
بسم الله الرحمن الرحيم

شناسنامه فصلنامه علمی کاربردی راهبردهای حسابداری، دوره۲، شماره ۶ بهار۱۴۰۴

صادر کننده مجوز: دانشگاه تهران

صاحب امتیاز: انجمن علمی دانشجویی حسابداری

مدیر مسؤول: حیدر ربیعی

سردبیر: حیدر ربیعی

ویراستار: حیدر ربیعی

صفحه آرا: حیدر ربیعی

کارشناس نشریات علمی دانشجویی:

سرکار خانم مریم شریفی دانا

گرافیست و طراح جلد: حیدر ربیعی

مشاور علمی و سرپرست داوران: جناب

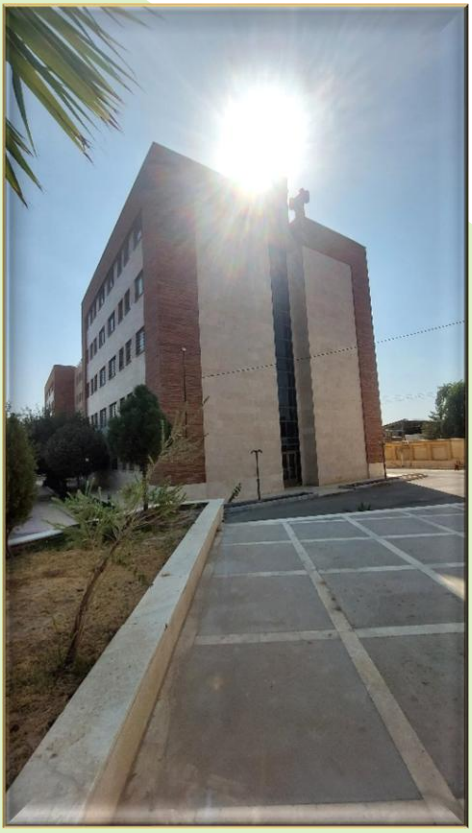
دکتر محمدرضا مهربان پور.

هیئت داوران: حیدر ربیعی

شماره مجوز فصلنامه: ۶۲۹۲۲/۱۳۲

دوره: دوم

شماره: ششم بهار ۱۴۰۴



تلفن : ۰۹۱۲۰۴۸۰۴۷۱

ایمیل: ALRABIEI@UT.AC.IR

آدرس: قم، ابتدای جاده قدیم تهران، دانشکدگان فارابی – دانشگاه تهران، انجمن علمی حسابداری.

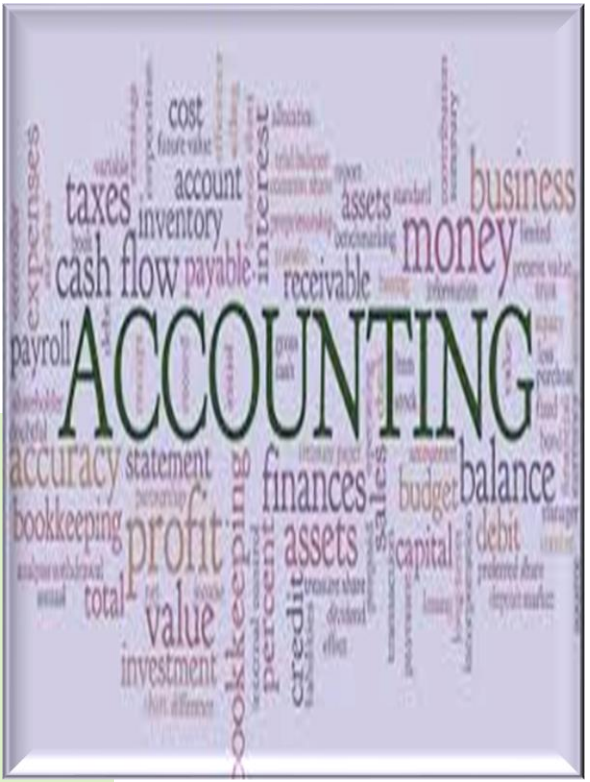
استفاده از مطالب با ذکر منبع مجاز است.

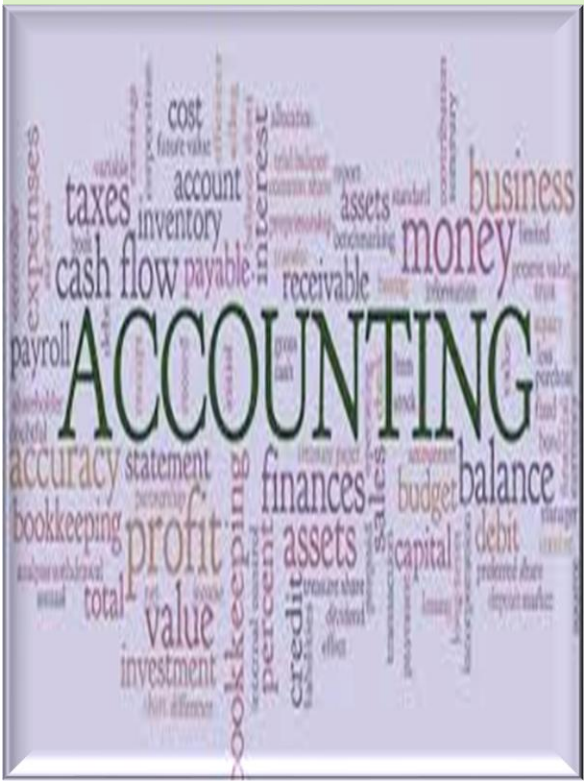
این فصلنامه با حمایت اساتید و اعضای هیئت علمی دانشگاه تهران، دانشکدگان فارابی، دانشکده مدیریت و حسابداری منتشر میشود.

بهار ۱۴۰۴

فصلنامه علمی تخصصی

مجله راهبردهای حسابداری





فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری از همه اساتید، دانشجویان و فعالان در رشته های حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، مهندسی مالی و رشته مدیریت مرتبط برای نوشتن مقالات علمی و مشارکت در نشر مطالب مفید، دعوت میکند.

مشارکت در نشر علم یک فعل فرهنگی و زکات دانش محسوب میشود.

راهبردهای حسابداری قصد دارد از مجله علمی تخصصی به علمی پژوهشی تبدیل شود.



بهار ۱۴۰۴

فصلنامه علمی تخصصی

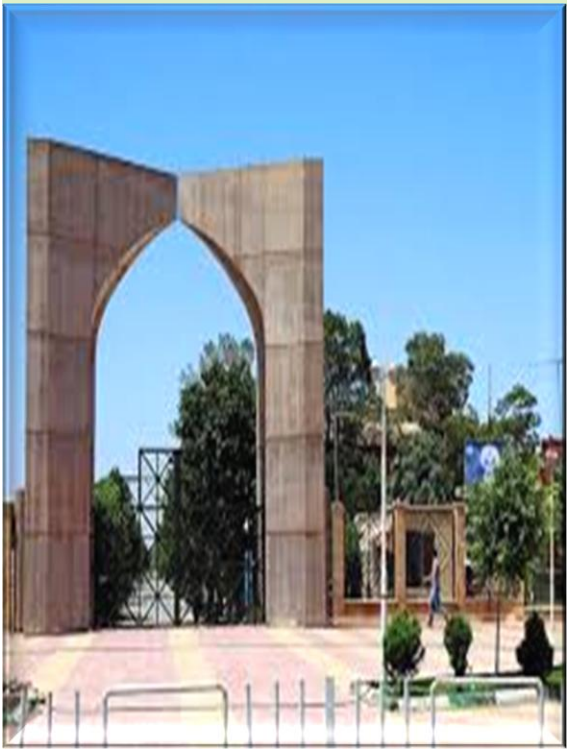
مجله راهبردهای حسابداری

راهبردهای حسابداری بیان کننده مجموعه ای از دیدگاه‌ها، نظرات و نوشته‌های علمی در زمینه حرفه حسابداری، موضوعات مالی، حسابرسی و بحث‌های میان رشته‌ای می باشد و به مثل چون موسوعه المعارف است که طی مدت کوتاه و مداوم ، مطالب نوین را در برابر دیدگان خوانندگان روشن و کامل می‌سازد.

راهبردهای حسابداری، شروع کننده هر گفتگوی علمی است که در زمینه حسابداری، حسابرسی، مالی و اقتصاد داریم، با عمق نگاه و اندیشه و قوت قلم نویسندگان دارد، عاری از سویه و با قوت، دیده‌ها را بر صفحه منتقل کردن است.

مدیر مسئول: حیدر رییمی

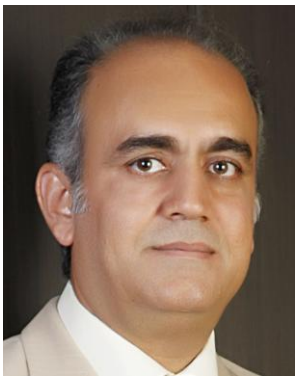
شماره ششم - بهار ۱۴۰۴



یادداشت سردبیر

فصلنامه علمی تخصصی راهبردهای حسابداری

دوره دوم، شماره ششم بهار سال ۱۴۰۴



alrabiei@ut.ac.ir

یادداشت سردبیر

شماره ششم مجله راهبردهای حسابداری در شرایطی منتشر می‌شود که ضرورت توجه همه‌جانبه به مولفه‌های راهبری سازمانی و نقش‌آفرینی حرفه حسابداری در پویایی محیط‌های اقتصادی بیش از هر زمان آشکار شده است. با توجه به تحولات استانداردهای مالی و گسترش نظارت‌های حرفه‌ای، مجله تلاش نموده است در انتخاب محتوای این شماره علاوه بر رویکردهای نظری، به چالش‌ها و راهکارهای عملی در محیط واقعی کسب‌وکارهای ایرانی نیز پاسخ‌گو باشد.

در این شماره، نخستین مقاله با تمرکز بر نقش کنترل‌های داخلی در کیفیت حسابرسی مستقل، به تشریح اهمیت استقرار سیستم‌های کنترل داخلی به عنوان ستون فقرات نظام حاکمیت شرکتی پرداخته است. نویسندگان ضمن تبیین اجزای اصلی کنترل‌های داخلی، از جمله محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، سیستم اطلاعاتی، فعالیت‌های کنترلی و نظارت، رویکرد حرفه‌ای استانداردهای بین‌المللی و الزامات قانونی همچون قانون ساربینز-اوکسلی را تحلیل نموده‌اند. در این مقاله، آثار نقاط ضعف کنترلی بر تشدید ریسک تحریف‌های مالی و نقش مکمل حسابرسی داخلی و مستقل در حفظ سلامت کنترل‌ها به روشنی مورد بررسی قرار گرفته و با تاکید بر مسئولیت هیئت‌مدیره و مدیران اجرایی، به لزوم ارتقاء مستمر فرآیندهای کنترلی اشاره شده است.

از دیگر مطالب کلیدی این شماره می‌توان به تحلیل جامع آسیب‌شناسی عوامل خطر مرتبط با تحریف‌های ناشی از سوءاستفاده از دارایی‌ها بر پایه الزامات استاندارد حسابرسی ۲۴۰ اشاره کرد. در این مقاله، نویسندگان با دسته‌بندی عوامل خطر در سه محور انگیزه‌ها/فشارها، فرصت‌ها و نگرش‌ها/توجیه‌ها، مصادیق عملی همچون ضعف کنترل‌های تفکیک وظایف، ناکارآمدی ساختارهای نظارتی و کمبود مستندسازی را به عنوان بسترهای شکل‌گیری رفتارهای متقلبانه معرفی نموده‌اند. همچنین، راهبردهای حرفه‌ای از جمله شمارش فیزیکی موجودی‌ها، تحلیل روند معاملات غیرعادی و بهره‌گیری از نظارت فناورانه و استعلام‌های شخص ثالث برای کاهش احتمال تحریف ارائه شده است.

"اهداف و انواع کنترل‌های داخلی" دیگر مبحث مطرح شده در این شماره است که با تشریح نقش کنترل‌های پیشگیرانه، کشف‌کننده، اصلاحی، دستوری و جبرانی، به مرزبندی کنترل‌های اداری و مالی از یک سو و بیان الزامات پیاده‌سازی کنترل‌های پایه و انضباطی از سوی دیگر پرداخته شده است. در این بخش، به ویژه بر ضرورت تهیه تراز آزمایشی، صورت مغایرت بانکی، مراقبت در نگهداری اسناد، اعمال تفکیک وظایف و نظارت مستمر بر دارایی‌ها تاکید شده است. مقاله حاضر با تکیه بر منابع متنوع داخلی و بین‌المللی، نشان می‌دهد که اثربخشی کنترل‌ها در گرو فرهنگ سازمانی مبتنی بر پاسخگویی، آموزش مداوم و بازنگری مکرر فرآیندهاست.

در بخش‌های بعدی مجله، تحلیل ویژه نقش بخش فناوری اطلاعات در کنترل‌های داخلی ارائه شده است. نویسندگان با بیان این نکته که نفوذ فناوری در فعالیت‌های مالی فرصتی تازه برای افزایش دقت و قابلیت اتکای اطلاعات پدید آورده، در عین حال به ریسک‌های ناشی از طراحی نامناسب نرم‌افزارها، بایگانی داده‌ها و تبانی‌های احتمالی اشاره دارند. مسئولیت حسابرسان در ارزیابی کنترل‌های انفورماتیکی و میزان اعتماد به گزارش‌های تولید شده توسط سامانه‌های الکترونیکی از دیگر مباحث مهم این شماره است.

همچنین، موضوع محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی و احتمال وقوع اشتباهات و نقایص انسانی یا سازمانی، جایگاه برجسته‌ای در یکی از مقالات پیدا کرده است. در این مقاله به این نکته اشاره شده که حتی در وجود بهترین سیستم‌های کنترلی، رخدادهایی نظیر خطاهای سهوی، حذف یا تفسیر نادرست داده‌ها یا سوءاستفاده مدیران اجرایی از اختیارات، همواره احتمال بروز مشکلات مالی را افزایش می‌دهند. از این رو، اجرای داوری حرفه‌ای در آزمون‌های کنترلی و اصلاح مستمر رویه‌های سازمانی توصیه شده است.

در بخش نتیجه‌گیری و جمع‌بندی، متون منتشر شده بر این مهم تاکید دارند که حفظ بقای سازمان، ارتقاء شفافیت مالی و اعتماد ذینفعان، بدون توجه به اصول کنترل داخلی و حسابرسی حرفه‌ای دست‌یافتنی نیست. توصیه به آموزش و توانمندسازی کارکنان، تشویق فرهنگ پاسخگویی و توسعه ابزارهای فناورانه، در کنار اجرای دقیق الزامات قانونی و استانداردهای مورد قبول، مسیر حرکت واحدهای اقتصادی به سوی پایداری و رشد را هموارتر می‌سازد.

امیدواریم مطالب این شماره، ضمن پوشش جنبه‌های علمی و عملی حسابداری، منشأ تحولی مثبت در تفکر حرفه‌ای، تصمیم‌گیری و راهبری واحدهای اقتصادی کشور باشد و فضای تعامل بیشتر میان دانشگاه، صنعت و نهادهای سیاستگذار را فراهم کند.

با احترام

سردبیر مجله سردبیر فصلنامه راهبردهای حسابداری:

حیدر ربیعی

فهرست

نقش کنترل داخلی در کیفیت حسابرسی مستقل ۱

مقایسه شرکت های تضامنی وسهامی و ویژگی های مربوط به آن..... ۳۹

مفهوم جذب سربار..... ۷۵

تاثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت و تصمیمات استراتژیک در شرکت‌ها..... ۸۹

حسابداری مدیریت هزینه..... ۱۱۹

حسابداری مدیریت: بودجه بندی سرمایه ای..... ۱۴۱

چالش‌ها و فرصت‌های بازاریابی دیجیتال در فضای مجازی: تحلیلی بر تحولات بازار کار و رفتار مشتری ۱۶۱

نقش کنترل داخلی در کیفیت حسابرسی مستقل

حیدر ربیعی[۱]

حسین اجلال زاده[۲]

مریم سهرابی[۳]

چکیده

کنترل‌های داخلی به عنوان زیربنای استقرار نظام راهبری و مدیریت کارآمد در واحدهای اقتصادی، نقش کلیدی در تحقق اهداف سازمانی، ارتقاء قابلیت اتکای گزارشگری مالی، پیشگیری و کشف تقلب و افزایش شفافیت اطلاعاتی ایفا می‌کنند. چارچوب‌های معتبر بین‌المللی نظیر قانون ساربینز–اوکسلی و استانداردهای حسابرسی، ضمن تأکید بر پنج جزء اساسی کنترل داخلی (محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، سیستم اطلاعاتی، فعالیت‌های کنترلی و نظارت)، مسئولیت نهایی طراحی و اجرای این سیستم‌ها را متوجه هیئت مدیره و مدیران اجرایی می‌دانند. نقاط ضعف کنترلی می‌تواند زمینه‌ساز تحریفات مالی اعم از اشتباه و تقلب گردد که ریشه اغلب سقوط شرکت‌های بزرگ بوده است. حسابرسی داخلی و مستقل در این ساختار، نقشی مکمل و مشورتی دارد و سلامت کنترل‌ها را برای ذینفعان ارزیابی می‌کند. کنترل‌های داخلی از حیث نوع، به کنترل‌های پیشگیرانه، کشف‌کننده، اصلاحی، دستوری و جبرانی و از نظر ماهیت، به کنترل‌های اداری و مالی تقسیم می‌شوند. محدودیت‌های ذاتی انسانی و سازمانی، پویایی محیط کسب‌وکار، امکان تبانی و زیرپاگذاشتن کنترل‌ها توسط مدیران، همواره اثربخشی آن‌ها را نسبی می‌سازد. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که استقرار و ارزیابی مستمر کنترل‌های داخلی نه‌تنها الزامی قانونی و حرفه‌ای بلکه ضرورتی راهبردی برای حفظ بقای سازمان، ارتقاء شفافیت و اطمینان‌بخشی به ذینفعان است؛ و کیفیت کنترل‌های داخلی به طور مستقیم بر دامنه و

[۱] استاد دانشگاه تهران و مشاور استراتژی های مالی، اقتصادی و سرمایه گذاری

[۲] کارشناس ارشد دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی

[۳] کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران دانشکده مدیریت.

میزان اتکای حسابرس به شواهد در حسابرسی صورت‌های مالی اثرگذار است. در نهایت، فرهنگ پاسخگویی، آموزش مستمر و بهبود فرآیندهای کنترلی، عناصر حیاتی برای افزایش اثربخشی این سیستم و مقابله با مخاطرات پیش‌رو قلمداد می‌شود.

کلمات کلیدی:

حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، گزارشگری مالی، قانون ساربینز–اوکسلی (SOX)، استانداردهای حسابرسی.

مقدمه

واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت، تحقق مأموریت‌ها و چشم‌اندازها، حفظ توان مالی و سودآوری، مقابله با رویدادهای غیرمنتظره و پاسخگویی به ذی‌نفعان (صاحبان سرمایه، دولت و سایرین) نیازمند برخورداری از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش هستند. کنترل داخلی نه یک رویداد یا وضعیت خاص، بلکه مجموعه‌ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که در تمامی فعالیت‌های سازمان جاری می‌شود. این اقدامات به صورت مستمر در گستره عملیات سازمان رخ می‌دهند و جدایی‌ناپذیر از فرآیند مدیریت سازمان هستند و نقش بسزایی در هدایت و پیشبرد سازمان دارند.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجرای بند ٤٠٤ قانون ساربینز–اوکسلی را منوط به وجود یک چارچوب کنترل داخلی می‌داند که مسئولیت آن معمولاً بر عهده هیئت مدیره است و باید دارای پنج جزء اصلی باشد. مدیران سازمان‌ها به سیستم‌های کنترل داخلی توجه ویژه‌ای دارند، چراکه فقدان چنین سیستمی دستیابی به رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و کاهش رویدادهای غیرمنتظره را دشوار می‌سازد. سیستم کنترل داخلی به مدیران این اطمینان را می‌دهد که ارقام و اطلاعات حسابداری قابل اعتماد است و می‌توانند این داده‌ها را مبنای تصمیم‌گیری‌های خود قرار دهند. هم‌چنین، مدیران اطمینان می‌یابند که روش‌های مالی و اداری صحیح در سازمان آنها اجرا می‌شود. صاحبان سرمایه و سایر ذی‌نفعان واحدهای اقتصادی نیز معتقدند کنترل‌های داخلی ابزاری برای دستیابی به اهداف سازمان هستند.

کنترل‌های داخلی مدت‌هاست که مورد توجه قرار گرفته‌اند، به ویژه پس از رسوایی‌های سال ۲۰۰۲ و تصویب قانون ساربینز–اوکسلی. بخش ٤٠٤ این قانون به موضوع کنترل‌های داخلی و وظایف مدیریت در ایجاد و نگهداری یک سیستم اثربخش کنترل داخلی می‌پردازد و شرکت‌ها را ملزم می‌کند گزارشی درباره کنترل داخلی همراه با گزارش سالانه ارائه و نگهداری نمایند. طبق مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا

(SEC) و در چارچوب بخش ٤٠٤، مدیریت شرکت باید افشای تغییرات مهم در کنترل‌های داخلی مرتبط با گزارشگری مالی که طی یک ماه پایانی سال رخ داده است را انجام دهد. همچنین، مطابق بند ۳۰۲ این قانون، مدیریت موظف است در گزارش‌های سه‌ماهه و سالانه تمامی نقاط ضعف موجود در کنترل داخلی را افشا کند. هدف اصلی بخش‌های ۳۰۲ و ٤٠٤ این قانون، اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران درباره ضعف‌های سیستم کنترل داخلی است؛ موضوعی که می‌تواند روی صحت ارقام مالی و توانایی مدیریت در اداره سود تاثیر بگذارد.

کنترل‌های داخلی مؤثر، تضمین‌کننده این هستند که واحد اقتصادی می‌تواند به اهداف خود دست یابد و اطمینان از قابل اعتماد بودن گزارش‌های کنترل داخلی و دستیابی به قوانین، مقررات و سیاست‌های شرکت حاصل شود.

نکته مهم اینکه حسابرس لازم است اطلاعات کافی درباره سیستم کنترل‌های داخلی و نقاط ضعف آن داشته باشد تا در صورت مشاهده و برخورد با این موارد، آن‌ها را شناسایی و به واحد مورد رسیدگی گزارش کند. برخی نقاط ضعف کنترل داخلی مشترک میان اغلب واحدهای اقتصادی است، اما برخی دیگر خاص هر سازمان بوده و تنها با بررسی دقیق سیستم‌های کنترل داخلی قابل کشف است. وجود گزارش نقاط ضعف بااهمیت در کنترل داخلی می‌تواند اطلاعات موثری درباره عملکرد مدیریت در اختیار ذی‌نفعان قرار دهد، اما پس از تصویب ماده ۱۸ قانون بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت موظف به تهیه و استقرار گزارش کنترل داخلی شده است.

برای درک بهتر قانون ساربینز-اوکسلی، لازم به اشاره است که رسوایی‌های حسابداری و سقوط شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام در اوایل قرن ۲۱ موجبات تصویب این قانون در آمریکا شد. دو بخش ۳۰۲ و ٤٠٤ این قانون به‌طور خاص به مقوله کنترل‌های داخلی و مسئولیت مدیران در این حوزه اختصاص دارد. تصویب و لازم‌الاجرا شدن این بخش‌ها موجب شد مدیران این شرکت‌ها موظف باشند گزارش‌های سالانه کنترل‌های

داخلی و نقاط ضعف عمده را افشا نمایند و اثربخشی و کفایت کنترل‌های داخلی را مورد تأیید قرار دهند.

با پیچیده‌تر شدن فعالیت‌ها و توسعه واحدهای اقتصادی، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از سیستم مدیریت کارآمد اهمیت یافته است. عدم طراحی و اجرای مناسب این سیستم، منجر به ایجاد ضعف‌های بااهمیت و کاهش قابلیت اتکای گزارشگری مالی خواهد شد. هدف از طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی کارآمد، کسب اطمینان از تحقق اهداف واحد اقتصادی است.

در سال‌های اخیر، حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون سازمانی، جایگاه ویژه‌ای در ساختار حاکمیت شرکتی یافته است. در پی تشکیل شرکت‌های بزرگ و پیچیده‌تر شدن فعالیت‌ها، مدیریت دیگر امکان رسیدگی مستقیم به تمامی عملیات را نداشت و حسابرسی داخلی به عنوان حرفه‌ای برای یاری سازمان‌ها شکل گرفت. این حرفه به سرعت در جهان مورد توجه مدیران قرار گرفت و در هر دهه نقش‌های جدیدی را به خود اختصاص داد. حاکمیت شرکتی، مجموعه‌ای از قوانین، مقررات، نهادها و روش‌ها است که نحوه اداره واحدهای اقتصادی و منافع ذی‌نفعان را تعیین می‌کند. حسابرسی داخلی فعالیتی مستقل و مشورتی، به منظور ارزش‌آفرینی و بهبود عملیات واحد اقتصادی است. این خدمات همانند سایر خدمات و کالاها، تابع شرایط محیطی، ساختار حاکمیت شرکتی و میزان تقاضای مدیران و سایر استفاده‌کنندگان است. در اهداف طراحی شده برای حاکمیت شرکتی، حسابرسان داخلی در کنار حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی، از اجزای ارزش‌آفرین محسوب می‌شوند.

در کشور ما، فرهنگ حسابدهی و حسابرسی به صورت شایسته گسترش نیافته است و حسابرسی داخلی سابقه‌ای محدود دارد. با وجود تحولات و توسعه فعالیت‌ها، حسابرسی داخلی پیشرفت شایانی نداشته و به جایگاه مطلوب خود دست نیافته است. فروپاشی‌های شرکت‌ها که یکی از دلایل اصلی آن ضعف کنترل‌های داخلی بوده، موجب تغییرات عمده‌ای در حسابرسی داخلی، همگام با تحولات حسابرسی شده است. تعریف جدید

حسابرسی داخلی که توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا ارائه شده، پاسخی به بازنگری در چشم‌انداز و مأموریت این حرفه است.

تحولات اخیر در حوزه راهبری شرکتی، نیازمند استقرار ساختار راهبری اثربخش مبتنی بر هیئت مدیره هوشیار، مدیریت متعهد و با صلاحیت، حسابرس مستقل قابل اتکا و حسابرسی داخلی کارآمد است. حسابرسی داخلی در نقش یک عنصر راهبری شرکتی باید در تمامی فعالیت‌های شرکت شامل مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی و سایر کارکردها، خدمات مشورتی و اطمینان‌بخش مستقل ارائه دهد. بر اساس استانداردهای پذیرش بسیاری از بورس‌های اوراق بهادار، شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش ملزم به داشتن واحد حسابرسی داخلی هستند. طبق ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل داده و این واحد همواره اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را بررسی و ارزیابی کرده، نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت مدیره گزارش دهد و در جهت بهبود روش‌های این سیستم اقدام کند.

تقلب و کنترل های داخلی

پیش از واکاوی کنترل های داخلی و اثر آن ها در کیفیت و کمیت فعالیت حسابرسان مستقل لازم است به تقلب و تعریف خاص آن در حرفه حسابرسی که از سوی سازمان حسابرسی ارائه شده است بپردازیم و نقش کنترل های داخلی در تقلب و پیشگریری از آن را بررسی کنیم (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). تحریف صورتهای مالی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. وجه تمایز تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن عملی است که منجر به تحریف صورتهای مالی می‌شود(استاندارد حسابرسی ۲۴۰):.

اگر چه تقلب مفهوم گسترده‌ای دارد، اما برای مقاصد استانداردهای حسابرسی، حسابرس تقلب هایی را مد نظر قرار می‌دهد که سبب تحریف بااهمیت صورتهای مالی می‌شود. دو نوع تحریف عمدی به حسابرس مربوط می‌شوند که یکی تحریفهای ناشی از

گزارشگری مالی متقلبانه و دیگری تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها است. هر چند حسابرس ممکن است مشکوک به وقوع تقلب شود و یا در موارد نادر، پی به وقوع تقلب ببرد، با این حال وی در مقامی نیست که به لحاظ قانونی حکم کند که آیا تقلبی واقعاً روی داده است یا خیر (اسکندری، ۱۴۰۳).

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب با مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. این موضوع مهم است که مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری واحد تجاری، بر پیشگیری از تقلب (که می‌تواند فرصتهای وقوع تقلب را کاهشدهد) و عوامل بازدارنده تقلب (که می‌تواند به دلیل احتمال کشف تقلب و تنبیه، انگیزه ارتکاب تقلب توسط افراد را کاهش دهد) تأکید زیادی کنند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). این تأکید متضمن پایبندی به ترویج فرهنگ درستکاری و رفتار اخلاقی است که می‌تواند از طریق نظارت فعالانه ارکان راهبری واحد تجاری تقویت شود(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). نظارت ارکان راهبری، شامل در نظر گرفتن احتمال زیر پاگذاری کنترلها یا اعمال نفوذ نامناسب به شیوه‌های دیگر در فرایند گزارشگری مالی، نظیر تلاشهای مدیران اجرایی در زمینه مدیریت سود به منظور تحت تأثیر قراردادن برداشت تحلیلگران از عملکرد و سودآوری واحد تجاری، می‌باشد(استاندارد حسابرسی ۲۴۰):.

لازم به ذکر و توجه است که در تعریف کنترل های داخلی عنوان شده است که کنترل های داخلی فرایندی است که توسط ارکان راهبری، مدیران اجرایی و سایر کارکنان باری مقابله با آن دسته از خطر های تجاری که دستیابی به اهداف زیز را تهدید میکنند طراحی، اعمال و حفظ میشوند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴):

- قابل اتکا بودن گزارشگری مالی واحد تجاری(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- کارایی و اثر بخشی عملیات واحد تجاری و
- رعایت قوانین و مقررات (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

یکی از وظایف کنترل های داخلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباهات می‌باشد که مسئولیت مدیران اجرایی و ارکان راهبری در این دو موضوع کاملا مشخص است، به

عبارتی یکی از وظایف ارکان راهبری و مدیران اجرایی طراحی و اعمال کنترل هایی است که توانایی پیگشری از تقلب و اشتباهات را دارد در غیر این صورت این کنترل های داخلی از طراحی و اعمال خوبی برخوردار نیستند که با طور مبسوط شرح داده خواهد شد(اسکندری، ۱۴۰۳).

آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی، به طور خاص، در مورد تحریف ناشی از تقلب، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از آنجا که تقلب ممکن است با انجام تمهیداتی چون جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات، یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرس صورت گیرد که به‌طور ماهرانه و با دقت برای پنهان کردن آن طراحی شده است، خطر عدم کشف تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب، بیشتر از خطر عدم کشف تحریفهای بااهمیت ناشی از اشتباه است (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). هنگامی که چنین اقداماتی برای پنهان‌کاری با تبانی همراه باشد، کشف آن دشوارتر می‌شود. تبانی می‌تواند حسابرس را به این نتیجه برساند که شواهد، متقاعد کننده است، در حالی که واقعاً چنین نیست. توانایی حسابرس برای کشف تقلب به عواملی چون مهارت مرتکبین، دفعات و میزان دستکاری، گستردگی تبانی، اندازه نسبی هر یک از مبالغ دستکاری شده، و مراتب سازمانی افراد مشارکت کننده بستگی دارد (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). اگرچه حسابرس ممکن است بتواند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را مشخص کند، اما به سختی می‌تواند مشخص کند که آیا تحریف در حوزه‌های قضاوتی مثل براوردهای حسابداری ناشی از تقلب بوده است یا ناشی از اشتباه (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):.

علاوه بر این، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب مدیران اجرایی بیشتر از خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب کارکنان است، زیرا مدیران اجرایی اغلب در موقعیتی هستند که به طور مستقیم یا غیر مستقیم قادر به دستکاری سوابق حسابداری، ارائه اطلاعات مالی متقلبانه یا زیرپاگذاردن روشهای کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری از تقلبهای مشابه توسط سایر کارکنان هستند(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

حسابرس، هنگام کسب اطمینان معقول، مسئولیت دارد نگرش تردید حرفه‌ای را در سراسر فرایند حسابرسی حفظ کند، امکان زیرپا گذاری کنترلهای داخلی توسط مدیران اجرایی را مدنظر قرار دهد و به این واقعیت توجه داشته باشد که روشهای حسابرسی مؤثر در کشف اشتباه ممکن است برای کشف تقلب مؤثر نباشد(اسکندری، ۱۴۰۳). برای اهداف استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰):

تقلب: هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران اجرایی، ارکان راهبری، کارکنان، یا اشخاص ثالث، که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیر قانونی است، تقلب ممکن است از طریق جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا ارائه اطلاعات نادرست صورت گیرد، تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی میدهد تقلب مدیران نام دارد و همانطور که اشاره شد تشخیص این نوع تقلب با دشواری همراه است و تقلبی که تنها توسط کارنان واحد مورد رسیدگی صورت میپذیرد تقلب کارکنان نام دارد. تحریف عمدی ناشی از تقلب از موارد زیر ناشی میشود(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴):

۱- تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورت های مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورت های مالی سروکار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه از اقدامات عمدی مدیران ناشی شده و به ارائه نادرست صورت های مالی منجر میشود و میتواند شامل موارد زیر باشد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

الف) دستکاری، سند سازی (از جمله جعل)، یا تغییر سوابق حسابداری یا مستندات پشتوانه تهیه صورتهای مالی (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

ب) ارائه نادرست یا حذف عمدی معاملات، سایر رویدادها یا سایر اطلاعات عمده در صورتهای مالی (اسکندری، ۱۴۰۳).

ج) بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری در رابطه با مبالغ، طبقه‌بندی، نحوه ارائه، یا موارد افشا به صورت عمدی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

در گزارشگری مالی متقلبانه، مدیران اجرایی اغلب کنترلهایی را زیر پا می‌گذارند که در شرایط معمول، دارای اثربخشی کارکرد هستند. ارتکاب تقلب از طریق زیرپاگذاری کنترلها توسط مدیران اجرایی، ممکن است با استفاده از تکنیک‌هایی نظیر موارد زیر، انجام شود(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲):

- ثبت معاملات صوری، به ویژه در اواخر دوره مالی، به منظور دستکاری نتایج عملیات یا دستیابی به اهداف دیگر(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- تعدیل نامناسب مفروضات و تغییر نامناسب قضاوتهای مورد استفاده در براورد مانده حسابها (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- حذف، تأخیر یا تعجیل در شناخت معاملات و سایر رویدادهای واقع شده طی دوره گزارشگری در صورتهای مالی(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- پنهان کاری یا عدم افشای حقایقی که می‌تواند بر مبالغ مندرج در صورتهای مالی مؤثر باشد(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- انجام معاملات پیچیده‌ای که برای ارائه نادرست وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری طراحی شده‌اند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- تغییر سوابق و شرایط مرتبط با معاملات عمده و غیرعادی (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

۲- تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی ها

سوء استفاده از داراییها، سرقت داراییهای واحد تجاری را نیز شامل می‌شود و اغلب توسط کارکنان در مورد مبالغ جزئی و بی‌اهمیت، انجام می‌شود. با این وجود، سوء استفاده از داراییها می‌تواند توسط مدیران اجرایی نیز صورت گیرد که معمولاً توانایی بیشتری برای گمراه کردن یا پنهان کردن سوء استفاده از داراییها دارند به نحوی که کشف

آنها مشکل باشد (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). سوء استفاده از داراییها ممکن است به شیوه‌های مختلفی، از جمله موارد زیر، صورت گیرد(استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

- سرقت مبالغ وصول شده (برای نمونه، سوء استفاده در وصول مطالبات یا واریز مبالغ وصول شده مربوط به مطالبات سوخت شده، به حسابهای بانکی شخصی) (اسکندری، ۱۴۰۳).
- سرقت داراییهای فیزیکی یا دستاوردهای فکری (برای نمونه، سرقت موجودی برای مصارف شخصی یا برای فروش، سرقت ضایعات برای فروش، همدستی با رقبای واحد تجاری با افشای اسرار فناوری در قبال دریافت وجه) (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- سندسازی پرداخت برای کالاها و خدماتی که توسط واحد تجاری دریافت نشده است (برای نمونه، پرداختهای انجام شده به فروشندگان موهوم، وجوه پرداختی توسط فروشندگان به نمایندگان خرید واحد تجاری از طریق بالا بردن قیمتها، پرداخت حقوق به کارکنان ساختگی) (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- استفاده از داراییهای واحد تجاری برای مصارف شخصی (برای نمونه، در رهن قراردادن داراییهای واحد تجاری به عنوان وثیقه وام شخصی یا وام به یک شخص وابسته) (اسکندری، ۱۴۰۳).
- سوء استفاده از داراییها اغلب از طریق تدارک سوابق یا مستندات گمراه کننده یا جعلی به منظور پنهان کردن این موضوع که داراییها مفقود شده یا بدون مجوز به عنوان وثیقه استفاده شده‌اند، انجام می‌شود(استاندارد حسابرسی ۲۴۰):.

اشتباه: اشتباه عبارت است از هرگونه تحریف سهوی در صورت های مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند (اسکندری، ۱۴۰۳):

- اشتباه در گرداوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورت های مالی(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق
- اشتباه در بکارگیری استاندارهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

خطر تقلب: رویدادها یا شرایطی که نشان‌دهنده انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب یا فراهم کننده فرصت ارتکاب تقلب باشد (اسکندری، ۱۴۰۳).

نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب

عوامل خطر تقلب عنوان شده ، نمونه‌هایی ازچنین عواملی است که حسابرسان معمولاً در دامنه وسیعی از وضعیتهای گوناگون با آنها روبه‌رو می‌شوند. نمونه‌های مربوط به دو نوع تقلب مورد توجه حسابرس (یعنی گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از داراییها)، اشاره شده است (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). برای هر یک از این دو نوع تقلب، عوامل خطر براساس سه شرطی که معمولاً هنگام وقوع تحریف بااهمیت ناشی از تقلب وجود دارند، یعنی

الف. انگیزه‌ها/ فشارها

ب. فرصتهاو

پ. نگرشها

توجیه‌ها طبقه‌بندی شده است (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). اگر چه این عوامل خطر، وضعیتهای گوناگونی را پوشش می‌دهند، اما تنها نمونه‌هایی از عوامل مورد نظر هستند و از این رو، حسابرس ممکن است عوامل خطر دیگر یا متفاوتی را مشخص کند (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). تمام این نمونه‌ها در همه شرایط، مربوط محسوب نمی‌شوند و برخی ممکن است در واحدهای تجاری با اندازه متفاوت یا با شرایط و ویژگیهای مالکیتی متفاوت اهمیت کمتر یا بیشتری داشته باشند(استاندارد حسابرسی ۲۴۰):.

