انجام معامله یا ساختن چیزی یا نظارت در ساختن یا امر به ساختن آن برای هر یک از ادارات و سازمانها و مؤسسات مذکور در ماده ۵۹۸ بوده و بواسطه تدلیس در معامله از جهت تعیین مقدار یا صفت یا قیمت بیش از حد متعارف مورد معامله یا تقلب در ساختن آن چیز، نفعی برای خود یا دیگری تحصیل کند.

۴- ارتشاء :

رشاء و ارتشاء به منزله دو روی یک سکه محسوب میشوند و از جمله جرائم مأمورین دولتی است که در حین انجام وظیفه و در حدود مأموریت خود مرتکب آن میشوند که مستفاد از ماده ۲ قانون تشدید مجازات مرتکبین اختلاس و ارتشاء و کلاهبرداری مصوب ۶۷ مجمع تشخیص نظام و ماده ۵۹۲ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۵ مجلس شورای اسلامی هر یک از مأمورین و اشخاص مذکور در ماده ۲ قانون تشدید عالمأ و عامداً برای اقدام به امری یا امتناع از انجام امری که از وظایف اشخاص مزبور بوده وجه یا مال یا سند پرداخت وجه یا تسلیم مالی را بطور مستقیم یا غیر مستقیم دریافت نماید مرتشی محسوب میگردد. جرائم در حکم ارتشاء نیز از مصادیق تعدی مأمورین دولتی محسوب میشود.

۵- تبانی در معاملات دولتی:

به موجب قانون ماده واحد تبانی در معاملات دولتی مصوب ۱۳۴۸، موضوع این جرم از حیث مرتکب اعم از مأمورین دولتی و اشخاص حقیقی و حقوقی غیر دولتی می‌باشد و عبارت است از اینکه شخص یا اشخاص در معاملات، مناقصه‌ها مزایده‌های دولتی یا شرکتها و مؤسسات وابسته به دولت یا مأمور به خدمت عمومی یا شهرداریها تبانی و در نتیجه تبانی ضرری متوجه دولت و یا شرکتها و مؤسسات مذکور شود اگر مستخدمین دولت یا شرکتها و مؤسسات با علم و اطلاع از تبانی، معامله را انجام دهند یا بنحوی در تبانی شرکت یا معاونت کنند به

حداکثر مجازات جرم تبانی (۱ تا ۲ سال حبس و جزای نقدی معادل آنچه که من غیر حق تحصیل کرده است و انفصال ابد از خدمات دولتی) محکوم میشوند.

۶- مداخله در معاملات دولتی و داوری دعاوی له و علیه دولت: لایحه قانونی راجع به منع مداخله وزراء و نمایندگان مجلس و کارمندان دولت در معاملات دولتی و کشوری مصوب ۱۳۳۷ نحوه مداخله از اشخاص ممنوع از مداخله، معاملات ممنوع شده برای اشخاص مزبور را بتفصیل بیان کرده است.

۷- ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل:

ماده واحده قانون ممنوعیت تصدی بیش از یک شغل مصوب ۱۳۷۳ مجلس شورای اسلامی در ۹ تبصره شقوق مختلف و محدوده ممنوعیت را بتفصیل بیان کرده است که به جهت جلوگیری از اطاله بحث از ذکر مجدد آنها خودداری شده است و بطور کلی هر یک از عناوین مجرمانه ای که رابطه استخدامی یا خدمتی مرتکب با دولت یا موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی یا شرکتهای دولتی بعنوان یکی از خصائص و شرایط مرتکب جرم عنوان شده است، و مرتکب واجد عنوان کارمند یا مأمور دولت باشد و در نتیجه فعل یا ترک فعل وی جرمی علیه منافع عمومی یا دولتی ارتکاب گردد و با وظایف قانونی دیوان محاسبات مرتبط باشد می تواند مشمول موضوع جرائم عمومی مذکور در ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور محسوب شود.

فصل دوم: اعلام جرم و ضمانت اجرای تکلیف مقرر در ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور:

مبحث اول: اعلام جرم و فرق آن با شکایت و گزارش:

اعلام جرم اقدامی است اخلاقی، مذهبی، اجتماعی و در پاره موارد قانونی که قوه قضائیه را در انجام وظایفش (تعقیب، تحقیق و رسیدگی به جرائم) یاری میدهد و اعلام کننده جرم ممکن است یک شهروند عادی یا یک مأمور رسمی و فاقد هر نوع نفع خصوصی در کشف بزه و تعقیب متهم و محکومیت وی باشد. در حالیکه در شکایت، شاکی یا مدعی خصوصی با مراجعه به ضابطان یا مقامات قضائی و با طرح شکایت و ادعای خصوصی خود تعقیب و به کیفر رسانیدن مشتکی عنه را از یک سو و جبران خسارت وارده بر خود را از سوی دیگر مد نظر دارد. بدین جهت اعلام جرم ممکن است محمل شروع به رسیدگی نسبت به یک جرم قرار گیرد در حالیکه در نتیجه شکایت شاکی مرجع قضائی موظف به رسیدگی است، شاکی نسبت به نتیجه رسیدگی و حکم صادره طبق مقررات حق تجدیدنظر خواهی یا اعاده دادرسی دارد. در حالیکه اعلام کننده جرم از داشتن چنین حقی محروم است.

اعلام جرم با گزارش جرم متفاوت است. زیرا گزارش جرم از سوی ضابطان دادگستری صورت میگیرد و ضابطان دادگستری مأمورانی هستند که تحت نظارت و تعلیمات مقام قضائی برای کشف جرم، بازجویی مقدماتی از متهم و نیز جلوگیری از فرار یا پنهان شدن او و سرانجام حفظ آثار و دلایل جرم طبق ضوابط قانونی اقدام می نمایند^۵.*





ضابطان دادگستری به سه گروه عام، خاص و نظامی تقسیم میشوند که در قانون آئین دادرسی کیفری و قوانین متفرقه بعنوان ضابط شناخته شده‌اند که به جهت عدم اهمیت آن در موضوع مورد نظر نگارنده از بررسی تفصیلی آنها خودداری شده است.

مبحث دوم: ضمانت اجرایی تکلیف مأمورین رسمی و دیوان محاسبات

کشور در اعلام جرم به مراجع قضائی: ضابطین دادگستری مکلف هستند در صورت اطلاع از وقوع جرم بخصوص جرائم مشهود و با جمع‌آوری دلایل مراتب را به مقام قضائی گزارش نمایند، استتکاف ضابطین دادگستری از دستورات مقامات قضائی طبق ماده ۱۶ قانون آئین دادرسی دادگاههای عمومی و انقلاب در امور کیفری جرم محسوب و برای مرتکب یا مرتکبین آن سه ماه تا یکسال انفصال از خدمت دولتی و یا یک تا شش ماه حبس بعنوان مجازات پیش‌بینی شده است. در خصوص استتکاف افراد از اعلام جرم اگر این وظیفه نشأت گرفته از اخلاق، مذهب یا وظیفه اجتماعی باشد هیچگونه ضمانت اجرایی قانونی پیش‌بینی نشده است لکن در مواردیکه اعلام جرم یک وظیفه قانونی باشد (عمدتاً چنین وظیفه‌ای متوجه مأمورین و مسئولین دولتی و عمومی است) عدول از آن تخلف اداری محسوب و با استناد بندهای ۱۴ و ۱۵ ماده ۸ قانون رسیدگی به تخلفات اداری مصوب ۱۳۷۲ تحت تعقیب قرار میگیرد. در بعضی موارد نیز قانونگذار به لحاظ اهمیت و ویژگی خاص بعضی از جرائم ارتكابی مأمورین و مستخدمین دولتی و همچنین مسئولیت رؤسا یا مدیران یا مسئولین سازمانها و مؤسسات مذکور در ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی، استتکاف آنها از اعلام جرم به مراجع قضائی (حتی به مراجع ذیصلاح اداری) را جرم دانسته و برای مرتکبین آن حبس از شش ماه تا دو سال و انفصال موقت از ۶ ماه تا دو سال پیش‌بینی کرده است. (ماده ۶۰۶ قانون مجازات اسلامی مصوب ۱۳۷۵ مجلس شورای اسلامی) در قانون دیوان محاسبات برای جلوگیری از عدول و استتکاف مسئولین ذی‌مدخل در اعلام جرائم عمومی به مراجع ذیصلاح قضائی هیچگونه تضمینی بنحو خاص پیش‌بینی نشده است لکن با استفاده از عمومات قانون رسیدگی به تخلفات اداری بخصوص بندهای ۱۴ و ۱۵ ماده ۸ قانون مزبور و لفظ تکلیف مقرر در ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور می‌توان استتکاف از اعلام جرم به مراجع قضائی از سوی دیوان محاسبات را یک تخلف اداری تلقی کرد.

نتیجه:

- ۱- منظور از جرائم عمومی مندرج در ماده ۲۵ قانون دیوان محاسبات کشور جرائم عمومی مرتبط با وظایف و رسیدگیهای دیوان محاسبات است نه مطلق جرائم عمومی.
- ۲- اعلام جرم یک تکلیف قانونی است و عدول از آن یک تخلف اداری محسوب میشود.

منابع و مأخذ

- ۱- نوربها، رضا، زمینه حقوق جزای عمومی تهران، نشرداد آفرین، چاپ هفتم، ۱۳۸۲
- ۲- شجاعی، فیاض، بررسی جرم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال دولتی و عمومی در حقوق کیفری ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق جزا و جرم شناسی، تهران، دانشگاه تربیت مدرس، دانشکده علوم انسانی،

- ۳- همان مأخذ
۴- ولیدی، محمدصالح، حقوق جزای اختصاصی، جلد دوم، تهران چاپخانه سپهر،
چاپ اول ۱۳۶۹
۵- آشوری، محمد، آئین دادرسی کیفری، جلد اول، تهران، سازمان مطالعه و تدوین
کتب علوم انسانی دانشگاهها (سمت)،
چاپ اول ۱۳۷۵



* شاخص‌های سودآوری شرکتها *

سیدرضا سیدنزاد فهیم

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد لاهیجان

(E. Mail: Fahim - re @ yahoo.com)

مقدمه

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مستمراً به ارزیابی توان کسب سود مدیران می‌پردازد. سرمایه‌گذاران به دنبال شرکت‌هایی می‌گردند که احتمال افزایش ارزش سهام آنها می‌رود. اعتباردهندگان نیز تمایل دارند به شرکت‌های سودآوری وام دهند که آنها توان پرداخت بدهی‌های خود را دارند. تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و اعتباری اغلب شامل مقایسه شرکتها می‌باشد. اما مقایسه سود ویژه یک شرکت بزرگ با سود ویژه شرکت تازه‌کاری در همان صنعت چندان مفید نمی‌باشد. برای اینکه بتوانیم مقایسه‌های مربوطی بین شرکت‌های متفاوت از نظر حجم، عملیات و سایر عملیات داشته باشیم از نرخ بازده داراییها استفاده می‌کنیم.

حوزه‌های مختلف عملکرد

معیارهای اصلی عملکرد در حوزه‌های زیر قابل بررسی هستند: (۱) مالی، (۲) بازار، (۳) محیط، (۴) مردم، (۵) عملیات و (۶) عرضه کنندگان. بعضی‌ها دو بعد دیگر را نیز معرفی می‌کنند: (۷) قابلیت سازگاری، (۸) کیفیت محصول یا خدمات. در حوزه مالی (که موضوع بحث این مقاله نیز می‌باشد)، از دیدگاه‌های مختلف، شاخص‌های زیر را می‌توان بیان نمود.