عوامل خطر مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

موارد زیر، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه است (اسکندری، ۱۴۰۳).

انگیزه‌ها/ فشارها

تهدید ثبات یا سودآوری مالی بدلیل شرایط اقتصادی، صنعت یا عملیات واحد تجاری، مانند(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴):

- وجود رقابت شدید یا اشباع بازار، همراه با روند نزولی حاشیه سود(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- آسیب پذیری بالا در مقابل تغییرات سریع، نظیر تحولات فناوری، ناباب شدن محصول یا نرخهای سود بانکی(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- کاهش عمده در تقاضای مشتریان و افزایش شکستهای تجاری در صنعت و کل اقتصاد(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- زیانهای عملیاتی که منجر به خطر ورشکستگی، توقیف اموال یا از دست دادن کنترل واحد تجاری به صورت ناخواسته می‌شود(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- جریانهای نقدی عملیاتی منفی مستمر یا ناتوانی در ایجاد جریانهای نقدی عملیاتی علیرغم گزارش سود و رشد سود(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- رشد سریع یا سودآوری غیر عادی، به ویژه در مقایسه با سایر واحدهای تجاری فعال در همان صنعت (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- الزامات حسابداری، قانونی یا مقرراتی جدید (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی برای دستیابی به الزامات یا انتظارات اشخاص ثالث به دلیل(اسکندری، ۱۴۰۳):

انتظارات تحلیلگران سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاران نهادی، اعتباردهندگان عمده یا سایر اشخاص ثالث در مورد سودآوری یا روند آن (به ویژه انتظارات بلند

پروازانه غیرمنطقی یا غیر واقع بینانه)، شامل انتظارات ایجاد شده توسط مدیران اجرایی برای مثال، از طریق ارائه اخبار یا گزارشهای سالانه بیش از حد خوشبینانه مدیران اجرایی (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

نیاز به اخذ تسهیلات مالی یا سرمایه اضافی برای حفظ توان رقابتی- شامل تأمین مالی برای مخارج تحقیق و توسعه یا مخارج سرمایه‌ای عمده(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).

- توانایی اندک در دستیابی به الزامات مقرر شده توسط بورس یا بازپرداخت بدهیها یا ایفای سایر تعهدات(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- آثار منفی واقعی یا متصور ناشی از گزارش نتایج مالی ضعیف بر معاملات عمده در جریان انجام مانند ترکیبهای تجاری یا انعقاد قراردادهای عمده (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- تهدید منافع مالی شخصی مدیران اجرایی یا ارکان راهبری براساس اطلاعات موجود، به واسطه ارتباط آن با عملکرد مالی واحد تجاری به اشکال زیر (اسکندری، ۱۴۰۳):

- وجود منافع مالی عمده در واحد تجاری(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- مشروط بودن بخش عمده‌ای از حقوق و مزایا (برای مثال پاداشها، اختیارهای خرید سهام و دریافتهای خارج از قرارداد) به دستیابی به اهداف بلند پروازانه برای قیمت سهام، نتایج عملیات، وضعیت مالی یا جریانهای نقدی(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- ضمانتهای شخصی سپرده شده توسط اشخاص مزبور در قبال بدهیهای واحد تجاری(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی یا کارکنان عملیاتی برای دستیابی به اهداف مالی تعیین شده توسط ارکان راهبری، شامل اهداف انگیزشی برای فروش یا سودآوری(استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

فرصتها

ماهیت صنعت یا عملیات واحد تجاری، فرصتهایی را برای گزارشگری مالی متقلبانه فراهم می‌آورد که می‌تواند از موارد زیر ناشی شود (اسکندری، ۱۴۰۳):

- معاملات عمده با اشخاص وابسته که در روال عادی عملیات تجاری انجام نشده یا معاملات عمده با واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابرسی نشده یا توسط مؤسسه حسابرسی دیگری حسابرسی شده است(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- حضور یا توانایی مالی قوی برای تسلط بر بخش خاصی از صنعت که باعث تحمیل شرایط واحد تجاری به عرضه‌کنندگان و مشتریان می‌شود که ممکن است به انجام معاملات نامناسب و غیرحقیقی در شرایط غیرعادی منجر شود(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- داراییها، بدهیها، درآمدها، یا هزینه‌های مبتنی بر براوردهای عمده مستلزم قضاوتهای ذهنی یا ابهاماتی که به سختی قابل تایید است(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- معاملات عمده، غیرعادی یا بسیار پیچیده، به ویژه آنهایی که نزدیک به پایان دوره انجام شده و "رجحان محتوا بر شکل" را به شدت زیر سوال می‌برد (اسکندری، ۱۴۰۳).
- انجام عملیات عمده در سطح بین‌المللی و در محیطهای تجاری و فرهنگی متفاوت(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- استفاده از واسطه‌های تجاری در مواردی که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد(استاندارد حسابرسی ۲۴۰).
- حسابهای بانکی عمده یا عملیات واحدهای فرعی یا شعب واقع در مناطق آزاد معاف از مالیات که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).

اثربخش نبودن نظارت بر مدیران اجرایی به واسطه موارد زیر:

- تسلط یک شخص یا گروه کوچک بر امور مدیریتی (در واحد تجاری که مالکیت از مدیریت جداست) بدون وجود کنترلهای جبرانی(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- اثربخش نبودن نظارت ارکان راهبری بر فرایند گزارشگری مالی و کنترلهای داخلی(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

وجود یک ساختار سازمانی پیچیده یا بی‌ثبات، براساس شواهد زیر:

- دشوار بودن تعیین سازمان یا فرد یا افراد دارای منافع کنترلی در واحد تجاری (اسکندری، ۱۴۰۳).
- ساختار سازمانی بیش از حد پیچیده، شامل غیرعادی بودن شخصیت حقوقی واحد تجاری یا اختیارات غیرعادی مدیران اجرایی(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- تغییرات مکرر و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی، مشاوران حقوقی یا ارکان راهبری(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲)

ضعف اجزای کنترلهای داخلی در نتیجه موارد زیر(اسکندری، ۱۴۰۳):

- نظارت ناکافی بر کنترلها، شامل کنترلهای خودکار و کنترلهای حاکم بر گزارشگری مالی میان دوره‌ای (در مواردی که گزارشگری برون‌سازمانی آن الزامی است) (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- تغییرات زیاد در کارکنان یا استخدام کارکنان ناکارآمد برای واحدهای حسابداری، حسابرسی داخلی یا فناوری اطلاعات(استاندارد حسابرسی ۲۴۰).
- اثربخش نبودن سیستمهای حسابداری و اطلاعاتی، شامل وجود ضعفهای بااهمیت در کنترلهای داخلی (اسکندری، ۱۴۰۳).

نگرشها/ توجیه‌ها

- اثربخش نبودن اطلاع رسانی، بکارگیری، پشتیبانی یا تقویت ارزشها یا استانداردهای اخلاقی واحد تجاری توسط مدیران اجرایی، یا اطلاع رسانی ارزشها یا استانداردهای اخلاقی نامناسب(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- دخالت بیش از حد مدیران غیر مالی در انتخاب رویه‌های حسابداری یا تعیین براوردهای عمده(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- سوابق مشخصی از نقض قوانین مربوط به اوراق بهادار یا سایر قوانین و مقررات، یا دعاوی مطرح شده علیه واحد تجاری، مدیران ارشد اجرایی یا ارکان راهبری آن مبنی بر ارتکاب تقلب یا نقض قوانین و مقررات(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- وجود منافع قابل ملاحظه مدیران اجرایی در حفظ یا افزایش روند سود یا قیمت سهام(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- رویه‌ای که مدیران اجرایی برای تحلیلگران، بستانکاران و سایر اشخاص ثالث جهت رسیدن به پیش‌بینی‌های بلند پروازانه یا غیر واقع بینانه بکار می‌برند(اسکندری، ۱۴۰۳).
- قصور مدیران اجرایی در اصلاح به موقع ضعفهای بااهمیت مشخص شده در کنترلهای داخلی(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- تمایل مدیران اجرایی به استفاده از روشهای نامناسب برای به حداقل رساندن سود گزارش شده با انگیزه‌های مالیاتی(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- اخلاق مداری ناچیز مدیران ارشد اجرایی (اسکندری، ۱۴۰۳).
- بی‌توجهی مدیر– مالک، به تفکیک معاملات شخصی از معاملات واحد تجاری.
- اختلاف نظر بین سهامداران در واحد تجاری دارای تعداد محدودی سهامدار.
- تلاشهای مستمر مدیران اجرایی برای توجیه رویه‌های حسابداری نامناسب با استناد به موضوع اهمیت(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

تیرگی روابط بین مدیران اجرایی و حسابرس فعلی یا قبلی، با وجود نشانه‌های زیر:

- اختلاف نظرهای مکرر با حسابرس فعلی یا قبلی درباره موضوعات حسابداری، حسابرسی یا گزارشگری(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- درخواستهای غیرمنطقی از حسابرس، شامل ایجاد محدودیتهای زمانی غیرمنطقی برای تکمیل حسابرسی یا صدور گزارش‌حسابرس (اسکندری، ۱۴۰۳).
- ایجاد محدودیتهایی که دسترسی حسابرس به افراد یا اطلاعات، یا توانایی حسابرس را برای ارتباط سازنده با ارکان راهبری محدود می‌کند(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- رفتار سلطه‌گرانه مدیران اجرایی در برخورد با حسابرس به‌ویژه تلاش برای اثرگذاردن بر دامنه کار وی یا انتخاب یا ادامه همکاری با اعضای تیم حسابرسی یا اشخاص طرف مشورت حسابرس (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها

عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها نیز طبق سه شرطی که معمولاً هنگام وجود تقلب حضور دارند (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰)، یعنی:

انگیزه‌ها/ فشارها،

فرصتها و

نگرشها/ توجیه‌ها

طبقه بندی می‌شوند. برخی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه ممکن است هنگام وقوع تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها نیز وجود داشته باشد (اسکندری، ۱۴۰۳). برای مثال، اثربخش نبودن نظارت مدیران اجرایی و سایر ضعفهای کنترلهای داخلی ممکن است هم در موارد تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و هم در موارد سوء استفاده از داراییها، وجود داشته باشد(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). در ادامه، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها ارائه شده است(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲):

انگیزه‌ها/ فشارها

- تعهدات مالی شخصی مدیران اجرایی یا کارکنانی که به وجوه نقد یا سایر داراییهای مستعد سرقت و سوء استفاده دسترسی دارند، ممکن است آنها را تحت فشار قرار دهد(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- تیرگی روابط بین واحد تجاری و کارکنانی که به وجوه نقد یا دیگر داراییهای مستعد سرقت دسترسی دارند، ممکن است این کارکنان را وادار کند دست به سوء استفاده از داراییها بزنند. برای مثال روابط تیره ممکن است در اثر موارد زیر به وجود آید (اسکندری، ۱۴۰۳).
  - اخراج کارکنان در آینده قابل پیش‌بینی یا مشخص (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
  - تغییرات جاری یا قابل پیش‌بینی در حقوق و مزایای کارکنان(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
  - اعطای ترفیعات، حقوق و مزایای جبران خدمات یا دیگر پاداشهای مغایر با انتظارات کارکنان (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

فرصتها

- برخی ویژگیها یا شرایط ممکن است آسیب پذیری داراییها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. برای مثال، فرصتهای سوء استفاده از داراییها در موارد زیر افزایش می‌یابد(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴):
  - نگهداشت یا گردش قابل ملاحظه وجوه نقد(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
  - وجود اقلام با ارزش کم حجم یا اقلام با تقاضای بالا(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
  - وجود داراییهای با قابلیت تبدیل آسان به وجه نقد مانند اوراق بهادار بی‌نام، جواهرات یا تراشه‌های رایانه(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).

- وجود داراییهای ثابت کم حجم، قابل خرید و فروش، یا بدون نیاز به مدارک رسمی مالکیت(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- عدم کفایت کنترلهای داخلی حاکم بر داراییها ممکن است آسیب پذیری آنها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. برای مثال، سوء استفاده از داراییها ممکن است به دلایل رخ دهد(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰):
- کافی نبودن تفکیک وظایف یا کنترلهای مستقل(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- کافی نبودن نظارت بر مخارج مدیران ارشد اجرایی، مانند هزینه سفر یا بازپرداخت سایر مخارج انجام شده.
- کافی نبودن نظارت مدیران اجرایی بر کارکنان مسئول داراییها نظیر ناکافی بودن نظارت یا سرپرستی در مناطق دور دست (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- کافی نبودن فرایند گزینش برای استخدام کارکنانی که به داراییها دسترسی دارند(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- کافی نبودن نگهداری سوابق داراییها(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- کافی نبودن سیستم صدور مجوز و تصویب معاملات (برای مثال، در معاملات خرید).
- کافی نبودن حفاظت فیزیکی از وجوه نقد، اوراق بهادار، موجودیها یا داراییهای ثابت(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- کامل و به موقع نبودن مطابقت داراییهای عینی با داراییهای دفتری(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- نبود مستندات مناسب و به موقع برای معاملات. برای مثال، برای تعیین قابل قبول بودن برگشت از فروشها(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- نبود مرخصیهای اجباری برای کارکنان مسئول کنترلهای کلیدی(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

- کافی نبودن شناخت مدیران اجرایی از فناوری اطلاعات که می‌تواند فرصت سوء استفاده کارکنان فناوری اطلاعات را فراهم کند(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- کافی نبودن کنترلهای دسترسی حاکم بر ثبتهای خودکار، شامل کنترل و بررسی گزارشهای ثبت وقایع در سیستمهای رایانه‌ای(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

نگرشها/ توجیه‌ها

- بی‌توجهی به ضرورت نظارت یا کاهش خطرهای مرتبط با سوء استفاده از داراییها(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- بی‌توجهی به کنترلهای داخلی حاکم بر سوء استفاده از داراییها با زیرپاگذاشتن کنترلهای موجود یا کوتاهی در اصلاح ضعفهای شناخته شده کنترلهای داخلی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- رفتاری که نشان دهنده رنجش یا نارضایتی کارکنان از واحد تجاری یا واحد تجاری از رفتار کارکنان باشد (اسکندری، ۱۴۰۳).
- تغییر در رفتار یا سبک زندگی کارکنان مربوط که ممکن است نشان دهنده سوء استفاده آنها از داراییها باشد(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- تحمل سرقتهای کوچک (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

نمونه‌هایی از برخوردهای حسابرس باتوجه به ارزیابی وی از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و سوءاستفاده از دارایی ها به شرح زیر است (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

- اجرای روشهای تحلیلی مرتبط با درآمد با استفاده از داده‌های تفکیک شده، برای مثال، مقایسه درآمد گزارش شده دوره جاری به صورت ماه به ماه، بر حسب خطوط تولید یا قسمتهای تجاری با دوره‌های قابل مقایسه گذشته. تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه می‌توانند در تشخیص ارتباطات یا

معاملات درآمدی غیرعادی یا غیرمنتظره مفید واقع شوند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

- حضور فیزیکی در یک یا چند مکان در پایان‌دوره برای مشاهده کالاهای در حال حمل یا آماده برای حمل (یا کالاهای برگشتی که مراحل اداری را طی می‌کنند) و اجرای سایر روشهای مناسب برای انقطاع زمانی فروشها و موجودیها (اسکندری، ۱۴۰۳).
- در شرایطی که معاملات درآمدی به صورت الکترونیکی شروع، پردازش و ثبت می‌شوند، آزمون کنترلها برای کسب اطمینان از وقوع معاملات درآمدی ثبت شده و مناسب بودن ثبت آنها(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- شمارش موجودیها در پایان‌دوره گزارشگری یا تاریخی نزدیک به آن برای به حداقل رساندن خطر دستکاری در فاصله زمانی بین تاریخ شمارش و پایان‌دوره گزارشگری(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- انجام روشهای لازم در زمان مشاهده شمارش موجودیها، برای مثال بررسی دقیق‌تر اقلام بسته‌بندی شده، شیوه چیدن کالاها (برای مثال، وجود فضای خالی بین کالاها) یا برچسب زدن آنها و کیفیت (یعنی، خلوص، درجه یا غلظت) مواد مایع مانند عطرها یا مواد شیمیایی. در این زمینه، استفاده از کار کارشناس می‌تواند مفید باشد (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- استفاده از کارشناس برای انجام براوردی مستقل، و مقایسه آن با براورد مدیران اجرایی(اسکندری، ۱۴۰۳).
- پرس و جو از افرادی غیر از مدیران اجرایی و کارکنان واحد حسابداری برای تأیید توانایی مدیران اجرایی و قصد آنها برای انجام اقداماتی که به انجام براوردها مربوط هستند (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

- اخذ تأییدیه مستقیم از مشتریان درباره گردش حساب (شامل اعلامیه‌های بستانکار و برگشت از فروشها و تاریخهای پرداخت) طی دوره مورد حسابرسی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- جستجوی رایانه‌ای سوابق حقوق و دستمزد کارکنان به منظور مشخص کردن نشانی، هویت کارکنان یا شماره بیمه کارکنان یا حسابهای بانکی تکراری (اسکندری، ۱۴۰۳).
- بررسی پرونده‌های پرسنلی برای مشخص کردن افرادی که فعالیت کمی دارند یا اساساً فعالیتی ندارند، برای مثال، نبود سوابق ارزیابی عملکرد(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- تحلیل تخفیفات و برگشت از فروش برای مشخص کردن الگوها یا روندهای غیرعادی(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- اخذ تأییدیه از اشخاص ثالث درباره شرایط خاص قراردادها.
- کسب شواهد نشان‌دهنده اجرای قراردادها طبق شرایط آنها(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- بررسی صحت هزینه‌های گزاف و غیرعادی.
- بررسی وجود مجوز لازم برای وامهای پرداختی به مدیران ارشد اجرایی و اشخاص وابسته و صحت مبالغ گزارش شده(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- بررسی میزان و صحت گزارشهای هزینه ارائه شده توسط مدیران ارشد اجرایی(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

پس از آشنایی با کنترل های داخلی و موارد تقلب و اشتباه که در دایره این موضوع مورد بررسی قرار گرفت، لازم است در مورد کنترل های داخلی قدری جزئی نگر شویم(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

اهداف کنترل های داخلی

اهداف کنترل های داخلی عبارتند از:

- حفاظت از دارایی ها در برابر سوء استفاده و تقلب(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- ارزیابی کارایی و سودمندی عملیات(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- تشویق کارکنان به تبعیت از خط مشی های واحد تجاری(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

کنترل های داخلی به دو دسته تقسیم میشوند (اسکندری، ۱۴۰۳):

الف) کنترل های داخلی اداری (عملیاتی)

ب) کنترل های داخلی حسابداری (مالی)

کنترل های داخلی اداری کنترل هایی هستند که بر صورتهای مالی تأثیری ندارند یا تأثیر اندکی دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون کارایی و سودمندی عملیات و رعایت رویه ها مورد نظر مدیریت در تمام قسمت ها و دوایر واحد تجاری استقرار می یابند(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). اجرای طرح های سازمانی تفویض اختیارات در معاملات و کنترل های مربوط به عملیات تولید، نمونه هایی از کنترلهای داخلی اداری است. کنترلهای داخلی اداری نقطه شروعی برای استقرار کنترلهای داخلی حسابداری در مورد معاملات میباشند (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

کنترل های داخلی حسابداری (مالی) کنترل هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت های مالی اثر دار به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت از دارایی ها قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت های مالی قابل اطمینان استقرار می یابند(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). به عنوان مثال جلوگیری از تردد افراد غیر مسئول در محوطه صندوق، کنترل فاکتورهای فروش توسط فردی مستقل از صادر کننده آن و یا تهیه صورت مغایرات بانکی توسط کارمندی که مجاز به صدور چک با مسئول وجه نقد نباشد نمونه هایی از کنترلهای داخلی حسابداری است(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

لازم به توضیح است که امروزه طبق استانداردهای حسابرسی هیچ تفاوتی بین کنترلهای داخلی اداری و کنترل های داخلی حسابداری وجود ندارد و حسابرسان باید تمام کنترلهای داخلی را که بتواند به گونه ای با اهمیت بر صورت های مالی اثر بگذارد، مورد توجه قرار دهند(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

طبقه بندی کنترل های داخلی حسابداری

کنترل های داخلی حسابداری به دو دسته تقسیم میشوند(اسکندری، ۱۴۰۳):

الف) کنترل های پایه (اولیه)

ب) کنترل های انضباطی (ثانویه)

کنترل های پایه عبارت است از حداقل کنترل های داخلی لازم جهت حصول اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعالیت های یک واحد تجاری (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). این کنترل ها باید در کلیه واحد های تجاری (اعم از کوچک، متوسط و بزرگ) بدون توجه به حجم فعالیت و تنوع و گستردگی آن ها استقرار یابند. نمونه هایی از این کنترل ها به شرح زیر است (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

- نگه داری اسناد و دفاتر لازم جهت ثبت فعالیت های واحد تجاری
- استفاده از فرم های دارای شماره سریال چاپی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- استخراج تراز ازمایشی در فواصل زمانی معین
- تهیه صورت مغایرت بانکی در فواصل زمانی معین(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- تطبیق اسناد و مدارک واحد تجاری با اطلاعات دریافتی از اشخاص ثالث(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- ایجاد حساب های معین برای بدهکاران و بستانکاران و مطابقت مانده این حساب ها با حساب های دفتر کل(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).
- مشاهده و شمارش عینی دارایی های شرکت در فواصل زمانی معین و مقایسه نتایج آن با سوابق مالی(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

کنترل های انظباطی یا ثانویه کنترل هایی هستند که جهت حصول اطمینان از حسن اجرای به موقع و صحیح کنترل های پایه و حفاظت از اموال و دارایی های واحد تجاری استقرار می یابند که خود نیز به سه دسته کنترل های حفاظتی، کنترل های سرپرستی و کنترل های تفکیک وظایف تقسیم میشوند(اسکندری، ۱۴۰۳).

انواع کنترلهای داخلی

انواع کنترلهای داخلی عبارتند از:

کنترل های پیشگیرانه: کنترل های پیشگیرانه به منظور جلوگیری از بروز اشتباهات طراحی می شود و می توانند مانعی بر سر راه پردازش معاملات خاص به وجود آورد مانند کنترل اعتبار مشتریان قبل از انجام فروش نسیه که به منظور حصول اطمینان از وصول حسابهای دریافتنی انجام میشود(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). استفاده از فهرست اسامی فروشندگان تأیید شده و یا استقرار نگهبان در مبادی خروجی کالا نمونه های دیگری از کنترلهای پیشگیرانه می باشد (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

کنترل های یابندهـــ به کنترلهایی گفته می شود که اشتباهات را پس از رخداد کشف میکند. تهیه صورت مغایرت بانکی و تطبیق صورت حساب تأمین کنندگان مواد و کالا با حسابهای پرداختنی نمونه ای از کنترلهای یابنده است(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). بدیهی است که در صورت عدم وجود یک سیستم کامل و کارآمد کنترل پیشگیرانه وجود ابزارهای کنترلی در قالب کنترلهای یابنده از ضروریات یک سیستم کنترل داخلی مطلوب می باشد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

کنترل های اصلاحی: این کنترلها اشتباهات و خطاهای کشف شده توسط کنترلهای پاینده را تصحیح می کند(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

کنترلهای دستوریـــ بر خلاف کنترلهای پیشگیرانه یابنده و اصلاحی که بیشتر برای پیشگیری، کشف و اصلاح نتایج منفی اعمال می گردد کنترلهای دستوری به منظور دستیابی به نتایج مثبت و سازنده طراحی و اجرا می شود(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

برای مثال مدیر عامل یک شرکت ساختمانی به منظور بالا بردن وجهه شرکت در منطقه ای که فعالیت میکند، ممکن است ه مدیران پروژه های مختلف شرکت دستور بدهد که در حد امکان از کارگران محلی استفاده کنند(حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

کنترل های جبرانی: کنترلهایی است که به منظور جبران برخی نارساییهای موجود در کنترلهای مربوط برقرار می شود. برای مثال نظارت مستقیم صاحب سرمایه بر عملیات یک واحد اقتصادی کوچک میتواند کمبود یا نقاط ضعف حاصل از عدم تفکیک وظایف را جبران کند. تهیه صورت مغایرت بانکی توسط فردی که با دریافت ها و پرداخت های نقدی سر و کار ندارد نمونه ای از کنترلهای جبرانی است(اسکندری، ۱۴۰۳).

اجزای کنترل های داخلی

کنترل های داخلی از اجزا زیر تشکیل شده است که هر کدام را در ادامه شرح خواهیم داد.

۱. محیط کنترلی
۲. فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
۳. سیستم اطلاعاتی، شامل فرایند های تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی(اسکندری، ۱۴۰۳)
٤. فعالیت های کنترلی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
٥. نظارت برکنترل ها(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

محیط کنترلی

محیط کنترلی شامل وظایف راهبری و مدیریتی و نگرش، آگاهی و اقدامات ارکان راهبری و مدیران اجرایی نسبت به کنترلهای داخلی و اهمیت آن در واحد تجاری است. محیط کنترلی با شکل دادن جو عمومی واحد تجاری بر هشیاری کنترلی کارکنان اثر می گذارد (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

این جزء از عناصر زیر تشکیل میشود.

الف) اشاعه و تقویت درستکاری و ارزشهای اخلاقی اثر بخشی: کنترلها نمیتواند فراتر از درستکاری و ارزشهای اخلاقی افرادی باشد که آنها را ایجاد و اداره نموده و بر آنها نظارت می کنند(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). درستکاری و ارزش های اخلاقی محصول استانداردهای رفتاری و اخلاقی واحد تجاری نحوه اطلاع رسانی آنها و نحوه تقویت آنها در عمل است(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). تقویت درست کاری و ارزشهای اخلاقی برای مثال شامل اقدامات مدیران اجرایی برای حذف یا کاهش انگیزه ها و وسوسه هایی است که میتواند کارکنان را به انجام اقدامات نادرست غیر قانونی، غیر اخلاقی ترغیب کنند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

اطلاع رسانی سیاستهای واحد تجاری در مورد درستکاری و ارزشهای اخلاقی میتواند شامل اطلاع رسانی استانداردهای رفتاری به کارکنان از طریق بخشنامه ها آیین نامه رفتاری و الگوسازی باشد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

ب) پایبندی به صلاحیت: صلاحیت یعنی داشتن دانش و تجربه لازم برای انجام وظایفی که برای شغل فرد تعریف شده است(اسکندری، ۱۴۰۳).

پ) مشارکت ارکان راهبری: هوشیاری کنترلی واحد تجاری به شدت تحت تأثیر ارکان راهبری آن است. زیرا یکی از نقش های آنها متعادل کردن فشارهای وارد بر مدیران اجرایی در ارتباط با گزارشگری مالی است که ممکن است ناشی از تقاضای بازار با طرح های پاداش باش(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).. اهمیت مسئولیتهای ارکان راهبری در اساسنامه واحد تجاری و با سایر قوانین و مقررات یا رهنمودهای مربوط که برای ارکان راهبری تهیه شده است. مشخص می شود با این وجود یکی از وظایف آنها نظارت کلی بر طراحی و کارکرد اثربخش روشهای خبر رسانی و فرایند بررسی اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری است (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

اثر بخشی طراحی محیط کنترلی از لحاظ مشارکت ارکان راهبری تحت تأثیر عواملی مانند استقلال آنها از مدیران اجرایی و توانایی آنها برای ارزیابی اقدامات آنها، شناخت از معاملات واحد تجاری و میزان ارزیابی آنها از انطباق صورتهای مالی با چارچوب

گزارشگری قرار می گیرد کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته های فرعی هیئت مدیره از ارکان محیط کنترلی محسوب می شود (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

ت) و دیدگاه ها و سبک عمل مدیران اجرایی: دیدگاه ها و سبک عمل اجرایی مدیران اجرایی بر دامنه وسیعی از ویژگی ها تاثیر گذار است(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). برای مثال دیدگاهها و اقدامات مدیران اجرایی نسبت به گزارشگری مالی ممکن است به صورت انتخاب محافظه کارانه یا جسورانه از بین روشهای حسابداری مختلف و هشیاری و محافظه کاری در انجام برآوردهای حسابداری نمود پیدا کند(اسکندری، ۱۴۰۳)

ث) ساختار سازمانی: مقصود ایجاد یک ساختار سازمانی مناسب توجه به حیطه های اصلی اختیار و مسئولیت و مرزهای مناسب گزارشگری است (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

ج) تعیین اختیار و مسئولیت: این عنصر شامل سیاستهای مربوط به انجام عملیات تجاری مناسب، دانش و تجربه کارکنان اصلی و منابع فراهم شده برای انجام وظایف میباشد(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). به علاوه عامل یاد شده می تواند شامل سیاست ها و اطلاع رسانی های لازم برای اطمینان یافتن از این موضوع باشد که همه کارکنان اهداف واحد تجاری را درک می کنند، چگونگی ارتباط متقابل وظایف خود با دیگران و تأثیر آن در دستیابی به اهداف واحد تجاری را می دانند و تشخیص میدهند که چگونه و در چه مواردی پاسخگو خواهند بود (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

چ)سیاست ها و روش های مدیریت منابع انسانی: سیاستها و روشهای مدیریت منابع انسانی، اغلب موضوعات مهمی را در رابطه با هشیاری کنترلی واحد تجاری مشخص میکند. برای مثال استانداردهای استخدام واجد شرایط ترین افراد با تأکید بر سابقه تحصیلی، تجربه کاری قبلی، عملکرد گذشته و شواهد درست کاری و ارزش های اخلاقی، پایبندی واحد تجاری به استخدام کارکنان با صلاحیت و قابل اعتماد را نشان می دهند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

سیاست های آموزشی که وظایف و مسئولیتهای مورد انتظار را تبیین میکند و شامل اقداماتی مانند برگزاری دوره های آموزشی و همایش هاست عملکرد و رفتار مورد انتظار را تشریح میکند. ارتقا برمبنای ارزیابی دوره ای عملکرد پایبندی واحد تجاری به ارتقای کارکنان واحد شرایط به سطوح بالاتر مسئولیت را نشان می دهد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

فرآیند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری

فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری مبنای تصمیم گیری مدیران اجرایی برای تشخیص خطرهایی است که باید مدیریت شوند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). برای مقاصد گزارشگری مالی فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری شامل نحوه تشخیص خطرهای مربوط به تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، برآورد اهمیت آنها، ارزیابی احتمال وقوع آنها تعیین اقدامات لازم برای برخورد و مدیریت آنها و نتایج این اقدامات است (خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). برای مثال، فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری ممکن است نشان دهنده نحوه ارزیابی احتمال وجود معاملات لیست شده یا چگونگی تشخیص و تحلیل برآوردهای عمده منعکس در صورتهای مالی توسط واحد تجاری باشد(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). مدیران اجرایی ممکن است طرح ها برنامه ها یا اقداماتی را برای برخورد ی برخی خطرها انجام دهند یا ممکن است خطری را به دلیل ملاحظات هزینه ای یا ملاحظات دیگر بپذیرند(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

سیستم اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی

سیستم اطلاعاتی مرتبط با اهداف گزارشگری مالی که سیستم حسابداری را نیز شامل میشود در برگیرنده روش ها و سوابق طراحی و مستقر شده برای مواردی از قبیل شناسایی و ثبت به موقع همه ی معاملات معتبر در دوره زمانی وقوع آنها به همراه جزئیات کافی ارزش گذاری و افشاء صحیح آنها است(اسکندری، ۱۴۰۳).

منظور از فرایندهای تجاری واحد تجاری فعالیتهای طراحی شده برای مقاصد توسعه، خرید، تولید، فروش و توزیع کالاها و خدمات واحد تجاری حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و ثبت اطلاعات شامل اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی است(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). این فرایندها منجر به معاملاتی میشود که باید توسط سیستم اطلاعاتی واحد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

تجاری ثبت پردازش و گزارش شود. مقصود از اطلاع رسانی نیز تبیین وظایف و مسئولیتهای افراد در ارتباط با کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). این اطلاع رسانی شامل موضوعاتی نظیر میزان شناخت کارکنان از نحوه ارتباط فعالیت های خود در سیستم اطلاعاتی گزارشگری مالی با کار دیگران و شیوه های گزارشگری موارد استثنا به مسئولین ذی ربط در واحد تجاری است(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). اطلاع رسانی ممکن است به اشکال مختلفی از جمله دستورالعملهای مربوط به خط مشی واحد تجاری و دستورالعمل های مربوط به گزارشگری مالی انجام شود(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). کانالهای باز اطلاع رسانی می تواند این اطمینان را فراهم کند که موارد استثنا، گزارش و پیگیری شده است (اسکندری، ۱۴۰۳).

فعالیت های کنترلی

فعالیت های کنترلی، سیاست ها و روش هایی است که به کمک آن از اجرای دستورات مدیران اجرایی اطمینان حاصل می شود. فعالیت های کنترلی، در سیستم های دستی و رایانه ای اهداف متعددی دارد و در بخش ها و سطوح سازمانی مختلف اعمال می شود(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). برای مثال صورت مغایرت بانکی جهت شناسایی مغایرت های بین صورتحساب بانک با مفاتر شرکت یا تفکیک وظایف ثبت و نگهداری دریافت و پرداختهای وجوه نقدی، مثال هایی از فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی است(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). عموماً فعالیتهای کنترلی که ممکن است به حسابرسی مربوط شود را میتوان در قالب سیاست ها و روش های مرتبط با موارد زیر طبقه بندی کرد(اسکندری، ۱۴۰۳):

- بررسی عملکرد
- پردازش اطلاعات
- کنترل های فیزیکی

تفکیک وظایف که به دلیل بسط مطالب از شرح آن ها خودداری شد(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

لازم به ذکر است، هر یک از فعالیت های کنترلی به خودی خود به یک خطر مرتبط نمیشود. اغلب چندین فعالیت کنترلی همراه با سایر اجزای کنترل های داخلی، برای مقابله با یک خطر کفایت میکند(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). در مقابل برخی فعالیت های کنترلی ممکن است بر یک ادعای مربوط به یک گروه معاملات یا مانده حساب خاص اثری ویژه داشته باشد(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). برای مثال فعالیت های کنترلی که واحد تجاری برای اطمینان یافتن از شمارش و ثبت درست موجودی های فیزیکی پایان سال توسط خود کارکنان، برقرار میکند، مستقیما به ادعا های وجود و کامل بودن مانده حساب موجودی مواد و کالا مربوط میشود (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

از این رو حسابرس در فرایند ارزیابی خطر تحریف با اهمیت باید از کنترل ها شناخت کسب کرده و آن ها را به ادعایی که در چارچوب فرایند ها و سیستم ها وجود دارد ربط دهد(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

نظارت بر کنترلها

یکی از مسئولیت های مهم مدیران اجرایی برقراری و حفظ کنترلهای داخلی مناسب به گونه ای مستمر است. نظارت بر کنترل ها، فرایندی برای ارزیابی اثر بخشی عملکرد کنترلهای داخلی در طول زمان، از جمله ارزیابی به موقع اثر بخشی کنترلها و انجام اقدامات اصلاحی ضروری است (اسکندری، ۱۴۰۳). برای مثال فعالیتهایی مانند بررسی تهیه به موقع صورت مغایرت های بانکی توسط مدیران اجرایی ارزیابی حسابرسان داخلی از رعایت سیاست های واحد تجاری در تنظیم قراردادهای فروش توسط کارکنان واحد فروش و نظارت واحد حقوقی بر رعایت سیاست های اخلاقی یا تجاری واحد

تجاری نمونه هایی از نظارت بر کنترل ها است (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). در این مثال چنانچه بر تهیه به موقع و صحیح صورت مغایرت های بانکی نظارت نشود احتمال میرود کارکنان تهیه آن را متوقف کنند. مدیران اجرایی نظارت بر کنترلها را از طریق فعالیتهای مستمر ارزیابی های جداگانه یا ترکیبی از هر دو اعمال می کنند (استاندارد حسابرسی ۲۴۰). فعالیتهای نظارتی مستمر اغلب در فعالیتهای مستمر عادی واحد تجاری تعبیه می شود و شامل فعالیتهای معمول مدیریتی و سرپرستی است(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). همچنین فعالیتهای نظارتی مدیران اجرایی می تواند شامل اطلاعات به دست آمده از مکاتبات اشخاص برون سازمانی مانند شکایتهای مشتریان و همچنین نظرات دستگاه های نظارتی نیز باشد که ممکن است وجود مشکلات یا زمینه های نیازمند اصلاح را آشکار کند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

حسابرسان داخلی یا کارکنان مجری وظایف مشابه نیز ممکن است از طریق ارزیابیهای جداگانه در نظارت بر کنترلهای واحد تجاری مشارکت کنند معمولاً آنان با ارزیابی طراحی و اجرای کنترلهای داخلی اطلاعاتی را به طور مرتب درباره کارکرد کنترلهای داخلی فراهم میکنند و نقاط قوت و ضعف کنترلهای داخلی و پیشنهادات اصلاحی مربوط را گزارش میکنند(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰).

محدودیت های کنترل های داخلی

کنترل های داخلی صرف نظر از میزان اثربخشی و ملاحظات منفعت–هزینه، تنها میتواند اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی برای واحد تجاری فراهم کنند(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). احتمال دستیابی به این هدف، تحت تاثیر محدودیت های ذاتی کنترل های داخلی است. این محدودیت ها شامل این واقعیت است که قضاوت انسان هنگام تصمیم گیری می تواند توام با اشتباه باشد و به دلیل خطاهای انسانی کنترلهای داخلی می توانند مختل شوند(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). برای مثال ممکن است در رابطه با طراحی یا تغییر یک کنترل داخلی اشتباهی رخ دهد. همچنین کارکرد یک کنترل به طور اثربخشی مورد استفاده قرار نگیرد که دلیل آن میتواند عدم شناخت

مسئول بررسی اطلاعات از اهداف آن یا قصور در انجام اقدامات مناسب باشد (اسکندری، ۱۴۰۳).

افزون بر این کنترلها ممکن است به وسیله تبانی دو یا چند نفر یا زیر پاگذاری آنها توسط مدیران اجرایی بی اثر شوند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). برای مثال مدیران اجرایی ممکن است به توافقهایی جنبی با مشتریان برسند که مفاد و شرایط استاندارد قراردادهای فروش واحد تجاری را تغییر دهد و بدین سان به شناخت درآمد نادرست بینجامد(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). همچنین کنترل های ویرایشی تعبیه شده در برنامه های نرم افزاری که برای تشخیص و گزارش معاملات افزون بر سقف اعتباری مشخصی طراحی شده ممکن است نادیده گرفته شود یا به عمد از کار انداخته شود (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

در واحدهای تجاری کوچک مدی_ مالک ممکن است به دلیل ساده تر بودن ساختار سیستم کنترل های داخلی توانایی بیشتری برای زیر پاگذاری کنترلهای داخلی داشته باشد(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). علاوه بر این در طراحی و اعمال کنترل ها، مدیران اجرایی ممکن است در خصوص ماهیت و میزان کنترلهای انتخاب شده برای اعمال و ماهیت و میزان خطرهای قابل قبول قضاوت هایی را انجام دهند (اسکندری، ۱۴۰۳).

فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی

حسابرس باید از فهالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی شناخت کسب کند(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی عبارت است از کنترل های مربوط به خطر هایی است که آزمون های محتوا به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسب فراهم نمیکند، و یا به قضاوت حسابرس، مربوط محسوب میشود. قضاوت حسابرس درباره مرتبط بودن یک فعالیت کنترلی با حسابرسی تحت تأثیر خطر مشخص شده توسط حسابرسی (که میتواند منجر به تحریف با اهمیت گردد)، و مناسب بودن آزمون اثربخشی کارکرد آن کنترل در تعیین میزان آزمونهای محتوا از نظر حسابرس است (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

در حسابرسی، شناخت همه فعالیت های کنترلی مرتبط با هر گروه معاملات، مانده حساب و مورد افشای عمده در صورت های مالی یا هر ادعای مربوط به آن ها ضرورت ندارد(کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). حسابرس هنگام شناخت فعالیتهای کنترلی واحد تجاری باید از نحوه برخورد واحد تجاری با خطرهای ناشی از فناوری اطلاعات شناخت کسب کند زیرا استفاده از فناوری اطلاعات نحوه اعمال فعالیتهای کنترلی را تحت تاثیر قرار می دهد (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). از نظر حسابرس، کنترل های حاکم بر سیستم های اطلاعاتی هنگامی موثر است که درستی اطلاعات و امنیت داده های مورد پردازش در این سیستم ها را حفظ کند و شامل کنترل های اثر بخش عمومی و کاربردی فناوری اطلاعات باشد(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). حسابرس باید از انواع فعالیتهای عمده مورد استفاده واحد تجاری برای نظارت بر کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شامل موارد مرتبط با فعالیتهای کنترلی مربوط به حسابرسی و نحوه انجام اقدامات اصلاحی واحد تجاری در برخورد با نقاط ضعف کنترلهای آن شناخت کسب کند(خسروی پور و همکاران،۱۴۰۰). همچنین چنانچه واحد تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی باشد حسابرس باید از ماهیت مسئولیت ها، جایگاه سازمانی و فعالیت های انجام شده یا فعالیت هایی که قرار است توسط آن انجام شود، شناخت کسب کند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). همچنین حسابرس باید از منابع اطلاعاتی مربوط به فعالیتهای نظارتی واحد تجاری و مبانی ارزیابی مدیران اجرایی از کفایت قابلیت اتکای اطلاعات برای هدف مورد نظر شناخت کسب کند بسیاری از اطلاعات مورد استفاده برای نظارت ممکن است توسط سیستم اطلاعاتی واحد تجاری تهیه شود. چنانچه مدیران اجرایی فرض کنند که اطلاعات مورد استفاده برای نظارت درست است بدون آنکه برای این فرض مبنایی داشته باشند (استاندارد حسابرسی ۲۴۰). ممکن است اشتباهاتی در آن اطلاعات وجود داشته باشد که به طور بالقوه موجب نتیجه گیری نادرست مدیران اجرایی از فعالیتهای نظارتی خود شود(وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). بنابراین کسب شناخت از منابع اطلاعاتی مربوط به فعالیت های نظارتی واحد تجاری و مبنای مدیران اجرایی در

ارزیابی کفایت قابل اتکا بودن اطلاعات برای هدف مورد نظر به عنوان بخشی از شناخته فعالیت های نظارتی واحد تجاری و به عنوان جزئی از کنترلهای داخلی ضروری است (اسکندری، ۱۴۰۳).

نتیجه گیری

حسابرسی مستقل یا به عبارتی فرایندی منظم و با قائده جهت جمع آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعا های مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعا ها با معیار های از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به ذی نفع و یا اعتبار دادن به صورت های مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکا آن ها، ناگزیر بر کسب شواهد و گزارش یافته ها بر اساس مستندات کسب شده می‌باشد، در واقع گزارشگری نسبت به صورت های مالی و اطلاع رسانی لازم طبق استاندارد های حسابرسی، براساس یافته های حسابرسی، مبنا و معیار حسابرس برای سنجش مطلوبیت ارائه صورت های مالی را فراهم میکند. حسابرسان نیز در فرایند کسب شواهد بر منابع درون سازمانی و یا برون سازمانی اتکا میکنند. از منابع درون سازمانی میتوان به پرس و جو از کارکنان، بررسی اسناد و مدارک مثبته، مشاهده اعمال کنترل ها اشاره کرد و منابع برون سازمانی نیز تاییده ها و مکاتبات با اشخاص ثالث و ... میباشد. یکی از موارد تایین کننده اعتبار مدارک و مستندات داخلی واحد مورد رسیدگی و همچنین تعیین میزان بررسی های تحلیلی حسابرسان، کیفیت و کمیت طراحی و اعمال کنترل های داخلی میباشد.

همانطور که پیش تر اشاره شد حسابرسان در کنترل های داخلی، طراحی و اعمال کنترل ها را مورد بررسی قرار داده و نسبت به اثر بخشی و کارایی آن ها قضاوت کرده، (البته آزمون اثر بخشی کارکرد کنترل ها متفاوت از کسب شناخت از طراحی و اعمال کنترل ها و ارزیابی آن ها است، با این وجود در هر دو مورد از روش های حسابرسی یکسانی استفاده میشود به طوری که حسابرس ممکن است به دلیل افزایش کارایی حسابرسی،

بهطور همزمان آزمون اثر بخشی کارکد کنترل ها را با ارزیابی طراحی و کسب شاهد مربوط به اعمال آن ها انجام دهد.)

و این قضاوت در حجم کار حسابرسان مستقل موثر میباشد، اگر با اجرای روش های ارزیابی خطر توسط حسابرس، هیچ کنترل موثری که به آن ادعا مربوط باشد، مشخص نشود، یا حسابرس به دلیل نا کارایی آزمون کنترل ها تمایلی به اتکا بر اثربخشی کارکرد کنترل ها در تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آزمون های محتوا نداشته باشد، آزمون کنترل ها انجام نمیشود و حسابرس صرفا به اجرای آزمون های محتوا خواهد پرداخت. به تعبیری حسابرس پس از بررسی خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف (تقلب و اشتباه با اهمیت) با به کارگیری آموخته ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی، حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای و نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر(هوشیاری نسبت به شرایطی که میتواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی، درمورد کنترل های داخلی به جمع بندی رسیده و نسبت به اتکا بر کنترل های داخلی به عنوان شواهد و مدارک رسیدگی و یا کنار گزاشتن کنترل های داخلی تصمیم گیری میکنند. لازم به ذکر است در هر یک از شرایط (اتکا یا عدم اتکا بر کنترل های داخلی)، آزمون محتوا در خصوص شواهد و مدارک اعمال شده و قابلیت اتکا بر کنترل های داخلی میزان آزمون های محتوا را کاهش میدهد.

منابع و ماخذ

۱- استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه: https://www.hma.ir/AttachFiles/SContent/۲۰۱۷/۲٤۰.pdf

۲- اسکندری، جمشید (۱۴۰۳)، حسابرسی ۱ جلد اول (بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران نوبت سوم، تهران، انتشارات کتاب فرشید.

۳- حاجیها، زهره و محمد حسین نژاد، سهیلا، (۱۳۹۴)، عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی، پوهشهای مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۶، شهریور ۱۳۹۴، صفحه ۱۱۹-۱۳۷

٤- خسروی پور، نگار و بیداری، محمدعلی و مشایخ، ابوالحسن،(۱۴۰۰)، ارتباط بین ویژگی های حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی،هفتمین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی، https://civilica.com/doc/۱۳۱۰۲٥٤

٥- وکیلی فرد، حمیدرضا، اوحدی، فریدون، و کریمی حصاری، فرشاد. (۱۳۹۲). رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و ریسک سیستماتیک. مطالعات کمی در مدیریت، ۴(۱)، ۱۱۷-۱۳۴. https://sid.ir/paper/۱۹۲۰٤۰/fa

٦- کرمی، غلامرضا و منصوری، محمد جواد ، (۱۴۰۳)، مرجع کامل حسابرسی (بر اساس استانداردهای لام الاجرا ا سال ۱۴۰۱) نوبت سوم، تهران: نگاه دانش

مقایسه شرکت های تضامنی وسهامی و ویژگی های مربوط به آن

امیرحسین احسانی فرد[۱]

چکیده

واژه شرکت از شراکت گرفته شده است و از همکاری رسمی بیش از دو نفر شرکت تشکیل می شود(سایت پرشین حساب).در اصطلاح حقوقی،تعریف شرکت به این صورت است که وقتی تعدادی افراد در کنار هم جمع می شوند تا فعالیت خاصی مثل فعالیت های تجاری و فرهنگی انجام دهند،این اجتماع افراد،شرکت را تشکیل می دهد.شرکت به معنای شریک شدن در کاری است یعنی شرکا با کمک همدیگر کاری را انجام داده و سود و زیان حاصل و مربوطه را بین خود به نسبت قرارداد تقسیم می نمایند.به طور کلی،دو نوع شخصیت وجود دارد،شخص حقیقی که به هر فرد گفته می شود و شخص حقوقی که از دو شخص حقیقی و یا حقوقی تشکیل می شود. بر اساس ماده ۲۰ قانون تجارت ،شرکت های تجاری هفت نوع می باشند که در این جا به مقایسه و بررسی ویژگی های شرکت های سهامی و تضامنی می پردازیم.امروزه در ایران شرکت های سهامی از جایگاه ویژه ای برخوردار هستند و بیشتر،طیف سهام عادی مورد توجه می باشند.و شرکت های تضامنی هم در آن شخصیت اعتباری و ضمانت شرکا دخالت زیادی دارند.در ادامه مباحث در بخش های پیش رو به بررسی ویژگی های مربوط به این دو نوع شرکت و شرح آن می پردازیم.

کلمات کلیدی:

شرکت تضامنی، شرکت سهامی، حسابداری

[۱] دانشجوی رشته کارشناسی مدیریت دولتی- دانشکدگان فارابی

مقدمه

طبق مطالب فوق بیان شده شرکت های تجاری بر مبنای ماده ۲۰ قانون تجارت به هفت دسته تقسیم می شوند:

۱-شرکت های سهامی:بر اساس ماده ۱ لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت،شرکتی که سرمایه آن به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام به مبلغ اسمی سرمایه آن ها محدود می باشد را شرکت های سهامی می گویند.نکته حائز اهمیت این هست که سهام جز حقوق مالی محسوب می شود و در حکم مال منقول می باشد و همچنین به صورت قهری و یا به صورت قراردادی قابلیت نقل و انتقال دارد(مواد۲٤،۳۹ و ٤١لایحه اصلاح قسمتی از قانون تجارت).لذا تشریفات نقل و انتقال سهام از موارد مهم مربوط به شرکت ها تلقی می شود(سایت پرشین حساب).

۲-شرکت با مسئولیت محدود: شرکتی که بین دو یا چند نفر جهت انجام امور تجاری تشکیل شده باشد گفته می شود،که هر یک از شرکا با توجه به میزان سهام خود در شرکت مسئول قروض و تعهدات می باشند(ماده ۹٤ قانون تجارت).

۳-شرکت های تضامنی:شرکتی است که تحت نام مخصوص برای امور تجارتی بین دو یا چند نفر با مسئولیت تضامنی تشکیل می شود.اگر دارایی های شرکت مربوطه برای تادیه تمام قروض شرکت کافی نباشد،هر یک از شرکا مسئول پرداخت تمام قروض و بدهی ها می باشند.مانند صرافی(ماده ١١٦ قانون تجارت).

٤-شرکت مختلط غیر سهامی:شرکتی است که برای انجام امور تجارتی تحت اسم مخصوص بین دو یا چند نفر شریک ضامن و یک یا چند نفر شریک با مسئولیت محدود بدون انتشار سهام تشکیل می شود(ماده ١٤١ قانون تجارت).

۵-شرکت مختلط سهامی:شرکتی است که تحت اسم مخصوص بین یک عده شرکای سهامی و یک یا چند نفر شریک ضامن تشکیل می شود(ماده ١٦٢ قانون تجارت).

٦-شرکت نسبی:شرکتی است که برای امورتجارتی تحت اسم مخصوص بین دو یا چند نفر تشکیل و مسئولیت هر یک از شرکا به نسبت سرمایه ای است که در شرکت قرار داده اند(ماده ۱۸۳ قانون تجارت).

۷-شرکت تعاونی:شرکتی که با رعایت مقررات قانون بخش تعاونی اقتصاد جمهوری اسلامی ایران تشکیل و ثبت می شود(سایت پرشین حساب).

شرکت های فوق را می توان با توجه به مسئولیت صاحبان سرمایه به سه دسته طبقه بندی کرد:

۱-شرکت هایی که مسئولیت صاحبان سرمایه محدود به مبلغ یا نسبت سرمایه می باشد(شرکت های سهامی،شرکت هایی با مسئولیت محدود،شرکت های نسبی و شرکت های تعاونی).

۲-شرکت هایی که مسئولیت صاحبان سرمایه نا محدود و تضامنی است(شرکت های تضامنی).

۳-شرکت هایی که ترکیبی از خصوصیات گروه اول و دوم را دارند(شرکت های مختلط سهامی و غیر سهامی).

نکته:یکی از تفاوت های آشکار در شرکت های تضامنی و سهامی میزان مسئولیت محدود و نامحدود است.

شرکت های موجود در ایران معمولا از نوع گروه اول هستند و علی رغم پیش بینی انجام شده در قانون تجارت،شرکت های گروه دوم و سوم چندان رایج نیستند.با وجود شباهت کلی شرکت های سهامی در ایران وآمریکا،در جزئیات،به ویژه در قسمت حقوق صاحبان سهام،تفاوت هایی وجود دارد که لازم است مورد توجه قرار گیرد.(سایت شعار سال).

شرح مختصر شرکت های تضامنی

شرکت تضامنی شرکتی است که تحت نام مخصوص،برای امور تجارتی بین دو یا چند نفربا مسئولیت تضامنی تشکیل می شود.یکی از ویژگی هایی که در مورد شرکت های تضامنی صدق می کند این هست که اگر دارایی های شرکت برای تادیه تمام قروض کافی نباشد،هر یک ازشرکاء مسئول پرداخت تمام قروض شرکت می باشند،این امر به این خاطر هست که در شرکت های تضامنی مسئولیت شرکاء بر خلاف شرکت های سهامی نامحدود است،لذا در ایجاد اینگونه شرکت ها،شرکاء سعی می کنند با افرادی که

اعتبار شخصی و مالی بسیار بالایی دارند و همچنین مورد اعتماد می باشند اقدام به تاسیس شرکت نمایند.

فعالیت های تضامنی ممکن است در قالب شخصیت حقوقی و قانونی یعنی تحت نام یک شرکت تضامنی در اداره ثبت شرکت ها به ثبت رسیده و در پناه قانون تداوم یابد.بسیاری از فعالیت های بازرگانی،تولیدی و خدماتی که تحت یکی از اشکال هفتگانه حقوقی قانون تجارت به ثبت نرسیده اند از نظر دادگاه ها و قوانین جاری مملکتی فعالیتی تضامنی محسوب می شوند.

خصوصیات شرکت های تضامنی

الف:انتخاب آزادانه شرکاء: در شرکت های تضامنی به دلیل اینکه هر شریک مسئول اعمال تجاری شرکای خود می باشد،لذا قانون به شریک یا شرکا اجازه می دهد که خود شریک مورد نظر را انتخاب کنند.طبق ماده ۱۲۳قانون تجارت،در شرکت های تضامنی،هیچ یک از شرکا نمی تواند سهم خود را به دیگری منتقل نماید مگر اینکه رضایت تمام شرکا در آن فراهم باشد.

ب:عمر محدود[۱]: شرکت های تضامنی به دلیل اینکه براساس یک قرارداد (شرکتنامه[۲])تشکیل می گردد،عمرآن محدود می باشد.اگر در قرارداد مهلتی معین شده باشد،عمر شرکت در پایان آن مهلت به سر می رسد.اگر در قرارداد مهلتی تعیین و ذکر نشود شرکت پس از انجام فعالیت خود،خاتمه می یابد.اگر مدتی در قرارداد ذکر نگردیده باشد و عملیات شرکت نیز پایانی نداشته باشد،عمر شرکت ممکن است بنا به درخواست هریک از شرکاء به پایان رسیده و شرکت منجل گردد.علاوه بر این مرگ،ورشکستگی یا هر پیشامد دیگر که توانایی هریک از شرکاء را در مقابل انجام قرارداد سلب نماید،عمر شرکت به طور خودکار پایان می پذیرد.

ج:مسئولیت نامحدود[۳]: مسئولیت شرکای شرکت های تضامنی به سرمایه آنها محدود نبوده،بلکه چنانچه دارایی شرکت برای تادیه تمام قروض کافی نباشد،هریک از شرکاء

---

[۱] limited life
[۲] articles of partnership
[۳] unlimited liability

مسئول پرداخت تمام قروض خواهد بود.هر قراری که بر خلاف این امر بین شرکاء ترتیب داده شده باشد در مقابل اشخاص ثالث«کان لم یکن» تلقی می شود.

د:مدیریت[۱]: مدیریت شرکت های تضامنی و کنترل آن در اختیار مالکین شرکت می باشد و هرگونه تصمیم گیری با رضایت کلیه شرکاء صورت می گیرد(ماده ۱۲۰ قانون تجارت).

ه:سهولت تشکیل[۲]: شرکت تضامنی به دلیل اینکه بر اساس قرارداد تشکیل می گردد،لذا در هنگام تشکیل شرکت به مقررات کمتری نیاز دارد.

نحوه تشکیل شرکت های تضامنی

شرکتنامه، پایه و اساس شرکت های تضامنی بر مبنای قراردادی است که باید با رعایت قانون تجارت تهیه و تنظیم شده و مورد توافق کلیه شرکاء باشد،این قرارداد را شرکتنامه می گویند.شرکتنامه حاکی از روابط مالی بین شرکاء،نحوه تقسیم سود و زیان، ورود و خروج شریک یا شرکاء،انحلال شرکت،اختیارات و وظایف،تعهدات و امتیازات،میزان برداشت هر یک از شرکاء و... می باشد،که در ادامه مباحث به تشریح موارد مربوطه پرداخته می شود.

دربرخی از کشورها فعالیت تضامنی در قالب شرکت به ثبت نمی رسد و در قوانین تجاری شخصیت حقوقی جداگانه برای آن درنظر گرفته نمی شود.اما درایران،شرکتنامه حتما باید مکتوب بوده و در اداره ثبت شرکت ها به ثبت رسیده باشد و هرگاه با رضایت کلیه شرکاء تغییری در آن صورت گیرد،این تغییر نیز باید به ثبت اداره شرکت ها برسد.به همین منظور شرکت تضامنی در ایران،در پناه قوانین تجاری تشکیل می گردد و دارای شخصیت حقوقی جداگانه ای می باشد.در شرکتنامه مطالبی ذکر شده است که به شرح زیر می باشد:

۱-اسم و مرکزشرکت،اسامی شرکاء،تاریخ افتتاح شرکت،موضوع فعالیت شرکت،اهداف کلی و مدت شرکت.

۲-مقررات مربوط به ورود و خروج شرکاء

۳-میزان سرمایه و سهم الشرکه هریک از شرکاء اعم از نقدی وغیرنقدی با ذکر نام شرکاء

---

[۱] management

[۲] ease of formation

٤-مقررات مربوط به تقسیم سود وزیان شرکت

٥-سایر نکات و محدودیت های احتمالی که پاسخ آن ها مبهم می باشد

شرکاء[1]،در شرکت های تضامنی کسانی هستند که شرکتنامه را قبل از تشکیل شرکت امضاء نموده یا بعد از ایجاد آن به موجب ماده ۱۲ قانون تجارت وارد شرکت شده باشند،به موجب قانون و برحسب اقتضاء شرکت،حداقل شرکاء دو نفر بوده ولی حداکثری برای آن در نظر گرفته نشده است.

اسم شرکت

شرکت تضامنی دارای اسم مخصوص برای خود می باشد و این اسم ممکن است مشتمل بر اسم تمام شرکاء باشد مانند شرکت تضامنی امیر و محمد که این اسم بیانگر آن است که شرکت دارای دو شریک است ویا ممکن است اسم یکی از شرکاء را شامل شود. چنانچه اسم شرکت مشتمل بر تمامی نام شرکاء نباشد،باید بعد ازاسم شریک یا شرکایی که ذکر شده است عبارتی از قبیل«وشرکاء»یا«و برادران» قید گردد.(مانند شرکت تضامنی احمد و شرکاء).

تشکیل شرکت تضامنی

تشکیل اولیه شرکت تضامنی براساس توافق دو یا چند نفر برای انجام امور تجاری مشترک و سرمایه گذاری برای تحصیل سود می باشد.بعد از توافق شرکاء ابتدا یک حساب جاری به نام(شرکت در شرف تاسیس)افتتاح و سرمایه نقدی به آن حساب واریز و آن قسمت از سرمایه که به صورت غیر نقدی به شرکت آورده می شود بر مبنای ارزش بازار دارایی در زمان انتقال و با رضایت کلیه شرکاء ارزیابی و در اختیار شرکت قرار می گیرد.بعد از واریز وجوه نقد و ارزیابی دارایی های غیرنقدی به ارزش متعارف،شرکاء از بین خود،مدیر یا مدیرانی انتخاب،وبه همراه شرکتنامه و سایر مدارک لازم برای تاسیس به اداره ثبت شرکت ها مراجعه و پس ازطی مراحل قانونی،شرکت رسما تحت شماره معین و نام مخصوص به ثبت می رسد.

طبق ماده ۱۱۸ قانون تجارت زمانی شرکت تضامنی تشکیل می شود که:

[1] partners

۱-شرکتنامه مطابق قانون تنظیم شده باشد.
۲-تمام سرمایه نقدی تادیه و سهم الشرکه غیر نقدی تقویم وتسلیم شده باشد.

سرمایه گذاری شرکاء

به موجب قانون تجارت سهم الشرکه هریک از شرکاء ممکن است به صورت نقد یا غیر نقد باشد.در صورتی که سهم الشرکه شرکاء به صورت نقد تادیه شود حساب صندوق(بدهکار)و حساب سرمایه هر شریک معادل مبلغی که به شرکت آورده است(بستانکار)می شود.در صورتی که تمام یا بخشی از سهم الشرکه هریک از شرکاء از طریق آوردن دارایی های غیر نقدی مورد نیاز شرکت تادیه شود،طبق ماده۱۲۳ قانون تجارت،این دارایی ها باید با موافقت کلیه شرکاء ارزیابی گردند.ارزیابی آورده های غیر نقدی شرکاء،به منظور تعیین ارزش متعارف یا ارزش منصفانه بازار[۱] آنها ارزیابی شوند. ارزیابی دارایی های غیرنقدی و انتقال آن به شرکت بدین علت باید صورت گیرد که اولا شخصیت شرکاء مستقل از شخصیت حقوقی شرکت می باشد و ثانیا این دارایی ها باید بر اساس اصل بهای تمام شده به ارزش منصفانه بازار در دفاتر شرکت ثبت گردد.

انواع حساب ها درشرکت های تضامنی

در شرکت های تضامنی علاوه بر حساب سرمایه شرکاء،حساب های دیگری نیز وجود دارد که به شرح زیر است:

حساب سرمایه شرکاء[۲]:برای ثبت سرمایه شرکاء در دفاترشرکت های تضامنی دو روش وجود دارد:

الف)روش سرمایه ثابت[۳]: دراین روش،حساب سرمایه شرکاء معادل مبلغی که در شرکتنامه مقرر شده است و شرکاء نیز سرمایه گذاری کرده اند بستانکار می گردد.چون از نظر قانون تجارت،تغییر سرمایه منع قانونی دارد و تغییرات سرمایه باید حتما در اداره ثبت شرکت ها به ثبت برسد،لذا حساب سرمایه شرکاء معمولا به یک مبلغ ثابت در دفاتر

[۱] fair market value
[۲] partners capital account
[۳] fixed capital method

ثبت و نگهداری می شود و تغییرات ناشی از برداشت شرکاء یا تغییرات ناشی از سود و زیان در حساب های دیگری که برای این امر منظور گردیده،ثبت می شوند.

ب)روش سرمایه متغیر[۱]:دراین روش حساب سرمایه شرکاء به مبلغ معینی که در شرکتنامه منعکس شده ثابت نمی ماند و برداشت شرکاء،سهم شرکاء از سود و زیان،حقوق شرکاءو...مستقیما در حساب سرمایه منظور می شود.این روش در کشورهایی که فعالیت تضامنی به صورت یک شخصیت حقوقی در اداره ثبت شرکت ها به ثبت نمی رسد،کاربرد دارد.در ایران به این دلیل که شرکت های تضامنی باید دراداره ثبت شرکت ها به ثبت برسد،لذا حساب سرمایه شرکاء به روش ثابت نگهداری می شود.

حساب جاری شرکاء

وقتی تغییرات سرمایه شرکاء منع قانونی داشته باشد(در روش ثابت)،جهت انجام برخی از معاملات مالی بین شرکاء و شرکت،برای هر کدام از شرکاء حساب جاری[۲] جداگانه ای نگهداری می شود.برداشت و سهم زیان هریک از شرکاء،در قسمت بدهکار حساب جاری وی و سهم بهره سرمایه،سهم سود،حقوق و کمیسیون هریک از شرکاء در بستانکار حساب جاری او ثبت می شود.این نوع حساب از نوع حساب های دائمی بوده و مانده آن از سالی به سالی دیگر منتقل و محل نمایش آن در ترازنامه،بین بدهی ها و سرمایه شرکاء می باشد،این مورد در شرکت های سهامی به این صورت می باشد که به علت وجود زیاد تعداد سهامداران دیگر برای هریک حسابی جداگانه منظور نمی گردد بلکه مجموع سرمایه ها تحت حسابی با عنوان حساب سرمایه سهام در ثبت در دفاتر و ترازنامه منظور می گردد.

حساب برداشت شرکاء

حساب برداشت حسابی است که به نام هریک از شرکاء در دفاترافتتاح و برداشت شخصی هر شریک در طی دوره مالی در بدهکار این حساب ثبت می شود.این حساب یک حساب موقت می باشد و در پایان دوره مالی،مانده آن به حساب جاری هر شریک منتقل می شود.میزان حداکثر حق برداشت هر شریک در شرکتنامه قابل پیش بینی می

---

[۱] floating capital method

[۲] current account of partners

باشد.چون برداشت شخصی هر شریک به منزله دریافت وام از شرکت است،لذا ممکن است نسبت به برداشت شرکاء بهره ای در شرکتنامه در نظر گرفته ش.د.

حساب وام شرکاء[۱]

گاهی اوقات ممکن است شرکت تضامنی به وجوه نقد نیاز داشته باشد و این وجوه از طریق یکی از شرکاء تامین گردد و شریک مزبور به دلایلی تمایل به افزایش سرمایه خود نداشته باشد.لذا شریک وام را در اختیار شرکت قرار داده و هرساله ازاین بابت مبلغی به عنوان بهره از شرکت دریافت می دارد.مبلغی که به عنوان وام از طرف شریک به شرکت واگذار می شود در حساب جداگانه ای به نام (حساب وام) همان شریک ثبت می شود.این حساب یکی از حساب های پرداختنی شرکت می باشد.بهره ای که به وام تعلق می گیرد،در حساب وام شریک ثبت نمی شود بلکه در حساب جداگانه و یا به حساب جاری آن شریک منظور می گردد.

در مواردی ممکن است شرکت از وضع نقدینگی خوبی برخوردار باشد و شرکاء نیاز به وام داشته باشند،دراین حالت،وام دریافتنی توسط هرشریک،در بدهکار حساب وام آن شریک ثبت می شود.در این صورت مانده بدهکار حساب وام،مانند مانده بدهکار حساب سایر بدهکاران در ترازنامه منعکس می گردد.طلب شرکت از شرکاء به عنوان دارایی،و بدهی شرکت به شرکاء به عنوان بدهی در ترازنامه منعکس می گردد.

تقسیم سود وزیان در شرکت های تضامنی[۲]

طبق ماده ۱۱۲ قانون تجارت،در صورتی که هیچ گونه توافقی دررابطه با پرداخت حقوق و تقسیم سود،صورت نگرفته باشد و در شرکتنامه نیز نسبت خاصی مقرر نشده باشد،شرکاء به نسبت سهم الشرکه(سرمایه) خود،از سود وزیان شرکت برخوردارمی شوند و زیان را هم پس از انحلال شرکت،به همین نسبت تحمل خواهند کرد.

چنانچه مبلغ تعیین شده برای خدمات ارائه شده توسط شرکاء مورد قبول واقع نباشد و یا میزان سهم منافع آنها متفاوت باشد،ممکن است شرکاء مبنای دیگری را برای تقسیم

---

[۱] loans account of partners

[۲] the appropriation of profit and loss

سود وزیان در نظر گیرند.به هر حال هدف از بیان این امر تلاش در جهت تقسیم منصفانه سود وزیان شرکت می باشد،که مبنای مربوط به آن به شرح عوامل زیر می باشد:

۱- به نسبت ثابتی که مورد توافق شرکاء باشد.

۲- به نسبت سرمایه شرکاء

۳- پاداش و تقسیم باقیمانده به نسبت ثابت

٤- تخصیص بهره سرمایه و تقسیم باقیمانده سود به نسبت ثابت

۵- تقسیم سود براساس مبانی مختلف

تقسیم سود وزیان به نسبت ثابت

ساده ترین روش برای تقسیم سود و زیان،ارائه یک نسبت ثابت برای هریک از شرکاء بدن توجه به میزان سرمایه و تخصص آنها می باشد.این روش در شرایطی که اهمیت سرمایه گذاری و تخصص شرکاء برای شرکت یکسان باشد،مناسب است.این نسبت ممکن است یک نسبت مساوی برای تمام شرکاء باشدیا برای هر کدام نسبتی متفاوت مقرر گردد.برای مثال ممکن است که نسبت تقسیم سود میان دو نفر۵۰٪ باشد یا اینکه یک نفر۲۵٪ و دیگری۷۵٪ و یا به نسبت های دیگرکه شرکاء آن را منصفانه بدانند تقسیم شود.

تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه شرکاء

در مواردی که ماهیت فعالیت شرکت به نحوی است که درآمد آن مستقیما به میزان سرمایه گذاری ها بستگی دارد(مانند بانک هایی که به صورت تضامنی تشکیل می شود.)،تقسیم سود و زیان به نسبت سرمایه شرکاء روش مناسبی است.زمانی که سرمایه شرکاء مبنای تقسیم سود وزیان قرار می گیرد باید مشخص گردد که سرمایه گذاری در کدام مقطع از دوره مالی،ابتداء یا انتهای آن،صورت گرفته است.اگرسرمایه گذاری در اواسط دوره مالی و یا به تدریج صورت گرفته باشد،ممکن است مبلغ متوسط سرمایه در طی دوره مبنای تقسیم سود و زیان قرار گیرد.

تقسیم سود براساس تخصیص حقوق(و پاداش)،و تقسیم باقیمانده به نسبت ثابت: دراین روش قسمتی از سود حاصل از فعالیت واحد تجاری ممکن است طبق توافق شرکاء به

عنوان حق الزحمه به شرکایی که خدماتی در شرکت انجام داده اند تعلق گرفته و بقیه به نسبت معین بین شرکاء تقسیم شود.اگر پرداخت حق الزحمه به شریک یا شرکاء در شرکتنامه توافق شده باشد،مبلغ حق الزحمه تعهد شده،صرف نظر از وجود سود و زیان،باید به حساب این شرکاء منظور گردد.باید در نظر داشت که آنچه به عنوان حق الزحمه به شرکاء پرداخت می گردد جزء هزینه های عملیاتی شرکت محسوب نمی شود،بلکه به عنوان بخشی از تقسیم سود تلقی می گردد.

تقسیم سود براساس تخصیص بهره سرمایه و تقسیم باقیمانده به نسبت ثابت: در مواردی ممکن است شرکاء توافق نمایند که به مانده حساب سرمایه(مانده اول دوره یا آخر دوره یا متوسط آن،هر کدام که مورد توافق باشد)مبلغی به عنوان بهره پرداخت گردد.

تقسیم سود براساس سایر مبانی: در اکثر موارد برای تقسیم سود در شرکت های تضامنی ممکن است ترکیبی از چند مبنا،که در شرکتنامه پیش بینی شده است مورد استفاده قرار گیرد.

پذیرش شریک جدید در شرکت های تضامنی

طبق ماده۱۲۳ قانون تجارت،هریک از شرکاء در صورتی می تواند سهم الشرکه خود را به شخص دیگری واگذار نماید که رضایت تمام شرکاء را فراهم نموده باشد.به عبارت دیگر،در صورتی شریک جدید می تواند به شرکت تضامنی وارد شود که کلیه اعضا با ورود او به شرکت موافق باشند.

هرشخصی که به عنوان شریک جدید به شرکت تضامنی وارد می شود،مسئول کلیه قروض شرکت می باشد.خواه این قروض قبل از ورود وی ایجاد شده باشد یا پی از ورود وی.هر قراری برخلاف این بین شرکاء باشد،در مقابل اشخاص ثالث(کان لم یکن)تلقی می گردد.

درعمل ورود شریک جدید به دو صورت امکان پذیر می باشد:

۱- خرید تمام یا قسمتی از سهم شرکاء قدیم

۲- سرمایه گذاری در شرکت

الف:ورود شریک جدید از طریق خرید تمام یا قسمتی از سهم شریک(شرکاء) قدیم: هرگاه این امر صورت بگیرد،هیچگونه تغییری در دارایی ها و بدهی های شرکت صورت

نمی گیرد و تنها سرمایه شرکاء تغییر پیدا می کند.زیرا فروش سهم الشرکه شریک قدیم و خرید آن توسط شریک جدید یک معامله شخصی بوده و قیمت مورد توافق و مبلغ تحصیل شده توسط شریک قدیم هیچ ارتباطی به شرکت ندارد.آنچه شریک قدیم از بابت فروش سهم خود از شریک جدید دریافت می دارد،دارایی شخصی وی بوده ودر زمره دارایی های شرکت به حساب نمی آید.در صورتی که شریک جدید از طریق خرید سهم الشرکه یکی از شرکاء به شرکت وارد شود،حساب سرمایه شریکی که اقدام به فروش سهم الشرکه خود نموده بدهکار و حساب سرمایه شریک جدید بستانکار می شود.

ب:ورود شریک جدید از طریق سرمایه گذاری در شرکت: در شرایطی که شرکت به سرمایه بیشتری نیاز داشته باشد،ممکن است با توافق شرکاء،شریک جدیدی از طریق سرمایه گذاری مستقیم در شرکت پذیرفته می شود.در این شرایط دو حالت وجود دارد.اول اینکه ممکن است به هنگام ورود شریک جدید،دارایی ها وبدهی های شرکت مورد ارزیابی قرار نگیرد. دوم اینکه دارایی ها و بدهی های شرکت به هنگام ورود شریک جدید،مورد ارزیابی قرار گیرند.

۱-ورود شریک جدید بدون تجدید ارزیابی دارایی ها و بدهی ها: هرگاه شریک جدید با سرمایه گذاری مستقیم به شرکت پذیرفته شود و دارایی ها و بدهی های شرکت نیز مورد تجدید ارزیابی قرار نگیرند ملاک همه محاسبات،سرمایه شرکاء می باشد.در این صورت شریک جدید تحت یکی از شرایط زیر وارد شرکت می شود:

۱) اختصاص پاداش به شرکای قدیم:وقتی که شرکت تضامنی از وضع نقدینگی خوبی برخوردار باشد،شرکای قدیم برای ورود شریک جدید، مبلغی بیشتر از آنچه به بستانکار حساب سرمایه وی منظور خواهد شد،مطالبه می نمایند.این امر به منزله اختصاص پاداش به شرکای قدیم بوده و مبلغ اضافی به نسبت مقرر در شرکتنامه،به بستانکار حساب سرمایه شرکای قدیم منتقل می شود

۲) اختصاص سرقفلی به شرکای قدیم:این مورد زمانی اتفاق می افتد که شریک جدید بخاطر شرایط مطلوب و سودآوری که دارد تصمیم می گیرد که بیشتر از سهم الشرکه خود در شرکت سرمایه گذاری نمایند.این عوامل نامشهود می باشد

که منجر می شود شرکت سودی بیشتر از سود متعارف را دارا باشد،به این عوامل اصطلاحا (سرقفلی)می گویند.سرقفلی به تدریج ایجاد می شود لذا شناسایی و ثبت آن در دفاتر با توجه به اصل تحقق و اصل بهای تمام شده جایز نیست،مگر در شرایطی که این دارایی خریداری گردد.هرگاه با ورود شریک جدید،شرکاء توافق نمایند که شریک جدید معادل مبلغی که در شرکت سرمایه گذاری می کند در سرمایه شرکت سهیم گردد،وارزش سرقفلی متعلق به شرکای قدیم شرکت محاسبه شود،یک حساب تحت عنوان(حساب سرقفلی)از این بابت در دفاتر شرکت افتتاح و در ترازنامه به عنوان دارایی نامشهود طبقه بندی می گردد.