شاخص‌های سهامداران

- قیمت سهام
 - سود تقسیمی
 - وفاداری سهامداران (مانند واکنش سهامدار)
 - ترکیب سهامداران
- ## شاخص‌های ارزش مالی و سودآوری

- ارزش افزوده اقتصادی (EVA)
 - ارزش افزوده بازار (MVA)
 - سود خالص
 - بازده داراییها (ROA)
 - بازده حقوق صاحبان سهام (ROE)
 - بازده سرمایه بکار رفته (ROCE)
- ## شاخص‌های قدرت مالی

داراییها منهای داراییهای نقدی

نسبت آبی

درجه اعتبار

بدهی

نسبت بدهی به حقوق صاحبان

سهام

شاخص‌های بازار

درآمدهای ایجاد شده از بخشهای

مشتریان (مانند مشتریان جدید،

جاری و بزرگ در مقابل مشتریان

کوچک، صنعت و منطقه‌ای)

لیست درآمد مشتریان

سهام ریالی بازار

پتانسیل ریالی بازار

شاخص‌های کارایی و اثربخشی

حاشیه سود

نسبت درآمد به هزینه

کارایی سرمایه

سهام هر کارمند در ایجاد درآمد

شرکت

هزینه تولید

هزینه‌های فعالیت

سود و بازده داراییها بعنوان

سنجش سودآوری

تأکید عمده گزارشگری مالی

پیشرفته بر شرایط اندازه‌گیری سود

به عنوان یک شاخص عملکرد واحد





انتفاعی می‌باشد. عملیات کارا در واحد تجاری، بر روند جاری و آتی پرداخت سود سهام به سهامداران تأثیر دارد. بنابراین کلیه دارندگان حقوق مالکیت و به ویژه دارندگان سهام عادی به وجود کارایی مطلوب مدیریت علاقمندند. از آنجا که سود ویژه شرکت بر میزان سود تقسیمی تأثیر دارد اغلب سهامداران روند سود شرکت را پیگیری می‌کنند.

یکی از تعبیرهایی که کارایی دارد، توانایی نسبی مدیریت در تحصیل حداکثر بازده با استفاده از منابع محدود، تحصیل بازده ثابت با بکار بردن حداقل منابع، ترکیب بهینه‌ای از منابع با هم که در نتیجه حداکثر بازده برای صاحبان واحد تجاری حاصل خواهد شد، می‌باشد.

کارایی واژه‌ای نسبی است که به صورت مقایسه با یک وضع ایده‌آل یا برخی ملاک‌های دیگر معنی‌دار می‌شود. همچنین به این بستگی دارد که آیا هدف شرکت در حداکثر نمودن سود است یا فراهم کردن بازده مناسب برای سرمایه‌گذاری. نرخ بازده دارائیه‌ها در هنگام مقایسه شرکتها برای ارزیابی اینکه مدیران آنها چگونه برای افرادی که تأمین مالی شرکت را برعهده داشته‌اند بازده کسب نموده‌اند استفاده می‌شود. با مرتبط ساختن سود ویژه با مجموع دارائیه‌ها معیار استاندارد بدست می‌آید که این معیار در تشریح سودآوری انواع شرکتها، سودمند می‌باشد.

سود

سود از جمله برترین شاخص‌های اندازه‌گیری فعالیت‌های یک واحد اقتصادی است. دانشمندان و پژوهشگران رویکردهای متفاوت آن را در چارچوب یافته‌های علمی تشریح کرده، قوت و ضعف برداشتها را سنجیده و با تلاش، به دقت و تواناییهای آن افزوده‌اند.

گاهی چنین استدلال می‌شود که سود شرکت، آنگونه که حسابداران

محاسبه می‌کنند، نمی‌تواند عامل تعیین کننده ارزش آن شرکت باشد. همانگونه که می‌دانیم با تغییر شیوه محاسبه موجودی کالا، استهلاک و ثبت درآمد، به راحتی می‌توان میزان سود شرکت را تغییر داد. بنابراین مدیران می‌توانند از سود حسابداری برای گمراه کردن بازار استفاده کنند. حال این پرسش مطرح می‌شود که با توجه به اینکه سود شرکت به وسیله حسابداران قابل دستکاری است و مقدار آن به میل و خواسته مدیران شرکت تغییر می‌یابد آیا سود شرکت می‌تواند ارزش اقتصادی داشته باشد؟

سرمایه‌گذاران، برای سود حسابداری به عنوان ابزار پیش‌بینی جایگاه خاصی در نظر دارند. بهای جاری هر واحد تجاری با جریان سود مورد انتظار پیوند خورده است و سرمایه‌گذار معمولاً بر مبنای انتظاراتش از سود آتی، نسبت به نگهداری یا فروش سهام تصمیم می‌گیرد.

سود حسابداری به علت انعکاس وقایعی که باعث تغییر باورها درباره توانایی پرداخت آتی سود سهام می‌شود، جزو اطلاعات مربوط است. پیش‌بینی سود قسمتی از یک فرایند تحلیلی وسیع است که در آن توجه نهایی به پیش‌بینی و ارزیابی جریان‌های سود نقدی آتی می‌باشد. سودها یک منبع اطلاعاتی مهم درباره توانایی آتی پرداخت سود می‌باشند. در تحقیقات انجام شده، محققین دریافته‌اند که نوسانات قیمت سهام، ارتباط نزدیکی با تغییرات سود دارد. شواهد تجربی نشان می‌دهد که اطلاعات در مورد چشم‌انداز سود آتی شرکت، برای سرمایه‌گذاران از اهمیت بالایی برخوردار می‌باشد. مطالعات نشان می‌دهد یکی از منابع مهم و معتبر اطلاعاتی درباره سود آتی، پیش‌بینی‌هایی است که توسط مقامات رسمی شرکتها ارائه می‌شود.



تفاوت اصلی بین مفهوم سود عملیاتی جاری و سود جامع، در هدف از پیش تعیین شده برای گزارش سود خالص می باشد. سود خالص حاصل از عملیات جاری، بر عملکرد جاری و کارایی شرکت و استفاده از این ارقام برای پیش بینی کردن عملکرد آتی و قدرت سوددهی تأکید می کند، در حالی که طرفداران مفهوم سود جامع، ادعا می نمایند که کارایی عملیاتی و پیش بینی عملکرد آتی وقتی ممکن است که براساس تجربه تاریخی کامل شرکت در طی چند سال باشد.

سرمایه گذاری شرکت، به خودی خود باعث بهبود وضع مالی سهامداران نمی شود
اعتباردهندگان و مالکان از بازده داراییها می توانند در موارد زیر استفاده نمایند:

۱- ارزیابی توانایی شرکت در تحصیل نرخ مناسبی از بازدهی - اعتبار دهندگان و مالکان می توانند نرخ بازده دارایی یک شرکت را با سایر شرکتها یا متوسط صنعت مقایسه نمایند. نرخ بازده دارایی اطلاعاتی را درباره سلامتی مالی شرکت فراهم می نماید.

۲- جمع آوری اطلاعاتی درباره اثربخشی مدیریت - نرخ بازده دارایی تحت یک دوره زمانی در تعیین اینکه آیا یک واحد اقتصادی دارای مدیر لایقی است، کمک می کند.

۳- طرح سودهای آینده - عرضه کنندگان بالقوه سرمایه شرکت، سرمایه گذاری حال و آینده و بازده مورد انتظار از آن را مورد ارزیابی قرار می دهند.

اما بازده دارایی بیشتر از اندازه گیری عملکرد شرکت می تواند مورد استفاده قرار گیرد. **مدیران** می توانند از این نرخ در سطوح مختلف جهت کمک در تصمیم گیریهایشان جهت حداکثر کردن سود و ارزش افزوده به

نتایج تحقیقات انجام شده توسط دکتر محمدعلی آقایی و غلامرضا کردستانی حاکی از این است که مشاهدات گذشته سود و جریان نقدی، با هم برای پیش بینی جریان نقدی اکثر شرکتهای مورد مطالعه مفید نیستند. البته افزودن سود به عنوان متغیر توضیحی به مدل پیش بینی جریان نقدی، باعث می شود به پیش بینی های بهتری دست یابیم. بنابراین سود برای پیش بینی جریان نقدی دارای محتوای اطلاعاتی اضافی است.

بازده داراییها

بازده دارایی (ROA) به عنوان نسبت سود خالص بعد از مالیات به مجموع داراییهای اندازه گیری شده، تعریف می گردد. در مقابل بازده سرمایه گذاری (ROI) به عنوان نسبت سود خالص پس از کسر مالیات بر مجموع بدهیهای بلندمدت، حقوق اقلیت، سهام ممتاز و سهام عادی در نظر گرفته می شود. البته این دو اصطلاح در برخی موارد به عنوان یک مفهوم بکار می روند.

نرخ بازده دارایی، رابطه بین حجم داراییهای شرکت و سود را تعیین می کند. اگر یک شرکتی بر سرمایه گذاریهای خود بیفزاید (البته برحسب کل داراییها) ولی نتواند به تناسب، مقدار سود پس از کسر مالیات خود را افزایش دهد، نرخ بازده کاهش می یابد. بنابراین افزایش حجم



شرکت استفاده کنند. مدیران از این نرخ در موارد زیر استفاده می‌نمایند:

۱- اندازه‌گیری عملکرد هر بخش مجزا از شرکت وقتی که هر بخش به عنوان یک مرکز سرمایه‌گذاری رفتار می‌شود - در یک مرکز سرمایه‌گذاری، هر مدیری هم سود و هم سرمایه‌گذاریها را کنترل می‌کند. نرخ بازده دارایی ابزار بنیادی جهت ارزیابی هم سودآوری و هم عملکرد می‌باشد.

۲- ارزیابی پیشنهادها یا مخارج سرمایه - بودجه‌بندی سرمایه‌ای طرح‌ریزی بلندمدتی است برای مواردی همچون احیا (تجدید)، جایگذاری یا توسعه تسهیلات.

۳- کمک در پایه‌گذاری اهداف مدیریت - بودجه‌بندی، طرحهای مدیریت را کمی می‌کند. اثربخش‌ترین نگرشها به هدف‌گذاری، از فرایند بودجه‌ای استفاده می‌کند که هر مدیری در ایجاد آن اهداف و استانداردها و در برقرار کردن بودجه‌های عملیاتی که با این اهداف و استانداردها مواجه می‌شوند سهیم است. آغاز و پایان هر فرایند بودجه‌بندی با هدف ROA می‌باشد.

شاید بهترین دلیل برای عمومی بودن ROA سادگی آن است. این نرخ به تنهایی یا در ترکیب با سایر اندازه‌گیریها، معمولی‌ترین شاخص مورد استفاده مدیریت عملکرد سودآوری شرکت می‌باشد. همچنین ابزار جامعی است که فعالیت‌هایی با ابعاد و ماهیتهای مختلف را اندازه‌گیری می‌کند و به ما اجازه می‌دهد که آنها را با روش استاندارد مقایسه کنیم. به عبارت دیگر با ROA ما می‌توانیم سبب و پرتقال را حداقل در سودآوری مقایسه کنیم. ROA ایرادات و مزایای مربوط به خود را دارد. گاهی اوقات اگر بطور کامل درک نشود، استفاده نمودن آن دشوار است.

روشهای مختلف محاسبه ROA

استاندارد و ارزیابی عمومی سودآوری بر مبنای بازده سرمایه‌گذاری (ROI) به عنوان سود خالص بعد از مالیات (EAT) تقسیم بر کل سرمایه‌گذاری محاسبه می‌گردد.

$$ROI = EAT/Investment$$

چه سرمایه‌گذاری می‌بایست درمخرج کسردرج گردد؟ آن می‌تواند حقوق صاحبان سهام، بدهی و کلیه وجوه فراهم شده، کل دارائیهای یا تنها دارائیهای مشهود باشد. بدون توجه به اینکه سرمایه‌گذاری چطور تعریف شود، ROI مختلفی محاسبه می‌شود. اولین و عادی‌ترین تعریف از سرمایه‌گذاری، کل دارائیهای مورد استفاده در ایجاد سودآوری می‌باشد. لذا از ROI به ROA می‌رسیم، به معنی بازده دارائیهای یا بطور دقیق بازده کل دارائیهای.

$$ROA = EAT/TA$$

این نرخ بیان می‌کند که دارائیهای شرکت چطور بطور کارا در ایجاد سود استفاده شده‌اند.

بعضی کتابها پیشنهاد به محاسبه بازده سرمایه‌گذاری یا بازده کل دارائیهای با استفاده از میانگین سرمایه‌گذاریها، به کمک مانده اول و پایان سال می‌کنند. به این دلیل که سود گزارش شده، در طول کل دوازده ماه ایجاد شده است و اشتباه خواهد بود که فرض کنیم از همان مبلغ دارائیهای گزارش شده در پایان دوره استفاده شده است. در صورتی که می‌دانیم تولید و فروش شرکت در طول سال می‌باشد. میانگین بازده دارائیهای به شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$\frac{\text{EAT}}{\frac{\text{TA}_{\text{begin}} + \text{TA}_{\text{end}}}{2}}$$

اطلاعات بیشتری را می‌توان با تجزیه نمودن این نسبت به حاشیه سود و گردش دارائیهای در یک نگرش دوپانت تحصیل نمود. بخش اول حاشیه سود خالص است و شاخصی برای درک



همیشه در صورتهای مالی ارائه می‌شود می‌توان از این تغییر شکل پرهیز نمود. این همان شکل استفاده شده بوسیله مؤسسه رابرت مورس در مطالعه صورتهای مالی آنها می‌باشد. این نرخ به شکل زیر محاسبه می‌شود:

$$ROTA_b = EBT / TA$$

نحوه دیگر محاسبه ROA اضافه نمودن هزینه بهره (I) به صورت کسر می‌باشد. در این حالت ROA بازده کل وجوه فراهم شده (ROTFP) نامیده می‌شود که می‌تواند با سود قبل از مالیات و یا سود بعد از مالیات بیان گردد:

$$ROTFP_b = (EBT + I) / TA = EBIT / TA$$

هدف از این شکل از بازده دارائیه‌ها شناسایی وجوه استفاده شده جهت تحصیل دارائیه‌های شرکت است که هم از وجوه استقراض و هم از حقوق صاحبان سهام نشأت می‌گیرد. لذا آن بخش از سود عملیاتی که مربوط به وام دهندگان (از طریق هزینه بهره) است در جهت رسیدن به سود خالص کسر گردیده است، می‌بایست برگشت داده شود.

اصلاح دیگری که در تطابق وجوه مورد استفاده با سود ایجاد شده می‌توان ایجاد کرد، خارج کردن وجوه حاصل از بدهی‌های جاری است که جهت تأمین دارائیه‌های مولد بکار نمی‌روند. اما جزء سرمایه در گردش هستند. سرمایه‌گذاری درمخرج کسر جمع بدهی‌های بلندمدت (LTD) و حقوق صاحبان سهام (E) می‌باشد. این نسبت به عنوان بازده وجوه دائمی ROPF نامیده می‌شود. در این حالت نیز این نسبت می‌تواند با سود قبل از مالیات و یا بعد از مالیات محاسبه گردد:

چگونگی کنترل هزینه‌ها می‌باشد. بخش دوم گردش دارائیه‌هاست که توانایی شرکت را در تولید و بازاریابی سطح فروش نشان می‌دهد.

$$ROTA = (EAT/sales) \times (sales/TA)$$

گردش کل دارائیه‌ها × حاشیه سودخالص

معمولی‌ترین تغییر شکل در ROA خارج کردن دارائیه‌های نامشهود و غیرمولد از کل دارائیه‌ها می‌باشد. شایان ذکر است که دارائیه‌های نامشهود شامل سرقفلی، هزینه‌های اولیه، اختراعات، حق‌التالیف و سایر حقوقی است که تحت یک دوره بلندمدت مستهلک می‌گردند. این در حالی است که دارائیه‌های غیرمولد مشتمل بر موجودی‌های اضافی و طرح‌های سرمایه‌ای غیراستفاده می‌باشند. جدا کردن آن بخش از موجودی‌ها که مازاد می‌باشند و مبالغی از دارائیه‌های ثابت که استفاده نمی‌شوند، برای یک تحلیل‌گر داخلی امکان دارد. یک تحلیل‌گر خارجی با استفاده از ترازنامه و سایر صورتهای مالی نمی‌تواند این اقدام را مشخص نماید. بنابراین تنها اصلاحی که معمول می‌باشد، این است که درمخرج کسر دارائیه‌های مشهود (TTA) در نظر گرفته شود. این نسبت به عنوان بازده دارائیه‌های مشهود شناخته می‌شود.

$$ROAt = EAT / TTA$$

یک تغییر دیگری که برای صورت کسر پیشنهاد می‌گردد، استفاده از سود قبل از مالیات بجای سود بعد از مالیات می‌باشد. چرا که مالیات اغلب تحت تأثیر وضعیت‌های ویژه‌ای همچون زیانهای انتقالی، مالیات‌های تشویقی و مالیات‌های انتقالی قرار می‌گیرد. هنگام مقایسه شرکتها، اختلاف در نرخ مالیاتی، سود بعد از مالیات را تغییر شکل می‌دهد. در صورت استفاده از سود قبل از مالیات، که

$$ROPF_b = EBIT / (LTD + E)$$

$$ROPF_a = [(EAT + I(1 - t)) / (LTD + E)]$$

به این نکته توجه شود که در محاسبه نرخ بازده وجوه دائمی می‌بایست از همه انواع بدهی استفاده نمود. اما از بدهی‌هایی که واقعاً منبع استقراض نمی‌باشند (مثل ذخایر یا مالیات بردرآمد انتقالی) باید صرف‌نظر کرد. چون آنها ادعایی از طرف اشخاص خارج از شرکت را ندارند و ممکن است هرگز پرداختی صورت نگیرد. در فرمول فوق، سهام ممتاز، سهم اقلیت و سهام شرکت فرعی جزئی از وجوه فراهم شده شرکت برای یک دوره زمانی مشخص می‌باشند.

نرخ مطلوب بازده دارائیه‌ها

در حقیقت نمی‌توان نرخ مطلوب بازده دارائیه‌ها را مشخص نمود. زیرا این نرخ از صنعتی به صنعت دیگر تفاوت دارد. مثلاً، نرخ بازده دارائیه‌ها در شرکت‌های با تکنولوژی بالا بسیار بیشتر از

نتیجه‌گیری

روش‌های مختلفی برای اندازه‌گیری سودآوری وجود دارد. سود به عنوان یکی از اقلام اساسی صورتهای مالی، در زمینه‌های مختلف، استفاده‌های متعدد دارد. مبنایی برای مالیات، راهنمای سرمایه‌گذاریها و معیار کارایی مدیریت و همچنین عنصر مهم جهت پیش‌بینی سودهای آتی و برای تعیین سیاست تقسیم سود بکار می‌رود. نرخ بازده دارائیه‌ها نیز به عنوان بهترین راه برای اندازه‌گیری کارایی اقتصادی، جهت ارزیابی اینکه مدیران شرکتها چگونه برای افرادی که تأمین مالی شرکت را برعهده داشته‌اند، بازده کسب نموده‌اند، استفاده می‌شود.

۱-
P

Gallinger, G. W., Financial Leverage and Return on Equity, "Business Credit, Vol. 11, 1968.

Petroff, J. "Financial Analysis", 1961, www.Deoi.org

Trevino, R., R. Higgs, "Profits of U.S. Defense Contractors", Defence Economics, Vol. 11, 1968.

خواربارفروشیها و یا تولید کنندگان کالاهای مصرفی است. گروه برنامه‌ریزی سود (PPG)، سودآوری را در بیش از شصت زمینه تجاری مختلف بررسی نمود. همچنین این گروه بیش از شش هزار صورت مالی سالانه را مورد بررسی قرار داد. این تحلیل‌ها سه نقطه بحرانی را برای ROA پیشنهاد می‌کند: (ROA در این تحقیق این گروه به وسیله تقسیم سود قبل از مالیات بر کل دارائیه‌ها محاسبه شده است).

حداقل - اگر ROA پایین‌تر از ۵٪ باشد، بقاء کل شرکت زیر سؤال می‌رود.

هدف - ROA بین ۸٪ تا ۱۰٪ به این معنی است که شرکت سود مناسبی را ایجاد می‌کند و قادر به سرمایه‌گذاری در تکنولوژی جدید و در ادامه آن بهبود وسایل و تجهیزات و توسعه مراکز فروش می‌باشد.

عملکرد بالا - وقتی که ROA از مرز ۲۰٪ بگذرد، این شرکت بعنوان یک واحد اقتصادی نمونه معرفی می‌شود.



WWW. metros. Com

WWW. Wileyeurape. Com/cda/cover

دانش همایش / شماره
۱۳۸۳/۱۶



هماهنگی فعالیتهای حسابرسی میان مؤسسات حسابرسی مستقل ملی، محلی و منطقه ای

تهیه شده توسط مؤسسه عالی حسابرسی
کانادا

مترجم: ابوالفضل یوسف نژاد

۱- مقدمه

در موضوع منتخب کنگره ۲۰۰۴، اینتوسای سعی در فراهم نمودن وسیله ای برای دستیابی به اثر بخشی و کارایی بیشتر در امور حسابرسی دارد. موضوع II، تجارب همکاری و تعامل مؤسسات حسابرسی داخل کشورها را بررسی می کند، در حالیکه موضوع I تجارب هماهنگی و همکاری میان مؤسسات عالی حسابرسی کشورهای مختلف را بررسی می کند. در اغلب کشورها مؤسسات حسابرسی متعددی بر فعالیتهای و هزینه های دولتی نظارت داشته و یا حسابرسی می نمایند. و این موازی کاری، فرصتها و مشکلاتی برای این مؤسسات ایجاد می کند. از طرفی ممکن است بین فعالیت مؤسسه عالی حسابرسی کشور مربوطه و سایر مؤسسات حسابرسی، دوباره کاری و همپوشانی و حتی احتمالاً تعارض وجود داشته باشد، از طرف دیگر فرصت همکاری آموزشی، اشتراک اطلاعات و متدلوژی حسابرسی و نیز فرصت انجام حسابرسی مشارکتی می تواند به اثر بخشی و کارایی بیشتر در فعالیتهای حسابرسی و شبه حسابرسی کمک کند و فشار ناشی از حسابرسی بر مؤسسات دولتی کاهش یابد.

این مقاله چارچوبی ارائه می کند تا مؤسسات عالی حسابرسی در تهیه مقالات برای ارائه در کنگره هجدهم سال ۲۰۰۴ از آن استفاده نمایند. فهرستی از سوالات ارائه شده، و از مؤسسه عالی حسابرسی خواسته شده که در پاسخ، تجارب خود و کشورمتبوع خود را در هماهنگی و همکاری و تعامل میان مؤسسه عالی حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی داخلی بیان کند، و منافع و مشکلات ایجاد شده در این راه و روشهای مفیدی که برای رفع مشکلات به کار بسته اند تا اثر بخشی و کارایی بیشتری بدست آورند را توضیح دهند. ضمن اینکه سوالات روی این موضوعات تمرکز دارد، از پاسخ دهندگان می خواهیم که روی موضوعات دیگر نیز کار کنند.





۲- هماهنگی مساعی حسابرسی میان موسسات حسابرسی مستقل

موسسات حسابرسی مستقل در اغلب کشورها سازمانهای مختلفی با درجات استقلال و قدرت و اختیارات گوناگون، هزینه‌ها و فعالیتهای دولتی و سازمانهای دولتی را حسابرسی و یابرانها نظارت می‌کنند. اینگونه سازمانها شامل موارد ذیل هستند (البته به جز موسسه عالی حسابرسی کشور مربوطه):

• حسابرسیان بخش دولتی

در سطوح مختلف دولت (محلی یا منطقه‌ای)، حسابرسیان مستقل دیگری ممکن است در بخش دولتی فعالیت نمایند. مثلاً در کانادا هر استان یا ایالت، حسابرس کل خود را دارد که هزینه‌های ایالتی (استانی) را حسابرسی می‌کند. در انگلستان، اداره خاصی دولتهای محلی را حسابرسی می‌کند.

• حسابرسیان بخش خصوصی

حسابرسیان بخش خصوصی نیز ممکن است در بخش دولتی در حال فعالیت باشند. ممکن است در حال انجام حسابرسی اعتبار دهی (مجدد یا تصدیقی) موسسات بخش دولتی باشند.

• موسسات نظارتی

موسسات نظارتی مستقل از جمله ماموران عالی رتبه دولتی، ماموران مخفی، سازمانهای انتظامی و ... اغلب اختیارات انجام فعالیتهای حسابرسی یا شبه حسابرسی در حوزه صلاحیت خود را دارند. مثلاً در کانادا واحدی از پارلمان می‌تواند سازمانهای دولتی را بازرسی نماید تا از اجرای قانون «دسترسی شهروندان به اطلاعات» مطمئن شود. سایر موسسات نظارتی مستقل کانادا عبارتند از: اداره خدمات دولتی، اداره زبانهای رسمی و سازمانهای انتظامی، اداره رادیو و تلویزیون کانادا و اداره حمل و نقل کانادا. این سازمانها در کنار موسسه عالی حسابرسی، در این مقاله، موسسات حسابرسی مستقل نام دارند. اگر چه موسسات عالی حسابرسی می‌توانند با همه واحدهای حسابرسی، مثل واحدهای حسابرسی داخلی در سازمانهای دولتی، همکاری کنند، ولی بحث ما مربوط به موسسات حسابرسی می‌باشد که درجه‌ای از استقلال قانونی و سازمانی از سازمان مورد حسابرسی دارند.