۳) اختصاص پاداش به شریک جدید: اگر شریک جدید دارای تخصص ویا توانایی ویژه ای باشد،شرکای قدیم به منظور استفاده از تخصص و توانایی وی در جهت پیشرفت و سود دهی شرکت،ممکن است توافق نمایند که شریک جدید با پرداخت مبلغ کمتری نسبت به آنچه که به بستانکار حساب سرمایه اش منظور می شود،وارد شرکت شود.این امر به منزله پاداش و امتیازی است که شرکای قدیم برای شریک جدید قائل شده اند و مبلغ اضافی،به بدهکار حساب سرمایه شرکای قدیم منظور می گردد.

ورود شریک جدید و تجدید ارزیابی دارایی ها و بدهی ها

در اغلب موارد،درزمان ورود شریک جدید،ارزش دارایی ها و بدهی های ثبت شده در دفاتر شرکت مورد توافق شرکای قدیم و جدید قرار نمی گیرد.ممکن است شرکای قدیم ادعا نمایند که ارزش واقعی دارایی های شرکت بیش از ارزشی است که در دفاتر ثبت شده است و یا شریک جدید ادعا نماید که ارزش دارایی های شرکت در اثر گذشت زمان کاهش یافته است.همچنین در مورد بدهی ها نیز ممکن است عدم توافق هایی وجود داشته باشد.مثلا ممکن است شریک جدید نسبت به میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول موافقت نکند.از سوی دیگر،ممکن است در اثر حسن انجام کار و یا دلایل دیگر سرقفلی در شرکت ایجاد شده باشد که تاکنون شناسایی و ثبت نشده باشد و با ورود

شریک جدید شرکاء توافق نمایند که این دارای شناسایی و مورد ارزیابی قرار گیرد.

خروج شریک از شرکت های تضامنی

در شرکت های تضامنی هریک از شرکاء بدون توافق دیگر اعضاء حق خروج از شرکت را ندارد.طبق ماده ۱۲۳ قانون تجارت(در شرکت تضامنی هیچ یک از شرکاء نمی تواند سهم خود را به دیگری واگذار نماید،مگر با رضایت تمام شرکاء).

هر شریک با رضایت سایر شرکاء می تواند با دریافت وجه نقد یا سایر دارایی ها،سهم الشرکه خود را واگذار نموده و از شرکت خارج شود.خروج شریک از شرکت عملا به دو طریق امکان پذیر می باشد:

۱-واگذاری سهم الشرکه به یک یا تعدادی از شرکای باقیمانده

۲-دریافت دارایی های شرکت

الف:واگذاری سهم الشرکه به یک یا تعدادی از شرکای باقیمانده

خروج شریک و واگذاری سهم الشرکه به یک یا تعدادی از شرکای باقیمانده مبادله ای شخصی بوده و بر دارایی ها و بدهی های شرکت هیچگونه تاثیری ندارد.این امر تنها به جابجایی نام شرکاء و تعویض و تغییر مالکیت آنان در دفاتر شرکت منجر می شود.زیرا دارایی که به شریک خارج شونده واگذار می گردد از محل دارایی های شخصی شرکاء بوده و یا بدهی که دراین رابطه ایجاد می شود، بدهی شخصی شرکاء می باشد و هیچ ارتباطی به شرکت ندارد.

ب:خروج شریک از طریق دریافت دارایی های شرکت

در شرایطی که سهم شریک خارج شونده،از محل دارایی های شرکت پرداخت گردد،به طور همزمان دارایی ها و سرمایه شرکت کاهش می یابد.خروج شریک از این طریق ممکن است منجر به تجدید ارزیابی یا عدم تجدید ارزیابی دارایی ها و بدهی ها گردد.

۱. خروج شریک بدون تجدید ارزیابی

اگرهنگام خروج شریک هیچگونه تجدید ارزیابی در مورد دارایی ها و بدهی های شرکت صورت نگیرد،مبلغ پرداختنی به شریک خارج شونده براساس میزان سهم الشرکه وی تعیین می گردد.در این صورت حالت زیر ممکن است رخ دهد:

- با دریافت دارایی های شرکت معادل ارزش دفتری سهم الشرکه خود،از شرکت خارج شود:در صورتی که مبلغ پرداختنی به شریک خارج شونده،معادل سهم الشرکه وی باشد،عمل خروج شریک با بدهکار نمودن حساب سرمایه شریک خارج شونده و بستانکار نمودن وجوه نقد یا سایر دارایی ها به همین مبلغ صورت می گیرد.دراین صورت دارایی ها وسرمایه ها به یک نسبت کاهش می یابد.
- با دریافت دارایی های شرکت بیشتر از ارزش دفتری سهم الشرکه خود،از شرکت خارج شود:هرگاه شرکت از سودآوری بالایی برخوردار بوده یا دارای ارزش نامشهودی باشد،شریک به هنگام خروج از شرکت،ممکن است مبلغی بیشتر از مانده سرمایه خود،از شرکت مطالبه نماید.مبلغی که مازاد بر سرمایه شریک خارج شونده به وی پرداخت می گردد،به مثابه اختصاص پاداش به این شریک می باشد و به نسبت تقسیم سود و زیان به بدهکار سرمایه شرکای باقی مانده منتقل می گردد.
- با دریافت دارایی های شرکت کمتراز ارزش دفتری سهم الشرکه خود،از شرکت خارج شود:این حالت زمانی پیش می آید که مشارکت در شرکت تضامنی،برای شریک خارج شونده مطلوبیتی نداشته باشد.دراین حالت وی حاضر است با دریافت مبلغی کمتر از مانده سرمایه خود،از شرکت خارج شود.این امر به منزله اختصاص پاداش به شرکای باقی مانده بوده و موجب افزایش سرمایه آنها می گردد.این عمل با بستانکار نمودن حساب سرمایه شرکای باقیمانده به نسبت مشارکت در سود وزیان شرکت و معادل مبلغی که کمتر از سرمایه شریک خارج شونده پرداخت گردیده،صورت می گیرد.

۲. خروج شریک و تجدید ارزیابی

اگر در مورد سهم الشرکه واقعی شریک خارج شونده،بین شرکاء توافق به وجود نیاید،به ناچار دارایی ها و بدهی های واحد تجاری تجدید ارزیابی شده،مازاد به نسبت تقسیم سود و زیان و پس از کسر مالیات،بین شرکاء تقسیم می شود.جهت تعیین سهم الشرکه

شریک خارج شونده و بستن حساب های وی در دفاتر شرکت، مراحلی به شرح زیر صورت می گیرد:

١. یک حساب تجدید ارزیابی در دفاتر افتتاح و نتیجه ارزیابی ها در آن منعکس و مانده این حساب که سود یا زیان ناشی از تجدید ارزیابی می باشد به نسبت تقسیم سود و زیان به حساب سرمایه شرکاء منتقل می گردد.
٢. حسابی تحت عنوان(حساب سهم الشرکه)برای شریک خارج شونده در دفاتر افتتاح می گردد.
٣. مانده حساب سرمایه شریک خارج شونده را به حساب سهم الشرکه وی منتقل نموده و حساب سرمایه وی بسته می شود.
٤. بهره سرمایه،حق الزحمه و سهم شریک خارج شونده از سود و زیان تا زمان حضور وی در شرکت محاسبه و به حساب سهم الشرکه اش منتقل می گردد.
٥. سهم شریک خارج شونده از اندوخته به نسبت تقسیم سود وزیان محاسبه و به حساب سهم الشرکه اش منتقل می گردد.
٦. مانده حساب برداشت،حساب جاری و حساب وام شریک خارج شونده،به حساب سهم الشرکه اش منتقل می گردد.
٧. در پایان تنها حساب مربوط به شریک خارج شونده که هنوز در دفاتر شرکت بسته نشده بدهکار و حساب دارایی واگذار شده بستانکار می شود و بدین ترتیب همه حساب های شریک خارج شونده در دفاتر بسته می شود.

فوت شریک

هرگاه یکی از شرکاء فوت نمایند خود به خود از شرکت خارج می شود.ادامه فعالیت شرکت پس از فوت یکی از شرکاء منوط به رضایت قائم مقام متوفی و سایر شرکاء می باشد.اگر شرکای باقیمانده بخواهند به فعالیت شرکت ادامه دهند،باید سهم الشرکه شخص متوفی را محاسبه و به ورثه قانونی وی پرداخت یا به عنوان بدهی واحد تجاری منظور نمایند.البته در شرکت های سهامی به دلیل اینکه شرکت شخصیت حقوقی مستقل و جداگانه ای از صاحبان سهام دارد،در صورت خروج هر شریک یا فوت آنها شرکت به فعالیت خود ادامه خواهد داد و هیچ اختلالی در آن به وجود نخواهد آمد.

انحلال شرکت تضامنی

طبق ماده ۱۳٦ قانون تجارت،شرکت های تضامنی در موارد زیر منحل می گردد:

۱-هدفی که مدنظر شرکت بوده است انجام شده باشد یا انجام آن غیر ممکن باشد.

۲-شرکت برای مدت محدودی تشکیل و آن مدت منقضی شده باشد.

۳-ورشکستگی.

٤-توافق شرکاء

۵-به درخواست هریک از شرکاء بیا در دست داشتن حکم انحلال از دادگاه.

٦-در صورت فوت یا مجحور شدن یکی از شرکاء و عدم موافقت قائم مقام وی به ادامه فعالیت شرکت.

۷-در صورت ورشکستگی هریک هز شرکاء و گذشت ششم ماه از تقاضای مدیر تصفیه.

تصفیه شرکت تضامنی

طبق ماده ۲۰۳ قانون تجارت پس از انحلال شرکت،امر تصفیه باید به وسیله مدیر یا مدیران شرکت صورت گیرد.به هر حال،مدیر تصفیه باید دارایی های شرکت را فروخته،مطالبات شرکت را وصول،بدهی های شرکت را پرداخت نموده،باقیمانده وجوه نقد را به نسبت سهم الشرکه بین شرکاء تقسیم نماید و حساب های دفاتر شرکت را ببندد.

معمولا، تا زمانی که کلیه دارایی های شرکت به وجه نقد تبدیل نشده و بدهی ها و تعهدات شرکت پرداخت نگردد،وجهی به شرکاء پرداخت نمی شود.اگر نقدینگی واحد تجاری پس از تبدیل دارایی ها به نقد،برای تسویه حساب بدهی ها و تعهدات شرکت کافی نباشد،کسری نقدینگی باید از اموال شخصی شرکاء تامین گردد.

ممکن است که انحلال شرکت و تسویه حساب های آن به صورت تدریجی باشد که به این نوع روش تصفیه تدریجی گفته می شود.در این روش به مرور زمان که دارایی های شرکت به فروش می رسد،حساب دارایی مربوطه بستانکار و حساب وجوه نقد بدهکار می گردد و بازاء هرگونه سود و زیان ناشی از فروش دارایی ها،حساب سرمایه شرکاء به نسبت تقسیم سود و زیان،بدهکار یا بستانکار می گردد.

روش دیگر تصفیه شرکت،فروش دارایی ها،وصول مطالبات و پرداخت بدهی ها د مدت زمانی معین می باشد.در این روش که روش تصفیه آتی نام دارد ممکن است کلیه دارایی ها به صورت یک مجموعه کلی در یک مرحله فروخته شده و کلیه بدهی های شرکت پرداخت گردد.این روش خود دارای دو زیر مجموعه می باشد،که طریقه اول با استفاده از حساب تصفیه و طریقه دوم با استفاده از حساب سود و زیان تصفیه می باشد صورت می پذیرد.

شرح مختصر شرکت های سهامی

شرکت های سهامی[۱]:یکی دیگر از موسسات تجاری شرکت های سهامی هستند که درمیان سایر اشکال حقوقی رواج بیشتری داشته،میزان دارایی ها و تعداد کارکنان زیادی دارند و از حجم عملیات بالایی برخوردار می باشند،که این امر خود به نوعی از ویژگی های منحصر به فرد شرکت های سهامی به شمار می آید.

طبق ماده ۱ قانون تجارت(شرکت های سهامی،شرکت هایی هستند که سرمایه آنها به سهام تقسیم شده و مسئولیت صاحبان سهام،محدود به مبلغ اسمی سرمایه آنها می باشد.) شرکت سهامی یک شخصیت حقوقی است که می تواند مالک دارایی باشد و برای ادامه فعالیت خود،بدهی نیز تقبل نماید.دارایی های هر شرکت،مستقل از دارایی های صاحبان سهام آن شرکت بوده و نمی تواند به عنوان وثیقه بدهی های شخصی صاحبان سهام به شمار رود.

شرکت سهامی می تواند با بکارگیری دارایی های خود درآمد تحصیل نموده و باید به عنوان یک شخصیت حقوقی برای درآمد خود مالیات بپردازد.

انواع شرکت های سهامی و تفاوت های سهامی عام و خاص

طبق قانون تجارت شرکت های سهامی به دو دسته تقسیم می شوند:

الف:شرکت های سهامی عام[۲]:شرکت هایی که موسسین آنها قسمتی از سرمایه شرکت را از طریق فروش سهام به مردم تامین می کنند،شرکت سهامی عام نامیده می شوند.

نکته:تنها شرکت های سهامی عام می توانند اوراق قرضه را منتشر نمایند.

---

[۱] coporations

[۲] public corporation

ب:شرکت های سهامی خاص(private corporation):شرکت هایی که تمام سرمایه آنها در موقع تاسیس منحصرا توسط موسسین تامین می گردد،شرکت های سهامی خاص نامیده می شوند.

تفاوت های عمده بین شرکت های سهامی عام و خاص

۱-قسمتی از سهام شرکت سهامی عام در مرحله تاسیس به مردم عرضه می شوند،در صورتی که در شرکت های سهامی خاص سهام،باید کلا توسط موسسین تامین گردد.

۲-تعداد شرکاء در شرکت سهامی عام حداقل۵ نفر و در شرکت های سهامی خاص۳ نفر می باشد.

۳-سرمایه شرکت سهامی عام درهنگام تاسیس حداقل ۵ میلیون ریال و در شرکت های سهامی خاص حداقل ۱ میلیون ریال می باشد.

٤-مبلغ اسمی سهام شرکت های سهامی عام نباید بیشتر از ۱۰۰۰۰ریال باشد.ولی در شرکت های سهامی خاص سقفی برای آن وجود ندارد.

۵-در مورد پاداش مدیران،مبلغ پاداش در شرکت سهامی عام از ۵٪ و در شرکت سهامی خاص از ۱۰٪سود قابل پرداخت به صاحبان سهام نباید تجاوز کند.

٦-در هنگام تاسیس شرکت سهامی عام،موسسین باید حداقل۲۰٪ سهام شرکت را تعهد نمایند،درحالی که در شرکت های سهامی خاص موسسین باید ۱۰۰٪سهام شرکت را تعهد نمایند.

۷-در تاسیس شرکت سهامی عام تشکیل مجمع عمومی موسس اجباری است درحالی که در شرکت سهامی خاص الزامی نمی باشد.

ویژگی های شرکت های سهامی

الف:شخصیت قانونی مستقل[۱]:شرکت سهامی یک شخصیت حقوقی است که طبق قانون تشکیل می شود و مقررات مربوط به آن در سندی به نام اساسنامه[۲] درج می گردد.این شخصیت،مستقل از شخصیت صاحبان سهام می باشد.

---

[۱] separate Legel entity

[۲] corporate charter

شرکت سهامی در دادگاه نیز موقعیت قانونی دارد و می تواند همانند یک شخصیت حقیقی برعلیه اشخاص حقیقی و حقوقی طرح دعوا مطرح نماید و از سوی دیگر اشخاص حقیقی و حقوقی نیز می توانند علیه شرکت سهامی دعوی اقامه کنند.شرکت های سهامی با فوت و کناره گیری یک یا تعدادی از سهامداران شرکت از بین نمی روند بلکه ادامه بقاء آنها نیز مستقل از بقاء سهامداران می باشد(بر خلاف تضامنی).

ب:مسئولیت محدود سهامداران[۱]:مسئولیت سهامداران در قبال بدهی های شرکت،محدود به مبلغ اسمی سرمایه آنها بوده و تعهد شخصی برای بدهی های شرکت ندارند.این امر یکی از بهترین مزیت های شرکت های سهامی می باشد.(مسئولیت در شرکت های تضامنی برخلاف سهامی نامحدود می باشد.)

ج:جدایی مدیریت و صاحبان سهام[۲]: اگرچه صاحبان سهام،مالک شرکت می باشند اما از میان خود هیات مدیره ای انتخاب می نمایند تا شرکت را اداره کنند.بنابراین ممکن است فردی هزار سهم و یا حتی یک میلیون سهام در شرکت سهامی داشته باشد اما نقش مهمی را در امور شرکت ایفا نکند.

د:تداوم بقاء و قابلیت انتقال مالکیت: سهامداران حقیقی ویا حقوقی یک شرکت سهامی ممکن است سهام خود را به اشخاص حقیقی یا حقوقی دیگر به هر طریقی و قیمتی واگذار نمایند.این نوع نقل و انتقال سهام تاثیری بر وضعیت مالی و ادامه فعالیت شرکت ندارد.یک شرکت سهامی حتی در صورت فوت یا ورشکستگی تعدادی از سهامداران خود به فعالیت ادامه می دهد.زیرا شخصیت سهامداران،مستقل از شخصیت شرکت سهامی است.

ه:سهولت جمع آوری سرمایه: صاحبان شرکت های سهامی که دارندگان سهام آن شرکت می باشند،می توانند با فروش سهام خود،به سرمایه گذاران دیگر اجازه دهند که در شرکت سرمایه گذاری نمایند.سرمایه شرکت های سهامی از طریق فروش سهام به سرمایه گذاران کوچک و بزرگ جمع آوری می گردد.

---

[۱] Limited Liability of Stockholders

[۲] Separation of ownership and management

و: کنترل و نظارت دولتی: کنترل ونظارت دولت از طریق قوانین جاری در رابطه با تاسیس،اداره و انحلال شرکت های سهامی معمولا یکی از معایب شرکت های سهامی محسوب می گردد.زیرا از یک طرف در هنگام تشکیل شرکت های سهامی،مراحل و مقررات خاص قانونی باید رعایت گردد که این مقررات در مورد سایر موسسات از شدت کمتری برخوردار است و از سوی دیگر طبق مقررات،مسئولیت سهامداران محدود به میزان سرمایه آنها می باشد و لذا این امر از دیدگاه بستانکاران حائز اهمیت است.همچنین مقررات،شرکت های سهامی را ملزم به ارائه صورت های مالی می نماید تا سهامداران و بستانکاران براساس این صورتها،تصمیم گیری می نماید.برای برخی از شرکت هاس سهامی اجرای این مقررات هزینه های بسیار بالایی را در پی دارد.

ذ: مدیریت حرفه ای:در شرکت های سهامی بزرگ،برای اداره امور،هیئت مدیره ای توسط مالکان انتخاب می شوند که صلاحیت حرفه ای لازم را برای هدایت شرکت داشته باشند.این شرکت ها چنانچه در رشته ای سودآور فعالیت داشته باشند می توانند فارغ از مقررات دست وپا گیر دولتی،حقوق و مزایای مناسبی به مدیران حرفه ای پیشنهاد داده و آنها را جذب کنند.(سایت شعار سال)

ح: توان جذب پس اندازهای مردم: شرکتهای سهامی عام می توانند با انتشار سهام و ابزارهای بدهی نظیر اوراق مشارکت،و فروش آنها به مردم،پس اندازهای آنها را جذب کنند.این مزیت به معنای دسترسی گسترده تر به پس اندار های مردم و توان تامین نقدینگی بیشتر است(سایت پرشین حساب)

خ: استفاده از معافیت مالیاتی: طبق ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم،معادل۱۰٪مالیات بردرآمد شرکت های سهامی عام پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار،از سال پذیرش تا سالی که از فهرست نرخها در بورس حذف نشده،بخشود می شود،مشروط برآنکه کلیه نقل و انتقالات سهام از طریق کارگزاران بورس انجام و در دفاتر مربوطه ثبت می شود.این معافیت،جاذبه مالی مناسبی برای شرکت و سهامداران آن است.(سایت شعار سال)

ارکان شرکت های سهامی

در شرکت های سهامی برنامه ها و خط مشی های شرکت توسط هیئت مدیره و وظیفه نظارت بر این عوامل بر عهده بازرسان می باشد.شرکت هاس سهامی دارای سه رکن می باشند که به شرح زیر می باشند:

۱-مجمع عمومی صاحبان سهام

۲-هیات مدیره

۳-بازرسان

مجمع عمومی صاحبان سهام

مجمع عمومی،اجتماع صاحبان سهام شرکت در محلی است که بتوانند آزادانه در اطراف مسائل مربوط به اداره امور شرکت،بحث و بررسی و سپس اتخاذ تصمیم نمایند.در حقیقت مجمع عمومی هر شرکت به منزله قوه مقننه آن شرکت می باشد.به موجب قانون تجارت،مجمع عمومی شرکتهای سهامی به ترتیب زیر می باشند:

الف-مجمع عمومی اولیه یا موسس

ب-مجمع عمومی عادی

ج-مجمع عمومی فوق العاده

الف-مجمع عمومی موسس:مجمع عمومی موسس از موسسین و پذیره نویسان شرکت تشکیل می شود.به موجب ماده ١٦ قانون تجارت،موسسین پس از احراز اینکه تمام سرمایه شرکت صحیحا تعهد گردیده و حداقل۳۵٪ آن پرداخت شده است مجمع عمومی موسس را دعوت خواهند کرد.از جمله وظایف مجمع عمومی موسس،رسیدگی به گزارش موسسین و تصویب آن،احراز پذیره نویسی کلیه سهام و تادیه مبالغ لازم،مشورت درباره اساسنامه شرکت و تصویب آن،انتخاب اولین مدیران،انتخاب اولین بازرس یا بازرسان و تعیین روزنامه کثیرالانتشاری که هرگونه دعوت و اعلامیه بعدی برای صاحبان سهام تا تشکیل اولین مجمع عمومی سالانه منحصرا درآن درج گردد،می باشد.

ب-مجمع عمومی عادی:به موجب ماده ٨٦ قانون تجارت،مجمع عمومی عادی می تواند نسبت به کلیه امور شرکت به جز آنچه که در صلاحیت مجمع عمومی موسس و فوق العاده است تصمیم بگیرد.

از جمله وظایف این مجمع،تصویب ترازنامه و صورت حساب های شرکت،انتخاب یا تجدید انتخاب مدیر یا مدیران،انتخاب یا تجدید انتخاب بازرس یا بازرسان،عزل بازرسان به شرط انتخاب جانشین آنها و اتخاذ تصمیم درباره پیشنهادهایی که ممکن است در حدود قانون و اساسنامه شرکت،از طرف مدیران و بازرسان و صاحبان سهام ارائه شود،می باشد.

ج-مجمع عمومی فوق العاده:مجمعی است که در موارد لازم برای اتخاذ تصمیم نسبت به امور مهم و فوق العاده که از وظایف آن است تشکیل می گردد.از جمله وظایف این مجمع،تغییر یا اصلاح اساسنامه،تبدیل شرکت،افزایش یا کاهش سرمایه شرکت،ترتیب سهام ممتاز و تعیین امتیازات مربوط به آن،تبدیل سهام بی نام به با نام و برعکس،انتشار اوراق قرضه و انحلال شرکت می باشد.

هیات مدیره شرکت سهامی عام

شرکت سهامی بوسیله هیات مدیره ای که از بین صاحبان سهام انتخاب شده و اعضای آن قابل عزل می باشند اداره خواهد شد.به عبارت دیگر هیات مدیره هر شرکت به منزله قوه مجریه آن شرکت می باشد.وظایف و اختیارات هیات مدیره به شرح زیر می باشد:

١-انتخاب رئیس و نایب رئیس:هیات مدیره مکلف است در اولین جلسه خود،یک رئیس و یک نایب رئیس از اشخاص حقیقی برای هیئت مدیره، انتخاب نمایند.

٢-تعیین مدیر عامل و وظایف و اختیارات آن:هیئت مدیره مکلف است یک نفر شخص حقیقی را به عنوان مدیرعامل انتخاب نموده و حدود اختیارات،مدت مدیریت و حق الزحمه او را تعیین نمایند.

٣-تنظیم صورت دارایی و قروض شرکت:هیات مدیره مکلف است هر٦ ماه یکبار صورتی مشتمل بر خلاصه دارایی ها و قروض شرکت تنظیم نموده و به بازرسان تسلیم نماید.

٤-تنظیم صورت دارایی و ترازنامه و حساب عملکرد سالانه:هیات مدیره مکلف است پس از انقضای سال مالی،صورت دارایی و دیون شرکت و همچنین ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت را تهیه و گزارشی در رابطه با فعالیت و وضع عمومی شرکت طی

سال مالی مزبور تنظیم و ضمیمه گزارش خود نماید.این اسناد باید لااقل ۲۰ روز قبل از تشکیل مجمع عمومی عادی سالیانه در اختیار بازرس یا بازرسان شرکت قرار گیرد.

۵-دعوت مجمع عمومی سالیانه جهت تصویب صورتهای مالی:هیات مدیره مکلف است بعد از انقضای سال مالی،ظرف مدتی که در اساسنامه پیش بینی شده است مجمع عمومی سالیانه را برای تصویب عملیات سال مالی قبل و تصویب ترازنامه و سود و زیان شرکت دعوت نمایند.

٦-پرداخت سود خالص به صاحبان سهام:هیات مدیره مکلف است حداکثر ظرف ۸ ماه پس از تصویب مجمع عمومی،سود قابل تقسیم صاحبان سهام را پرداخت نماید.

۷-منظور نمودن لااقل ۵٪ سود خالص شرکت پس ازکسر زیان سنوات قبل به حساب اندوخته قانونی:هیات مدیره موظف است هر سال مالی معادل ۵ درصد سود خالص شرکت را پی از کسر زیان سنوات قبل به حساب اندوخته قانونی منظور نماید.همین که میزان اندوخته قانونی به ده درصد سرمایه شرکت برسد،منظور نمودن بعد از آن اختیاری می باشد.

بازرسان:این افراد رکن سوم شرکتهای سهامی میباشند و بر جریان امور شرکت و گردش کارآن نظارت دارند.برخی از وظایف بازرسان به قرار زیر است:بازرس یا بازرسان شرکت علاوه بر وظایفی که در قانون برای آنها آمده است،مکلفند درباره صحت صورت دارایی و صورت حساب عملکرد دوره و حساب سود و زیان و ترازنامه ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می کنند،اظهار نظر نمایند.در صورتی که مدیران،اطلاعاتی برخلاف حقیقت در اختیار صاحبان سهام قرار دهند،بازرسان مکلفند مجمع عمومی را از آن آگاه سازند.

مراحل تشکیل شرکت های سهامی عام و خاص

تشکیل شرکت سهامی[1]

هرگاه افرادی معین درصدد فعالیت در رشته خاصی از صنعت باشند،باید در مورد میزان سرمایه و نحوه تامین آن بررسی های لازم را به عمل آورده و چنانچه خود قادر به تامین

[1] Formation of Corporation

تمام سرمایه آنها نباشند،احتمالا اقدام به تاسیس شرکت سهامی عام نمایند.مطابق قانون تجارت،سرمایه شرکت هاس سهامی عام در موقع تاسیس نباید کمتر از ۵میلیون ریال و در شرکتهاس سهامی خاص نباید کمتر از ۱میلیون ریال باشد.

مراحل تشکیل شرکت سهامی عام

طبق قانون تجارت،برای تاسیس شرکت سهامی عام،موسسین باید۲۰٪سرمایه شرکت را تعهد نموده ولااقل ۳۵٪ از مبلغ تعهد شده را در حسابی به نام شرکت در شرف تاسیس نزد یکی از بانک ها سپرده و. سپس اظهارنامه ای به ضمیمه طرح اساسنامه شرکت و طرح اعلامیه پذیره نویسی سهام که به امضای کلیه موسسین رسیده باشد،در تهران به اداره ثبت شرکت ها و در شهرستان ها به دایره ثبت شرکت ها تسلیم و رسید دریافت کنند.

تنظیم اظهارنامه:برای تاسیس شرکت سهامی عام باید از طرف موسسین اظهارنامه ای تنظیم و به امضای کلیه موسسین رسیده باشد.در این اظهارنامه نکات کلی مربوط به شرکت،از جمله نام شرکت،هویت کامل و اقامتگاه موسسین،موضوع شرکت،مبلغ سرمایه شرکت و تعیین مفدار نقد و غیرنقد آن،تعداد سهام شرکت،مبلغ تعهد شده توسط هریک از موسسین و مبلغی که پرداخت کرده اند،مرکز اصلی شرکت و مدت شرکت قید می گردد.

تهیه طرح اساسنامه:مطابق ماده ۸ قانون تجارت،طرح اساسنامه شرکت باید با قید تاریخ به امضای موسسین رسیده باشد.لازم به ذکر است که این طرح باید همه نکات اساسی شرکت را دربر داشته باشد.

تهیه طرح اعلامیه پذیره نویسی:به طور کلی پذیره نویسی یعنی تعهد پرداخت یا تعهد انجام امری.در شرکتهای سهامی منظور از پذیره نویسی،تعهد پرداخت بهای سهم می باشد.معمولا در مورد آورده های نقدی،قسمتی از آن طبق قانون نقدا پرداخت می گردد و بقیه آن در پذیره نویسی تعهد می شود که باید ظرف مدت مقرر در اساسنامه بوسیله سهامداران پرداخت شود.

انتشار اعلامیه پذیره نویسی:مرجع ثبت شرکتها پس از مطالعه اظهارنامه،طرح اساسنامه،طرح پذیره نویسی سهام و انطباق آنها با قانون،اجازه انتشار اعلامیه پذیره

نویسی سهام را صادر می نماید.موسسین مکلفند پس از کسب اجازه،اعلامیه پذیره نویسی را در روزنامه تعیین شده آگهی نموده و در بانکی که تعهد سهام نزد آن صورت می گیرد،در معرض دید علاقه مندان قراردهند.

عرضه اوراق تعهد سهام به عموم

طبق قانون تجارت،ورقه تعهد سهم باید در دو نسخه تنظیم و به امضای پذیره نویسی و بانکی که در آن پذیره نویسی انجام گرفته برسد و نسخه دوم آن به پذیره نویس تسلیم گردد.

به موجب ماده ١٦ قانون تجارت،موسسین مکلفند پس از انقضای مهلتی که برای پذیره نویسی مقرر شده است،حداکثر تا یک ماه،به تعهدات پذیره نویسان رسیدگی و پس از احراز اینکه کلیه سهام شرکت تعهد گردیده و لااقل۳۵٪ آن پرداخت شده است،تعداد سهام هریک از تعهدکنندگان را تعیین و اعلام نموده و متعاقبا مجمع عمومی موسس را دعوت نمایند.

دعوت مجمع عمومی موسس

مجمع عمومی موسس پس از رسیدگی به تعهدات پذیره نویسان تشکیل و پس از اطمینان از احراز پذیره نویسی کلیه سهام،مبادرت به تصویب طرح اساسنامه شرکت و انتخاب اولین مدیران و بازرسان می نماید.اساسنامه شرکت پس از تصویب،همراه صورت جلسه مجمع و اعلامیه قبولی مدیران و بازرسان و قبولی سمتمدیریت و بازرسی از طرف آنها و ثبت شرکت در اداره ثبت شرکت ها،شرکت تشکیل شده محسوب می شود.

تشکیل شرکت سهامی خاص

برای تشکیل شرکت سهامی خاص و ثبت آن در اداره ثبت شرکتها،فقط تسلیم اظهارنامه به ضمیمه مدارک فوق کافی می باشد.

تعریف و خصوصیات سهام و انواع سهام

به موجب ماده ٢٤قانون تجارت،سهم،سندی است که حاکی از تملک قسمت معینی از سرمایه بوده و به دارنده آن حق می دهد که از تمام مزایای مقرر در اساسنامه شرکت

استفاده نماید.به عبارت دیگر سهم،سند قابل معامله ای است که نماینده مالکیت دارنده آن در شرکت سهامی می باشد.

طبق ماده۲۷ قانون تجارت،تا زمانی که تمامی مبلغ اسمی سهام پرداخت نشده است،شرکت باید به صاحبان سهام(گواهینامه موقت سهام)بدهد.این گواهینامه معرف تعداد و نوع سهام و مبلغ پرداخت شده آن می باشد.ولی درحال،ظرف مدت یکسال پس از پرداخت تمامی مبلغ اسمی هر سهم،باید ورقه سهم صادر و به صاحب گواهینامه تسلیم و گواهینامه موقت سهم مسترد و باطل گردد.

انواع سهام

به موجب قانون تجارت،سهام شرکتهای سهامی سه نوع می باشند:

الف:سهام با نام

سهام با نام سهامی است که روی آن نام دارنده آن قید گردد.نقل و انتقال این نوع سهام،باید در دفتر سهام شرکت به ثبت برسد و صاحب سهم باید شخصا یا توسط وکیل خود،انتقال را در دفتر شرکت تصدیق و امضاء نمایند.سهام با نام در شرکتهای سهامی ایرانی کاربرد بیشتری دارند.سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از نوع سهامبا نام است.

ب:سهام بی نام

سهامی است که روی آن نام صاحب آن ذکر نمی گردد و به صورت سند در وجه حامل بوده و دارنده آن،مالک آن شناخته می شود مگر آنکه خلاف آن قانونا ثابت شود.نقل و انتقال این سهام با قبض و اقباض صورت می گیرد.این نوع سهام بیشتر در شرکت های سهامی عام کاربرد دارند.

ج:سهام ممتاز[1]

سهامی هستند که نسبت به سایر انواع سهام مزایایی داشته باشند.به موجب تبصره۲ ماده ۲٤ قانون تجارت،در صورتی که برای برخی از سهام شرکت با رعایت مقررات این

[1] Preferred stock

قانون، مزایایی قائل شوند این گونه سهام،سهام ممتاز نامیده می شود.سهام ممتاز نیز می تواند با نام باشد،به هر حال امتیازات این گونه سهام باید به وضوح تعیین گردد.
سرمایه اغلب شرکتهای ایرانی تنها از یک طبقه سهام عادی تشکیل گردیده و امتیازات خاصی برای جلب سرمایه گذاران دیگر در نظر گرفته نشده و لذا از سهام ممتاز برای تامین مالی کمتر استفاده می شود.برخی از این شرکتها که در گذشته سهام ممتاز منتشر نموده اند،بخاطر برداشت نادرستی که از سهام ممتاز داشته اند،این نوع سهام را به موسسین خود اختصاص داده اند.در حالی که سهام ممتاز با امتیازاتی نظیر اولویت در تقسیم سود،درصد معین سود سهام و غیره جهت جلب سرمایه گذارانی از بازارهای سرمایه که خواهان بازده ای معین و ریسک کمتری هستند منتشر می گردد.موسسین و دیگر سهامداران عادی از سرمایه گذاری سهامداران ممتاز به شکل اهرمی برای تشدید بازدهی سهام خود بهره می گیرند.پس از تقسیم سود تعیین شده به سهامداران ممتاز مازاد احتمالی بازده سرمایه آنان به سهامداران عادی تعلق می گیرد.این نوع اهرم،اهرم مالی نام دارد.

ارزش اسمی سهام و حساب سرمایه

ارزش اسمی هر سهام در هر کشور براساس قوانین موجود در آن کشور تعیین می گردد.ارزش اسمی سهم مبلغی است که در اساسنامه برای هر سهم معین شده و این مبلغ بر روی ورقه سهم ذکر گردیده است.البته قید ارزش اسمی بر روی برگه سهم به این معنی نمی باشد که حتما ورقه سهم به همان قیمت بفروش رود،در شرایطی مکن است که سهام بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی به فروش برسد.
نکته:انتشار و فروش سهام به قیمتی کمتر از ارزش اسمی در ایران ممنوع می باشد،اما ارزش اسمی سهم ارتباط مشخصی با قیمت بازار آن ندارد.
حاصل ضرب ارزش اسمی هر سهم در تعداد سهامی که شرکت طبق اساسنامه مجاز به انتشار آن می باشد،نشان دهنده جمع سرمایه یا سرمایه قانونی می باشد.
درشرکت هاس سهامی به علت وجود تعداد زیاد سهامداران دیگر مانند شرکت های تضامنی برای هر یک از سهامداران حسابی جداگانه درنظر گرفته نمی شود بلکه مجموع سرمایه شرکت در حسابی تحت عنوان(حساب سرمایه سهام) منظور می گردد.مانده

بستانکار حساب سرمایه سهام معادل ارزش اسمی تمام سهام سهامداران شرکت می باشد.چنانچه شرکت بیش از یک نوع سهم صادر کرده باشد،برای هر طبقه از سهام،حساب سرمایه سهام برای همان طبقه از سهام افتتاح می گرد.ممکن است که شرکتی هم سهام ممتاز و عادی منتشر نماید در این صورت دو حساب وجود دارد،یکی حساب سرمایه سهام عادی و دیگری حساب سرمایه سهام ممتاز.

نکته:حساب سرمایه سهام عادی و ممتاز معرف ارزش اسمی سهام می باشد.چنانچه فروش سهام به قیمتی بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی به فروش رود این امر در حساب های صرف سهام و کسر سهام منظور می گردد.

حقوق صاحبان سهام و هزینه های تاسیس

در شرکت های سهامی ان قسمت از ترازنامه که دارایی ها و بدهی ها را نمایش می دهد،با شرکت های تضامنی و موسسات فردی تفاوت ندارد.اما قسمت حقوق صاحبان سهام،با دیگر موسسات تفاوت اساسی دارد.در ترازنامه شرکتهای سهامی اصطلاح حقوق صاحبان سهام،جایگزین سرمایه می گردد.حقوق صاحبان سهام در شرکت های سهامی نیز مانند دیگر موسسات برابر دارایی ها منهای بدهی ها می باشد.معادله حسابداری در انواع موسسات به شکل زیر است:

:موسسات فردی(تک مالکی)

سرمایه+بدهی ها = دارایی ها

:در شرکتهای تضامنی

سرمایه ها+بدهی ها = دارایی ها

:در شرکت های سهامی

حقوق صاحبان سهام+بدهی ها = دارایی ها

هزینه های تاسیس

در مراحل مختلف تاسیس شرکتهای سهامی ممکن است هزینه هایی از قبیل تهیه و تنظیم اساسنامه،هزینه های مربوط به وکیل و مشاوران حقوقی،هزینه برگزاری مجمع موسس،هزینه های صدور گواهینامه های موقت سهام،هزینه ثبت شرکت در اداره ثبت

شرکتها،هزینه درج آگهی در روزنامه کثیر الانتشار و غیره توسط شرکت تحمل گردد.اینگونه هزینه ها که (هزینه های تاسیس)نامیده می شوند.به این دلیل که موجب تاسیس موسسه شده اند دارای منافع آتی بوده و با توجه به اصل تطابق نمی توان آنها را جزء هزینه های دوره محسوب کرد،زیرا انتظار انتفاع از تاسیس موسسه بیش از یک دوره مالی می باشد.بنابراین اینگونه هزینه ها به عنوان نوعی دارایی نامشهود ،تحت عنوان هزینه های تاسیس در دفاتر شرکت های سهامی ثبت می شوند.در پایان هر سال قسمتی از این هزینه ها به عنوان هزینه دوره جاری در صورت سود و زیان منعکس می گردد.