موضوعی برای پاسخ در مقالات کشورهای عضو

**بررسی با چه موسسات
حسابرسی مستقلی همکاری دارد؟ آیا جز سه گروه حسابرسی
مستقل (بخش خصوصی و بخش دولتی و موسسات نظارتی)،
موسسات دیگری نیز وجود دارند؟**

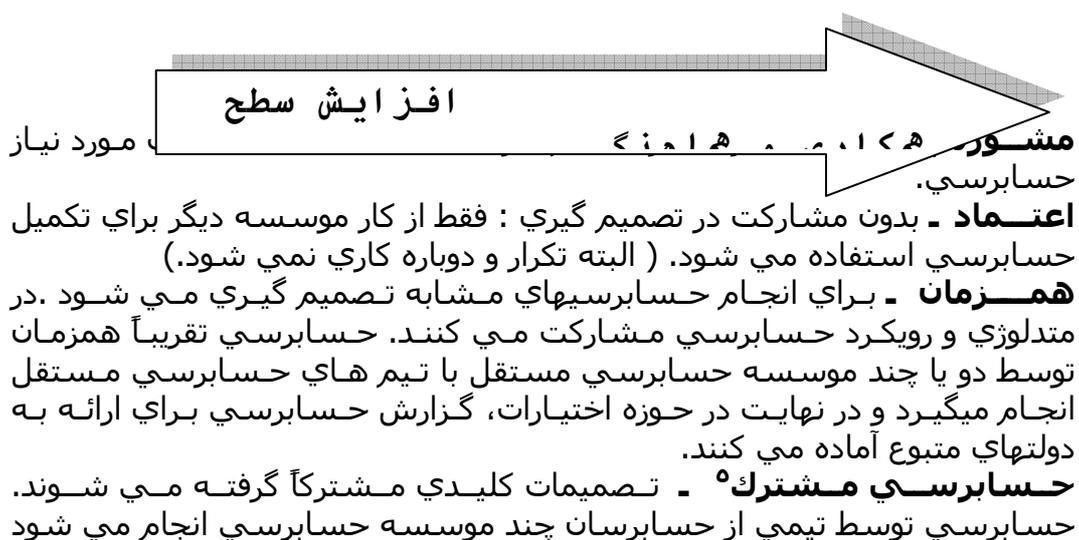
موضوع - در بسیاری موارد، موسسات عالی حسابرسی در دایره اختیارات خود فعالیتهای مشترکی با سایر موسسات حسابرسی دارند و در خیلی موارد حوزه علایق و حوزه سازمانهای مورد بازرسی توسط موسسه عالی حسابرسی همپوشانی و اشتراک با حوزه علایق و حسابرسی سایر موسسات مستقل حسابرسی دارد. مثلاً در کانادا همپوشانی کمی میان برنامه‌های ایالتی و مرکزی وجود دارد و حسابرسیان کل حوزه‌های قانونی مختلف مستقل از هم کارهای خود را انجام داده‌اند و در بعضی حوزه‌ها مثل محیط زیست، برنامه‌های ایالتی و مرکزی اشتراک و همپوشانی دارند و در این حوزه‌ها دولتهای محلی و مرکزی با هم برنامه‌های مشترک اجرا می‌کنند، که در این موارد ادارات حسابرسی نیاز به ارتباط و تعامل کاری دارند. خیلی از برنامه‌های بخش دولتی، موضوع حسابرسی

حسابرسان و بازرسان مختلف با اختیارات قانونی متفاوت می باشد. در این موارد احتمال دوباره کاری و فشار مضاعف بر سازمانهای حسابرسی شده وجود دارد و حتی امکان تعارض میان اختیارات آنها و ایجاد موانع وجود دارد. لذا امکان هماهنگی و تعامل میان اینگونه موسسات حسابرسی وجود دارد تا بار و فشار حسابرسی را کاهش داده، کارایی بیشتری بدست آورده و روشهای حسابرسی را بهبود بخشند. این مقاله چارچوبی برای بررسی امکانات بالقوه همکاری و هماهنگی موسسات حسابرسی مستقل ارائه می کند.

نحوه تعامل و هماهنگی و همکاری - این همکاریها اشکال گوناگون دارد، از اخذ خدمات مشورتی سایر موسسات حسابرسی مستقل در زمینه روشهای مناسب حسابداری، فعالیتهای خاص مالی تا انجام پروژه های مشترک حسابرسی. کارهای مشترک نیز به فعالیتهای حسابرسی محدود نمی شوند و می توانند مطالعات، پژوهش و بازنگری و فعالیتهای تکمیلی حسابرسی باشند. بسته به نوع تصمیم گیریهای کلیدی فرایند حسابرسی، چندین نوع همکاری و هماهنگی متصور می باشد. سهم سایر موسسه حسابرسی در همکاری می تواند فقط خدمات مشورتی، بدون مشارکت در تصمیمات کلیدی باشد، و یا همکاری و مشارکت در تمام تصمیمات کلیدی. نمودار ذیل طیفی از اشکال همکاری و اهداف هر یک از روشها را نشان می دهد.

اشکال همکاری حسابرسی

شکل همکاری ممکن	مشارکت کامل و واقعی	مشارکت محدود	همزمان	اعتماد و اتکاء	مشاوره ای یا مشورتی	هدف اولیه
	تشریک مساعی کاری و دسترسی به اطلاعات و دانش همدیگر			هماهنگی کاری	تبادل اطلاعات	



* توجه: نشریه ای از اینتوسای در سال ۱۹۹۸ چند نوع از همکاریهای فوق را تعریف کرده بود که در این مقاله برای تطبیق با موارد در دست بررسی اصلاح شده اند. این نشریه اینتوسای حسابرسیهای مبتنی بر همکاری را بسته به تهیه گزارش حسابرسی واحد و یا گزارشهای مستقل به انواع همزمان و اشتراکی تقسیم بندی کرده

و گزارش مشترکی از حسابرسی برای ارائه به دولتهای خود آماده می کنند و فقط يك کانال ارتباطی برای سازمان حسابرسی شده وجود دارد.

سؤال ۲- موسسه عالی حسابرسی کشور شما چه نوع همکاری (مشورتی، اعتماد، همزمان و اشتراکی و سایر) با سایر موسسات حسابرسی مستقل داشته است؟ با چه نوع موسسه حسابرسی مستقلی؟

سؤال ۳- آیا مواردی در کشور شما وجود داشته که اقدام برای همکاری میان موسسات حسابرسی صورت گرفته و لیکن به سرانجام نرسیده باشد؟ لطفاً به این موارد در پاسخهای خود با توجه به بخشهای زیر اشاره کنید :

موجب بهبود بیعی محصولات حسابرسی می شود.

سؤال ۴- کدام يك از منافع فهرست شده در ذیل، در همکاری موسسه عالی حسابرسی کشور شما با سایر موسسات حسابرسی حاصل شده است؟ کدام عوامل موجب دستیابی به این موفقیتها شده است؟ منافع فهرست نشده را هم بنویسید.

بسیار بر حسابرسی رستار حسابرسی بر سارسات حسابرسی سده
فشار روی سازمان حسابرسی شونده در اثر حسابرسی همزمان از سوی چندین موسسه مستقل، در کشورهای مختلف ایجاد نگرانی می کند. هماهنگ سازی فعالیتهای مختلف حسابرسی موسسات حسابرسی مستقل می تواند بار ناشی از حسابرسی را به سازمانهای دولتی کاهش دهد.

*** حسابرسی جامع تر و کیفی تر**

هماهنگ سازی مساعی حسابرسی موجب پوشش حسابرسی جامع تر و یکپارچه تر شده و گزارشها کیفی تر می شوند. این هماهنگ سازی موجب شناسایی شکافها و اشتراکات (همپوشانیها) در برنامه ها می شود. این امر موجب تسهیل در تشریح اطلاعات و مقایسه آن میان موسسات حسابرسی مستقل می شود. ورودیهای چند موسسه حسابرسی موجب می شود که اطلاعات متوازن تر و واقعی تری از سازمان حسابرسی شده بدست آوریم و آنرا کیفی تر بشناسیم. از این طریق یافته های حسابرسی از موضوع مورد بررسی، محکم تر و قابل اطمینان تری حاصل می شود.

*** شناخت بهتر از سازمان حسابرسی شده**

با هماهنگ سازی مساعی حسابرسی، شناخت بهتری از سازمان حسابرسی شده بدست می آید که بی نهایت ارزشمند است. وقتیکه حسابرس فقط از يك

بود. نشریه اینتوسای (۱۹۹۸) - چگونه موسسات عالی حسابرسی می توانند در زمینه حسابرسی پیمانهای بین المللی زیست محیطی همکاری نمایند (ارائه شده توسط کار گروه حسابرسی زیست محیطی).

حوزه یا سطح به موضوع نگاه کند، شناخت برخی برنامه ها مشکل می باشد.

*** اجماع قویتر حسابرسی**

باهماهنگ سازی مساعی حسابرسی، دیدگاههای مشترک حسابرسان ارتقاء یافته و گزارشهای مناسبتری در زمینه های مشترک بدست می آید که امتیاز بزرگی برای جامعه صنفی و حرفه ای حسابرسان می شود.

*** پاسخ به برنامه های جدید دولتی**

دولتها برنامه ها و خدمات مختلفی ارائه می دهند که بین بخشی بوده و با همکاری حوزه های مختلف انجام می شوند، و مستلزم این است که موسسه عالی حسابرسی با سایر موسسات حسابرسی مشارکت کاری کند، و برای دستیابی به اهداف مشترک، به صورت رسمی همکاری نمایند. هماهنگی و همکاری در حسابرسی اینگونه برنامه ها، سهم زیادی در افزایش کیفی حسابرسی دارد.

*** استفاده بهینه تر از منابع**

باهماهنگ سازی مساعی حسابرسی، دوباره کاری کمتر می شود و استفاده بهینه تری از منابع موسسه عالی حسابرسی و نیز منابع سازمان حسابرسی شونده انجام خواهد شد.

*** دسترسی به منابع بیشتر**

باهماهنگ سازی مساعی حسابرسی، اجتماع گروههای حسابرسی، موجب ایجاد گروههای قویتر و در نتیجه حسابرسی موثر تر خواهد شد.

*** متدلوژی حسابرسی بهینه تر**

باهماهنگ سازی مساعی حسابرسی، موجب دستیابی موسسات عالی حسابرسی به متدلوژی ها و رویکردهای حسابرسی و روشهای اجرایی جایگزین می گردد و این امر موجب توسعه و استفاده از روشهای مناسب تر می گردد.

۴- مشکلات بالقوه

سؤال ۵- در کدام يك از حوزه های فهرست شده ذیل حین همکاری حسابرسی با سایر موسسات مستقل با مشکل مواجه شده اید ؟ چگونه به مشکلات فائق شدید ؟ اگر با مشکلات دیگری هم روبرو شده اید، بفرمائید.

تواند داشته باشد که عبارتنداز:

*** اولویتها و اختیارات متفاوت**

اولویتها و اختیارات قانونی سایر موسسات حسابرسی با اولویتها و اختیارات موسسه عالی حسابرسی مشابه نیستند.

*** تفاوت در متدلوژیها**

هر موسسه ای استانداردها، روشها و رویه های حسابرسی متفاوت مخصوص به خود را دارد.

*** وجود گزارشات حسابرسی قبلی**





اگر برخی موسسات حسابرسی روی موضوع حسابرسی شده، گزارشات قبلی داشته باشند، اصلاح یا تغییر نظرات و نتایج حسابرسی به علت ترس از آسیب رسیدن به اعتبارشان، سخت و دشوار می باشد.

* برنامه ریزی منابع

عواملی چون جداول زمانی گزارش دهی و مسافت، برنامه ریزی و مدیریت منابع، حسابرسیهای اشتراکی را با چالش روبرو می کنند.

* محدودیت در گزارش دهی مشترک

اختیارات گوناگون حسابرسی والزامات متفاوت گزارش دهی، میتواند گزارش دهی مشترک را غیر ممکن کند.

* ارتباطات

حسابرسیهای موفق نیاز به ارتباطات باز میان موسسات حسابرسی شریک در تمام مراحل حسابرسی دارد. دستور کارهای محرمانه و مخفی، رقابت میان افراد و مؤسسات، و دیگر چالشها میتواند در مسیر ارتباطات باز، باز دارنده باشند، که باید رفع شوند.

* مدیریت اشتراکی پروژه

هماهنگ سازی حسابرسیها نیازمند مدیریت اشتراکی می باشد. وقتی چندین شریک در پروژه مشارکت کنند و یا وقتی آنها در تعداد (تعداد پرسنل درگیر و سطح منابع اعطایی به پروژه) متفاوت باشند، مدیریت مشترک حسابرسی چالش برانگیز خواهد بود.

* تفاوت در منابع و اندازه ادارات حسابرسی درگیر

موسسه حسابرسی کوچکتر ممکن است نسبت به از دست دادن استقلال خودنگران باشد، خصوصاً وقتی که بر شریک مسلط نباشد.

* حل اختلافات

اختلافات میان مشارکت کنندگان ممکن است به راه حلهای رضایت بخش منتهی نشوند.

سؤال ۶- آیا در تجربه های کشور شما در حسابرسی اشتراکی، منافع از هزینه ها بیشتر بوده یا نه؟ لطفاً مثال بزنید.

سؤال ۷- کدامیک از شرایط فهرست شده ذیل همکاری مساعی حسابرسی در کشور شما را تسهیل کرده اند؟ چگونه این شرایط پیش آمد؟ آیا شرایط دیگری موجب همکاری شده اند؟ لطفاً شناسایی کرده و بنویسید.

• خدمات و برنامه های افقی

دولتها روز به روز با تشریک مساعی و همکاری با سایر سطوح دولتی و بخشهای خصوصی و داوطلب، برنامه ها و خدمات بالقوه ای را شناسایی می کنند. در حوزه های مشترک، آنها می توانند خدمات خود را بهبود و بروکراسی را کاهش داده و دوباره کاریها و کارهای زائد را حذف کنند. افکار عمومی از موسسات حسابرسی مربوط به این حوزه ها انتظاری معقول دارد تا کارهای خود

را با هم هماهنگ سازند.

- **فشار سازمان حسابرسی شونده**

سازمان وقتی فشار فزاینده حسابرسی را حس می کند، ممکن است به موسسات حسابرسی کننده فشار آورد تا کارهای حسابرسی خود را در سازمان هماهنگ نمایند.

- **اختیارات قانونی**

قدرت و اختیارات قانونی می توانند موجبات انعطاف در حسابرسیهای مشترک را فراهم کنند.

- **توافقات خاص**

توافقات خاص دولتها می توانند به حسابرسیهای مشترک و چند جانبه منتهی شوند.

- **همایشهای ملی**

همایشهای ملی که مأموران رسمی موسسات حسابرسی مستقل را گردهم می آورند، زمینه و فرصتی برای ارتباط و همکاری حسابرسیهای مشترک می شوند.

- **مدیریت و تعهد**

مدیران موسسات حسابرسی ملی متعهدند که زمینه های تسهیل حسابرسی مشترک را فراهم آورند.

۶- شرایطی که مانع همکاری و هماهنگی می باشند.

سؤال ۸- کدام یک از شرایط فهرست شده ذیل در کشور شما وجود داشته و مانعی برای همکاریهای حسابرسی می باشند؟ چگونه مرتفع خواهند شد؟ موانع بازدارنده دیگری اگر وجود دارد، شناسایی کرده و بنویسید.

قدرت و اختیارات قانونی موسسه حسابرسی می تواند انجام حسابرسی مشترک را با سایر موسسات حسابرسی محدود کند. البته ممکن است مشارکتها جز دربرخی حوزه های خاص منعی نداشته باشد.

- **خداشه در استقلال**

دولتها و افکار عمومی ممکن است همکاری با سایر موسسات حسابرسی را مغایر با استقلال موسسه عالی حسابرسی بپندارند.

- **معیارهای حرفه ای**

موسسات حسابرسی ممکن است معیارهای حرفه ای مشترکی نداشته باشند و رویه های حسابرسی کاملاً متفاوت داشته باشند. این امر موجب محدودیت فرصت های همکاری می شود و موسسات به معیارهای حسابرسی خاص خود وفادار بمانند.

- **منابع و زمان**

موسسات حسابرسی ممکن است چنان محدودیت منابع و زمان داشته باشند که امکان همکاری نداشته باشند. اگرچه همکاری موجب جلوگیری از اتلاف منابع و زمان می شود، ولی سرمایه گذاری اولیه لازم برای همکاری می تواند عاملی بازدارنده باشد.

- **فقدان همایش های ملی**



ممکن است هیچگونه همایشی برای موسسات حسابرسی برای تبادل ایده ها وجود نداشته باشد. در نتیجه توسعه و روشهای حسابرسی مورد نیاز برای همکاری در فعالیتهای حسابرسی به وجود نخواهد آمد.

۷- عوامل حیاتی موفقیت

برای بدست آوردن مزایا و منافع همکاری و رفع موانع آن، موسسات مستقل حسابرسی باید مدیرانی به تامین سرمایه و منابع مورد نیاز مدیریت پروژه متعهد باشند. تعدادی از عوامل اصلی همکاری موفقیت آمیز عبارتند از:

• انتخاب هدف:

حین انتخاب هدف برای همکاری در حسابرسی، موضوعی انتخاب کنید که اختیارات قانونی حسابرسی شما در آن حوزهها و روابط حسابرسی و پاسخگویی کاملاً روشن و معلوم باشد. یعنی اینکه ادارات دولتی اختیارات قانونی موسسه حسابرسی در آن حوزهها را قبول کنند.

• توافقنامه (پروتکل) میان موسسات حسابرسی

پروتکل امضاء شده میان گروهها می تواند ماهیت همکاری و الزامات هر یک از طرفین را معلوم کند. (بخش ۸ ذیل محتویات چنین پروتکلی را فهرست می کند.)

• احترام و ارتباطات

ارتباطات باز (رسمی و غیر رسمی)، بی پرده و مداوم بین موسسات حسابرسی مشارکت کننده را ایجاد کنید. مشخص کنید آیا راههای دیگری برای این کار وجود دارد و در این مسیر مصالحه کنید. اختیارات قانونی هر یک از موسسات شریک را شناخته و احترام بگذارید.

سؤال ۹- از نظر شما عوامل مهم موفقیت در حسابرسیهای مشترک کدامند؟

۸- پروتکلهای همکاری و هماهنگی

وقتی موسسه عالی حسابرسی تصمیم به همکاری در انجام حسابرسی با سایر موسسات می گیرد، عامل کلیدی موفقیت پروتکل میان موسسات مشارکت کننده می باشد که اهداف پروژه و نقشها و مسئولیتهای هر یک از طرفین در فرآیند پروژه را به وضوح نشان می دهد.

سؤال ۱۰- چه موضوعاتی لازم است که در پروتکل های همکاری در حسابرسی مشترک مشخص و تعریف شود؟

پروژه های مشترک بر حسب سطح اطمینان میتوانند در طبقات (حسابرسی، بازرگری و یا بررسی) تقسیم بندی شوند. موسسات مشارکت کننده قبل از برنامه ریزی و انجام حسابرسی، نیاز به توافق در زمینه اطمینان مورد انتظار در پروژه و ماهیت همکاری خود دارند.

• استانداردها و روشهای اجرایی

برای حسابرسی بازرگری موسسات مشارکت کننده لازمست در زمینه استانداردهای مورد عمل توافق کنند آنها باید در مورد رویکردهای جمع آوری مدارک و شواهد و سطوح اهمیت بحث و توافق نمایند. هر یک از مشارکت کنندگان باید مالکیت کار برگها را روشن و فرآیند تضمین کیفیت فرآیند را مشخص کنند.



• **نقش و مسئولیت هر يك از موسسات حسابرسی**
 تعريف واضحی از نقش‌ها و مسئولیتها لازمست تا مسئولیت پاسخ‌دهی و پاسخگویی را تضمین کند. این امر نیاز به تعريف ساختار مدیریت حسابرسی دارد. مثلاً حسابرسی ممکن است چند جنبه مدیریت شود و یا توسط يك موسسه حسابرسی رهبری شده و سایر موسسات نقش‌های پشتیبانی را بازی کنند. موسسات مشارکت‌کننده باید نقشها و مسئولیتهاى هر يك از موسسات درگیر را در تمام مراحل حسابرسی مشخص کنند.

• **نیازمندیهای منابع حسابرسی**
 منابع لازم هر يك از موسسات درگیر (تامین پرسنل، تامین سرمایه، ارائه مشاوره و سفر) باید به وضوح تعريف شوند.

• **برنامه زمان بندی پروژه**
 موسسات درگیر باید روی جداول زمانی پروژه مشترک توافق کنند. نقاط عطف کلیدی هر يك از مراحل پروژه باید معلوم باشند. تجربه نشان داده که کارهای حسابرسی مشترک نیاز به زمان ارفاغي(انعطاف) بیشتر دارند. استفاده از کمیته‌های مشورتی، برای حسابرسی و نقش آنها نیاز به تبیین دارد.

• **اهداف و حوزه حسابرسی**
 اهداف و حوزه حسابرسی باید کاملاً تعريف شوند. حوزه حسابرسی باید محدود به حوزه اختیارات قانونی موسسات درگیر باشد و به اطلاعات مورد نیاز دسترسی داشته باشند. گزارش‌دهی، ماهیت و زمان بندی گزارشات به پارلمان و سایر مراجع و سهامداران ذینفع باید معلوم شوند. همچنین تعداد گزارشات حسابرسی و ماهیت آنها نیز باید مشخص شوند. اگر بیش از يك گزارش باید تهیه شود، باید در روش تهیه گزارش مناسب توافق حاصل شود.

• **فرآیند حل اختلافات**
 اگر چه اختلافات ممکن است زیاد نباشند، اما همیشه امکان اختلاف میان موسسات وجود دارد. لذا فرآیند حل آنها باید معلوم باشد.

• **آزادی اطلاعات و سایر قوانین**
 قوانین خاصی در هر يك از حوزه‌ها که میتوانند روی انجام و گزارش حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهند باید مورد توجه موسسات درگیر قرار گیرد و در صورت لزوم پروتکل مورد ملاحظه واقع شود. برای مثال کار برگهای حسابرسیان ممکن است تحت قانون آزادی اطلاعات در یکی از حوزه‌ها قابل دسترسی بوده و در حوزه دیگری قابل دسترسی نباشد. توافقات پروتکل باید چنین موارد غیرمتعارفی را تعیین تکلیف کند.

• **محرمانه بودن اطلاعات**
 در بعضی حوزه‌ها ممکن است محدودیتهای محرمانه بودن اطلاعات وجود داشته باشد. مثلاً برخی حوزه‌های دولتی از گروه سومی در گزارشات خود نام نمی‌برند، در حالیکه سایر حوزه‌ها چنین نیست. ممکن است دلایل قانونی و منطقی داشته باشند تا برخی اطلاعات را به سایر موسسات حسابرسی ارائه ندهند. این موضوعات نیاز به بحث بی‌پرده و تصریح در توافقات پروتکل دارند.

۹- **مورد کاری موسسات عالی حسابرسی**
 برخی موسسات عالی حسابرسی قبلاً تجاری در همکاریهای حسابرسی داشته‌اند. این تجارب ممکن است موفق نبوده باشند. بدون شك درسهایی هم در پی داشته‌اند. این درسها اطلاعات ارزشمندی برای سایر موسسات عالی حسابرسی می‌باشند.



سؤال ۱۱- در صورت امکان دو برگ یا کمتر به مقاله کشورتان پیوست کنید که شامل این موارد خاصی همکاری می باشند. اگر گزارش کاملی در دسترس می باشد لطفاً مشخص کنید چگونه سایر موسسات عالی حسابرسی می توانند یک کپی از آن گزارش بدست آورند.

۱۰- نقش موسسه عالی حسابرسی در تسهیل همکاری

- برای شروع همکاری و بهبود آن و برای رسیدن به توافقات در مورد چگونگی انجام کار مشترک نیاز به یک رهبری می باشد. موسسات عالی حسابرسی موقعیت بی همتایی به عنوان موسسه ملی حسابرسی با استانداردها و روشهای حرفه ای مشخص در سطح ملی دارند که این استانداردها در همایشهای بین المللی شناخته شده می باشد. لذا :
- موسسات عالی حسابرسی می توانند مدیریت دیگر موسسات مستقل حسابرسی داخلی را متقاعد به تبادل اطلاعات کنند.
 - پروژه آزمایشی با استفاده از رویکرد مورد توافق انجام دهند.
 - تبادل پرسنل میان موسسات را تسهیل کنند.
 - کمک نمایند تا همایشهایی برای بحث در مورد موضوعات حسابرسی میان موسسات حسابرسی در سطح کشور تشکیل شود.
 - از همایشهای ملی پشتیبانی مدیریتی مداوم کنند.