فروش سهام به ارزش اسمی(صرف و کسرسهام)

مجوز پذیره نویسی سهام به تنهایی دارایی و سرمایه شرکت را افزایش نمی دهد،بلکه تنها از طریق انتشار و فروش سهام،دارایی ها و سرمایه موسسه افزایش می یابد.هنگامی که سهام شرکت به طور نقد به فروش می رسد،معادل قیمت فروش سهام،حساب وجوه نقد بدهکار و معادل ارزش اسمی سهام،حساب سرمایه سهام،حساب سرمایه سهام بستانکار می گردد.چنانچه سهام به قیمت بیشتر یا کمتر از ارزش اسمی به فروش رسد،مابه التفاوت قیمت فروش و قیمت اسمی در حسابهای مخصوص به خود ثبت می گردد.

فروش سهام به قیمت بیشتر از ارزش اسمی–صرف سهام

هرگاه سهامی در شرکت به قیمتی بیشتر از ارزش اسمی به فروش رسد گفته می شود که سهام آن شرکت با صرف به فروش رسیده است.در صورتی که یک شرکت از وضع مطلوبی برخوردار باشد و یا در شرایط تورمی،ممکن است سهام آن شرکت با صرف به فروش رسد.وجود تقاضای بیش از عرضه برای سهام یک شرکت سهامی و یا پایین بودن ارزش دفتری دارایی ها در مدل بهای تمام شده تاریخی و در شرایط تورمی علت پرداخت صرف توسط خریداران سهام آن شرکت می باشد.

فروش سهام به قیمت کمتر از ارزش اسمی–کسر سهام

در صورتی که سهام شرکت به قیمت کمتر از ارزش اسمی به فروش رود اصطلاحا می گویند سهام با کسر به فروش رسیده و اختلاف بین قیمت اسمی و قیمت فروش را کسر

سهام می گویند.البته صدور سهام به مبلغ کمتر از ارزش اسمی در ایران ممنوع می باشد.چنانچه سهام شرکتی با کسر به فروش رسد حساب کسر سهام معادل مابه التفاوت مبلغ فروش و مبلغ اسمی بدهکار می گردد.

فروش سهام فاقد ارزش اسمی

آن دسته از شرکتها که سهام خود را بدون درج ارزش اسمی روی آن صادر می نمایند،برای این سهام قیمتی معین می کنند که به آن(ارزش اظهار شده)می گویند.سهام با ارزش اظهار شده از نقطه نظر حسابداری تفاوتی با سهام با ارزش اسمی ندارد.البته نکته مهم در این جا این است که صدور سهام بدون ارزش اسمی در قوانین تجاری ایران ممنوع می باشد.

تبدیل اوراق مشارکت به سهام

شرکتهای سهامی عام می توانند اوراق مشارکت قابل تبدیل صادر کنند.دارنده اوراق مشارکت قابل تبدیل می تواند در سررسید نهایی،اوراق مشارکت را به سهام شرکت تبدیل کند.این امتیاز برای شرکت این خوبی را دارد که از خروج منابع عظیم نقدینگی در زمان سر رسید اوراق مشارکت جلوگیری کند.دارنده اوراق مشارکت هم این اختیار را دارد که در صورت پیش بینی افق سودآور برای شرکت،سرمایه گذاری مناسبی را انجام دهد.

اگر اوراق مشارکت در سررسید به سهام تبدیل شود باید حق تقدم سهامداران فعلی سلب شود.زیرا شرکت باید افزایش سرمایه دهد و تمام یا بخشی از سهام جدید را به دارندگان اوراق مشارکت پس بدهد.پس سهامداران قبلی نمی توانند تمام سهام جدید را تملک کند.لذا،حق تقدم سهامدار فعلی سلب و صرف ناشی از تبدیل بین سهامداران قبلی می شود،یا اینکه معادل صرف سهام،به سهامداران قبلی سهام جدید ارائه می شود.

انواع اندوخته ها و اندوخته قانونی

اندوخته به معنای جمع کردن یا پس انداز کردن وجه نقد،برای تامین یک هدف است.در حسابداری،اندوخته بخشی از سود خالص واحد اقتصادی می باشد،که برای تحقق اهداف مجموعه اقتصادی در حساب مجزایی تحت عنوان (اندوخته) نگهداری می شود.

انواع اندوخته ها در حسابداری

اندوخته در حسابداری به دو نوع تقسیم می شوند:

-اندوخته اجباری

-اندوخته اختیاری

اندوخته اجباری

اندوخته ای که براساس الزامات قانونی،مجموعه اقتصادی موظف به گشایش اعتبار برای آن است، در واقع بی تفاوتی یا بی توجهی به این اندوخته غیرقانونی بوده،مجموعه را با چالش های قانونی مواجه می کند. تنها اندوخته اجباری برای یک مجموعه اقتصادی، اندوخته قانونی است(سایت پرشین حساب).

اندوخته اختیاری

حاصل پیش بینی های تصمیم گیرندگان شرکت جهت مواجه با چالش های احتمالی و یا دست یابی به اهداف بلندمدت آتی می باشد.درواقع عدم گشایش اعتبار برای این اندوخته ها مشکل قانونی ایجاد نخواهند کرد.از انواع اندوخته های اختیاری می توان به اندوخته احتیاطی و اندوخته تحقیق و توسعه و سایر اندوخته ها براساس نیازمندی های هر فعالیت اقتصادی اشاره نمود.

اندوخته قانونی

مطابق با قانون تجارت،هر شرکت مکلف است تا هرسال یک بیستم یا معادل ۵٪ سود خالص خود را به توان اندوخته قانونی ذخیره نماید.اندوخته قانونی مبلغی است که شرکت قبل از تقسیم سود باید کنار بگذارد تا هنگامی که دچار بحران مالی شده یا درآمد کافی ندارد امکان استفاده از آن را داشته باشد.

ویژگی های سهام ممتاز

سهام ممتاز اصولا یکی از اشکال حقوق صاحبان سهام است،اما برخی از ویژگیهای سهام عادی و اوراق قرضه را ممکن است تواما دارا باشد.سهام ممتاز برای سرمایه گذارانی جذابیت دارد که طالب نرخ بازده ای بالاتر از نرخ بازده اوراق قرضه بوده ولی در حین

حال خواهان ریسکی کمتر از ریسک سهام عادی باشند.ویژگی های سهام ممتاز به شرح زیر است:

۱-اولویت در دریافت سود

۲-قابلیت تبدیل به سهام عادی

۳-حق رای

٤-حق تقدم نسبت به سهام عادی در هنگام تصفیه

۵-قابلیت بازخرید

اولویت در دریافت سود

صاحبان سهام ممتاز نسبت به دریافت سود سهام،در مقایسه با صاحبان سهام عادی از اطمینان بیشتری برخوردار می باشند.صاحبان اینگونه سهام،در صورت اعلام سود،نسبت به صاحبان سهام عادی اولویت دارند.سود سهام معمولا به صورت درصدی از ارزش اسمی سهام بیان می شود.مثلا زمانی که یک شرکت سهام ممتاز٦٪صادر می کند،سود هر سهم ممتاز معادل٦٪ ارزش اسمی آن می باشد.سود سهام ممتاز دارای ویژگی های به شرح زیر است:

۱-سهام ممتاز جمع شونده

۲-سهام ممتاز غیر جمع شونده

۳-سهام ممتازغیرمشارکتی

٤-سهام ممتاز مشارکتی

۵-سهام ممتاز مشارکتی محدود

قابلیت تبدیل به سهام عادی

یکی از راه های جذب سرمایه گذاران در شرکت های سهامی،صدور سهام ممتاز قابل تبدیل به سهام عادی می باشد.زیرا ویژگی قابلیت تبدیل، سهامداران ممتاز را در نگهداری یا تبدیل اینگونه سهام به سهام عادی،مجاز می دارد.هرگاه قیمت سهام عادی در بازار افزایش یابد،یا نرخ بازده سود سهام عادی بیشتر از سود سهام ممتاز باشد،صاحبان سهام

ممتاز می توانند با تبدیل سهام خود به سهام عادی،از منافع و افزایش قیمت بازار اینگونه سهام منفعت کسب کنند.

حق رای

اعطای قدرت رای به سهامداران ممتاز برای انتخاب مدیریت شرکت سهامی در مجامع عمومی،باتوجه به امتیازاتی که برای آنان متصور گردیده،معقول به نظر نمی رسد.

حق تقدم نسبت به سهام عادی در هنگام تصفیه

در صورت انحلال شرکتهای سهامی،پس از پرداخت بدهی ها،ابتدا ادعای صاحبان سهام ممتاز نسبت به دارایی های شرکت پرداخت و سپس باقیمانده دارایی ها بین صاحبان سهام عادی توزیع می گردد.تمام مبلغ ارزش اسمی سهام ممتاز و یا مبلغی بیشتر از آن و همچنین هرگونه سود معوق،مورد ادعای صاحبان اینگونه سهام قرار می گیرد.معمولا در اساسنامه شرکت سهامی(ارزش تصفیه)برای سهام ممتاز درنظر گرفته می شود.

قابلیت بازخرید

در صورتی که ویژگی قابلیت بازخرید برای سهام ممتاز در نظر گرفته شده باشد،شرکت صادر کننده اینگونه سهام،می تواند سهام ممتاز خود را در تاریخ یا تاریخ های معین،به قیمت مشخصی که(قیمت بازخرید)نام دارد.بازخرید نمایند.

ارزش دفتری سهام عادی و ممتاز

ارزش دفتری هر سهم در درجه اول به تعداد سهام منتشر شده هر شرکت بستگی دارد.زیرا ارزش دفتری هر سهم برابر(خالص دارایی ها)متعلق به هر سهم می باشد.یعنی دارایی ها منهای بدهی ها.در شرکت هایی که سهام عادی منتشر نموده اند،ارزش دفتری هر سهم عادی از تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام به تعداد سهام عادی منتشر شده بدست می آید.

ارزش دفتری سهام عادی در شرکتهایی که سهم عادی و ممتاز منتشر نموده اند

در شرکتهایی که هر دو نوع سهم،یعنی سهم عادی و سهم ممتاز منتشر نموده اند،برای محاسبه ارزش دفتری هر سهم عادی ابتدا باید ارزش دفتری سهام ممتاز محاسبه و از

جمع حقوق صاحبان سهام شرکت کسر و مانده حقوق صاحبان سهام،بر تعداد سهام عادی منتشرشده شرکت تقسیم گردد.

ارزش دفتری سهام ممتاز شامل ارزش تصفیه این سهام بعلاوه کلیه سود های معوق می باشد. درصورتی که برای سهام ممتاز ارزش تصفیه در نظر گرفته نشده باشد،ارزش دفتری این سهام برابر ارزش اسمی سهام ممتاز،بعلاوه کلیه سودهای معوق آنها می باشد.

منابع

۱-اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی،سجادی نژاد،حسن(تهران:انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی).

۲-حسابداری صورت های مالی اساسی،نشریه شماره ۷٦،چاپ دهم،(تهران:انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی ۱۳۸۱)

۳-قانون تجارت،چاپ نهم،(تهران:انتشارات گنج دانش،۱۳۷۲)

٤-قانون کار،چاپ سوم،(تهران:اداره کل قوانین و مقررات کشور،۱۳۷۳)

٥-استانداردهای حسابداری،نشریه شماره ۱٦۰،چاپ اول،(تهران:انتشارات سازمان حسابرسی)

٦-سایت پرشین حساب

۷-سایت شعارسال

۸-سایت آکپرس

niswonger, Rollin c.And fess,Philip E..,"Accounting principles",۱۰th ed..,(new York:mc graw-Hill,inc..,۱۹۷۷).

مفهوم جذب سربار

کبری سهرابی[۱]

چگیده

این مقاله به صورت تحلیلی و آموزشی به بررسی مفهوم جذب سربار و نقش آن در سیستم حسابداری مدیریت می‌پردازد. در این نوشتار، فرآیند جذب سربار، مبانی تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم، اهمیت تحلیل اضافه یا کسر جذب و تاثیر این موضوعات بر تعیین بهای تمام‌شده محصولات و تصمیمات مالی سازمان به تفصیل تشریح شده است. مقاله حاضر با تکیه بر مباحث و نکات ارائه‌شده در جلسات کلاس دکتر حیدر ربیعی در درس بهایابی ۱ تهیه گردیده و تلاش شده است ضمن بیان مفاهیم نظری، کاربردهای عملی جذب سربار نیز با بیانی روشن و مثال‌های ملموس ارائه شود. هدف مقاله فراهم‌آوردن بستری برای درک بهتر سازوکار جذب سربار، افزایش دقت در محاسبات حسابداری صنعتی و حمایت از تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در شرایط واقعی سازمان‌ها است.

کلمات کلیدی:

جذب سربار، بهای تمام‌شده، حسابداری مدیریت، تحلیل اضافه و کسر جذب، تخصیص هزینه‌های غیرمستقیم

[۱] کارشناس ارشد حسابداری – شرکت بیمه البرز

مقدمه

هزینه‌های سربار یکی از اجزای اصلی بهای تمام‌شده محصولات و خدمات محسوب می‌شود و به مجموعه هزینه‌هایی اطلاق می‌گردد که به طور مستقیم قابل انتساب به یک واحد تولیدی یا خدماتی خاص نیستند، اما برای انجام عملیات تولید یا ارائه خدمات ضرورت دارند. این هزینه‌ها معمولاً شامل هزینه‌های غیرمستقیمی مانند استهلاک ماشین‌آلات و تجهیزات، حقوق و دستمزد سرپرستان، هزینه‌های نگهداری و تعمیرات، اجاره، بیمه، انرژی مصرفی و سایر هزینه‌های اداری و پشتیبانی واحد تولیدی یا خدماتی می‌شود.

مدیریت صحیح این هزینه‌ها و تخصیص مناسب آن‌ها به محصولات یا خدمات ارائه شده، نقش بسیار مهمی در تعیین بهای تمام‌شده و همچنین تصمیم‌گیری‌های مالی و مدیریتی دارد. اگر هزینه‌های سربار به صورت منطقی و عادلانه به هریک از محصولات یا خدمات تخصیص نیابد، اطلاعات بهای تمام‌شده غیرواقعی شده و این امر می‌تواند منجر به تصمیمات نادرست در زمینه قیمت‌گذاری، تولید و برنامه‌ریزی‌های مالی شود. از این رو، آگاهی از نحوه جذب و تخصیص صحیح سربار، یکی از مباحث کلیدی در حسابداری صنعتی است.

در این مقاله، مفهوم جذب سربار مورد بررسی قرار می‌گیرد و به روش‌های متداول تخصیص هزینه‌های سربار به محصولات، از جمله روش‌های سنتی مبتنی بر مبنای حجم تولید یا ساعات کار مستقیم و همچنین روش‌های نوین‌تری مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت پرداخته می‌شود. همچنین مسائل مربوط به اضافه یا کسر جذب سربار که به تفاوت میان هزینه سربار واقعی و هزینه سربار جذب‌شده اشاره دارد، تجزیه و تحلیل خواهد شد. این بخش به بررسی پیامدهای وجود اضافه یا کسر جذب سربار در سیستم حسابداری صنعتی اختصاص دارد و راهکارهایی برای مدیریت صحیح این اختلافات، به منظور ارائه اطلاعات واقعی‌تر برای تصمیم‌گیری مدیران ارائه می‌شود.

شناخت دقیق فرآیند جذب سربار و کاربرد مناسب هر یک از روش‌های تخصیص، می‌تواند منجر به بهبود کنترل هزینه‌ها، افزایش بهره‌وری و ارتقای دقت در گزارشگری مالی گردد.

تعریف سربار

سربار به آن دسته از هزینه‌هایی اطلاق می‌شود که به طور مستقیم قابل انتساب به یک محصول، خدمت یا فعالیت خاص نیستند و معمولاً به صورت مشترک در فرآیند تولید یا ارائه خدمات ایجاد می‌شوند. برخلاف هزینه‌های مستقیم، مانند مواد اولیه یا دستمزد مستقیم که به طور مشخص به یک محصول یا سفارش ارتباط دارند، هزینه‌های سربار ماهیت غیرمستقیم داشته و به شکل کلی در محیط تولید یا خدماتی شکل می‌گیرند.

این هزینه‌ها شامل مجموعه وسیعی از اقلام می‌شوند که از جمله مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به مواردی نظیر اجاره و استهلاک ساختمان و تجهیزات، حقوق و مزایای کارکنان اداری، هزینه‌های روشنایی، آب و برق، هزینه‌های نگهداری و تعمیرات ماشین‌آلات و تجهیزات، هزینه‌های بیمه و مالیات مربوط به دارایی‌ها، هزینه‌های ایاب و ذهاب پرسنل غیرمستقیم، هزینه‌های مواد و ملزومات مصرفی غیرمستقیم، و سایر هزینه‌های عمومی و اداری اشاره کرد. گاه به این هزینه‌ها، هزینه‌های سربار ساخت یا هزینه‌های غیرمستقیم ساخت نیز گفته می‌شود.

ماهیت مشترک بودن هزینه‌های سربار ایجاب می‌کند که برای تخصیص عادلانه و منطقی این اقلام به محصولات یا خدمات، از مبانی تخصیص خاصی استفاده شود. معمولاً در سیستم‌های حسابداری صنعتی، این هزینه‌ها بر اساس معیارهایی نظیر میزان ساعات کار مستقیم، میزان ساعات کار ماشین‌آلات، حجم تولید، یا هزینه دستمزد مستقیم به محصولات یا خدمات تخصیص داده می‌شوند. انتخاب مبنای مناسب برای جذب سربار از اهمیت بالایی برخوردار است، زیرا می‌تواند بر رقم بهای تمام‌شده محصول و در نهایت سودآوری شرکت تأثیرگذار باشد.

توجه به این نکته ضروری است که کنترل و مدیریت کارای هزینه‌های سربار، یکی از چالش‌ها و اهداف مهم مدیریت هزینه به شمار می‌رود و نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های راهبردی، قیمت‌گذاری محصولات و ارزیابی عملکرد واحدهای تولیدی یا خدماتی ایفا می‌کند.

مفهوم جذب سربار

جذب سربار به فرآیند تخصیص هزینه‌های سربار به واحدهای تولیدی یا خدماتی گفته می‌شود. این فرآیند اغلب بر اساس مبناهایی مانند ساعات کار مستقیم، هزینه کار مستقیم، یا تعداد واحدهای تولید شده انجام می‌گیرد. هدف اصلی جذب سربار، تعیین بهای تمام‌شده دقیق برای هر واحد تولیدی یا خدماتی است.

در سیستم حسابداری صنعتی، هزینه‌های سربار شامل اقلامی نظیر هزینه‌های اجاره، استهلاک ماشین‌آلات، هزینه‌های بیمه، حقوق و دستمزد کارکنان غیرمستقیم، هزینه‌های تاسیسات و سایر هزینه‌هایی است که مستقیماً قابل انتساب به یک محصول یا خدمت خاص نیستند، اما برای انجام عملیات تولید یا ارائه خدمت ضروری‌اند. به همین دلیل این هزینه‌ها باید به شیوه‌ای منصفانه و منطقی میان محصولات یا خدمات تقسیم یا تخصیص داده شوند تا بهای تمام‌شده هر محصول یا خدمت منعکس‌کننده تمام منابع مصرف‌شده در فرآیند تولید یا ارائه خدمت باشد.

جذب سربار معمولاً از طریق تعیین نرخ جذب سربار انجام می‌شود. این نرخ با تقسیم کل هزینه‌های سربار بر مبنای انتخاب شده (مانند مجموع ساعات کار مستقیم یا مجموع دستمزد مستقیم) محاسبه شده و سپس به هر واحد محصول یا خدمت بر اساس سهم آن از مبنا، تخصیص می‌یابد. به بیان دیگر، نرخ جذب سربار ابزاری است برای توزیع هزینه‌های غیرمستقیم میان محصولات یا خدمات مختلف.

استفاده صحیح از فرآیند جذب سربار علاوه بر کمک به برآورد صحیح بهای تمام‌شده، در ارزیابی عملکرد بخش‌ها، کنترل هزینه‌ها، تعیین قیمت فروش، و اتخاذ تصمیمات مدیریتی نقش مهمی دارد. اگر جذب سربار به درستی انجام نشود، ممکن است بهای تمام‌شده محصولات یا خدمات کمتر یا بیشتر از مقدار واقعی منعکس شود، که این امر می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با قیمت‌گذاری، بودجه‌بندی و ارزیابی سودآوری مشکلاتی ایجاد کند.

در شرایط واقعی، انتخاب مبنای مناسب برای جذب سربار، با توجه به ویژگی‌های هر صنعت، ساختار تولید و ماهیت هزینه‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است. بنابراین آگاهی و دقت در انتخاب مبنا و تخصیص صحیح هزینه‌های سربار، یکی از ارکان اساسی در

سیستم‌های حسابداری صنعتی و مدیریت هزینه محسوب می‌شود. در ادامه مثال از جذب سربار در یک واحد تولیدی جهت توضیح بیشتر ارائه میگردد.

فرض کنید یک کارخانه تولید قطعات خودرو، در طی ماه گذشته ۲۰۰ میلیون ریال هزینه‌های سربار شامل مواردی مانند اجاره، استهلاک ماشین‌آلات، حقوق کارکنان غیرمستقیم و هزینه برق داشته است. این کارخانه در همین ماه ۱۰,۰۰۰ ساعت کار مستقیم بابت تولید محصولات صرف کرده است.

در این حالت، مدیر حسابداری کارخانه تصمیم می‌گیرد که ساعت کار مستقیم را به عنوان مبنای جذب سربار انتخاب کند. بنابراین ابتدا نرخ جذب سربار را محاسبه می‌کند:

- نرخ جذب سربار = کل هزینه سربار / کل ساعت کار مستقیم
- نرخ جذب سربار = ۲۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال / ۱۰,۰۰۰ ساعت
- نرخ جذب سربار = ۲۰,۰۰۰ ریال برای هر ساعت کار مستقیم

حال اگر مثلا برای تولید یک قطعه خاص، ۵ ساعت کار مستقیم صرف شود، مقدار سربار جذب شده برای این قطعه به شرح زیر خواهد بود:

سربار جذب شده = ۵ ساعت × ۲۰,۰۰۰ ریال = ۱۰۰,۰۰۰ ریال

به این ترتیب، به بهای تمام‌شده هریک از قطعات تولیدی، جدا از هزینه‌های مواد و دستمزد مستقیم، مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان هزینه سربار بر اساس میزان استفاده از عوامل تولید اختصاص می‌یابد. همین فرآیند برای سایر محصولات یا سفارش‌ها اجرا شده و در مجموع، هزینه‌های سربار بین تمامی تولیدات بر اساس مبنای انتخاب‌شده سرشکن می‌شود.

این مثال نشان می‌دهد که چگونه هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) با استفاده از یک مبنای مناسب (مانند ساعت کار مستقیم) به طور منطقی به محصولات مختلف تعلق می‌گیرد و در تعیین بهای تمام‌شده هریک از آن‌ها منعکس می‌شود. انتخاب درست این مبنا می‌تواند به ارائه هزینه‌یابی دقیق‌تر و تصمیم‌گیری مدیریت در زمینه قیمت‌گذاری، طراحی محصول و کنترل هزینه‌ها کمک کند.

روش‌های تخصیص سربار

یکی از مهم‌ترین مراحل در فرآیند جذب سربار، انتخاب روش مناسب برای تخصیص هزینه‌های سربار به محصولات یا خدمات است. انتخاب مبنای تخصیص تأثیر قابل توجهی بر دقت تعیین بهای تمام‌شده دارد و می‌تواند تصمیم‌گیری‌های مدیریتی را تحت تأثیر قرار دهد. در ادامه یکی از روش‌های رایج تخصیص سربار شرح داده می‌شود:

۱. مبنای ساعت کار مستقیم: در این روش، هزینه‌های سربار بر اساس تعداد ساعات کار مستقیمی که کارگران برای تولید محصول صرف می‌کنند، به محصولات تخصیص داده می‌شود. به این معنا که هرچه محصولی به ساعات کار مستقیم بیشتری نیاز داشته باشد، سهم بیشتری از هزینه‌های سربار به آن اختصاص می‌یابد. معمولاً این روش در صنایعی که حجم زیادی از روند تولید به نیروی انسانی تکیه دارد، بیشتر کاربرد دارد.

- مزیت

کاربرد این روش به دلیل سادگی محاسبات و قابل فهم بودن آن برای مدیران و کاربران سیستم حسابداری، رایج است. همچنین با جمع‌آوری و ثبت آسان اطلاعات مربوط به ساعات کار مستقیم، اجرای این روش با کمترین پیچیدگی همراه است.

- عیب

علی‌رغم سادگی، این روش ممکن است همواره منجر به تخصیص عادلانه و منطقی هزینه‌های سربار نشود. زیرا بسیاری از هزینه‌های سربار ممکن است ارتباط مستقیمی با ساعات کار مستقیم نداشته باشند؛ به عنوان مثال، استفاده از ماشین‌آلات، میزان مصرف انرژی و یا پیچیدگی فرآیند تولید. در نتیجه، احتمال دارد توزیع هزینه‌ها با واقعیت استفاده از منابع همخوانی نداشته و بهای تمام‌شده محصولات دچار انحراف شود. این موضوع بخصوص در واحدهای تولیدی که سهم مکانیزاسیون بالا است یا سربار عمدتاً ناشی از هزینه‌های غیرمستقیم تجهیزات است، بیشتر خود را نشان می‌دهد.

انتخاب روش تخصیص سربار باید متناسب با شرایط خاص هر سازمان، ساختار هزینه‌ها و اهمیت هرکدام از عوامل موثر در تولید صورت گیرد تا

اطلاعات هزینه‌یابی به شکل دقیق‌تر و قابل اتکاتری در اختیار مدیریت قرار گیرد.

۲. مبنای هزینه کار مستقیم: در این روش، هزینه‌های سربار تولید با توجه به میزان هزینه‌های پرداخت‌شده به کارگران مستقیم هر بخش، میان محصولات یا خدمات مختلف تخصیص داده می‌شود. به این صورت که ابتدا کل هزینه کار مستقیم هر محصول یا سفارش محاسبه می‌گردد و سپس متناسب با سهم این هزینه در کل هزینه کار مستقیم، بخشی از کل سربار به آن محصول یا سفارش اختصاص می‌یابد.

- مزیت

مزیت اصلی استفاده از این روش آن است که به ویژه در صنایعی که دستمزد کارگران مستقیم نسبت به حجم تولید اهمیت بالایی دارد، می‌تواند تصویر دقیق‌تری از مصرف منابع غیرمستقیم ارائه دهد. مقایسه این روش با مبنای ساعت کار مستقیم نشان می‌دهد که در بسیاری از موارد، هزینه کار مستقیم ارتباط نزدیک‌تری با ابعاد هزینه‌های غیرمستقیم دارد و انعکاس بهتری از مصرف منابع گران‌تر نیروی انسانی در تولید یک محصول ایجاد می‌کند.

- محدودیت

با این حال، این روش دارای محدودیت‌هایی نیز هست. اگر در یک صنعت یا بخش، هزینه کار مستقیم نسبت به سایر هزینه‌های تولید (مثلاً هزینه‌های مواد یا هزینه استهلاک تجهیزات) سهم کمی داشته باشد، تخصیص سربار بر مبنای هزینه کار مستقیم می‌تواند منجر به توزیع غیرواقعی هزینه‌های سربار شود. در این شرایط، محصولات یا سفارش‌هایی که هزینه کار مستقیم پایینی دارند، بخش کمتری از سربار را جذب می‌کنند و نتیجه نهایی ممکن است با واقعیت مصرف منابع تناسب نداشته باشد.

انتخاب این مبنا زمانی توصیه می‌شود که ساختار تولید و محل تمرکز هزینه‌ها به گونه‌ای باشد که هزینه کار مستقیم، نمایانگر مناسبی از سهم هر محصول

در استفاده از منابع سازمان باشد. در غیر این صورت، استفاده از سایر مبناها مانند ساعت کار مستقیم یا حجم تولید می‌تواند گزینه بهتری باشد.

۳. مبنای تعداد واحدهای تولید شده: در این روش، کل هزینه‌های سربار کارخانه یا واحد تولیدی بر اساس تعداد واحدهای تولید شده در یک دوره زمانی مشخص، به طور مساوی میان همه محصولات سرشکن می‌شود. در واقع، هر واحد تولیدی بدون توجه به میزان مصرف منابع یا پیچیدگی ساخت، سهم یکسانی از کل هزینه‌های سربار را دریافت می‌کند.

- مزیت

مزیت اصلی این روش آن است که برای خطوط تولیدی یا کارخانجاتی که محصولات آن‌ها کاملاً مشابه، همگن و یکنواخت هستند، مانند تولید آجر، سیمان یا برخی فراورده‌های غذایی، روش بسیار ساده، شفاف و قابل اجرا است و نیازی به محاسبات پیچیده یا جمع‌آوری اطلاعات دقیق از مصرف منابع برای هر محصول وجود ندارد. همچنین اجرای این روش باعث تسریع در فرآیند حسابداری صنعتی و محاسبه بهای تمام‌شده می‌شود.

- عیب

در مقابل، بزرگترین عیب این روش زمانی نمایان می‌شود که محصولات تولیدی دارای ویژگی‌های متفاوت، ابعاد متفاوت یا فرآیندهای ساخت متفاوت باشند. در چنین شرایطی، تقسیم برابر هزینه‌های سربار می‌تواند باعث ایجاد انحراف در محاسبه بهای تمام‌شده هر محصول شود و در نتیجه برخی محصولات بیش از واقعیت و برخی کمتر از واقعیت هزینه سربار جذب می‌کنند. این موضوع ممکن است به قیمت‌گذاری نادرست محصولات، ارزیابی اشتباه سودآوری و حتی تصمیم‌گیری‌های نادرست مدیریتی منجر شود.

انتخاب این مبنا باید با توجه به یکنواختی محصولات و شرایط صنعت انجام پذیرد و در صنایع با محصولات متنوع بهتر است از مبناهای دقیق‌تر و متناسب‌تر استفاده شود تا هزینه‌های سربار به صورت منصفانه و دقیق‌تر بین محصولات توزیع گردد.

اضافه یا کسر جذب سربار

در فرآیند جذب سربار، ممکن است میزان هزینه سرباری که به صورت تخمینی به محصولات یا خدمات تخصیص داده می‌شود، با مبلغ واقعی هزینه‌های سربار در پایان دوره مالی یکسان نباشد. این اختلاف معمولاً ناشی از تفاوت بین هزینه‌های برآوردی (که در ابتدای دوره بر اساس بودجه یا پیش‌بینی تعیین شده‌اند) و هزینه‌های واقعی (که پس از پایان دوره ثبت و محاسبه می‌شوند) است. این مسئله می‌تواند منجر به بروز یکی از دو وضعیت زیر شود:

۱. اضافه جذب سربار

اضافه جذب سربار زمانی رخ می‌دهد که مبلغ هزینه سرباری که به محصولات یا خدمات تخصیص یافته، بیشتر از هزینه واقعی سرباری باشد که در پایان دوره ثبت شده است. در واقع، شرکت بیش از آنچه واقعاً هزینه کرده است، هزینه سربار را به محصولات یا خدمات نسبت داده و این امر می‌تواند موجب افزایش غیرواقعی بهای تمام‌شده آن‌ها شود.

دلایل احتمالی اضافه جذب سربار عبارتند از:

– تخمین بیش از حد هزینه‌های سربار در ابتدای دوره، به‌گونه‌ای که ارقام برآورد شده بیشتر از ارقام واقعی باشد

– انتخاب مبنای نامناسب برای جذب سربار (مانند برآورد نادرست ساعات کار مستقیم یا ظرفیت تولید)، که باعث می‌شود نرخ جذب بیش از میزان لازم منظور گردد

– کاهش واقعی هزینه‌های سربار در طول دوره نسبت به برآورد اولیه، به عنوان مثال کاهش مصرف انرژی، کاهش نیاز به تعمیرات یا کاهش هزینه‌های غیرمستقیم دیگر

۲. کسر جذب سربار

کسری جذب سربار زمانی رخ می‌دهد که مبلغ هزینه سرباری که به محصولات یا خدمات تخصیص یافته، کمتر از هزینه واقعی سربار باشد. در این حالت، بخشی از هزینه‌های واقعی سربار بدون تخصیص باقی می‌ماند و در نتیجه بهای تمام‌شده محصولات یا خدمات کمتر از واقعیت گزارش می‌شود.

از جمله دلایل احتمالی کسر جذب سربار می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- برآورد کمتر از حد هزینه‌های سربار در ابتدای دوره، که منجر به اختصاص ناکافی هزینه‌های غیرمستقیم به محصولات می‌گردد
- افزایش غیرمنتظره هزینه‌های واقعی طی دوره، مانند افزایش ناگهانی بهای انرژی، استهلاک، یا هزینه تعمیرات
- استفاده از مبناهایی که ظرفیت جذب پایین‌تری دارند یا فاقد تناسب کافی با تغییرات واقعی هزینه‌ها هستند.

پیامدهای اضافه یا کسر جذب سربار می‌تواند بر دقت محاسبه بهای تمام‌شده محصولات، تنظیمات قیمتی، سود یا زیان دوره مالی و صحت تصمیم‌گیری‌های مدیریتی اثرگذار باشد. معمولاً پس از شناسایی این اختلافات در پایان دوره، شرکت‌ها ناگزیر به اصلاح حساب‌ها و تسویه اضافه یا کسری جذب سربار در صورت‌های مالی می‌شوند تا بهای تمام‌شده و نتایج عملکرد دقیق‌تر و واقعی‌تر ارائه گردد.

اهمیت تحلیل اضافه یا کسر جذب سربار

تحلیل اضافه یا کسر جذب سربار یکی از موضوعات کلیدی در سیستم حسابداری صنعتی به شمار می‌آید و برای اطمینان از دقت در گزارش‌دهی مالی و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اضافه جذب سربار زمانی رخ می‌دهد که میزان هزینه‌های سربار تخصیص یافته به محصولات یا خدمات بیش از هزینه‌های واقعی سربار باشد، در حالی که کسر جذب سربار به معنای تخصیص هزینه‌ای کمتر از سطح واقعی سربار است.

تحلیل صحیح این وضعیت به مدیران و حسابداران کمک می‌کند تا علت‌های اصلی انحراف را شناسایی کنند و نقاط ضعف موجود در برآورد یا تخصیص هزینه‌ها را مورد بررسی قرار دهند. برای مثال، انحرافات ممکن است ناشی از انتخاب نامناسب مبنای جذب سربار، تغییرات پیش‌بینی نشده در حجم تولید، یا تغییر هزینه‌های واقعی در مقایسه با پیش‌بینی اولیه باشد.

نتیجه این تحلیل می‌تواند مدیران را قادر سازد فرآیندها و روش‌های تخصیص هزینه‌ها را بهبود بخشیده و از بروز مجدد چنین انحرافاتی جلوگیری کنند. همچنین، با شناسایی موارد اضافه یا کسر جذب سربار، امکان اصلاح سریع‌تر هزینه‌ها و حذف هزینه‌های غیرضروری در سازمان فراهم می‌شود که این امر به کاهش بهای تمام‌شده محصولات یا خدمات و افزایش سودآوری کمک می‌کند.

از سوی دیگر، تحلیل منظم اضافه یا کسر جذب سربار باعث شفافیت بیشتر در گزارش‌های مالی می‌شود و اطمینان بیشتری را برای سهامداران، مدیران و ذینفعان نسبت به صحت اطلاعات مالی به‌وجود می‌آورد. در نهایت، این تحلیل ابزاری ارزشمند برای ارتقای کنترل‌های داخلی و دستیابی به اهداف سازمانی در حوزه مدیریت هزینه و بهره‌وری محسوب می‌شود.

روش‌های اصلاح اضافه یا کسر جذب سربار

در عمل، به‌دلیل پیش‌بینی‌های اولیه یا تغییرات غیرمنتظره در حجم عملیات و ساختار هزینه‌ها، معمولاً تفاوتی بین سربار جذب‌شده و مبلغ واقعی سربار رخ می‌دهد که به آن اضافه یا کسر جذب سربار گفته می‌شود. برای مدیریت و اصلاح این وضعیت، چند راهکار کاربردی به شرح زیر وجود دارد:

۱. اصلاح بودجه

تجدیدنظر در بودجه‌های سربار و پیش‌بینی‌ها بر اساس اطلاعات و تجربیات جدید، یکی از گام‌های اساسی برای بهبود دقت در جذب سربار است. این کار شامل به‌روزرسانی تخمین میزان هزینه‌های غیرمستقیم و همچنین بازنگری در حجم تولید یا فعالیت مورد انتظار بر مبنای واقعیت‌های اجرایی و تغییر شرایط بازار خواهد بود.

۲. انتخاب مبناهای دقیق‌تر

انتخاب مبنایی که با ماهیت عملیاتی واحد تولیدی یا خدماتی و ساختار هزینه‌ها بیشترین انطباق را داشته باشد بسیار مهم است. شرکت‌ها باید به جای استفاده صرف از مبناهای سنتی مانند تعداد واحد تولید یا ساعت کار مستقیم، در صورت نیاز مبناهایی مانند ماشین‌ساعت، کیلوگرم مواد اولیه مصرفی، یا ترکیبی از چند عامل سنجش را بررسی کنند تا تخصیص سربار دقیق‌تر و منصفانه‌تری انجام شود.

۳. کنترل هزینه‌ها

کنترل و کاهش هزینه‌های غیرضروری، حذف ضایعات و ناکارآمدی‌های موجود در خطوط تولید یا بخش‌های پشتیبان، و بهینه‌سازی فرآیندهای تولید و خدمت‌رسانی، موجب می‌شود تا واقعیات هزینه‌ای به برآوردهای بودجه‌ای نزدیک‌تر شده و انحرافات جذب سربار کاهش یابد. این موضوع مستلزم توجه مستمر مدیریت به شناسایی عوامل هزینه‌زا، اجرای برنامه‌های صرفه‌جویی و استفاده از روش‌های نوین مدیریت هزینه است.

٤. بازنگری در نرخ جذب سربار

یکی دیگر از روش‌های اصلاح اضافه یا کسر جذب سربار، تجدیدنظر دوره‌ای در نرخ جذب سربار است. این بازنگری باید بر اساس بررسی عوامل مؤثر همچون حجم واقعی فعالیت، تغییر در ساختار هزینه‌های غیرمستقیم، و مقایسه عملکرد واقعی با برنامه‌ریزی انجام شود. اصلاح نرخ جذب سربار سبب می‌شود که تخصیص هزینه‌ها به محصولات یا خدمات با دقت بیشتری صورت پذیرد و از وقوع انحرافات قابل توجه جلوگیری شود.

این روش‌ها به سازمان کمک می‌کند که فرآیند جذب سربار را به نحو کارآمدتری مدیریت کند، اطلاعات هزینه‌ای صحیح‌تر در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار دهد و در نهایت سلامت مالی و رقابت‌پذیری بنگاه حفظ شود.

نتیجه‌گیری

جذب سربار و تحلیل اضافه یا کسر جذب سربار از موضوعات اساسی در حسابداری مدیریت محسوب می‌شود که تاثیر قابل توجهی بر دقت بهای تمام‌شده محصولات و تصمیمات مالی سازمان دارد. در واقع، نحوه تخصیص صحیح هزینه‌های سربار به محصولات یا خدمات، نقش مهمی در شفافیت اطلاعات مالی و اعتبار گزارش‌های داخلی و بیرونی شرکت ایفا می‌کند. با توجه به اینکه در بسیاری از واحدهای تولیدی و خدماتی بخش قابل توجهی از هزینه‌ها از نوع غیرمستقیم است، مدیریت و جذب مناسب این هزینه‌ها می‌تواند به کاهش انحرافات هزینه، پیش‌بینی بهتر منابع، و افزایش صحت محاسبات کمک کند.

تحلیل اضافه یا کسر جذب سربار، به مدیران این امکان را می‌دهد که نقاط ضعف یا قوت سیستم توزیع هزینه‌های غیرمستقیم را شناسایی نمایند و در صورت مشاهده هرگونه انحراف، اقدامات اصلاحی لازم را اعمال کنند. این اقدامات می‌تواند شامل بازنگری در انتخاب مبنای جذب سربار، افزایش دقت در تخمین هزینه‌های سربار، یا حتی اصلاح فرآیند عملیاتی باشد.

در مجموع، توجه جدی به فرآیند جذب سربار، تحلیل مداوم نتایج آن و اعمال اصلاحات به‌موقع، فرصت مناسبی برای کنترل هزینه‌ها، تصمیم‌گیری آگاهانه، و بهبود بهره‌وری و سودآوری سازمان فراهم می‌کند. این فرآیند یکی از پایه‌های ارتقای نظام حسابداری مدیریت و توسعه رقابت‌پذیری سازمانی است.

منابع

یادداشت‌های کلاسی درس بهایابی۱، دکتر حیدر ربیعی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تهران، سال تحصیلی ۱۴۰۴-۱۴۰۳.

تاثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت و تصمیمات استراتژیک در شرکت‌ها

حیدر ربیعی[۱]
کبری سهرابی[۲]
مریم سهرابی[۳]

چکیده

این مقاله به بررسی تاثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت در سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌پردازد و نقش کلیدی مالیات را در فرآیندهای تصمیم‌گیری استراتژیک سازمانی تحلیل می‌کند. با توجه به اینکه مالیات یکی از مهم‌ترین ابزارهای اقتصادی دولت‌ها برای تامین منابع مالی، کنترل تورم و تنظیم بازار به شمار می‌آید، نحوه اثرگذاری آن بر سیاست‌ها و عملکرد مالی سازمان‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد. در این تحقیق، ضمن مرور مبانی نظری و مطالعات پیشین، به موضوعاتی چون اثر مالیات بر سودآوری، نقدینگی، سرمایه‌گذاری، ساختار سرمایه و سیاست‌های تقسیم سود پرداخته شده و به اهمیت برنامه‌ریزی مالیاتی در کاهش هزینه‌های شرکت‌ها و بهره‌برداری از مشوق‌های مالیاتی اشاره شده است.

مطالعه حاضر از نوع کاربردی و با روش توصیفی-تحلیلی و مبتنی بر اطلاعات کتابخانه‌ای و بررسی مقالات و منابع علمی انجام شده است. از سوالات کلیدی تحقیق می‌توان به نحوه اثرگذاری مالیات بر تصمیمات مدیریتی، روش‌های بهینه‌سازی هزینه‌های مالیاتی، نقش مشوق‌ها، مدیریت نقدینگی و تفاوت نظام‌های مالیاتی کشورها اشاره کرد. بررسی دقیق این موضوعات نشان می‌دهد که شناخت و بهره‌گیری از سیاست‌های مالیاتی، نقش بسزایی در ارتقاء قدرت رقابتی، رشد اقتصادی و افزایش کارایی سازمان‌ها دارد. نتایج حاصله می‌تواند به تصمیم‌گیرندگان و مدیران مالی کمک

[۱] استاد دانشگاه تهران و مشاور استراتژی های مالی، اقتصادی و سرمایه گذاری
[۲] کارشناس ارشد حسابداری – شرکت بیمه البرز
[۳] کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران دانشکده مدیریت.

کند تا با اتخاذ راهبردهای کارآمد و هماهنگ با قوانین مالیاتی، ضمن تحقق اهداف سازمانی، از ظرفیت‌های نظام مالیاتی در جهت بهینه‌سازی عملکرد خود بهره‌مند شوند.

کلمات کلیدی:
مالیات، برنامه‌ریزی مدیریت، سودآوری، مشوق‌های مالیاتی، تصمیم‌گیری استراتژیک

مبانی نظری

مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمد دولتی، نقش کلیدی در اقتصاد هر کشور ایفا می‌کند (کرمانی و شمس الدینی، ۱۴۰۰). از سوی دیگر، برنامه‌ریزی مدیریت به عنوان فرآیندی استراتژیک، به سازمان‌ها کمک می‌کند تا منابع خود را به بهترین شکل ممکن تخصیص دهند و به اهداف بلندمدت خود دست یابند (اسدی راوری و گرکز، ۱۳۹۶). در این میان، مالیات‌ها به عنوان یک عامل خارجی تاثیرگذار، می‌توانند تصمیم‌گیری‌های مدیریتی را تحت تأثیر قرار دهند (حکمت و همکاران، ۱۴۰۲). این مقاله به بررسی تاثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت می‌پردازد و تلاش می‌کند تا نقش مالیات‌ها را در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک سازمان‌ها تحلیل کند (اسلامی و همکاران ۱۴۰۲).

اهمیت این موضوع از آنجا نشأت می‌گیرد که مالیات‌ها نه تنها بر سودآوری شرکت‌ها تأثیر می‌گذارند، بلکه می‌توانند بر انتخاب‌های سرمایه‌گذاری، ساختار سرمایه و حتی سیاست‌های تقسیم سود نیز تأثیرگذار باشند (بندریان و موسوی ۱۳۹۹). از این رو، درک دقیق تاثیر مالیات‌ها بر برنامه‌ریزی مدیریت می‌تواند به سازمان‌ها کمک کند تا استراتژی‌های بهینه‌تری را در پیش بگیرند و از فرصت‌های مالیاتی بهره‌برداری کنند (بزاززاده تربتی و همکاران، ۱۴۰۲).

هدف این مقاله ارائه یک چارچوب تحلیلی برای درک بهتر رابطه بین مالیات و برنامه‌ریزی مدیریت است(حکمت و همکاران، ۱۴۰۲). در ادامه، به بررسی انواع مالیات‌ها، تاثیر آن‌ها بر تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و چالش‌های پیش‌روی سازمان‌ها در این زمینه پرداخته خواهد شد(بهارمقدم و نبی زاده، ۱۳۹۵).

مالیات‌ها نه تنها به عنوان یک هزینه برای سازمان‌ها محسوب می‌شوند، بلکه می‌توانند به عنوان یک ابزار استراتژیک در برنامه‌ریزی مدیریت مورد استفاده قرار گیرند (اسلامی و همکاران ۱۴۰۲). برنامه‌ریزی مالیاتی، که بخشی جدایی‌ناپذیر از برنامه‌ریزی مدیریت است، به سازمان‌ها کمک می‌کند تا با استفاده از قوانین و مقررات مالیاتی، بار مالیاتی خود را به حداقل برسانند و در عین حال از فرصت‌های مالیاتی موجود بهره‌برداری کنند(رضایی و دهقانی، ۱۴۰۲). این فرآیند نیازمند درک عمیق از قوانین مالیاتی، تحلیل

دقیق تأثیرات مالیات بر عملیات سازمان و هماهنگی بین بخش‌های مختلف مدیریتی است (بهارمقدم و نبی زاده، ۱۳۹۵).

علاوه بر این، تغییرات مداوم در قوانین مالیاتی و افزایش پیچیدگی‌های نظام‌های مالیاتی در سطح جهانی، برنامه‌ریزی مدیریت را با چالش‌های جدیدی مواجه کرده است (طباطبایی حکیم، ۱۳۹۸). سازمان‌ها باید به طور مستمر خود را با این تغییرات تطبیق دهند و استراتژی‌های خود را به روز کنند تا بتوانند در محیطی رقابتی و پرچالش به فعالیت خود ادامه دهند (رضایی و دهقانی، ۱۴۰۲). این مقاله با بررسی این چالش‌ها و ارائه راهکارهای عملی، تلاش می‌کند تا مدیران را در جهت بهبود برنامه‌ریزی مدیریت و بهینه‌سازی تأثیرات مالیاتی یاری کند(رضایی و دهقانی، ۱۴۰۲).

مالیات یکی از اساسی‌ترین ابزارهای اقتصادی دولت‌ها برای تأمین منابع مالی، کنترل تورم، تنظیم بازار و حتی هدایت رفتارهای اقتصادی افراد و کسب‌وکارهاست(طباطبایی حکیم، ۱۳۹۸). بدون یک نظام مالیاتی کارآمد، دولت‌ها با چالش‌های متعددی در تأمین هزینه‌های عمومی، توسعه زیرساخت‌ها و ارائه خدمات اجتماعی روبه‌رو خواهند شد(بزاززاده تربتی و همکاران، ۱۴۰۲). از سوی دیگر، مالیات فقط یک تعهد قانونی برای کسب‌وکارها نیست (کرمانی و شمس الدینی، ۱۴۰۰)، بلکه عاملی تعیین‌کننده در فرآیند برنامه‌ریزی مدیریت به شمار می‌آید(رضایی و دهقانی، ۱۴۰۲). تصمیم‌گیری‌های مالی، سرمایه‌گذاری، هزینه‌ها و حتی استراتژی‌های توسعه شرکت‌ها، همگی تحت تأثیر نرخ‌ها و قوانین مالیاتی قرار دارند (اسلامی و همکاران ۱۴۰۲).

در دنیای کسب‌وکار، شرکت‌ها باید مالیات را نه‌تنها به عنوان یک هزینه بلکه به عنوان یک متغیر کلیدی در برنامه‌ریزی مدیریت در نظر بگیرند (عرب و سلمانی، ۱۳۹۸). بهینه‌سازی ساختار مالیاتی، بهره‌گیری از مشوق‌های مالیاتی و تنظیم راهبردهای مالی به نحوی که کمترین فشار مالیاتی را به شرکت تحمیل کند(کرمانی و شمس الدینی، ۱۴۰۰)، همگی از نکاتی هستند که مدیران باید به آن توجه کنند(بندریان و موسوی ۱۳۹۹). عدم برنامه‌ریزی مالیاتی مناسب می‌تواند باعث کاهش سودآوری، افزایش هزینه‌های عملیاتی و حتی مشکلات حقوقی برای شرکت‌ها شود(بزاززاده تربتی و همکاران، ۱۴۰۲). در مقابل، آگاهی از قوانین مالیاتی و به‌کارگیری استراتژی‌های کارآمد، می‌تواند منجر به

کاهش تعهدات مالیاتی و افزایش قدرت رقابتی شرکت‌ها شود (اسدی راوری و گرکز، ۱۳۹۶).

همچنین، مالیات نقش کلیدی در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری دارد. بسیاری از شرکت‌ها هنگام انتخاب محل احداث کارخانه، توسعه کسب‌وکار در مناطق مختلف یا حتی گسترش فعالیت‌های بین‌المللی، نرخ‌های مالیاتی و مشوق‌های دولتی را به عنوان یکی از معیارهای اصلی تصمیم‌گیری در نظر می‌گیرند(حکمت و همکاران، ۱۴۰۲). در برخی کشورها، دولت‌ها برای جذب سرمایه‌گذاران خارجی و تشویق تولید، معافیت‌های مالیاتی گسترده‌ای ارائه می‌دهند، درحالی‌که در برخی دیگر، فشار مالیاتی زیاد ممکن است باعث خروج سرمایه از بازار شود(بزاززاده تربتی و همکاران، ۱۴۰۲).

از جنبه دیگر، مالیات بر جریان نقدینگی شرکت‌ها اثرگذار است (کمجانی، ۱۴۰۲). برنامه‌ریزی مدیریت مالی بدون در نظر گرفتن تعهدات مالیاتی می‌تواند به کمبود نقدینگی در زمان پرداخت مالیات منجر شود (اسدی راوری و گرکز، ۱۳۹۶). به همین دلیل، مدیران مالی باید استراتژی‌هایی برای بهینه‌سازی پرداخت مالیات، تعویق پرداخت‌ها در چارچوب قانونی و بهره‌برداری از فرصت‌های کاهش بار مالیاتی داشته باشند(بهارمقدم و نبی زاده، ۱۳۹۵).

با توجه به پیچیدگی‌های قوانین مالیاتی و تأثیر آن بر برنامه‌ریزی مدیریت، شرکت‌ها نیازمند استفاده از متخصصان مالیاتی و برنامه‌ریزی دقیق هستند(طباطبایی حکیم، ۱۳۹۸). شناخت دقیق از سیاست‌های مالیاتی، تحلیل تأثیر آن بر سودآوری و هزینه‌ها و تدوین راهبردهایی برای کاهش فشار مالیاتی، از مهم‌ترین وظایف مدیران در هر سازمانی محسوب می‌شود(رضایی و دهقانی، ۱۴۰۲). در ادامه این مقاله، به بررسی دقیق‌تر تأثیر مالیات بر تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، روش‌های بهینه‌سازی مالیاتی و راهکارهای کاهش ریسک‌های مالیاتی خواهیم پرداخت(حکمت و همکاران، ۱۴۰۲).

مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین ابزارهای اقتصادی، نه‌تنها بر درآمدهای دولت تأثیرگذار است، بلکه بر سیاست‌گذاری‌های مالی، سرمایه‌گذاری‌های کلان و حتی تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در سطح سازمانی اثر عمیقی دارد (اسلامی و همکاران ۱۴۰۲). در دنیای پر رقابت کسب‌وکار، درک صحیح از قوانین مالیاتی و تأثیر آن بر برنامه‌ریزی استراتژیک

شرکت‌ها، می‌تواند تعیین‌کننده بقا یا شکست یک سازمان باشد. مدیرانی که بدون توجه به تعهدات مالیاتی و اثرات آن بر نقدینگی و هزینه‌های عملیاتی تصمیم‌گیری می‌کنند (گرکز و بشرونتن، ۱۳۹۶)، ممکن است با بحران‌های مالی، جریمه‌های مالیاتی سنگین و حتی خروج از بازار مواجه شوند. از این‌رو، ضرورت دارد که شرکت‌ها مدیریت مالیاتی را به عنوان یکی از ارکان اساسی استراتژی‌های خود در نظر بگیرند(طباطبایی حکیم، ۱۳۹۸).

از سوی دیگر، در سطح کلان اقتصادی، مالیات نقشی اساسی در توسعه اقتصادی، کاهش نابرابری‌ها و افزایش رفاه عمومی ایفا می‌کند(عرب و سلمانی، ۱۳۹۸). دولت‌ها با استفاده از درآمدهای مالیاتی، زیرساخت‌های اساسی مانند حمل‌ونقل، آموزش، بهداشت و امنیت را تأمین می‌کنند (غضنفری، ۱۴۰۰). در نتیجه، شرکت‌ها نیز به‌طور غیرمستقیم از این خدمات بهره می‌برند (حکمت و همکاران، ۱۴۰۲). با این حال، نظام‌های مالیاتی ناکارآمد، نرخ‌های مالیاتی بالا و قوانین پیچیده، می‌توانند مانعی بر سر راه رشد کسب‌وکارها باشند(کرمانی و شمس الدینی، ۱۴۰۰). در چنین شرایطی، مدیران باید با اتخاذ راهکارهای قانونی و برنامه‌ریزی دقیق، تعهدات مالیاتی خود را بهینه‌سازی کرده و از فرصت‌های مالیاتی به نفع سازمان خود استفاده کنند (اسلامی و همکاران ۱۴۰۲).

یکی دیگر از دلایل اهمیت این موضوع، اثر مالیات بر تصمیمات سرمایه‌گذاری و توسعه کسب‌وکار است(عرب و سلمانی، ۱۳۹۸). در بسیاری از موارد، شرکت‌ها هنگام انتخاب محل استقرار دفاتر یا کارخانه‌های خود، نرخ مالیات را یکی از معیارهای اصلی ارزیابی قرار می‌دهند(بندریان و موسوی ۱۳۹۹). کشورهایی که سیاست‌های مالیاتی حمایتی دارند، می‌توانند سرمایه‌گذاران بیشتری را جذب کنند(کمجانی، ۱۴۰۲)، در حالی که مالیات‌های سنگین ممکن است موجب فرار سرمایه و کاهش انگیزه کارآفرینی شوند (بزاززاده تربتی و همکاران، ۱۴۰۲). بنابراین، آگاهی از سیاست‌های مالیاتی و استفاده بهینه از مشوق‌های مالیاتی، یکی از عوامل کلیدی موفقیت شرکت‌ها در بازارهای داخلی و بین‌المللی محسوب می‌شود(حکمت و همکاران، ۱۴۰۲).

همچنین، نقدینگی و جریان‌های مالی در شرکت‌ها تا حد زیادی تحت تأثیر مالیات قرار دارند. پرداخت‌های مالیاتی سنگین در زمان‌های نامناسب می‌تواند باعث فشار بر نقدینگی

شود و حتی برخی کسب‌وکارها را به سمت بحران مالی سوق دهد (اسدی راوری و گرکز، ۱۳۹۶). از این رو، ضروری است که مدیران مالی با یک برنامه‌ریزی دقیق، پرداخت مالیات را مدیریت کرده و زمان‌بندی مناسبی برای پرداخت‌ها داشته باشند تا از کمبود نقدینگی جلوگیری شود(بهارمقدم و نبی زاده، ۱۳۹۵).

با توجه به پیچیدگی‌های روزافزون قوانین مالیاتی و تأثیر مستقیم آن بر سودآوری، سرمایه‌گذاری و توسعه کسب‌وکارها، نیاز به تحقیقات گسترده و استفاده از دانش تخصصی در این حوزه بیش از پیش احساس می‌شود(بندریان و موسوی ۱۳۹۹). برنامه‌ریزی صحیح در حوزه مالیات نه‌تنها باعث کاهش هزینه‌های اضافی و بهبود وضعیت مالی سازمان‌ها می‌شود (غضنفری، ۱۴۰۰)، بلکه به رشد اقتصادی کشورها نیز کمک می‌کند (اسلامی و همکاران ۱۴۰۲). در ادامه این مقاله، راهکارهای عملی برای مدیریت بهتر تعهدات مالیاتی و استفاده از مشوق‌های مالیاتی در جهت بهبود عملکرد سازمانی مورد بررسی قرار خواهد گرفت(حکمت و همکاران، ۱۴۰۲).

در دنیای اقتصادی امروز، مالیات به یکی از عوامل کلیدی در برنامه‌ریزی مدیریت تبدیل شده است (بزاززاده تربتی و همکاران، ۱۴۰۲). از یک سو، دولت‌ها به مالیات به عنوان منبع اصلی درآمد نگاه می‌کنند و از سوی دیگر، کسب‌وکارها و مدیران مالی آن را به عنوان یک هزینه قابل‌توجه و عامل تأثیرگذار در تصمیم‌گیری‌های راهبردی در نظر می‌گیرند(بندریان و موسوی ۱۳۹۹). مسئله اصلی این است که چگونه شرکت‌ها می‌توانند در چارچوب قوانین مالیاتی، بهینه‌ترین تصمیمات را برای کاهش هزینه‌های مالیاتی و افزایش بهره‌وری اتخاذ کنند؟ این مسئله از آنجا پیچیده‌تر می‌شود که سیاست‌های مالیاتی در کشورهای مختلف متفاوت بوده و قوانین مالیاتی نیز به طور مداوم در حال تغییر هستند(بهارمقدم و نبی زاده، ۱۳۹۵).

یکی از مشکلات اساسی در این زمینه، عدم آگاهی کافی مدیران از تأثیرات مالیاتی در برنامه‌ریزی‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت است. بسیاری از شرکت‌ها به دلیل نبود استراتژی‌های مالیاتی مناسب، با چالش‌های مختلفی همچون کاهش سودآوری، مشکلات نقدینگی، افزایش بار مالیاتی و حتی جرایم مالیاتی مواجه می‌شوند (مومنی، ۱۴۰۳). علاوه بر این، در برخی موارد، شرکت‌ها نمی‌توانند به درستی از مشوق‌های مالیاتی

بهره‌مند شوند و همین موضوع باعث کاهش رقابت‌پذیری آن‌ها در بازار می‌شود (مسیحی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

از طرف دیگر، وجود نرخ‌های مالیاتی بالا یا قوانین مالیاتی پیچیده ممکن است بر تصمیمات سرمایه‌گذاری، توسعه کسب‌وکار و حتی نحوه تخصیص منابع مالی اثر منفی بگذارد (اسدی راوری و گرکز، ۱۳۹۶). در بسیاری از کشورها، شرکت‌ها هنگام تصمیم‌گیری برای گسترش فعالیت‌های خود، میزان مالیات را به عنوان یکی از مهم‌ترین معیارهای انتخاب در نظر می‌گیرند (محمدی، ۱۴۰۱). این در حالی است که برخی کشورها با ارائه تخفیف‌های مالیاتی، معافیت‌ها و سیاست‌های حمایتی، توانسته‌اند محیطی جذاب برای سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی فراهم کنند (مرادی آبده گاه و مرادی آبده گاه، ۱۴۰۲). این تفاوت‌ها نشان‌دهنده اهمیت بررسی تأثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت و تدوین استراتژی‌های کارآمد برای بهینه‌سازی مالیاتی است(غضنفری، ۱۴۰۰).

سوالات مقاله و اهداف

بر اساس مبانی نظری مطرح شد، این مقاله به دنبال پاسخ به سوالات زیر است:

- مالیات چگونه بر تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در شرکت‌های مختلف تأثیر می‌گذارد؟
- چه استراتژی‌هایی برای کاهش هزینه‌های مالیاتی در چارچوب قوانین موجود وجود دارد؟
- نقش مشوق‌های مالیاتی در افزایش سرمایه‌گذاری و توسعه کسب‌وکار چیست؟
- مدیران چگونه می‌توانند نقدینگی شرکت را در مواجهه با تعهدات مالیاتی مدیریت کنند؟
- چه تفاوت‌هایی میان نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف وجود دارد و این تفاوت‌ها چه تأثیری بر برنامه‌ریزی مدیریت دارند؟
- چگونه تغییرات قوانین مالیاتی می‌تواند بر برنامه‌ریزی مالی شرکت‌ها اثرگذار باشد؟

این مقاله سعی دارد با بررسی دقیق این سوالات، مدیران کسب‌وکارها را در جهت تدوین راهبردهای مالیاتی کارآمد یاری کند و راهکارهایی ارائه دهد که ضمن رعایت قوانین، هزینه‌های مالیاتی را به حداقل برساند و از فرصت‌های مالیاتی موجود بیشترین بهره را ببرند (ولدی، ۱۴۰۱).

مالیات یکی از مؤلفه‌های کلیدی در سیاست‌های اقتصادی دولت‌ها و یکی از عوامل تأثیرگذار بر برنامه‌ریزی مدیریت در سازمان‌ها و شرکت‌ها محسوب می‌شود (نیکزاد قادیکلایی و همکاران، ۱۴۰۳). ازآنجاکه مالیات به طور مستقیم بر سودآوری، جریان نقدینگی، سرمایه‌گذاری و تصمیمات راهبردی شرکت‌ها اثرگذار است، لازم است که مدیران آگاهی کاملی از تأثیرات مالیاتی بر برنامه‌های کسب‌وکار خود داشته باشند (بهارمقدم و نبی زاده، ۱۳۹۵). هدف اصلی این مقاله بررسی دقیق تأثیر مالیات بر فرآیند برنامه‌ریزی مدیریت و ارائه راهکارهای علمی و عملی برای بهینه‌سازی هزینه‌های مالیاتی در چارچوب قوانین موجود است(مسیحی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

این مقاله به دنبال آن است که مدیران مالی و تصمیم‌گیرندگان سازمانی را با راهکارهای کاهش بار مالیاتی آشنا کند تا بتوانند ضمن رعایت تعهدات مالیاتی، حداکثر بهره‌وری را از منابع مالی خود داشته باشند(اسلامی و همکاران ۱۴۰۲). همچنین، این مقاله تلاش می‌کند تا نقش سیاست‌های مالیاتی در سرمایه‌گذاری و توسعه کسب‌وکارها را تحلیل کند و نشان دهد که چگونه یک سیستم مالیاتی شفاف و عادلانه می‌تواند به رشد اقتصادی و افزایش رقابت‌پذیری کسب‌وکارها کمک کند(بهارمقدم و نبی زاده، ۱۳۹۵).

یکی دیگر از اهداف مهم این مقاله، بررسی مشوق‌های مالیاتی و فرصت‌های کاهش تعهدات مالیاتی است. بسیاری از کشورها برای جذب سرمایه‌گذاران، سیاست‌های مالیاتی ویژه‌ای اتخاذ می‌کنند که می‌تواند تأثیر قابل‌توجهی بر تصمیمات مالی و سرمایه‌گذاری شرکت‌ها داشته باشد. این مقاله تلاش خواهد کرد تا چگونگی بهره‌گیری از این مشوق‌ها را بررسی کند و استراتژی‌هایی را برای استفاده بهینه از این فرصت‌ها ارائه دهد(حکمت و همکاران، ۱۴۰۲).

علاوه بر این، یکی از دغدغه‌های اصلی مدیران مالی، مدیریت نقدینگی و زمان‌بندی مناسب پرداخت‌های مالیاتی است. هدف این مقاله این است که راهکارهایی برای

برنامه‌ریزی بهینه جریان‌های مالی ارائه دهد تا کسب‌وکارها بتوانند بدون مواجهه با مشکلات نقدینگی، تعهدات مالیاتی خود را مدیریت کنند (اسلامی و همکاران ۱۴۰۲). این مقاله قصد دارد با ارائه یک دیدگاه جامع و عملی، به مدیران کمک کند تا با آگاهی بیشتر و برنامه‌ریزی بهتر، اثرات منفی مالیات را کاهش داده و از مزایای آن برای رشد و توسعه کسب‌وکار خود بهره‌برداری کنند(ولدی، ۱۴۰۱).

برنامه‌ریزی مالیاتی به‌عنوان یکی از جنبه‌های حیاتی مدیریت مالی کسب‌وکارها شناخته می‌شود. این فرآیند شامل برنامه‌ریزی و تنظیم مالیات‌ها برای کاهش هزینه‌ها، بهینه‌سازی سودآوری و رعایت قوانین مالیاتی است. به‌گفته‌ی (نیکزاد قادیکلایی و همکاران، ۱۴۰۳)، برنامه‌ریزی مالیاتی به کسب‌وکارها کمک می‌کند تا از مزایای مالیاتی بهره‌مند شوند و به تعهدات مالیاتی خود عمل کنند(مسیحی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

تحقیقات پیشین

شریفی حقیقی و همکاران (۱۴۰۲)، به تحلیل ارتباط مالیات، بهای تمام‌شده و سود و زیان در شرکت‌ها پرداخته و نشان داده است که مالیات به‌عنوان یک متغیر مستقل، تأثیرات عمده‌ای بر بهای تمام‌شده و سود و زیان شرکت‌ها دارد. این مطالعه تأکید می‌کند که مدیران مالی باید تأثیر مالیات را بر تصمیم‌گیری‌های خود مد نظر داشته باشند، زیرا تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری، تأمین مالی و حتی انتخاب استراتژی‌های بازاریابی ممکن است تحت تأثیر نرخ‌های مالیاتی قرار گیرد.

پاک مرام عسگر و همکاران (۱۳۹۳)، به اهمیت برنامه‌ریزی مالیاتی برای افراد و دفاتر خانوادگی با ارزش خالص بالا پرداخته و بیان می‌کند که برنامه‌ریزی مالیاتی مؤثر به کاهش بدهی‌های مالیاتی و به حداکثر رساندن حفظ ثروت کمک می‌کند. این راهنما تأکید دارد که برنامه‌ریزی مالیاتی برای افراد، مشاغل و به‌ویژه دفاتر خانوادگی که ثروت قابل‌توجهی را مدیریت می‌کنند، ضروری است.

فلاح زواره و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی تأثیر برنامه‌ریزی مالیاتی و محدودیت مالی بر سرمایه گذاری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که شیوه‌های اجتناب از مالیات با سرمایه‌گذاری ارتباط مثبتی دارد و محدودیت مالی تأثیر معناداری بر این رابطه دارد.

قوتمند جزی و همکاران (۱۴۰۰)، در زمینه نقش متنوع‌سازی استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی در تبیین رابطه بین معیارهای اجتناب مالیاتی و معیارهای ریسک. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که متنوع‌سازی استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی می‌تواند تأثیر معناداری بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ریسک شرکت‌ها داشته باشد.

شهابی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی تأثیر طرح‌ریزی مالیاتی بر ارزش شرکت با نقش تعدیلی ویژگی‌های هیأت‌مدیره در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که طرح‌ریزی مالیاتی تأثیر معناداری بر ارزش شرکت دارد و ویژگی‌های هیأت‌مدیره می‌تواند این تأثیر را تعدیل کند.

اسلامیان (۱۴۰۳)، به این نتیجه رسید که ریسک‌های شرکتی می‌توانند بر استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی تأثیرگذار باشند. این مطالعه نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با ریسک بالاتر، تمایل بیشتری به استفاده از تکنیک‌های اجتناب مالیاتی دارند تا بار مالیاتی خود را کاهش دهند.

عاطفی نژاد (۱۳۹۹)، به این نتیجه رسیدند که مشوق‌های مالیاتی ارائه‌شده در مناطق آزاد تجاری، نقش مهمی در افزایش سودآوری شرکت‌ها ایفا می‌کند. این پژوهش نشان می‌دهد که برنامه‌ریزی مالیاتی مؤثر می‌تواند به بهره‌گیری بهتر از این مشوق‌ها منجر شود.

مومنی هلالی و حیدرپور (۱۳۹۸)، در زمینه اثر تعدیل‌کننده ویژگی‌های هیأت مدیره بر رابطه بین ارزش شرکت و برنامه‌ریزی مالیاتی کار کردند و به این نتیجه رسیدند که ترکیب و ویژگی‌های هیأت مدیره می‌تواند تأثیر معناداری بر رابطه بین برنامه‌ریزی مالیاتی و ارزش شرکت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که هیأت مدیره‌های با تخصص مالی بالاتر، برنامه‌ریزی مالیاتی مؤثرتری را اجرا می‌کنند که منجر به افزایش ارزش شرکت می‌شود.

خنجری و کوچ (۱۴۰۲)، موضوع تأثیر مالکیت دولتی بر رابطه میان و برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها مورد مطالعه قرار گرفت و به این نتیجه رسیدند که مالکیت دولتی می‌تواند تأثیر معناداری بر رابطه بین هزینه‌های نمایندگی و برنامه‌ریزی مالیاتی داشته باشد. نتایج

نشان می‌دهد که در شرکت‌های با مالکیت دولتی، هزینه‌های نمایندگی کمتر است و برنامه‌ریزی مالیاتی به‌صورت مؤثرتری انجام می‌شود.

معطوفی و نجاری (۱۳۹۷)، ویژگی‌های هیأت مدیره و هزینه‌های نمایندگی برخی از محققان به رابطه دوره تصدی مدیرعامل و برنامه‌ریزی مالیاتی با تکیه بر شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. آنان به این نتیجه رسیدند که مدت زمان تصدی مدیرعامل می‌تواند بر استراتژی‌های برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت تأثیرگذار باشد. نتایج نشان می‌دهد که مدیرعاملانی با دوره تصدی طولانی‌تر، به دلیل تجربه و آشنایی بیشتر با قوانین مالیاتی، برنامه‌ریزی مالیاتی مؤثرتری را اجرا می‌کنند.

روش‌شناسی

این مقاله از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی-تحلیلی است. در این مقاله، تأثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت در کسب‌وکارها بررسی شده. به‌طور کلی، این مقاله تحلیلی به دنبال بررسی رابطه بین مالیات و تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، تأثیر قوانین مالیاتی بر نقدینگی، سودآوری و سرمایه‌گذاری و تحلیل مشوق‌های مالیاتی در سطوح مختلف سازمانی با تکیه بر تجزیه و تحلیل مقالات موجود در این زمینه است.

این مطالعه به‌صورت کتابخانه‌ای انجام شده است. از منابع علمی معتبر، مقالات پژوهشی، کتاب‌های تخصصی، گزارش‌های مالی و مطالعات پیشین در حوزه مالیات و مدیریت مالی استفاده شده است. همچنین از مطالعات موردی برای تجزیه‌وتحلیل رفتار مدیریتی در مواجهه با تعهدات مالیاتی استفاده شده است.

یافته‌های مقاله

در این مقاله، تأثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که در مطالعات پیشین صورت گرفته، مورد بررسی قرار گرفت.

۱. تاثیر مالیات بر سودآوری شرکت‌ها

مالیات یکی از ابزارهای مهم سیاست‌گذاری اقتصادی دولت‌ها است که می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در سودآوری شرکت‌ها داشته باشد. نرخ مالیات تعیین‌شده توسط دولت

به صورت مستقیم بر سود خالص شرکت‌ها اثر می‌گذارد و همین موضوع باعث می‌شود مدیران شرکت‌ها در تصمیمات خود به این عامل توجه ویژه‌ای داشته باشند.

افزایش نرخ مالیات بر درآمد شرکت‌ها منجر به کاهش سود خالص می‌شود که این کاهش سود می‌تواند موجب کاهش انگیزه برای سرمایه‌گذاری‌های جدید و محدود شدن برنامه‌های توسعه‌ای گردد. برای مثال، پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد افزایش مالیات اثر منفی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری دارد و می‌تواند جریان‌های نقدی شرکت را مختل کند.

از سوی دیگر، کاهش نرخ مالیات یا اعطای معافیت‌های مالیاتی و مشوق‌های مالی می‌تواند باعث رشد سودآوری شرکت‌ها شود. افزایش سود ناشی از کاهش هزینه‌های مالیاتی باعث می‌شود منابع بیشتری برای توسعه عملکرد شرکت، تحقیق و توسعه، نوآوری، ارتقاء کیفیت محصولات یا خدمات و همچنین افزایش سرمایه‌گذاری‌های جدید فراهم شود.

در این میان، برنامه‌ریزی مالیاتی اهمیت زیادی پیدا می‌کند. بسیاری از شرکت‌ها با استفاده از روش‌هایی مانند انتقال سود به مناطق با نرخ مالیاتی پایین‌تر یا بهره‌مندی از معافیت‌ها و مشوق‌ها، سعی در مدیریت بار مالیاتی خود دارند. استفاده صحیح از این استراتژی‌ها می‌تواند منجر به حفظ رقابت‌پذیری و افزایش بازدهی شود، اما در مقابل استفاده نامناسب یا تخطی از قوانین سبب مشکلات حقوقی و آسیب به اعتبار شرکت خواهد شد. از این رو، وجود دانش و تخصص مالیاتی برای تدوین سیاست‌های مناسب و مطابقت با قوانین ضرورت دارد.

لازم به ذکر است تاثیر مالیات بر سودآوری در صنایع مختلف، متفاوت است. در صنایعی که حاشیه سود پایین‌تری دارند، تاثیرات منفی نرخ‌های مالیاتی می‌تواند شدیدتر باشد. همچنین، اندازه شرکت نیز اهمیت دارد؛ شرکت‌های بزرگ‌تر معمولا از امکانات بهتری برای مدیریت مالیات برخوردارند ولی شرکت‌های کوچک‌تر ممکن است فشار بیشتری احساس کنند و دامنه انتخاب کمتری برای سیاست‌های مالیاتی داشته باشند.

در بسیاری از کشورها، دولت‌ها با طراحی و ارائه مشوق‌های مالیاتی، سعی می‌کنند شرایط را برای بهبود سودآوری شرکت‌ها و جذب سرمایه‌گذاری تسهیل کنند. این ابزارها

شامل کاهش نرخ مالیات، معافیت‌های خاص و یا اعتبارهای مالیاتی هستند تا انگیزه شرکت‌ها برای مشارکت در حوزه‌های خاصی مانند مناطق کمتر توسعه‌یافته یا صنایع نوآورانه افزایش یابد.

با این حال، پیچیدگی قوانین مالیاتی و تغییرات گاه‌وبیگاه آن، برنامه‌ریزی مالی شرکت‌ها را با چالش‌هایی مواجه می‌سازد. بنابراین شرکت‌ها نیازمند تخصص و آگاهی کامل از مقررات مالیاتی برای تنظیم برنامه‌های مالی بهینه هستند تا بتوانند بار مالیاتی خود را به طور موثر مدیریت کنند.