به چه طریقی موسسات حسابرسی هدایت همکاریهای حسابرسی میان موسسات را هدایت بکنند؟

- ۱- لطفاً مواردی که شما هدایت همکاریهای حسابرسی میان موسسات را رهبری کرده اید را تشریح کنید.
- ۲- به چه طریقی اینتوسای می تواند همکاریها را بهبود ببخشد ؟

این مقاله همکاری میان موسسات حسابرسی مستقل داخلی را مورد بحث قرار داده و منافع ، مزایا ، مشکلات و شرایطی که این همکاریها را پشتیبانی یا تضعیف می کنند و نیز عوامل موفقیت را تشریح می کند. انواع ملاحظات داخل پروتکل های حسابرسی مشترک را مورد توجه قرار می دهد. در نهایت این مقاله نقش رهبری که موسسات عالی حسابرسی می توانند در تسهیل همکاری ها در کشور متنوع بازی کنند را مورد بحث قرار می دهد.

*** شرحی بر ماده «۳۳» قانون ***

دیوان محاسبات کشور

از : صادق منتی‌نژاد
کارشناس حقوقی دیوان محاسبات کردستان
فوق لیسانس حقوق جزا و جرم‌شناسی از دانشگاه تهران

مقدمه:

قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۶۱/۱۱/۱۱ مجلس شورای اسلامی، حاوی اهداف و وظایف و اختیارات دیوان محاسبات و سازمان و تشکیلات و نحوه کار هیاتهای مستشاری و مقررات متفرقه دیگری راجع به این موسسه می‌باشد. در ماده «۳۲» قانون فوق در خصوص اجرای آراء و احکام قطعی صادره صحبت شده که ممکن است در مقایسه آن با سایر مواد قانونی مربوط به اجرای احکام و آراء صادره از جمله ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی، تردیدات و ابهاماتی بوجود آید که در این مقاله سعی میشود به نحو اختصار جایگاه و محل کاربرد هریک از موارد فوق روشن و باب بحث و بررسی پیرامون آن گشوده شود:

مطلب اول: پیرامون ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی

در ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی مصوب ۶۶/۶/۱ آمده است که «مطالبات وزارتخانه‌ها و موسسات دولتی از اشخاصی که به موجب احکام و اسناد لازم‌الاجراء به مرحله قطعیت رسیده است، برطبق مقررات اجرایی مالیاتهای مستقیم قابل وصول خواهد بود» مشابه چنین حکمی در ماده «۴۰» قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۴۹ نیز وجود داشت. قبل از تصویب قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۶۶، این سوال پیش آمده بود که باتوجه به تاریخ تصویب قانون محاسبات عمومی سال ۴۹ و قانون اجرای احکام مدنی مصوب سال ۵۶، وضعیت وصول مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره به چه نحو است؟ آیا باتوجه به تاریخ تصویب قانون اجرای احکام مدنی که موخر بر قانون محاسبات عمومی سال ۴۹

است، باید براساس کدامیک از این قوانین عمل نمود؟ در سال ۶۲ از اداره حقوقی دادگستری جمهوری اسلامی ایران این سوال پرسیده شد که آیا باتوجه به ماده «۴۰» قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۴۹، اجراء احکام دادگاههای عمومی که به نفع دولت صادر شده است، با اجرای دادگاه است یادر صلاحیت اداره کل مالیاتهای غیر مستقیم وزارت امور اقتصادی و دارایی؟ که اداره حقوقی در پاسخ طی نظریه مشورتی شماره ۶۲/۷/۳-۷/۲۷۳۱ اعلام نموده بود که «باتوجه به ماده «۱۸۰» قانون اجرای احکام مدنی که کلیه قوانین و مقررات مغایر با آن قانون را در آن قسمت که مغایر است، لغو نموده و با عنایت به اینکه ماده «۴۰» قانون محاسبات عمومی در خصوص نحوه اجرای احکام مدنی مخالف و مغایر با قانون اجرای احکام مدنی است، تردیدی باقی نمی‌ماند که ماده «۴۰» قانون محاسبات





احکام مدنی، تردیدی نیست که نظریه مشورتی مذکور قطعاً بدون اعتبار است.

بنابراین باتوجه به مطالب صدرالذکر مشخص میشود که در خصوص نحوه وصول مطالبات دولت در عوض عمل به تکالیف مقرر در قانون اجرای احکام مدنی باید به مقررات اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مراجعه و عمل نمود و مقررات موصوف در فصل نهم قانون مالیاتهای مستقیم در مواد «۲۱۰ لغایت ۲۱۸» و تا حدودی در فصل هشتم این قانون ذکر گردیده‌اند. علاوه بر این آئین‌نامه اجرایی وصول مالیاتها موضوع ماده «۲۱۰» قانون مالیاتهای مستقیم به شماره ۶۸/۲/۲۴-۳۰/۴/۱۷۷۴/۵۳۶۵ و آئین‌نامه شماره ۱۰۸۳/م-۷۴/۴/۱۱-موضوع ماده «۲۱۸» همین قانون ناظر به مقررات اجرایی نحوه اینگونه مطالبات بوده و در ماده «۶۲» آئین‌نامه‌های موصوف به این شرح که «کلیه مقررات مندرج در آئین‌نامه در مورد بدهکاران موضوع ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی نیز جاری بوده و تکلیف وصول این قبیل مطالبات نیز همانند مطالبات مالیاتی می‌باشد» به این موضوع تصریح گردیده است.^۹

نکته دیگری که باید در باب ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی به آن اشاره نمود اینست که گرچه در استعمال بعمل آمده از اداره حقوقی و نظریه اعلام شده توسط این اداره، به مطلق اجرای احکام مربوط به دولت اشاره گردیده، اما همانگونه که ماده «۴۸» تصریح دارد، صرفاً آن قسمت از آراء و احکام مربوط به دولت که وصف

عمومی در مورد احکام دادگاهها غیر قابل اعمال است و اجراء احکام دادگاهها وفق مقررات قانون اجرای احکام مدنی با دادگاههای عمومی دادگستری می‌باشد^۶. نظریه اداره حقوقی به زعم اینجانب چه در تاریخ صدور و چه در حال حاضر اعتبار نداشته زیرا اولاً ماده «۴۰» قانون محاسبات عمومی سابق یک حکم و قاعده خاص بوده و اختصاص به مطالبات دولت داشته و همین ویژگی و خصوصیت سبب شده که قانونگذار آنرا تحت قانون و قاعده خاصی درآورد و قانون اجرای احکام مدنی، قانونی عام و کلی بوده و همانگونه که میدانیم قانون عام اصولاً ناسخ قانون خاص جز با تصریح قانونگذار نمی‌شود.^۷ بنابراین تنها در صورتی میتوان قائل به نسخ ماده «۴۰» بود که در ماده «۱۸۰» قانون اجرای احکام مدنی، قانونگذار صراحتاً به نسخه ماده «۴۰» موصوف اشاره می‌نمود و اصولاً به عقیده حقوقدانان اینکه قانونگذار در انتهای بسیاری از قوانین از جمله ماده «۱۸۰» قانون اجرای احکام مدنی اعلام می‌نماید که «کلیه قوانین و مقررات مخالف این قانون نسخ می‌شود» جمله‌ای تأکیدی و زائد می‌باشد.^۸ مضافاً اینکه در حال حاضر با تصویب قانون محاسبات عمومی مصوب سال ۶۶ و احیاء مجدد حکم مذکور در ماده «۴۰» قانون محاسبات قبلی در ماده «۴۸» قانون جدید و با عنایت به تاخر تصویب این قانون بر قانون اجرای

^۶ مجموعه نظرهای مشورتی اداره حقوقی دادگستری در مسائل مدنی، چاپخانه روزنامه رسمی، صص ۲۵۶ و ۲۵۷

^۷ - ناصر کاتوزیان، مقدمه علم حقوق، چاپ هفدهم، صص ۱۸۳ و ۱۸۴

^۸ - ناصر کاتوزیان، همان منبع، صص ۱۷۹

^۹ - رجوع شود به مجموعه قوانین مالیاتی، گردآورنده غلامرضا کریمی، صص ۲۰۸ لغایت ۲۱۸ و ۲۲۵ لغایت ۲۳۵.



«مطالباتی» داشته باشد، تابع مقررات مربوط به قانون مالیاتهای مستقیم است و اگر رای یا حکمی صادر شود که اشخاص براساس آن مکلف به اجرای تعهدی به نفع دولت گردند که فاقد جنبه مطالباتی به نفع دولت باشد، دیگر نمی‌توان موضوع را تابع مقررات اجرایی مالیاتهای مستقیم دانست و بلکه اینگونه موضوعات تابع قانون اجرای احکام مدنی می‌باشند.

مطلب دوم: پیرامون ماده «۳۳» قانون دیوان محاسبات کشور

ماده «۳۳» قانون دیوان مصوب سال ۶۱ در حکم مشابهی با آنچه که در ماده «۴۸» سابق‌الذکر آمده مقرر نموده که «مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام قطعی صادره بر طبق مقررات اجرایی احکام مراجع قضایی خواهد بود» این حکم با عنایت به تاریخ تصویب آن، از حیث تاریخ تصویب موخر بر قانون اجرای احکام مدنی مصوب سال ۵۶ و مقدم بر قانون محاسبات عمومی سال ۶۶ می‌باشد. در نگاه اول ممکن است چنین تصور شود که ماده «۳۳» قانون دیوان محاسبات، راجع به مطلق مطالبات دولت ناشی از مطلق آراء و احکام صادره توسط مراجع قضایی و غیر قضایی باشد. این در حالیست که با دقت در مجموعه مواد قانون دیوان محاسبات کشور، مشخص می‌شود که در قانون مذکور اصولاً در هیچ جایی حکمی خارج و یا غیر مرتبط با سازمان و تشکیلات دیوان محاسبات کشور صادر نگردیده و بر همین اساس نمیتوان گفت که منظور از مطالبات دولت در ماده «۳۳»، کلیه مطالبات دولت و منظور از آراء و احکام صادره کلیه آراء و احکام صادره از مراجع قضایی و اداری می‌باشد، تا در

نتیجه آن حکم به تقابل و مغایرت بین ماده «۳۳» قانون دیوان محاسبات و ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی صادر نمود، بلکه باید گفت فلسفه وجودی ماده «۳۳» صرفاً مطالبات دولت که از آراء و احکام هیاتهای مستشاری و محکمه شرعی صادر گردیده می‌باشد و لاغیر. بنابراین در صورتیکه دولت در اثر حکم مراجع قضایی طلبی از اشخاص داشته باشد، وصول آن بر مبنای ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی و مقررات اجرایی مالیاتهای مستقیم خواهد بود و در صورتیکه مبنای طلب دولت آراء و احکام صادره از دیوان محاسبات کشور باشد، باید براساس ماده «۳۳» قانون دیوان محاسبات عمل کرد. وصول مطالبات فوق‌الذکر طبق قانون اجرای احکام مدنی و قانون نحوه محکومیتهای مالی مصوب سال ۷۷ باشد.

مطلب سوم: متصدی امر اجراء چه مرجعی است؟

همانگونه که قبلاً گفته شد، طبق ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی، وصول مطالبات دولت طبق مقررات اجرایی مالیاتهای مستقیم و وصول مطالبات دولت ناشی از آراء و احکام صادره از دیوان طبق قانون اجرای احکام مدنی و قانون نحوه اجرای محکومیتهای مالی مصوب ۱۰ ابان ۱۳۷۷ و آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده «۶» قانون نحوه اجرای محکومیتهای مالی مصوب ۷۸/۲/۲۶ قوه قضاییه می‌باشد^{۱۰}. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود اینستکه متصدی و متولی امر اجراء در هریک از موارد فوق چه مرجعی می‌باشد؟ در پاسخ

۱۰ - رجوع شود به مجموعه کامل قوانین و مقررات حقوقی، تدوین غلامرضا حجّتی اشرفی، ص ۷۳۲ لغایت ۷۳۷



متصدی اجراء آراء صادره از دیوان محاسبات باشد که بنظر اینجانب ابلاغ و ارسال نسخه‌ای از اینگونه آراء به وزارت مذکور صرفاً جنبه اطلاع داشته و باتوجه به مفاد ماده «۲۶» قانون دیوان و ماده «۲۳» سابق‌الذکر، متصدی و ناظر اجرای اینگونه احکام دادستان دیوان محاسبات یا نماینده وی بوده که آنان این موضوع را از طریق و بواسطه دستگاههای اجرایی و طبق قانون اجرایی احکام مدنی اجراء می‌نمایند. احتمالاً ارسال نسخه مذکور به وزارت امور اقتصادی و دارایی به لحاظ وجود مسئولیتهای مقرر در مواد «۳۹» و «۴۰» قانون محاسبات عمومی و مسئولیت مقرر در بند «۱۶» شرح وظایف پست سازمانی ذیحساب باشد^{۱۱}. بدیهی است تصویب و صدور دستورالعملهای مقرر در ماده «۴۰» قانون محاسبات عمومی در این خصوص راهگشا خواهد بود که متأسفانه وزارت امور اقتصادی و دارایی علی‌رغم تأکید هرساله دیوان محاسبات کشور در گزارش تفریغ بودجه و نظرات راجع به آن، تاکنون به این وظیفه عمل ننموده است^{۱۲}.