خلاصه می‌توان گفت تاثیر مالیات بر سودآوری شرکت‌ها به عوامل متعددی همچون ساختار صنعت، اندازه شرکت، سیاست‌های مالیاتی و توان برنامه‌ریزی مالی بستگی دارد و مدیران باید با بررسی همه این جنبه‌ها، استراتژی‌های جامعی برای دست‌یابی به اهداف سودآوری تدوین نمایند.

۲. تاثیر مالیات بر تصمیمات سرمایه‌گذاری

مالیات یکی از عوامل مهم و تعیین‌کننده در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌ها به شمار می‌آید. تغییرات نرخ‌های مالیاتی می‌تواند جذابیت پروژه‌های سرمایه‌گذاری را دگرگون کند و در نتیجه، بر نحوه تخصیص منابع مالی توسط شرکت‌ها اثر بگذارد. افزایش نرخ مالیات بر درآمد معمولاً بازده انتظاری سرمایه‌گذاری‌ها را کاهش می‌دهد. این وضعیت ممکن است شرکت‌ها را از ورود به پروژه‌های جدید بازدارد و در نهایت منجر به کندی رشد و توسعه اقتصادی آن‌ها شود.

در نقطه مقابل، کاهش نرخ مالیات باعث افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری و تشویق شرکت‌ها به توسعه فعالیت‌ها و ورود به بازارهای نو می‌گردد. چنین سیاست‌هایی می‌تواند اثر مثبتی بر رشد اقتصادی و سطح اشتغال داشته باشد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که اصلاحات و تغییر قوانین مالیاتی، گاهی موجب افزایش سرمایه‌گذاری به ویژه در بخش تولیدی می‌شود.

برنامه‌ریزی مالیاتی نقش کلیدی در مدیریت بار مالیاتی و فراهم آوردن منابع لازم برای سرمایه‌گذاری ایفا می‌کند. شرکت‌ها، با استفاده از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، بهره‌گیری از اعتبارهای مالیاتی، یا انتقال بخشی از سود به حوزه‌های با نرخ مالیاتی کمتر،

می‌توانند هزینه‌های مالیاتی خود را کاهش دهند و منابع بیشتری را به توسعه و فعالیت‌های مولد اختصاص دهند.

با این وجود، بهره‌گیری نامناسب یا غیرقانونی از این ابزارها می‌تواند مشکلاتی چون مواجهه با جریمه‌های مالیاتی و آسیب به اعتبار سازمان را به همراه داشته باشد. از این رو، استفاده از برنامه‌ریزی مالیاتی باید با دقت و براساس چارچوب‌های قانونی انجام شود.

تأثیر مالیات بر تصمیمات سرمایه‌گذاری در صنایع مختلف، متغیر است. در صنایع با حاشیه سود پایین، هرگونه افزایش در نرخ مالیات اثر منفی بیشتری دارد زیرا سهم کمتری از سود برای سرمایه‌گذاری مجدد باقی می‌ماند. در صنایع با سودآوری بالاتر، تأثیر این متغیر ممکن است کمتر باشد.

همچنین اندازه سازمان نیز عامل موثری به شمار می‌رود. شرکت‌های بزرگ معمولاً دسترسی به منابع و تخصص بیشتری برای مدیریت مسائل مالیاتی دارند و می‌توانند از راهبردهای پیچیده‌تری برای کاهش فشار مالیاتی استفاده کنند. در حالی که شرکت‌های کوچک‌تر اغلب با محدودیت منابع روبه‌رو هستند و ممکن است در مقابل افزایش نرخ‌های مالیاتی آسیب‌پذیرتر باشند.

در بسیاری از کشورها، دولت‌ها از طریق اعطای مشوق‌های مالیاتی، شرکت‌ها را به سرمایه‌گذاری در بخش‌ها یا مناطق خاص ترغیب می‌کنند. این مشوق‌ها از جمله معافیت مالیاتی، کاهش نرخ مالیات، و اعطای اعتبار مالیاتی هستند که هر یک می‌تواند اثر مثبتی بر افزایش سرمایه‌گذاری سازمان‌ها داشته باشد.

در مجموع، تاثیر مالیات بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری پدیده‌ای چندبعدی و پیچیده است که به عوامل گوناگونی مانند نرخ و ساختار مالیات، ویژگی‌های صنعت، اندازه و توان مدیریتی شرکت و مشوق‌های ارائه‌شده بستگی دارد. اتخاذ تصمیمات بهینه در زمینه سرمایه‌گذاری نیازمند شناخت کامل شرایط مالیاتی، بهره‌گیری صحیح از ظرفیت‌ها و مشاوره با متخصصان این حوزه است تا هم اهداف رشد و توسعه تحقق یابد و هم ساختار بهینه مالیاتی برقرار گردد.

۳. نقش محدودیت‌های مالی در برنامه‌ریزی مالیاتی

محدودیت‌های مالی به شرایطی اشاره دارد که شرکت‌ها در آن با دشواری تأمین منابع مالی مورد نیاز خود مواجه هستند. این وضعیت می‌تواند تصمیمات مدیریتی را، به‌ویژه در حوزه برنامه‌ریزی مالیاتی، تحت تاثیر قرار دهد. زمانی که شرکت با محدودیت‌های مالی روبرو است، توان آن در بهره‌برداری از فرصت‌های مالیاتی کاهش می‌یابد؛ زیرا برخی از راهبردهای کاهش مالیات به سرمایه‌گذاری اولیه نیاز دارند که فراهم کردن آن برای شرکت‌هایی با منابع مالی محدود ممکن نیست.

در چنین شرایطی، شرکت‌ها معمولاً به دنبال روش‌هایی هستند که هزینه اجرایی کمتری داشته و موردنیازشان را با امکانات موجود تأمین کند. بهره‌گیری از معافیت‌های مالیاتی، استفاده از اعتبارهای مالیاتی و انتخاب مقررات مالیاتی ترجیحی، گزینه‌هایی است که این دسته از شرکت‌ها نسبت به آن تمایل بیشتری دارند. همچنین پژوهش‌ها نشان می‌دهد شرکت‌هایی که محدودیت مالی کمتری تجربه می‌کنند، به دلیل دسترسی به منابع مالی بیشتر، تمایل دارند از استراتژی‌های پیشرفته‌تر و گاهی پرریسک‌تر مالیاتی استفاده کنند. برعکس، شرکت‌هایی که با محدودیت مالی شدید روبرو هستند، محتاط‌تر عمل می‌کنند و اغلب از ریسک‌پذیری در اتخاذ سیاست‌های پیچیده مالیاتی می‌پرهیزند. علاوه بر این، چنین شرکت‌هایی ممکن است توان مالی لازم برای استفاده از خدمات مشاوران متخصص مالیاتی را نداشته باشند. در نتیجه، برنامه‌ریزی مالیاتی این شرکت‌ها ممکن است کمتر کارشناسی و بهینه انجام شود و احتمال بروز خطا یا عدم بهره‌مندی از فرصت‌های قانونی مالیاتی افزایش می‌یابد.

برای مدیریت این محدودیت‌ها، شرکت‌ها می‌توانند با اقداماتی چون بهبود مدیریت نقدینگی، کاهش هزینه‌های غیرضروری و افزایش بهره‌وری داخلی، منابع مالی کافی را جهت اتخاذ استراتژی‌های مناسب مالیاتی تأمین کنند. به کارگیری فناوری‌ها و سیستم‌های اطلاعاتی نوین نیز می‌تواند نقش مهمی در کاهش هزینه‌ها و افزایش دقت فرایندهای مالیاتی ایفا کند و باعث ارتقای عملکرد شرکت در حوزه برنامه‌ریزی مالیاتی شود.

خلاصه، می‌توان گفت محدودیت‌های مالی یکی از چالش‌های مهم در مسیر برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌هاست. اما با تکیه بر مدیریت کارآمد و استفاده از راهکارهای نوآورانه و

متناسب با وضعیت مالی شرکت، می‌توان این چالش را تا حد زیادی کنترل و برنامه‌ریزی مالیاتی مؤثرتری را در سازمان پیاده‌سازی کرد.

٤. تأثیر ویژگی‌های هیأت‌مدیره بر برنامه‌ریزی مالیاتی

هیأت‌مدیره به‌عنوان بالاترین نهاد تصمیم‌گیری در شرکت‌ها، نقش کلیدی در تعیین استراتژی‌ها و سیاست‌های کلی شرکت دارد. ویژگی‌های این نهاد می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر نحوه برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها بگذارد و جهت‌گیری اقدامات مدیریت را در حوزه مالیات تعیین کند.

اندازه هیأت‌مدیره یکی از عواملی است که می‌تواند بر برنامه‌ریزی مالیاتی تأثیرگذار باشد. وجود اعضای بیشتر معمولاً تنوع دیدگاه‌ها و تخصص را افزایش می‌دهد و این امر ممکن است شرکت را در استفاده از استراتژی‌های جدید و پیشرفته مالیاتی یاری کند. مطالعات مختلف نشان داده‌اند که شرکت‌هایی با هیأت‌مدیره بزرگ‌تر معمولاً شفافیت بالاتری در امور مالیاتی دارند و از سیاست‌های مالیاتی پیچیده‌تر با موفقیت بیشتری بهره می‌برند.

استقلال هیأت‌مدیره، به ویژه حضور اعضای غیرموظف، نقش مهمی در نظارت بر تصمیمات مدیریتی ایفا می‌کند. هیأت‌مدیره‌های مستقل‌تر اغلب تمایل به اجرای استراتژی‌های مالیاتی محافظه‌کارانه دارند تا ریسک‌های قانونی و شهرت شرکت را به حداقل برسانند و اطمینان حاصل کنند که قوانین و مقررات مالیاتی به درستی رعایت می‌شود.

دانش مالی اعضای هیأت‌مدیره عامل دیگری است که بر کیفیت برنامه‌ریزی مالیاتی اثرگذار است. اعضای دارای تخصص مالی معمولاً مهارت بیشتری در شناسایی فرصت‌های مالیاتی و طراحی استراتژی‌های بهینه جهت کاهش بار مالیاتی دارند. پژوهش‌ها بیانگر آن است که هیأت‌مدیره‌هایی با دانش مالی بالاتر به استفاده اثربخش‌تر از روش‌های اجتناب مالیاتی گرایش دارند، اما این رویکردها معمولاً بر اساس رعایت موازین قانونی اتخاذ می‌شود.

دوره تصدی مدیرعامل نیز در اثربخشی برنامه‌ریزی مالیاتی تاثیرگذار است. مدیرعاملانی که مدت زمان بیشتری در رأس امور شرکت قرار دارند، از آشنایی بیشتری با ساختار سازمان و قوانین مالیاتی برخوردار هستند و این امر امکان طراحی و اجرای برنامه‌های

مالیاتی کارآمدتر را فراهم می‌آورد. تحقیقات معتبر نشان داده‌اند که ارتباط آماری مثبتی بین طول دوره تصدی مدیرعامل و استفاده بهینه از راهبردهای مالیاتی وجود دارد.
ترکیب جنسیتی هیأت‌مدیره هم عامل مهمی در شکل‌گیری رویکرد شرکت نسبت به مسائل مالیاتی است. برخی مطالعات تأکید دارند که حضور زنان در هیأت‌مدیره می‌تواند منجر به اتخاذ رویکرد محتاطانه‌تر در حوزه مالیات شود چراکه کنترل ریسک و توجه به پیامدهای تصمیمات مالی در میان زنان بیشتر مشاهده می‌شود.
مالکیت سهام توسط اعضای هیأت‌مدیره نیز انگیزه‌های آن‌ها را در زمینه برنامه‌ریزی مالیاتی تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. هرچه اعضای هیأت‌مدیره سهم بیشتری در شرکت داشته باشند، تمایل آن‌ها به کاهش بدهی‌های مالیاتی و افزایش سود خالص شرکت بیشتر خواهد شد، چرا که مستقیماً بر منافع مالی شخصی ایشان نیز اثر می‌گذارد.
تعدد عضویت اعضا در هیأت‌مدیره شرکت‌های دیگر، می‌تواند منبع کسب تجربه و دانش در حوزه استراتژی‌های مالیاتی باشد. این افراد با کسب تجارب متنوع از شرکت‌های مختلف، توانایی تلفیق و استفاده از راهکارهای موفق را در برنامه‌ریزی مالیاتی یک شرکت افزایش می‌دهند.
در مجموع، می‌توان گفت ویژگی‌های هیأت‌مدیره از جمله اندازه، ترکیب، استقلال، دانش مالی، دوره تصدی، ترکیب جنسیتی، سطح مالکیت سهام و گستره تجربیات اعضا، نقش تعیین‌کننده‌ای در برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها دارند. به همین دلیل، انتخاب اعضا و ترکیب مناسب هیأت‌مدیره، می‌تواند ابزار موثری در جهت کاهش بار مالیاتی شرکت و بهینه‌سازی سیاست‌های مالی آن باشد. همچنین توصیه می‌شود مدیران مالی و سیاستگذاران شرکتی به طور مستمر تاثیر این متغیرها را بررسی کرده و در ترکیب هیأت‌مدیره به ایجاد تنوع و استفاده از تجارب و تخصص‌های گوناگون توجه ویژه‌ای داشته باشند.

تحلیل یافته‌های مقاله

مطالعات و تحلیل‌های صورت گرفته در خصوص تاثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت در سازمان‌ها، تصویر روشنی از اهمیت و نقش چندبعدی مالیات در فرایندهای تصمیم‌گیری و سیاست‌گذاری سازمانی ارائه می‌دهد. بررسی مبانی نظری و پژوهش‌های

پیشین نشان می‌دهد که مالیات نه تنها به عنوان منبع اصلی درآمد برای دولت‌ها، بلکه به عنوان یک متغیر استراتژیک برای تصمیمات مدیریتی، سودآوری، سرمایه‌گذاری و ساختار سرمایه شرکت‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد.

یکی از مهم‌ترین یافته‌ها، تاثیر مستقیم و غیرمستقیم مالیات بر تصمیمات مدیریتی و نحوه تخصیص منابع شرکت‌ها است. تغییرات مداوم در قوانین مالیاتی، پیچیدگی نظام‌های مالیاتی و تفاوت میان نظام‌های مالیاتی کشورها، باعث می‌شود برنامه‌ریزی مدیریت نیازمند آگاهی و تخصص همه‌جانبه در این زمینه باشد. مدیران برای حفظ سلامت مالی شرکت، افزایش سودآوری و دستیابی به رشد و پایداری، باید به طور فعالانه مساله مالیات را در سیاست‌ها و برنامه‌های خود لحاظ کنند.

از دیگر محورهای مهم یافته‌ها می‌توان به نقش هیأت‌مدیره اشاره کرد. ویژگی‌های هیأت‌مدیره از ابعاد مختلف همچون اندازه، استقلال، دانش مالی، دوره تصدی مدیرعامل، ترکیب جنسیتی و میزان مالکیت سهام از سوی اعضا، همگی به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر نحوه برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها تاثیرگذارند. وجود ترکیب متنوع و متخصص در ساختار هیأت‌مدیره می‌تواند موجب اجرای استراتژی‌های پیشرفته‌تر و اثربخش‌تر مالیاتی شود و ریسک‌های احتمالی ناشی از قوانین و مقررات را به حداقل برساند.

بررسی پژوهش‌های داخلی نشان داد که شرکت‌ها و مدیران ایرانی نیز به تدریج به اهمیت برنامه‌ریزی مالیاتی و استفاده از مشوق‌های مالیاتی در بهینه‌سازی هزینه‌ها، افزایش سودآوری و مدیریت ریسک‌ها پی برده‌اند. اقداماتی همچون مشاوره با متخصصان مالیاتی، بررسی مداوم قوانین و مقررات، استفاده از مشوق‌ها و معافیت‌های موجود، و طراحی سیاست‌های داخلی انعطاف‌پذیر، همگی از جمله راهکارهای پیشنهادی در این زمینه به شمار می‌روند.

همچنین، یافته‌ها تأکید دارند که مالیات، نه تنها بر جریان نقدینگی و سود و زیان بنگاه‌ها اثرگذار است، بلکه نقشی تعیین‌کننده در تصمیم‌گیری‌های کلان همچون انتخاب محل سرمایه‌گذاری یا سیاست تقسیم سود ایفا می‌کند. اجرای سیاست‌های مناسب مالیاتی می‌تواند ضمن کاهش تعهدات و هزینه‌های مالیاتی، به ارتقای عملکرد مالی و تقویت رقابت‌پذیری سازمان‌ها کمک کند.

جمع‌بندی نتایج نشان می‌دهد توجه مستمر مدیران به تحولات مالیاتی، تقویت دانش تخصصی در هیأت‌مدیره و استفاده هوشمندانه از ظرفیت‌های قانونی و مشوق‌های مالیاتی، می‌تواند مسیر رشد و توسعه پایدار شرکت‌ها را هموار سازد و آن‌ها را در برابر ریسک‌ها و تهدیدهای محیطی مرتبط با نظام مالیاتی محافظت کند. بنابراین، برنامه‌ریزی سیستماتیک و علمی در حوزه مالیات، از ملزومات مدیریت موفق در فضای اقتصادی پیچیده و رقابتی امروز به شمار می‌رود.

چالش‌های موجود در نظام مالیاتی

نظام مالیاتی به عنوان یکی از ارکان اصلی تامین مالی دولت‌ها و ابزار تنظیم حرکت‌های اقتصادی، همواره با چالش‌های متعدد و پیچیده‌ای مواجه است که می‌تواند کارآمدی آن را تحت تاثیر قرار دهد و فرآیند برنامه‌ریزی مدیریت را در سازمان‌ها و شرکت‌ها دشوار سازد.

یکی از مهم‌ترین چالش‌ها، تغییرات مکرر قوانین و مقررات مالیاتی است که باعث می‌شود بنگاه‌های اقتصادی و مدیران مالی در برنامه‌ریزی‌های بلندمدت خود با عدم اطمینان مواجه شوند. این نوسانات و اصلاحات پی‌درپی، به ویژه زمانی که با شفافیت و اطلاع‌رسانی کافی همراه نباشد، موجب افزایش هزینه‌های انطباق و ریسک عملیاتی برای شرکت‌ها خواهد شد. در بسیاری از کشورها، پیچیدگی ساختار و فرآیندهای نظام مالیاتی از دیگر عوامل ایجاد چالش است. ابهام در مفاد قانونی، تنوع و تفاوت در تفسیر قوانین توسط مراجع مالیاتی، و وجود رویه‌های طولانی و زمان‌بر در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، می‌تواند سبب سردرگمی مدیران و کاهش انگیزه سرمایه‌گذاری شود. سطح و نرخ بالای مالیات‌ها نیز یکی دیگر از دغدغه‌های فعالان اقتصادی است. این وضعیت نه تنها سودآوری و نقدینگی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد، بلکه گاهی موجب گسترش فرار مالیاتی یا مهاجرت سرمایه‌ها به مناطق با مشوق‌های مالیاتی بیشتر و نرخ مالیاتی پایین‌تر می‌شود. در چنین شرایطی، رقابت کشورها و مناطق مختلف برای جذب سرمایه با اعطای معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی تشدید می‌شود و شرکت‌ها به دنبال بهره‌برداری حداکثری از این فرصت‌ها هستند؛ امری که در بلندمدت می‌تواند به کاهش منابع مالی دولت‌ها منجر شود.

ضعف در زیرساخت‌های اطلاعاتی و فناورانه نظام مالیاتی، از دیگر مشکلات قابل توجه است. عدم یکپارچگی اطلاعات مالی، ضعف در سامان‌دهی بانک‌های اطلاعاتی و نبود دسترسی سریع به داده‌های مالی موجب می‌شود امکان شناسایی درآمدهای واقعی و وضع مالیات عادلانه کاهش یابد و راه برای اجتناب یا فرار مالیاتی باز بماند.

مسئله دیگر، کافی نبودن تخصص و تجربه نیروی انسانی فعال در نظام مالیاتی است. کارگزاران مالیاتی، حسابرسان و مدیران مالی لازم است به طور مستمر آموزش‌های به‌روز را دریافت کنند تا توانایی تحلیل و اجرای صحیح قوانین مالیاتی پیچیده را داشته باشند. کمبود نیروی متخصص منجر به تفسیرهای اشتباه، تعلل در رسیدگی و تضییع حقوق مؤدیان خواهد شد.

نابرابری‌ها و بی‌عدالتی احتمالی در توزیع بار مالیاتی نیز از چالش‌های مهم این حوزه است. گاه نظام مالیاتی به گونه‌ای عمل می‌کند که بنگاه‌های کوچک و متوسط به نسبت درآمد و سود خود سهم بزرگ‌تری از مالیات می‌پردازند، در حالی که شرکت‌های بزرگ، با استفاده از راهکارهای پیچیده برنامه‌ریزی مالیاتی، بار کمتری متحمل می‌شوند. این مساله نه تنها عدالت اجتماعی را تهدید می‌کند بلکه موجب کاهش انگیزه کارآفرینی و توسعه کسب‌وکارهای نوپا می‌شود.

فقدان هماهنگی و همسویی بین سیاست‌های مالیاتی و سایر سیاست‌های اقتصادی کشور می‌تواند منجر به بروز مشکلات مضاعف گردد. سیاست‌هایی چون کنترل تورم، حمایت از تولید، جذب سرمایه‌گذاری و توسعه صادرات باید در تعامل و هم‌افزایی با نظام مالیاتی طراحی و اجرا شوند تا بیشترین اثربخشی را داشته باشند. رفع چالش‌های نظام مالیاتی نیازمند اصلاحات ساختاری، ارتقای شفافیت و ثبات قوانین، به‌کارگیری فناوری‌های نوین، تقویت نیروی انسانی متخصص، و حمایت از عدالت مالیاتی است تا ضمن تحقق اهداف درآمدی دولت‌ها، زمینه بهبود فضای کسب‌وکار و توسعه پایدار اقتصادی فراهم گردد.

پیشنهادات برای بهینه‌سازی مدیریت مالیاتی در شرکت‌ها

بهینه‌سازی مدیریت مالیاتی در شرکت‌ها نه تنها به کاهش هزینه‌های مالیاتی کمک می‌کند، بلکه می‌تواند از طریق افزایش سودآوری و کارایی مالی، زمینه رشد و توسعه پایدار

سازمان را نیز فراهم سازد. در این راستا، توجه به مجموعه‌ای از اقدامات پیشنهادی می‌تواند برای مدیران و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها موثر باشد:

۱. توسعه دانش مالیاتی در سطح مدیریت و هیأت‌مدیره

افزایش سطح آگاهی و دانش اعضای هیأت‌مدیره و مدیران نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی، کمک می‌کند تا برنامه‌ریزی مالیاتی با دقت بیشتری انجام و ریسک‌های مربوط به عدم رعایت قوانین کاهش یابد. برگزاری دوره‌های آموزشی تخصصی و استفاده از تجربیات مشاوران مالیاتی توصیه می‌شود.

۲. بهره‌گیری از تیم تخصصی امور مالیاتی

تشکیل یا تقویت تیم تخصصی مالیاتی در شرکت، امکان پایش مداوم تغییرات قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی و پیاده‌سازی به‌موقع راهکارهای مناسب را فراهم می‌سازد. این تیم می‌تواند مسئولیت شناسایی فرصت‌ها و مشوق‌های مالیاتی و مدیریت بهینه تعهدات شرکت را بر عهده گیرد.

۳. تدوین و اجرای سیاست‌های شفاف مالیاتی

ایجاد سیاست‌ها و فرآیندهای شفاف مالی و مالیاتی، نه تنها به ارتقاء شفافیت و پاسخگویی کمک می‌کند، بلکه امکان ارزیابی و پایش مستمر عملکرد مالیاتی شرکت را نیز فراهم می‌سازد. مستندسازی تمامی اقدامات مالیاتی و استفاده از فناوری‌های نوین برای ثبت و تحلیل داده‌ها، می‌تواند چشم‌انداز مناسب‌تری برای برنامه‌ریزی آینده ارائه دهد.

٤. توجه به ساختار و ترکیب هیأت‌مدیره

توجه به ترکیب اعضای هیأت‌مدیره از لحاظ تخصص مالی، جنسیت، سابقه مدیریتی و مالکیت سهام، می‌تواند در اتخاذ تصمیمات کارآمدتر مالیاتی مؤثر باشد. توصیه می‌شود تنوع تخصص و سوابق حرفه‌ای اعضا افزایش یابد تا چشم‌اندازهای جدید و سازنده در حوزه برنامه‌ریزی مالیاتی ایجاد شود.

۵. استفاده از تحلیل مالی برای انتخاب بهینه پروژه‌ها

در فرآیند تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری در پروژه‌های جدید یا توسعه فعالیت‌ها، تاثیر مالیات بر سودآوری و جریان نقدینگی باید به صورت دقیق تحلیل شود. انتخاب محل

احداث پروژه، ساختار سرمایه و زمان‌بندی سرمایه‌گذاری، باید با در نظر گرفتن نرخ‌های مالیاتی و فرصت‌های معافیت اجرا شود.

٦. بهره‌برداری از مشوق‌ها و فرصت‌های مالیاتی

استفاده حداکثری از معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی از جمله مناطق آزاد تجاری، سرمایه‌گذاری‌های خاص و تخفیفات مالیاتی، می‌تواند بار مالیاتی شرکت را کاهش دهد. شرکت‌ها باید از طریق مطالعه دقیق قوانین و مذاکره با مراجع ذی‌ربط نسبت به بهره‌مندی از این فرصت‌ها اقدام کنند.

۷. مدیریت نقدینگی برای تأمین تعهدات مالیاتی

ایجاد برنامه دقیق برای مدیریت جریان‌های نقدی به منظور پرداخت به‌موقع مالیات‌ها، ریسک عدم پرداخت یا جریمه‌های مالیاتی را کاهش می‌دهد. توصیه می‌شود برنامه‌های بودجه‌ریزی و پیش‌بینی‌های جریان نقدی شرکت همواره متناسب با تعهدات مالیاتی تنظیم شود.

۸. پایش مستمر تغییرات قوانین و مقررات

شرکت‌ها باید همواره تغییرات احتمالی در قوانین و دستورالعمل‌های مالیاتی را مورد پایش قرار دهند و آثار آن بر برنامه‌ها و سیاست‌های مالی را به‌روزرسانی کنند. ارتباط مستمر با مراجع قانونی و انجمن‌های تخصصی می‌تواند شرکت را در برابر ریسک‌های ناشی از تغییر قوانین محافظت کند.

۹. تقویت فرهنگ سازمانی مبتنی بر رعایت اخلاق مالیاتی

ایجاد فرهنگ سازمانی مبنی بر شفافیت، انضباط و رعایت اخلاق مالیاتی موجب اعتماد بیشتر ذینفعان و کاهش ریسک‌های قانونی و اعتباری می‌شود. توصیه می‌شود ریسک‌های اعتباری و شهرت شرکت نیز در برنامه‌ریزی مالیاتی در نظر گرفته شود.

۱۰. ارزیابی دائمی سیاست‌های مالیاتی

شرکت‌ها باید به صورت دوره‌ای سیاست‌های مالیاتی خود را مورد ارزیابی قرار دهند تا ضمن شناسایی نقاط ضعف و قوت، به اصلاح و بهبود مستمر این سیاست‌ها بپردازند و از بروز مشکلات احتمالی پیشگیری کنند.

استفاده از یک رویکرد جامع و یکپارچه در مدیریت مالیاتی، از طریق تلفیق دانش تخصصی، شفافیت در عملکرد، توجه به منابع انسانی و استفاده از فرصت‌های قانونی، می‌تواند شرکت‌ها را در مسیر رشد پایدار و تحقق اهداف استراتژیک یاری کند.

پیشنهادات برای سیاست‌گذاران مالیاتی

با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر درباره تاثیر مالیات بر برنامه‌ریزی مدیریت در شرکت‌ها و سازمان‌ها و همچنین نقش متغیرهای مدیریتی و ساختاری بر بهره‌وری سیاست‌های مالیاتی، می‌توان پیشنهادهای زیر را برای سیاست‌گذاران مالیاتی ارائه داد:

۱. سیاست‌گذاران باید هنگام طراحی و بازنگری قوانین مالیاتی، به اهمیت شفافیت و ثبات مقررات توجه ویژه‌ای داشته باشند. تغییرات مکرر، پیچیدگی قوانین و ابهام در دستورالعمل‌های اجرایی، موجب دشواری در برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها شده و به نااطمینانی‌های اقتصادی دامن می‌زند. بنابراین، ایجاد یک نظام مالیاتی شفاف و پایدار می‌تواند اعتماد بنگاه‌ها را افزایش داده و زمینه تصمیم‌گیری آگاهانه و سرمایه‌گذاری بلندمدت را فراهم آورد.

۲. در نظر گرفتن مشوق‌های مالیاتی هدفمند برای افزایش سرمایه‌گذاری و رشد کسب‌وکارها به ویژه در صنایع اولویت‌دار، مناطق کمتر توسعه‌یافته یا فعالیت‌های دانش‌بنیان ضروری است. این مشوق‌ها باید به گونه‌ای طراحی شوند که ضمن ترغیب فعالان اقتصادی به توسعه، از سوءاستفاده و اجتناب مالیاتی جلوگیری شود و اثرگذاری مثبت بر سودآوری و اشتغال کشور به همراه داشته باشد.

۳. تقویت نظارت بر اجرای قوانین مالیاتی و افزایش تعامل بین سازمان امور مالیاتی و شرکت‌ها، می‌تواند به رفع ابهامات و تسهیل اجرای تعهدات مالیاتی شرکت‌ها کمک کند. ارائه آموزش‌های تخصصی، راهنمایی و مشاوره به مدیران مالی و حسابداران شرکت‌ها، در افزایش آگاهی مالیاتی و کاهش ریسک تخلفات و اشتباهات تاثیرگذار است.

٤. در تدوین سیاست‌های مالیاتی باید به تأثیر ویژگی‌های هیأت‌مدیره و ساختار مدیریتی شرکت‌ها بر میزان رعایت قوانین مالیاتی و انگیزه برای استفاده صحیح از معافیت‌ها و مشوق‌ها توجه شود. تشویق به استفاده از مدیران و اعضای هیأت‌مدیره با تخصص مالی

و تجربه مرتبط می‌تواند به ارتقاء کیفیت برنامه‌ریزی مالیاتی و بهینه‌سازی ساختار هزینه‌های شرکت منجر شود.

۵. همچنین سیاست‌گذاران باید به نقش نقدینگی شرکت‌ها و آثار مقررات مالیاتی بر جریان‌های نقدی توجه کنند. تنظیم زمان‌بندی پرداخت مالیات و در نظرگرفتن شرایط خاص شرکت‌های کوچک و متوسط، می‌تواند در کاهش فشارهای نقدینگی موثر باشد و تداوم فعالیت اقتصادی را تضمین کند.

٦. پیشنهاد می‌شود سیاست‌گذاران با تکیه بر شواهد و داده‌های پژوهشی، به ارزیابی مستمر تأثیر سیاست‌های مالیاتی بر رفتار شرکت‌ها بپردازند. استفاده از بازخورد فعالان اقتصادی و نهادهای حرفه‌ای، زمینه بهبود و به‌روزرسانی قوانین و مقررات مالیاتی را فراهم می‌سازد.

موفقیت سیاست‌های مالیاتی مستلزم رویکردی جامع، پایدار و تعاملی است تا هم منابع مالی دولت تأمین گردد و هم زمینه رشد پایدار و افزایش بهره‌وری بنگاه‌ها فراهم شود.

منابع

۱. اسدی راوری، درسا، گرکز، منصور. ۱۳۹۶. بررسی بیش اعتمادی مدیریتی بر برنامه ریزی مالیاتی در ۵۰ شرکت برتر بورسی پذیرفته شده در بورس تهران .*اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری،اقتصاد و مدیریت*

۲. اسلامیان دهکردی، خاطره. ۱۴۰۳. تاثیر ریسک شرکت بر برنامه ریزی مالیاتی (مورد مطالعه: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) .*دهمین کنفرانس بین المللی مطالعات بین رشته ای در مدیریت و مهندسی*

۳. اسلامی منصوره، نوری نجفی، نورالدین، نوری نجفی طاهره. ۱۴۰۲. نقش برنامه ریزی مالیاتی و ساختار بدهی در همزمانی قیمت سهام .*نوزدهمین کنفرانس بین المللی مدیریت، اقتصاد و توسعه*

٤. بندریان, امیرعلی و موسوی, سید سعید . (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین برنامه ریزی مالیاتی و هزینه های نمایندگی با تاکید بر نقش ارتباطات سیاسی در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت, ۳(۳۰), ۹۶-۱۱۳.

۵. بزاززاده تربتی، حمیدرضا. کبیری محمدتقی. علی زاده، اکبر قاسم. ۱۴۰۲. تاثیر مدیریت سود و برنامه ریزی مالیاتی بر ارزش شرکت با تاکید بر کیفیت حسابرسی .*دومین همایش ملی پژوهش های کاربردی نوین در حسابداری*

٦. بهارمقدم، مهدی و نبی زاده، فریبا. ۱۳۹۵. بررسی تاثیر درماندگی مالی بر اجتناب مالیاتی شرکتها با لحاظ تحریم های اقتصادی . *چهارمین کنفرانس بین المللی اقتصاد،مدیریت،حسابداری با رویکرد ارزش آفرینی*

۷. پاک مرام عسگر، مددی زاده ابراهیم، بهنمون یعقوب. ۱۳۹۳. تأثیر برنامه‌ریزی مالیاتی شرکتها بر عملکرد آنها در بازار . پژوهشنامه مالیات. ۱۳۹۳; ۲۲ (۲۴)

۸. حکمت، هانیه. حیدرزاده، وحید. کندی، خلیفه و علیزاده، شکوفه. ۱۴۰۲. تاثیر عملکرد مسئولیت پذیری اجتماعی بر ارتباط بین برنامه ریزی مالیاتی و ارزش شرکت .*پژوهش های تجربی حسابداری ۴. ۱۱۰- ۸۳.*

۹. خنجری مهتاب، کوچ، حسین. ۱۴۰۲. بررسی نقش تعدیلگری مالکیت عمده دولتی بر رابطه هزینه نمایندگی و برنامه ریزی مالیاتی در شرکت های پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران .*اولین کنفرانس بین المللی توانمندی مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد*

۱۰. رضایی، راضیه، دهقانی، مریم. ۱۴۰۲. بررسی برنامه ریزی مالیاتی و درآمد پایدار در شهرداری شیراز .*اولین کنفرانس ملی آنالیز داده ها*

۱۱. شریفی حقیقی، عبدالخالق و اسدی، هدایت. ۱۴۰۲. بررسی رابطه بین مدیریت سود، برنامه ریزی مالیاتی و چسبندگی هزینه در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران .*اولین کنفرانس ملی آنالیز داده ها*

۱۲. شهابی، علی رضا ، گودرزی، مصطفی. ۱۳۹۸. بررسی رابطه بین هزینه نمایندگی و برنامه ریزی مالیاتی با نقش میانجی ساختار مالکیت در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران .*ششمین کنفرانس بین المللی پژوهش در مدیریت، اقتصاد و توسعه*

۱۳. طباطبایی حکیم، سید محمد رضا. ۱۳۹۸. بررسی ارتباط بین صحت پیش بینی سود و برنامه ریزی مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چهارمین کنفرانس ملی در حسابداری،مدیریت و مهندسی مالی با تاکید در پارادایم های منطقه و جهان

۱٤. عاطفی نژاد، اعظم. ۱۳۹۹. بررسی کیفیت سود و برنامه ریزی مالیاتی با نقش میانجی عملکرد مالی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. ششمین کنفرانس ملی پژوهش های کاربردی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد سالم در بانک، بورس و بیمه

۱۵. عرب، روح اله، سلمانی، سحر. ۱۳۹۸. پراکندگی جغرافیایی و برنامه ریزی مالیاتی .*دومین کنفرانس ملی تحقیقات بنیادین در مدیریت و حسابداری*

۱٦. غضنفری، سجاد. ۱۴۰۰. بررسی سود مدیریت و برنامه ریزی مالیاتی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران .*هشتمین کنگره ملی تازه یافته در مدیریت و مهندسی صنایع با تاکید بر توانمندی و هوش رقابت*

۱۷. فلاح زواره، محمدحسین ، بیگلر، کیومرث. ۱۴۰۲. تاثیر برنامه ریزی مالیاتی و محدودیت مالی بر سرمایه گذاری .*چشم انداز حسابداری و مدیریت ۷۹. ۲۲۶-۲۱۷*

۱۸. قوتمند جزی، عبدالمجید. عرب مازار یزدی، محمد ، صفرزاده بندری، محمدحسین. ۱۴۰۰. نقش متنوع سازی استراتژی های برنامه ریزی مالیاتی در تبیین رابطه اجتناب مالیاتی با ریسک مالیاتی .*پژوهش های حسابداری مالی ۴. ۶۶-۴۱*

۱۹. کرمانی، ایمان و شمس الدینی، سکینه. ۱۴۰۰. بررسی رابطه توانایی مدیریتی با برنامه ریزی مالیاتی و آنتروپی صورت های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. هفتمین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی

۲۰. کمجانی، فریبا. ۱۴۰۲. بررسی پیش بینی سود مدیریت و برنامه ریزی مالیاتی با نقش میانجی خوانایی گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادارتهران .*اولین کنفرانس بین المللی توانمندی مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد*

۲۱. گرکز، منصور و بشرونتن، موسی. ۱۳۹۶. بررسی تاثیرگذاری برنامه ریزی مالیاتی و حاکمیت شرکتی بر ارزش حقوق صاحبان سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .*غیر دولتی - مؤسسه‌های آموزش عالی غیردولتی_غیرانتفاعی - مؤسسه آموزش عالی حکیم جرجانی - دانشکده علوم انسانی و مدیریت*

۲۲. محمدی، محمد. ۱۴۰۱. اثر تعدیل کننده ویژگی های هیات مدیره بر رابطه بین ارزش شرکت و برنامه ریزی مالیاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .*نشریه تحلیل بازار سرمایه ۱. ۱۳۲-۱۰۲*

۲۳. مرادی آبده گاه، مهرزاد و مرادی آبده گاه، میلاد. ۱۴۰۲. تاثیر برنامه ریزی مالیاتی در رابطه خوش بینی مدیران و هزینه تحقیق و توسعه در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران .*اولین کنفرانس ملی آنالیز داده ها*

۲۴. مسیحی پور، کورش ، علی پور، حسین، عامری، ریحانه. ۱۴۰۰. توانایی مدیریت و برنامه ریزی مالیاتی؛ تجارت بین هزینه های مالیاتی و غیر مالیاتی .*دومین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری*

۲۵. معطوفی، علیرضا، نجاری، محمود. ۱۳۹۷. بررسی رابطه دوره تصدی مدیرعامل و برنامه ریزی مالیاتی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات* ۱۳۵- ۱۵۵

۲۶. مومنی، فرزاد. ۱۴۰۳. بررسی پیش بینی سود مدیریت و برنامه ریزی مالیاتی با نقش میانجی کیفیت سود .*هفتمین کنگره ملی در علوم انسانی*

۲۷. مومنی هلالی، نسیم. حیدرپور، فرزانه. ۱۳۹۸. تاثیر ویژگی های هیات مدیره بر رابطه میان برنامه ریزی مالیاتی و ارزش شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران .*دومین کنفرانس ملی تحقیقات بنیادین در مدیریت و حسابداری*

۲۸. نیکزاد قادیکلایی، مهدیس. باقریان اسفندانی، عادل، میر محمدی شکتائی، سید محمد. ۱۴۰۳. تاثیر راهبردهای مالیاتی بر خطر درماندگی مالی شرکتها .*نشریه کنکاش مدیریت و حسابداری ۳. ۸۴-۶۷*

۲۹. ولدی، زهره. ۱۴۰۱. تاثیر نقش تعدیلگر هیات مدیره بر ارزش شرکت و برنامه ریزی مالیاتی .*سومین کنفرانس ملی مدیریت بازرگانی، کارآفرینی و حسابداری ایران*

حسابداری مدیریت هزینه

مجتبی علیدوستی[۱]

مقدمه

پیشرفت سریع و شگرف فناوری همراه با افزایش روزافزون رقابت در بازارهای جهان مدیران واحدهای اقتصادی را به تولید محصولاتی با کیفیت بالا ارائه خدمات مطلوب به مشتریان و در غایت کاستن از هزینه تمام شده کالا و خدمات ترغیب نموده است. از این رو جهت تحقق این انتظارات، تأمین اطلاعات مورد نیاز به صورت جامع برای سیستم حسابداری یک ضرورت است و به همین علت بسیاری از دست اندرکاران امور اقتصادی به تدریج از دیدگاههای سنتی مبتنی بر حسابداری بهای تمام شده فاصله می گیرند و به ایجاد سیستم مدیریت هزینه گرایش پیدا می کنند.