اضافه می‌نماید سایر احکام و آراء صادره از مراجع قضایی که جنبه مطالبات دولتی را نداشته باشد، با نظارت و مدیریت دادورزان معینی همان قضاات اجرای احکام صورت می‌پذیرد.

* در خصوص مطالبات دولت موضوع ماده «۳۳» قانون دیوان محاسبات، از آنجائیکه ماده «۲۶» قانون دیوان محاسبات مقرر داشته که «آراء دیوان محاسبات کشور را دادستان و یا نماینده او برای اجراء به دستگاههای مربوط ابلاغ و نسخه‌ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و در اجرای آنها مراقبت می‌نماید، در صورتیکه آراء مزبور بلا اجراء بماند، دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است مراتب را به مجلس شورای اسلامی اعلام نماید» بنظر می‌رسد در خصوص اینگونه آراء دادستان و یا نماینده وی در حکم دادورز (قاضی اجرای احکام)

باید گفت که در خصوص مطالبات موضوع ماده «۴۸» قانون محاسبات عمومی، بنابه تصریح قسمت آخر ماده «۲۱۰» قانون مالیاتها و ماده «۵» آئین‌نامه اجرایی وصول مالیاتها موضوع مواد «۲۱۰» و «۲۱۸»، صدور دستور توقیف و دستور اجراء و... به عهده مسئول اجرائیات اداره کل مالیاتهای وزارت امور اقتصادی و دارایی بوده و در اینخصوص مشارالیه حکم دادورزان (قضاات اجرای احکام) موضوع قانون اجرای احکام مدنی را داشته و باید براساس آئین‌نامه‌های موضوع مواد «۲۱۰» و «۲۱۸» عمل نماید. اما در خصوص مطالبات دولت موضوع ماده «۳۳» قانون دیوان محاسبات، از آنجائیکه ماده «۲۶» قانون دیوان محاسبات مقرر داشته که «آراء دیوان محاسبات کشور را دادستان و یا نماینده او برای اجراء به دستگاههای مربوط ابلاغ و نسخه‌ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و در اجرای آنها مراقبت می‌نماید، در صورتیکه آراء مزبور بلا اجراء بماند، دادستان دیوان محاسبات کشور موظف است مراتب را به مجلس شورای اسلامی اعلام نماید» بنظر می‌رسد در خصوص اینگونه آراء دادورز (قاضی اجرای احکام) بوده و باید براساس قانون اجرای احکام مدنی بر اجراء حکم نظارت و مراقبت نمایند.

تنها ابهامی که در اینجا پیش می‌آید ممکن است این تصور پیش آید که چون در ماده «۲۶» قانون دیوان به شرح فوق به ابلاغ آراء به وزارت امور اقتصادی و دارایی اشاره شده، پس قانونگذار خواسته که وزارت مذکور

آشنایی با اصطلاحات علمی و تخصصی (۳)

از : گروه مطالعات بهسازی منابع انسانی

ABC	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
<p>کوتاه شدن از Activity Based Costing و آن روشی است در حسابداری که در آن فعالیت مبنای تعیین هزینه قرار می گیرد. به هزینه یابی مسئولیت Responsibility Costing مراجعه شود.</p>	
ABRIDGED ACCOUNTS	خلاصه حساب
<p>خلاصه حساب سود و زیان و ترازنامه پایان دوره مالی که ضمن گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی سالانه تسلیم و یا برای اطلاع عموم در مطبوعات درج می شود.</p>	
ABSORBED OVERHEAD	سربار جذب شده
<p>مبلغ هزینه سربار (معمولاً سربار ساخت) که بر اساس نرخهای از پیش تعیین شده برای یک دوره هزینه یابی محاسبه و در بهای تمام شده کالا منظور می شود. در آمریکا سربار جذب شده را Applied Overhead یعنی سربار تخصیص یافته می نامند. در هر حال چون هزینه سربار را بر حسب نرخ قبلاً برآورد و در بهای تمام شده منظور می کنند و از لحاظ مفهوم در مقابل سربار واقعی Actual Overhead بکار می رود به نظر می رسد اصطلاح " سربار تقریبی " رساتر باشد.</p>	
ACCA	حسابدار خبره- حسابرس مستقل
<p>عنوانی است کوتاه شده از Associate of chartered of certified Accountants Association که از طرف انجمن حسابداران در انگلستان و در بعضی کشورهای دیگر مانند مالزی به داوطلبان واجد شرایط تحصیلی و تجربی داده می شود. توضیح این که در ابتدا به داوطلبان واجد شرایط تحصیلی و تجربی داده می شود. توضیح این که در ابتدا به داوطلبان موفق در امتحانات عنوان ACCA می دهند و پس از احراز شرایط اضافی دیگر که معمولاً مستلزم طی مدتی از زمان و کسب تجارت عملی است، عنوان حسابدار FCCA که کوتاه شده از Fellow of chartered Association Certified Accountants و به معنی عضو پیوسته انجمن حسابداران می باشد تبدیل می گردد.</p>	
ACCELERATED DEPRECIATION	استهلاک سریع
<p>استهلاک دارایی به هر روشی که با اعمال آن هزینه استهلاک هر سال کمتر از سال قبل باشد و در نتیجه قسمت عمده دارایی در سالهای اول بهره برداری مستهلاک شود. دو روش مانده نزولی Declining Balance و مجموع سنوات Sum-</p>	





<p>of the-Years'Digits - از عمده ترین روشهای استهلاک سریع هستند. علل تسریع در استهلاک عبارتند از: ۱- استفاده از کارخانه به بیش از سرعت و گنجایش معمولی. ۲- عمر مفید و اقتصادی دارایی کمتر از عمر فیزیکی آن باشد. ۳- عمر فیزیکی تأسیسات و ماشین آلات مورد استفاده در معدن بیش از دوره بهره برداری از معدن باشد که طبعاً لازم می آید در مدتی کوتاهتر مستهلاک شود. این نوع استهلاک و همچنین نوع قبلی (۲) را گاه استهلاک زودرس می نامند. ۴- اموالی که بر اثر استفاده در اجرای قرارداد و یا سفارشی معین خریداری شود و پس از انجام قرارداد و یا سفارش، فایده آنها زایل و یا کاهش عمده یابد. ۵- وقتی بهای تمام شده ساختمان به علت بالا بودن هزینه مصالح و دستمزد بطور غیر عادی و موقت افزایش یابد و بخواهند این افزایش مفرط موقتی را در دوره بالا بودن قیمتها مستهلاک کنند. ۶- و بالاخره ممکن است دولت، به منظور تشویق سرمایه گذاری در صنایع یا ماشین آلات معین، اعلام کند که از لحاظ مالیاتی استهلاک سریع آنها را می پذیرد.</p>	
ACCEPTANCE COMMISSION	کارمزد پذیرش
<p>کارمزد بانک بابت پذیره نویسی برات از طرف مشتری. معمولاً برواتی که از طرف بانکها پذیره نویسی شده باشند، مانند بروات با امضای درجه یک، با حداقل نرخ بهره تنزیل می شوند.</p>	
On Account	علی الحساب
<p>ارکان اصلی هر حساب عبارتند از: (۱) تاریخ: که ممکن است روز وقوع معامله یا دوره مالی بخصوصی باشد (۲) مبلغ. (۳) طرف حساب. (۴) منشأ یا مدرک ثبت حساب: که به آن وسیله بتوان در حسابرسی داخلی یا خارجی به اصل آن رجوع کرد.</p>	
ACCOUNTABILITY	مسئولیت محاسباتی- مسئولیت پاسخگویی- ذیحسابی
<p>مسئولیت کارمند، کارگزار و یا هر شخصی که به مناسبتی وجوه و یا اموالی دیگر را در اختیار دارد و باید حساب آنها را نگاهداری کند و به موقع (غالباً بر حسب دوره محاسباتی) پس دهد. میزان مسئولیت بر حسب واحد پول، واحد کالا و اموال و یا مقیاس از پیش تعیین شده دیگر تعیین می شود.</p>	
ACCOUNTABLE	مسئول حساب- پاسخگو
<p>کسی که ذمه و دین اموالی که به صورت امانت و یا به هر مناسبت دیگر در اختیار او قرار گرفته است به عهده دارد و می باید در کاربرد اموال و یا پرداخت پول ضوابط از پیش تعیین شده را رعایت و عملکرد خود را به موقع گزارش کند</p>	
ACCOUNTANT	حسابدار- ذیحساب
Accounting	حسابداری
<p>فرآیند ثبت معاملات و عملیات دفتری فرد یا سازمان بر حسب واحد پول و یا</p>	

مقیاسی دیگر و طبقه بندی، تلخیص، تهیه صورتهای مالی و تجزیه و تحلیل و تفسیر آنها. (با دفتر داری Book-Keeping مقایسه کنید).	
ACCOUNTING ASSET	دارایی محاسباتی
هر قلم دارایی که ارزش آن را بتوان با مقیاس پولی سنجید	
ACCOUNTING BASES	مبانی حسابداری
روشهایی که به موجب آنها مفاهیم اساسی حسابداری در مورد معاملات و اقلام مالی رعایت می شود تا صورتهای مالی درست باشند: مثل تعیین دوره های محاسباتی بطوری که درآمد و هزینه هر دوره و انعکاس آنها در صورت سود و زیان با واقعیت تطبیق کند و یا موازینی که درباره تعیین مبلغ اقلام با اهمیت ترازنامه مانند مبلغ موجودی جنسی بکار می روند.	
ACCOUNTING CONCEPTS	مفاهیم حسابداری
این اصطلاح را بعضی از نویسندگان رشته حسابداری به تفکراتی که به اعتقاد آنها مبانی نظری و عملی حسابداری محسوب می شوند اطلاق کرده اند. مؤلفین مختلف اصطلاحات دیگری را هم به این معنی بکار برده اند: مانند «اصول حسابداری»، «مفروضات بنیادی حسابداری» و یا «مفاهیم بنیادی حسابداری».	
ACCOUNTING ENTITY	شخصیت محاسباتی
اصل تفکیک شخصیت فرضی مستقل سازمان را، جدا از شخصیت حقیقی صاحبان آن، شخصیت حقوقی Legal Entity می نامند. در بسیاری موارد سازمان دارای شخصیت حقوقی مستقل است مانند انواع شرکتهای مذکور در قانون تجارت، ولی در بعضی موارد فاقد شخصیت حقوقی است مانند مؤسسه ای تجاری متعلق به یک نفر بازرگان، اما در هر حال هر دو نوع، شخصیت محاسباتی دارند و حسابهای داد و ستد آنها در دفاترشان جداگانه ثبت می شوند.	
دارنده شخصیت محاسباتی ممکن است داد و ستدهای دیگری نیز داشته باشد که با فعالیت تجاری و شخصیت محاسباتی او مرتبط نباشند. این نوع داد و ستدها نباید در حسابهای شخصیت محاسباتی ثبت شوند. این تمایز متکی به اصلی است که آن را «اصل تفکیک شخصیت» (Separate Entity Concept) یا در مورد شرکتهای بازرگانی «اصل استقلال شخصیت مؤسسه» (Business Entity Concept) می نامند. اهمیت اصل تفکیک شخصیت محاسباتی در مورد حسابداری فعالیتهای تجاری فردی بازرگان به وضوح دیده می شود که پول، داراییهای شخصی او از موجودیهای نقدی و جنسی شخصیت محاسباتی او تفکیک می شوند در صورتی که از لحاظ حقوقی او مالک هر دو آنها است.	
ACCOUNTING EQUATION	معادله حسابداری
بیان این اصل کلی که در مورد حسابهای هر مؤسسه یا شخصیت محاسباتی که از سیستم حسابداری دو طرفه استفاده می کند همواره رابطه زیر صادق است:	
سرمایه + بدهی = دارایی	
ارزش ویژه + بدهیها = داراییها	
چون سرمایه یا ارزش ویژه هم، از دید بلند مدت نوعی بدهی تلقی می شود بعضی معادله را ساده تر کرده اند:	



<p>بدهیها = داراییها معادله حسابداری را معادله ترازنامه Balance-sheet Equation هم می گویند و عملاً اصطلاح دوم بیشتر بکار می رود.</p>	
ACCOUNTING INCOME	سود محاسباتی
<p>سود یا زیان خالص شخصیت محاسباتی برای یک دوره مالی به نحوی که در حساب سود و زیان نشان داده شده است. این سود قبل از کسر مالیات بر درآمد مربوط و یا اضافه کردن مالیات بردرآمد قابل برگشت دوره های پیش محاسبه می شود.</p>	
ACCOUNTING OFFICER	مسئول حساب- ذیحساب
<p>ذیحساب مأموری است که به موجب حکم وزارت دارایی برای اداره امور حسابداری وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و نگاهداری حساب و حفظ اسناد و دفاتر مربوط در مرکز یا شهرستان به این سمت منصوب می شود و نیز به عنوان عامل خزانه مسئولیت تحویل و تحول و نگاهداری وجوه و نقدینه های دولتی و سپرده ها و اوراق بهادار را به عهده دارد. ذیحساب زیر نظر وزیر یا رئیس مؤسسه مربوط وظایف خود را انجام می دهد (ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی).</p>	
ACCOUNTING PERIOD	دوره مالی- دوره محاسباتی- دوره حسابداری
<p>مدت زمانی که معمولاً برای آن صورت سود و زیان تهیه می شود و اغلب با تهیه صورتهای مالی دیگر مانند ترازنامه ملازمه دارد. دوره مالی ممکن است یک ماهه، سه ماهه، شش ماهه و یا سالانه باشد. به رعایت دقت بیشتر در تعیین و مقایسه عملیات مؤسسه تجاری، در معدودی موارد در کشورهای خارجی، هفته و مضارب آن را ملاک تعیین دوره مالی قرار می دهند. یعنی دوره مالی یک هفته، چهار هفته (بجای دوره یک ماهه)، بیست و شش هفته (بجای دوره شش ماهه) و پنجاه و دو هفته (بجای دوره سالانه) را مبنای تهیه صورتهای مالی قرار می دهند. دوره مالی یک ساله را سال مالی (Fiscal Year) گویند. غالباً سال مالی با سال تقویمی شمسی تطبیق می کند ولی شرکتهایی که با مؤسسات خارجی در ارتباط و یا شعب آنها هستند سال مسیحی را ملاک قرار می دهند. گاه سال مالی مؤسسات آموزشی از اول تیر تا پایان خرداد سال بعد و در مواردی هم دوره بهره برداری را برای سال مالی انتخاب می کنند مانند شرکت شیلات که سال مالی آن از اول مرداد تا پایان تیر سال بعد می باشد.</p>	
ACCOUNTING SYSTEM	سیستم حسابداری
<p>به اصول، روشها و شیوه هایی اطلاق می شود که در طبقه بندی حسابها، انجام و ثبت معاملات و عملیات مالی، کنترل داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها، هزینه ها و تهیه و ارائه گزارشهای مالی بکار می رود و بدین ترتیب فرآیند حسابداری، وسائل پردازش اطلاعات، کلیه دفاتر محاسباتی و اسناد و مدارک ثبت و ضبط حسابها را در بر می گیرد.</p>	
ACCOUNTING TECHNICIAN	تکنسین حسابداری
<p>کسی که کار حسابداری می کند ولی رسماً مسئول وظایفی که به عهده حسابداری محول و در این کتاب در زیر عنوان «حسابدار خبره» (Chartered)</p>	

(Accountant) آمده است نمی باشد	
ACCOUNTING UNIT	واحد محاسباتی
مترادف شخصیت محاسباتی Accounting Entity بکار می رود.	
ACCOUNTS FOR A FINANCIAL YEAR	حسابهای سال مالی - صورتحسابهای نهایی
<p>حسابهایی که شرکت سهامی باید برای هر سال مالی تهیه کند. به موجب ماده ۲۳۲ قانون تجارت هیأت مدیره شرکت (سهامی) باید پس از انقضای سال مالی صورت دارایی و دیون شرکت را در پایان سال مالی و همچنین ترازنامه و حساب عملکرد و حساب سود و زیان شرکت را به ضمیمه گزارشی درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت طی سال مالی مزبور تنظیم کند. اسناد مذکور در این ماده باید اقلأ بیست روز قبل از تاریخ مجمع عمومی عادی سالانه در اختیار بازرسان گذاشته شود.</p> <p>طبق ماده ۲۳۹ قانون تجارت سال ۱۹۸۵ انگلستان صورتحسابهای نهایی شرکت سهامی برای سال مالی شامل مدارک زیر می باشد:</p> <p>الف- گزارش هیأت مدیره.</p> <p>ب- گزارش حسابرسان</p> <p>ج- چنانچه شرکت دارای شرکتهای فرعی بوده و موظف به تهیه حسابهای گروهی شرکتهای (حسابهای تلفیقی) باشد، حسابهای تلفیقی شرکت. در قانون تجارت ایران تنظیم حسابهای تلفیقی الزام نیست، ولی مقررات بورس تهران تنظیم حسابهای تلفیقی را برای شرکتهای سهامی عام که در بورس پذیرفته شده اند، لازم دانسته است.</p>	

منبع : فرهنگ اصطلاحات حسابداری - جلد اول
دکتر فضل الله اکبری - حسن سجادی نژاد



نکته :

اصل ۵۵ قانون اساسی و مواد (۲) و (۴) قانون دیوان محاسبات کشور، دربرگیرنده مواردی از جمله :

- ۱- رسیدگی کلیه حسابهای درآمد و هزینه
- ۲- رسیدگی سایر دریافتها و پرداختها
- ۳- رسیدگی به حساب اموال و دارائیهها
- ۴- رسیدگی صورتهای مالی کلیه حسابهای وزارتخانه ها، موسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می کنند.
- ۵- بطور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آنها مترتب می شود.

است که مسئولیت اجرای آن، از وظایف دیوان محاسبات کشور به شمار می آید. و این دیوان نیز بلحاظ مأموریت ذاتی خود نمی تواند از آن شانه خالی کند. مفاهیم موارد مذکور، بخصوص اصل ۵۵ قانون اساسی حاکی از این است که حسابرسیهای دیوان محاسبات کشور محدود به موارد منعکس در صورتهای مالی

نیست و عدم انعکاس افلامی از دریافتها و پرداختها و سایر فعالیتها و عملیات مالی در صورتهای مالی نمی تواند مانعی برای انجام بررسیها و اجرای دیگر وظایف قانونی این دیوان باشد.

استناد بعضی از دستگاهها مبنی بر غیر بودجه ای بودن برخی از وجوه دریافتی موضوع ماده (۴) قانون بخشی از مقررات مالی دولت از جمله :

« دریافت هر گونه وجه»، « کالا یا خدمات»، « اخذ هدایا و کمکهای نقدی و جنسی» توسط دستگاههای موضوع ماده (۲) قانون دیوان محاسبات و یا استفساریه شورای محترم نگهبان، مانع و سالب مسئولیتهای ذاتی این دیوان نبوده و نیست. دریافتهای مذکور در ماده (۴) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی که توسط مواد (۱۰)، (۱۱)، (۱۴) و (۱۵) قانون محاسبات عمومی کشور تعریف و شناسانده شده باید مورد رسیدگی و حسابرسی قرار گیرد. و عدم توجه در این خصوص درحقیقت نوعی تساهل نسبت به قوانین مربوطه و خدای نکرده اوامر مقام عظمی ولایت است.

بنابراین دیوان محاسبات کشور، سایر دریافتهای دستگاهها را که قانون به آن اشاره کرده است اما در صورتهای مالی منعکس نمی شود به دقت مورد رسیدگی قرار داده و وفق قوانین و مقررات عمل می نماید.



فصلنامه دانش حسابرسی

فرم



خواننده گرامی :

در صورتی که مایل به اشتراک فصلنامه دانش حسابرسی هستید، تقاضا می شود فرم را تکمیل نموده و به همراه اصل فیش واریز شده به آدرس تهران - میدان ونک - خیابان برزیل شرقی، پلاک ۲۳، دیوان محاسبات کشور، طبقه سوم، دبیرخانه فصلنامه دانش حسابرسی ارسال نمایید.
ضمناً قیمت هر شماره مجله با احتساب هزینه پستی ۳۸۰۰ ریال به شماره حساب مجله ۹۰۱۲۳ ریال است.

امور مشترکین فصلنامه دانش حسابرسی

با سلام،

مجله درخواستی از شماره تا
شماره تعداد درخواست از هر
شماره نسخه برای اینجانب /
س /
ازمان
.....

نام و نام خانوادگی :

.....
.....
.....

نام پدر : سال تولد :

.....
.....
.....

محل کار : سمت :

.....
.....
.....

مدرك تحصیلی : رشته :

.....
.....
.....

تلفن / فاکس : آدرس :

.....
.....
.....

مشترک حقیقی

نام سازمان / موسسه :

.....
.....



نقش اثر بخشی آموزشی های سازمانی در توسعه منابع انسانی

از : گروه مطالعات بهسازی منابع انسانی

هدف اساسی آموزشهای سازمانی، کمک به توسعه و بالندگی کارکنان سازمان در همه ابعاد است. آنچه به برنامه ریزی و اجرای آموزش های سازمانی مشروعیت می بخشد میزان اثربخشی آموزشها است. سازمانهای مختلف کم و بیش اهمیت آموزش پی برده اند و آموزشهای زیادی برگزار می کنند ولی درمورد میزان تاثیر آن در توسعه منابع انسانی و اثر بخش بودن آنها کمتر توجه شده و این به خاطر این است که تعیین میزان و طراحی شاخص برای اثربخشی، کار دشواری می باشد. این که در آموزش به دنبال چه هستیم و آموزش به دنبال حل چه مشکلاتی از سازمان هست و چقدر و چگونه بایستی آموزشها را اجرا نمود، موضوعات مورد بحث اثر بخشی آموزشها است. توسعه منابع انسانی تنها با برگزاری آموزشهای عمومی و تخصصی حاصل نمی شود بلکه آنچه منجر به توسعه پایدار منابع انسانی کارآمد می گردد، اثر بخشی آموزشها است. بر این اساس و با توجه به اهمیت اثر بخشی در توانمند نمودن و بالندگی کارکنان در این مقاله سعی بر آن است، مفهوم ارزیابی اثر بخشی آموزشهای سازمانی و نقش آن در توسعه منابع انسانی تبیین و الگویی پویا برای سنجش اثر بخشی آموزشها ارائه شود.

مفهوم ارزیابی اثر بخشی آموزشهای سازمانی :

ارزیابی اثربخشی آموزش یعنی این که تا حدودی تعیین کنیم، آموزشهای انجام شده تا چه حد منجر به ایجاد مهارتهای مورد نیاز سازمان به صورت عملی و کاربردی شده است.

در اثر بخشی آموزشهای سازمانی نکات زیر قابل توجه است :

- * تعیین نتایج قابل مشاهده کارآموزان در اثر آموزشهای اجرا شده
- * تعیین میزان انطباق رفتار کارآموزان با انتظارات نقش سازمانی
- * تعیین میزان توانایی های ایجاد شده در اثر آموزشها برای دستیابی به اهداف

نقش اثر بخشی آموزشها در توسعه منابع انسانی :

آنچه منجر به توسعه منابع انسانی پایدار در سازمانها می شود اثر بخشی آموزشها است. یعنی زمانی می توان کیفیتهای مطلوب را در کارکنان ایجاد و پایدار نگه داشت که مکانیزم هایی برای اثر بخش نمودن آموزشها وجود داشته باشد. به طور کلی اثر بخشی آموزشها در ابعاد زیر به توسعه منابع انسانی منجر می شود.

- * توسعه عملکردهای شغلی
- * توسعه فکر و خلاقیت کارکنان
- * تقویت مهارت ادراکی کارکنان
- * تغییر نگرشهای کارکنان
- * ایجاد کیفیتهای جدید در منابع انسانی

منبع : خلاصه مقالات اولین کنفرانس توسعه منابع انسانی

۳-۴ آبان ۱۳۸۲





دانش حسابرسی / شماره
۱۳۸۳/۱۳