سیستم مدیریت هزینه نوعی سیستم برنامه ریزی و کنترل است که براساس اطلاعات جامع طرح ریزی می گردد ، در دنیای امروز، حیات بسیاری از صنایع به توانایی آنان در افزایش دقت در سیستم مدیریت هزینه وابسته است که بر کاهش هزینه ها یا به تعبیر عام تر اقلام بهای تمام شده به عنوان مولفه ای مهم از عناصر مثلث بقا در تمام طول فرایند تولید و زنجیره ارزش متمرکز است افزایش رقابت، تمرکز بر مشتریان و شرایط اجتماعی، سیاسی و فرهنگی موجب می گردد که مدیریت در محیطهای متغیر و جدید با شیوههای مدیریت در محیط ایستا متفاوت باشد.

در این راستا ظهور اندیشه های جدید تحت عنوان مدیریت استراتژیک از ویژگی های آن می باشد که لازمه آن طراحی و بکارگیری مدیریت تولید، بازاریابی ..... کاملاً متفاوت از گذشته است و این عوامل تمرکز استراتژیک بر مدیریت هزینه را افزایش می دهد، لذا مدیریت هزینه به عنوان یکی از راهکارهای مدیریت سازمان جهت پیش برد اهداف عملیاتی بنگاه تلقی می گردیده که به عنوان بخشی از بهبود استراتژیهای سازمان در تلاش است تا بر افزایش کارایی و اثربخشی منابع و همچنین رشد عملکرد و سودآوری بنگاه ها اثرات قابل توجهی بگذارد.

---

[۱] کارشناس ارشد صنعت گردشگری دانشگاه تهران

بخش اول: مبانی نظری مدیریت هزینه

در اواخر دهه ١٩٦٠ و اوائل دهه ی ١٩٧٠، برخی نویسندگان حسابداری از جمله Solomons و Staubus به رابطه بین فعالیت ها و هزینه ها اشاره نمودند اما توجه جدی محافل دانشگاهی و حرفه ای به این رابطه در دهه ١٩٨٠ بیشتر جلب گردید این توجه عمدتاً براثر پیدایش سه سازه اصلی بود. سازه اول تغییرهای نوینی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی های مدرن، سیستم های اطلاعاتی هوشمند، خبره و قابل انعطاف، و مکانیزمهای تولیدی جدید در کشورهای مختلف به ویژه در ژاپن، رخ داده بود. سازه دوم، این بود که در دهه ١٩٨٠ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکت ها، به ویژه مدیران شرکتهای بزرگ، دستخوش تغییرات عمده ای گردید و علاوه بر سودآوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان در سطح بین المللی، تاکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها نیز جزء اهداف اولیه و اصلی مدیران قرار گرفت. عامل سوم، این بود که عده ای از نویسندگان حسابداری به طور جدی و مبسوطه تشریح فضای جدید تولید، نقش های گوناگون تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران پرداختند. (Cooper and Kaplan) در میان دیگران، تاثیر به سزائی در انعکاس نارسائی های سیستم حسابداری مدیریت در ارائه اطلاعات دقیق هزینه ها در این شرایط داشته اند. این نویسندگان ادعا کرده اند که نه تنها این سیستم پاسخگوی احتیاجات مدیران نیستند، بلکه استفاده از اطلاعات آنها سبب گمراهی و عدم تصمیم گیری صحیح مدیران می شود که نهایتاً منجر شد که این نویسندگان اقدام به معرفی سیستم مدیریت هزینه در انواع مختلف، نمودند.

تعریف هزینه و شناخت هزینه، اصطلاحات و طبقه بندی آن

هزینه در ادبیات حسابداری به طرق زیر تعریف شده است.

١. هزینه از دیدگاهی گسترده شامل تمامی اقلام بهای تمام شده منقضی شده است که قابل کسر کردن از درآمد فروش می باشد.

٢. هزینه ها عبارتند از کاهش ناخالص در داراییها یا افزایش ناخالص در بدهیها که بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه گیری شده و حاصل فعالیتهای انتفاعی موسسه می باشد.

۳. هزینه ها عبارتند از خروج یا مصرف داراییهای واحد انتفاعی یا ایجاد بدهیها (یا ترکیبی از هر دو) طی یک دوره مالی که از تحویل یا تولید کالاها، ارائه خدمات، یا سایر فعالیتهای اصلی و مستمر یا عملیات کانونی آن ناشی شده باشد.

تعریف اول، رویکرد سنتی درآمد فروش – هزینه را منعکس می کند. در تعریف دوم ارتباطی بین هزینه و خالص داراییهای ایجاد شده است اما اندازه گیری کماکان بر قواعد مربوط به درآمد فروش ـ هزینه مبتنی می باشد. تعریف سوم انعکاسی قوی از رویکرد دارایی ـ بدهی محسوب می شود اما در موارد عملی، شناخت هزینه کماکان بر رویکرد درآمد فروش ـ هزینه مبتنی است و هزینه ها با درآمد فروش شناسایی شده مقابله می شود.

شناخت هزینه:

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران شناخت هزینه متضمن ملاحظه این امر است که آیا شواهد کافی مبنی بر وقوع کاهش در حقوق صاحبان سرمایه قبل از پایان دوره مورد گزارش وجود دارد یا خیر، اعمال احتیاط موجب می گردد که برای شناخت هزینه در مقایسه با شناخت درآمد، به شواهد وقوع و میزان اتکا پذیری اندازه گیری کمتری نیاز باشد. لازم است ارزیابی محتاطانه ای از شواهد مربوط به کاهش ارزش داراییها انجام شود. هرگاه علایمی دال بر کاهش ارزش مشاهده شود، یک بررسی جامع ضرورت می یابد. اگر ارزش یک دارایی کاهش یافته باشد، شناسایی تغییر در مبلغ ثبت شده دارایی که منجر به شناسایی یک هزینه می شود ضرورت می یابد با این حال اعمال احتیاط حذف داراییها یا درآمد ها را در مواردی که شواهد کافی مبنی بر وقوع و اتکا پذیری اندازه گیری وجود دارد و شناسایی بدهیها یا هزینه ها را هنگامی که شواهد موصوف وجود ندارد مجاز نمی شمرد. در غیر این صورت داراییها و درآمدها عمداً کمتر از واقع و بدهیها و هزینه ها عمداً بیشتر از واقع نمایش می یابد.

هزینه، زمانی و تا میزانی شناسایی می شود که داراییهای قبلاً شناسایی شده کاهش یافته یا حذف شده یا حائز شرایط ادامه شناخت به عنوان دارایی نباشد.

بدون این که افزایش در سایر داراییها یا کاهش در بدهیها رخ دهد. هزینه همچنین در صورت ایجاد یا افزایش یک بدهی بدون افزایش معادل در داراییهای شناسایی شده شناسایی می شود.

فرایندی که معمولاً تحت عنوان «تطابق درآمد هزینه» از آن یاد می شود در کنار سایر فرایندها یکی از ابزارهای حصول اطمینان از این امر است که در مواردی که شواهد کافی مبنی بر اینکه مخارجی منجر به دستیابی به منافع آتی شده وجود داد، یک دارایی شناسایی شود. و در دوره مصرف یا انقضای این منافع هزینه شناسایی گردد. تطابق بدین معناست که مخارجی که مستقیماً با ایجاد درآمدهای مشخص مرتبط است به جای شناسایی به عنوان هزینه در دوره وقوع در همان دوره ای شناسایی شود که این درآمدها شناسایی می شود.

در مواردی که انجام مخارج منجر به منافعی گردد که طی چند دوره مالی حاصل می شود و ارتباط این مخارج با ایجاد درآمدهای مشخص را تنها بتوان به طور کلی یا غیر مستقیم تعیین کرد و به علاوه ارزش دارایی را در پایان هر دوره نتوان به طور مستقیم و با قابلیت اتکای کافی تعیین کرد آنگاه فرض معقول آن است که دارایی طی عمر مورد انتظار آن به طور سیستماتیک کاهش می یابد در چنین شرایطی، دارایی پس از شناسایی بر مبنای سیستماتیک طی دوره هایی که منافع آن حاصل میشود مستهلک می گردد. این فرایند جزء روشهای مورد قبولی است که در برخود با ابهام اتخاذ میشود. همان طور که قبلاً بیان شد، قطعیت اندازه گیری برای شناخت یک عنصر ضرورت ندارد و مشروط به این که فرایند موصوف منجر به برآوردی معقول از دارایی و هزینه گردد، دارایی و هزینه استهلاک آن بر مبنای مورد اشاره شناسایی می شود. با این حال بررسی ادواری مبلغ شناسایی شده دارایی لازم است تا اطمینان حاصل شود که شواهد کافی مبنی بر دریافت منافع اقتصادی آتی به میزانی که کمتر از مبلغ شناسایی شده نباشد وجود دارد.

هر گاه نتوان بین مخارج انجام شده و ایجاد درآمدهای مشخص در آینده ارتباط موجهی برقرار نمود، مخارج مزبور باید در دوره وقوع به عنوان هزینه شناسایی شود. این گونه مخارج شامل مبالغی است که به انتظار منافع آتی خرج شده لیکن رابطه آنها با این منافع

در حدی دچار ابهام است که شناسایی یک دارایی را مجاز نمی شمرد. از جمله این مخارج می توان از برخی مخارج تحقیق و توسعه نام برد.

اصطلاح هزینه نظیر اصطلاح درآمد فروش مفهومی جاری است. بر اساس تعاریف ارائه شده بالا، هزینه ها معرف تغییرات مساعد در منابع واحد انتفاعی و در نتیجه کاهش سود است. اما تمامی تغییرات نامساعد در منابع، هزینه محسوب نمی شوند. بلکه هزینه ها عبارتند از بکارگیری یا مصرف کالاها و خدمات در فرایند تحصیل درآمد فروش. اقتصاددانان، نیروی کار، مواد و سرمایه ای را که به فرایند تولید کالاها و خدمات وارد می شوند اصطلاحاً عوامل تولید می نامند. از این دیدگاه هزینه ها عبارتند از انقضای عوامل تولید که بطور مستقیم یا غیر مستقیم به تولید و فروش محصولات واحد انتفاعی مربوط می باشند.

طبقه بندی هزینه ها

هزینه ها را برحسب کاربرد آنها به دسته های مختلف می توان طبقه بندی نمود:

- طبقه بندی هزینه ها براساس کارکرد مدیریتی آنها: هزینه ها براساس وظایف مختلف مدیریتی به دو دسته تقسیم می شوند:

  الف. هزینه های تولیدی

  ب. هزینه های غیر تولیدی

هزینه های تولیدی در واقع آن دسته از هزینه ها به شمار می روند که با فعالیتهای تولیدی شرکت ارتباط دارند و به سه دسته کلی تقسیم می شوند: هزینه مواد مستقیم ، هزینه دستمزد مستقیم و هزینه سربار ساخت یا سربار کارخانه . که هزینه های سربار کارخانه نیز از سه بخش تشکیل می یابد: هزینه های موادغیر مستقیم، هزینه دستمزد غیر مستقیم و سایر هزینه های سربار کارخانه. به مجموع هزینه های مواد مستقیم و دستمزد مستقیم، هزینه های اولیه و یا بهای تمام شده اولیه اطلاق می گردد.

ترکیب هزینه های دستمزد مستقیم و سربار کارخانه نیز تحت عنوان هزینه تبدیل و یا بهای تمام شده تبدیل نامیده می شود. هزینه کیفیت، یکی از مهمترین اقلام هزینه های سربار کارخانه است. هزینه های کیفیت عبارتند از هزینه هایی که به دلیل کیفیت پایین به وقوع می پیوندند.

این نوع از هزینه ها بطور معمول در حدود ۲۰ تا ۲۵ درصد درآمد فروش را تشکیل می دهند بنابراین قلم با اهمیتی تلقی می گردند.

هزینه های غیرتولیدی و یا به عبارت دیگر هزینه های عملیاتی ، نیز به دو دسته کلی هزینه های فروش و هزینه های اداری و عمومی تقسیم می شوند. هزینه های فروش عبارتند از همه هزینه هایی که با تحقق فروش و حمل و توزیع محصول مرتبط هستند. هزینه های تبلیغات و حق الزحمه های فروش نمونه ای از هزینه های فروش می باشند. هزینه های عمومی و اداری نیز کلیه هزینه های مرتبط با فعالیتهای عمومی و اداری مانند هزینه های حقوق و دستمزد کارکنان ادرای و کسورات قانونی را در بر می گیرد.

- طبقه بندی هزینه ها براساس قابلیت ردیابی آنها (دسته بندی هزینه در راستای فراهم شدن امکان ردیابی فرآیندها)

الف. هزینه های مستقیم

ب. هزینه های غیرمستقیم

هزینه ها را براساس قابلیت ردیابی به یک محصول یا هدف هزینه ای خاص به هزینه های مستقیم و یا غیرمستقیم تقسیم می نمایند. هزینه های مستقیم را می توان بطور مستقیم به یک هدف هزینه ای تخصیص داد اما ردیابی دقیق هزینه های غیرمستقیم امکان پذیر نیست. هزینه مواد مستقیم و دستمزد مستقیم به یک محصول تولیدی خاص قابل ردیابی هستند اما سربار کارخانه از آنجاییکه بین بخشهای مختلف تسهیم می شوند، به عنوان هزینه غیرمستقیم به شمار می آیند.

- طبقه بندی هزینه ها براساس زمان بندی پرداخت در راستای تحقق درآمد فروش (اصل تطابق به این معنی که هزینه های یک دوره از درآمد همان دوره وضع می گردد)

الف. هزینه های محصول

ب. هزینه های دوره

به عنوان مثال هزینه های پاداش بهره وری که در یک سال مالی محاسبه می شود اما پرداخت نمی گردد، با استفاده از حساب ذخیره پاداش بهره وری در حسابهای شرکت ثبت و در محاسبه سود و زیان دوره مورد استفاده قرار می گیرد. هزینه های محصول، به

عنوان بخشی از موجودی در دسترس شناخته می شوند بنابراین تا قبل از فروش به عنوان هزینه (بهای تمام شده کالای فروش رفته) درنظر گرفته می شوند. هزینه های دوره را نمی توان به عنوان موجودی لحاظ نمود از اینرو به عنوان هزینه دوره ای که درآمد فروش محقق می گردد، ثبت می گردد. هزینه های فروش و اداری و عمومی جزو هزینه های دوره محسوب می شوند.

- طبقه بندی هزینه ها براساس رفتار آنها در قبال تغییر در حجم فعالیت.

الف. هزینه ها متغیر

ب. هزینه های ثابت

پ. هزینه های نیمه متغیر

از نقطه نظر برنامه ریزی و کنترل، مهمترین روش برای دسته بندی هزینه ها عبارت است از تعیین چگونگی رفتار آنها در مقابل تغییر در حجم و یا اندازه فعالیتها. از نظر رفتار هزینه ها به سه دسته تقسیم می شوند. هزینه عنوان مثال هر چه میزان تولید افزایش یابد به همان میزان جمع کل هزینه مواد مستقیم مصرفی نیز افزایش می یابد. لازم بذکر است هزینه متغیر در ثابت است. هزینه های ثابت نیز با تغییر حجم فعالیت، بصورت ثابت باقی می مانند و تغییر نمی کنند. به عنون مثال هزینه استهلاک یک نوع هزینه ثابت است و به حجم فعالیت یا میزان تولید بستگی ندارد. هزینه های نیمه متغیر نیز دو بخش ثابت و متغیر را شامل می شوند. به عنوان مثال هزینه اجاره یک کامیون برای حمل محصولات شرکت ممکن است متشکل از دو بخش باشد: یک بخش ثابت که صرف نظر از میزان حمل کالا باید پرداخت شود و یک بخش متغیر که به ازای هر واحد کالای حمل شده به مالک کامیون تعلق می گیرد. تقسیم هزینه ها به ثابت و متغیر در بسیاری از حوزه های حسابداری مانند بودجه بندی قابل انعطاف، تجزیه و تحلیل نقطه سربسر و تصمیمات کوتاه مدت، یک جزء بسیار مهم به شمار می رود.

- طبقه بندی هزینه ها براساس مربوط بودن آنها در فرآیند کنترل و تصمیم گیری:

الف. هزینه های قابل کنترل و غیرقابل کنترل

ب. هزینه های استاندارد

پ. هزینه های تفاضلی

ت. هزینه های ریخته (اقلام از دست رفته)

ث. هزینه های فرصت

ج. هزینه های مربوط

هزینه ای قابل کنترل محسوب می شود که مقدار آن در اختیار مدیر و یا سرپرست یا بخش باشد و با مجوز وی تخصیص یابد. همه هزینه های متغیر مانند هزینه مواد مستقیم به عنوان هزینه قابل کنترل محسوب می گردد. در صورتیکه هزینه تولید یک محصول با دقت برآورد و تعیین گردد، به آن هزینه استاندارد گفته می شود و به عنون یک هزینه هدف درنظر گرفته می شود که باید محقق گردد. با مقایسه هزینه های استاندارد با هزینه های واقعی، امکان ارزیابی عملکرد یک بخش هزینه یابی فراهم می گردد.

هزینه اقلام از دست رفته به آن دسته از هزینه ها اطلاق می گرد که وجود دارند اما در فرآیند تصمیم گیری مدیریت تاثیری ندارند. به عنوان مثال در یک سرمایه گذاری، هزینه استهلاک به عنوان یک هزینه ثابت تعهد شده وجود دارد (چه تولید انجام شود و یا تولید متوقف گردد). بنابراین در فرآیند تصمیم گیری به عنوان یک قلم نامربوط تلقی می گردد.

هزینه های مربوط نیز به آن دسته از هزینه های آتی مورد انتظار اطلاق می گردد که برای آلترناتیوهای تصمیم گیری، متقاوت باشند. به عنوان مثال هزینه های ریخته، هزینه غیرمرتبط و یا نامربوط به شمار می روند.

ابزارهای مورد استفاده در حسابداری مدیریت هزینه

این ابزارها معمولاً شامل توابع بودجه‌بندی، ردیابی زمان، گزارش‌نویسی و تجزیه‌وتحلیل است. چندین برنامه هوش تجاری نرم‌افزار مدیریت هزینه را برای کمک به سازمان‌ها برای نظارت بر هزینه‌ها و افزایش سودآوری ارائه می‌دهند. برخی از این موارد عبارت‌اند از:

Google's Looker،

Microsoft Power BI و

Oracle Analytics Cloud.

برخی از ابزارهای تکنیکی رایج حسابداری مدیریت هزینه عبارت‌اند از:

• بودجه بندی هزینه : بودجه بندی هزینه را می‌توان به عنوان بخشی از برآورد یا به عنوان فرآیند جداگانه خود در نظر گرفت. بودجه‌بندی فرآیند تخصیص هزینه‌ها به بخش خاصی از پروژه، مانند وظایف یا ماژول‌های فردی، برای یک دوره زمانی خاص است. بودجه‌ها شامل ذخایر احتیاطی تخصیص یافته برای مدیریت مخارج غیرمنتظره است. بودجه ریزی یک فرآیند فرعی در برآورد است که برای تخصیص هزینه برآوردی منابع به حساب‌های بهای تمام شده استفاده می‌شود. این مرحله مبنایی را برای کنترل هزینه تشکیل می‌دهد. حساب‌های بهای تمام شده نیز باید از فرآیند حسابداری بهای تمام شده پشتیبانی کند. بودجه‌ها اغلب بر اساس برنامه زمان بندی یا برای رسیدگی به محدودیت‌های بودجه و جریان نقدی به صورت مرحله‌ای تنظیم می‌شوند.

برای بودجه‌بندی موفق، می‌توان گفت بطور خلاصه باید مراحل زیر را طی کنید:

- تحلیل هزینه‌های گذشته: با بررسی هزینه‌های گذشته، الگوهای مصرفی سازمان خود را شناسایی کنید.
- پیش‌بینی هزینه‌های آینده: با استفاده از داده‌های گذشته و تحلیل‌های مالی، هزینه‌های آینده را پیش‌بینی کنید.
- تدوین بودجه: بودجه‌ها باید بر اساس اولویت‌ها و اهداف سازمان تنظیم شوند. اگر امسال از نظر استراتژیک نیاز به نوآوری و ارائه محصولات جدید دارید، هر چقدر هم تحت فشار هزینه‌ای هستید اما اولویت بودجه نوآوری را در نظر بگیرید. وگرنه با هزینه‌های کاهش یافته اما به سمت افول خواهید رفت
- نظارت و ارزیابی مستمر: بودجه‌ها باید به طور مستمر نظارت و ارزیابی شوند تا در صورت نیاز، تعدیلات لازم انجام گردد.

• تجزیه‌وتحلیل هزینه رفتاری: این کار به مدیران کمک می‌کند تا هزینه‌ها را بر اساس رفتار آنها طبقه‌بندی کنند. این روش راهی است تا هزینه‌ها را بهتر درک کنند و تصمیمات بهتری در مورد نحوه مدیریت آنها بگیرند.

ابوالقاسم پوررضا در ترجمه فصل دوم کتاب رابرت میلین یا عنوان رفتار هزینه ها در عرصه خدمات عنوان می کند که خلاء منابع مربوط به مباحث اقتصاد و مدیریت اقتصاد

در واحدهای خدماتی و ضعف مفرط تفکر اقتصادی در جمع کارگزاران و سیاستگزاران ارشد این ،عرصه پرداختن به مسائل و مفاهیم اقتصادی از جمله هزینه را الزامی مینماید. وی هزینه ها را ثابت متغیر و نیمه متغیر تقسیم می کند. همچنین چهار شیوه ی مستقیم تقلیلی گام به گام توزیع مضاعف و توزیع دوسویه یا متقابل در تخصیص هزینه را توضیح می دهد.

آگاهی از چگونگی رفتار هزینه ها نسبت به تغییرات سطح فعالیت و یا سطح فروش از اطلاعات مهم برای تصمیم گیری مدیران در خصوص برنامه ریزی و بودجه بندی، قیمت گذاری محصولات، تعیین نقطه سربه سر و سایر موارد مدیریتی است. در مدل های سنتی رفتار هزینه ها در حسابداری مدیریت، هزینه های متغیر نسبت به تغییرات حجم فعالیت به طور متناسب افزایش یا کاهش می یابند. به این معنا که بزرگی تغییرات در هزینه ها تنها به بزرگی تغییرات در حجم فعالیت وابسته است و جهت تغییرات افزایش یا کاهش در حجم فعالیت تأثیری روی بزرگی تغییرات در هزینهها ندارد.

شناخت رفتار هزینه در واکنش به تغییرات سطح تولید و فروش برای مدیریت شرکتها از اهمیت زیادی برخوردار است. همانظور که توضیح داده شد یکی از رفتارهای مورد بحث که تحت تاثیر سیاستها و مصلحت اندیشی های مدیران رخ داده و از شدت یا ضعف مختلفی با توجه به نوع بنگاه برخوردار است چسبندگی هزینه میباشد. هنگامیکه فروش کاهش می یابد برخی از مدیران این کاهش هزینه را موقتی تصور کرده و انتظار بازگشت فروش به سطح قبلی را در آینده نزدیک دارند.

• حسابداری جذب هزینه: یک روش حسابداری است که هزینه‌ها را به محصولات یا خدمات اختصاص می‌دهد. این اطلاعات می تواند برای تعیین قیمت گذاری، سودآوری و سایر تصمیمات مهم استفاده شود.

حسابداری جذب هزینه برای اظهار مالیات و صدور سایر گزارش‌های رسمی ضروری است. صرف نظر از اینکه هر کالای تولیدی فروخته می‌شود، هر هزینه ساخت به همه محصولات اختصاص می‌یابد. به عبارت دیگر، محصولات یک شرکت تمام هزینه‌های آن شرکت را جذب می‌کند.

برخی از این هزینه ها عبارتند از:

- نیروی کار: نیروی کار مستقیم کارخانه افرادی هستند که در تولید یک محصول دخیل هستند. هزینه نیروی کار به طور مستقیم با دستمزد پرداخت شده در طول تولید مرتبط است.
- مواد اولیه: مواد مورد استفاده برای ساخت محصول نهایی به عنوان یک هزینه مستقیم محاسبه می‌شود.
- هزینه های سربار تولید متغیر: این هزینه‌ها شامل هزینه‌های لازم برای راه اندازی و ادامه فعالیت یک مرکز تولیدی هستند. این هزینه‌ها متغیر هستند زیرا بسته به حجم تولید و موارد دیگر می‌توانند متفاوت باشند. نمونه هایی از هزینه سربار تولید متغیر عبارتند از: برق، تاسیسات و لوازم مورد استفاده در تجهیزات تولیدی و...
- هزینه های سربار تولید ثابت: این هزینه‌ها شامل هزینه‌های مرتبط با بهره برداری از یک مرکز تولیدی می‌شود که بدون توجه به حجم تولید ثابت باقی می‌ماند. به عنوان مثال می‌توان به هزینه‌های بیمه و اجاره دفتر یا مکان کارگاه تولیدی اشاره کرد.

هزینه یابی جذبی یک نوع ارزیابی موجودی است، به این معنی که یک هزینه معمولی نیست بلکه یک هزینه سرمایه ای است که تا زمان فروش محصول در ترازنامه ردیابی می‌شود. هزینه‌ها را می‌توان به عنوان هزینه محصول یا هزینه دوره طبقه بندی کرد. هزینه‌های اداری و فروش باید به‌جای هزینه‌های موجودی و محصول به هزینه‌های دوره ای اختصاص داده شود. به این دلیل که این هزینه‌ها بیش از آنکه با کالاهای تولید شده مرتبط باشند، مربوط به یک دوره خاص هستند. هزینه های محصول به طور مستقیم با تولید محصول مرتبط هستند.

در هزینه یابی جذبی، هزینه های مربوط به تولید تا زمانی که محصول فروخته نشود، به عنوان دارایی در حساب های موجودی درج می‌شود، سپس به بهای تمام شده کالای فروخته شده تخصیص می‌یابد. حساب‌های موجودی کالا شامل مواد خام، کارهای در حال انجام و کالاهای تمام شده و موارد مشابه می‌شود. این حساب ها هزینه‌ها را از

طریق مراحل تولید دنبال می‌کنند: قبل از شروع تولید، در طول تولید و پس از اتمام تولید.

• حسابداری هزینه بر مبنای فعالیت (ABC): برای تعریف هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تورم، باید به مفاهیم اولیه و اصول حسابداری برگردیم. هدف از هزینه یابی پیدا کردن عدد و مبلغ چیزی است که باید محاسبه شود. فرایند هزینه یابی، دو محرک اصلی دارد. اولین معیار، مقدار منابع مصرفی در هر فعالیت است. هزینه یابی بر مبنای فعالیت در شرکتهای خدماتی بیشتر از دیگر انواع کسب و کارهای موجود اهمیت دارد. دومین معیار، میزان اهمیت و شدت هر فعالیت در سازمان است. در کارهایی مثل اختصاص بودجه به فعالیت‌های مشخص سازمان، اولویت بندی فعالیت‌ها اهمیت زیادی دارد. بنابراین باید مشخص شود که کدام فعالیت از همه مهم‌تر است و چقدر باید به آن هزینه اختصاص داد.

در روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت abc، فعالیت‌های عمده شناسایی شده وهزینه سربار به تناسب منابعی که در هر فعالیت مصرف شده، تخصیص پیدا می‌کند. سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت abc، بر خلاف روش هزینه یابی سنتی به هزینه‌های سربار بر اساس حجم تولید یا ساعت کار ماشین آلات کاری ندارد. یعنی تنها ملاک و معیار هزینه یابی با در نظر گرفتن حجم تولید یا ساعت کار ماشین آلات نیست. بلکه که این فاکتورها، در کنار فاکتورهای دیگر برای هزینه یابی دقیق و درست استفاده می‌شود. آموزش هزینه یابی بر مبنای فعالیت abc باید با در نظر گرفتن دو ویژگی اصلی این روش انجام شود:

طبقه بندی هزینه‌ها به عنوان هزینه مستقیم

افزایش تعداد مخازن هزینه‌های غیر مستقیم و تعیین محرک‌های هزینه abc

• شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPI): شاخص‌های کلیدی عملکرد معیارهایی هستند که عملکرد یک سازمان را اندازه‌گیری می‌کنند. KPIهای هزینه می‌توانند برای نظارت بر هزینه‌ها و شناسایی مناطقی که باید بهبود یابند مورد استفاده قرار گیرند. آشنایی با فرمول‌های KPI کمک می‌کند بهتر بتوانید عملکرد خودتان را بسنجید. در ادامه چند تا از رایجترین فرمول‌های KPI را آورده‌ایم.

درآمد

درآمد مقدار پولی است که یک کسب‌وکار در یک مدت زمان مشخص به دست می‌آورد. این KPI یک شاخص کلیدی نشان‌دهنده سلامت مالی و عملکرد کسب‌وکار است. برای محاسبه درآمد از فرمول زیر استفاده کنید:

قیمت هر واحد x تعداد واحدهای فروخته شده = درآمد

سود ناخالص

سود ناخالص مقدار سودی است که یک شرکت پس از کسر هزینه کالاهای فروخته شده، به دست می‌آورد. برای محاسبه سود ناخالص از فرمول زیر استفاده کنید:

هزینه کالاهای فروخته شده – درآمد = سود ناخالص

حاشیه سود خالص

حاشیه سود خالص یک نسبت مالی است که سودآوری شرکت را در مقایسه با درآمد خالص آن می‌سنجد. به کمک این شاخص متوجه می‌شوید در ازای هر ریال درآمدی که داشته اید، چقدر سود کرده‌اید. برای محاسبه آن از فرمول زیر استفاده کنید:

۱۰۰ x (درآمد / درآمد خالص) = حاشیه سود خالص

میانگین ارزش سفارش

میانگین ارزش سفارش، مقدار متوسط پولی را اندازه می‌گیرد که مشتریان در هر خرید خرج می‌کنند. در درس پنجم این درسنامه درباره این KPI توضیح داده‌ایم. این KPI از فرمول زیر محاسبه می‌شود:

تعداد سفارشات / کل درآمد = میانگین ارزش سفارش

اهداف و نظام مدیریت هزینه

قیمت تمام شده یکی از ابعاد مهم در رقابت می باشد که ایجاد تعادل این مولفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است و مهمترین آنها مدیریت هزینه می باشد که هدف نظام مدیریت هزینه، کمک به حداکثر رساندن سود و ارزش شرکت در حال و آینده است. تحقق هدف مذکور، به ایجاد نظام مدیریت هزینه ای مرتبط است که به بقاء در رقابت جهانی و توسعه مستمر منجر گردد. نظام مدیریت هزینه نیاز به تعهد و اعتقاد مدیریت عالی به بهبود مستمر، رضایت مشتری و برنامه ریزی راهبردی و بکارگیری کارکنان در همه سطوح و سازماندهی تغییرناپذیر دارد که به بهبود و توسعه فعالیتهای ارزش زا، و حذف فعالیتهای فاقد ارزش منتهی شود. مدیریت هزینه را «مجموعه ای از تکنیک ها و شیوه های برای کنترل وتوسعه فعالیتها وفرآیندها، تولیدات و خدمات آن» می‌داند.

به طور کلی هدف نظام مدیریت هزینه شناسایی تاثیر بهای تمام شده بر تصممیات مدیریت :اولاً از طریق ارزیابی منابع مصرف شده در انجام فعالیتهای سازمان و ثانیاً ارزیابی تاثیر تغییر فعالیتها بر بهای تمام شده است که با بهره گیری از ابزارها و تکنیک ها می توان تاثیر بهای تمام شده بر تصمیمات مدیریت را شناسایی نمود.

هزینه و کاهش هزینه ها

هزینه منابع عرضه شده به یک دایره (سازمانی)، از چندین مورد زیر تشکیل شده است:

۱. کارکنان: شامل حقوق و مزایای فوق العاده شغل مانند مالیات حقوق، بیمه درمانی و مزایای بازنشستگی.
۲. سرپرستی: شامل حقوق و فوق العاده کامل شغل سرپرستان و کارکنان کلیدی.
۳. کارغیرمستقیم: شامل حقوق، فوق العاده شغل و سرپرستی پرسنل پشتیبانی، مانند آنهایی که تضمین کیفیت و برنامه ریزیها را انجام می دهند.
٤. تجهیزات و فناوری شامل: هزینه تجهیزات، منابع محاسباتی و ارتباطی استفاده شده توسط کارکنان و سرپرستان آنها.
٥. سطح اشغال: شامل هزینه عرضه فضا برای کارکنان، و تجهیزات و سرپرستان آنها.

٦. منابع غیرمستقیم و پشتیبانی دیگر: شامل هزینه های تخصیص داده شده از قسمتهای پشتیبانی شرکت، مانند منابع انسانی، امور مالی، و فناوری اطلاعات.

در محوطه کارگاه خود بایستید و به اطراف خود نگاه کنید چه می بینید؟ احتمالاً به مواد، ماشین آلات، تجهیزات، ابزار، جکها، وسایل اندازه گیری بکار رفته در ساخت محصولات دقت نموده اید. سعی کنید تا در مورد هر آنچه دیده اید، قدری بیشتر بیاندیشید. بعنوان نمونه می توانید به هزینه هر یک، تاملی داشته باشید، آگاهی از هزینه ها برای موفقیت در هر کاری، ضروری و حیاتی است و نخستین گام برای رسیدن به این آگاهی، کنجکاوی است. پرسش در مورد هزینه اقلامی چون برق، آب و گاز مصرفی در کارگاه دستکش های ایمنی، پارچه برای نظافت، روغن مصرفی و حتی جعبه هایی که محصولات را در آن قرار می دهید، همه و همه ما را در کشف معضلاتی که می بایست در وهله نخست به رفع آنها بپردازیم یاری می کند. در هزینه تمام شده محصولات تاثیر دارند، بنابراین برای قیمت گذاری، بایستی از قیمت هر یک از اقلام فوق اطلاع داشته باشیم. هزینه های غیرمستقیم که در قالب بودجه بندی به اجزاء مناسبی تقسیم می گردند عبارتند از قیمت تجهیزات عمومی، حمل و نقل و غیره.

با تجزیه و تحلیل بودجه وعملکرد آن، هرگونه ناهماهنگی موجود در بین این دو هزینه را می توان آشکار و سپس آنرا اطلاح نمود. معمولا در یک تولید استاندارد و قابل قبول، پیش بینی هزینه قبل از تولید محصول صورت می گیرد. هزینه استاندارد یک محصول با هزینه واقعی آن محصول، متفاوت است و آن چه ما می خواهیم نزدیک کردن این دو هزینه به یکدیگر است. معمولا بخش مدیریت قسمت کنترل که مسئول ضبط و نگهداری هزینه ها می باشد، می تواند بعنوان مرکز هزینه قلمداد شود. در این بخش اندازه گیری ضبط و نگهداری هزینه ها و چگونگی این عمل، مشخص می گردد. البته لازم به ذکر است که گستردگی بخش کنترل بستگی به وسعت شرکت دارد که می تواند مربوط به یک بخش و یا یک قسمت یا کل شرکت باشد.

برای شروع برنامه تقلیل هزینه، بررسی نحوه فعالیت بخش کنترل یعنی همان تعیین هزینه و اینکه چگونه هزینه واقعی شکل می گیرد و یا چگونه عوامل هزینه دسته بند ی یا کدبندی و نظارت می شوند لازم و ضروری است.

با بررسی اختلاف موجود بین هزینه واقعی و هزینه استاندارد، مشکلات روشن تر شده و نقاطی را که احتیاج به توجه بیشتر دارند، خواهیم شناخت. مشکلات به خودی خود، ایجاد نمی شوند بلکه همیشه عللی برای بروز آنها می توان یافت. گاهی خطاهای انسانی و نیروی کار است که این مشکلات را ایجاد می نماید. در اکثر مواقع کارگر باعث زیان مستقیم به محصول می شود و گاه نیز اتفاق می افتد که در هنگام تولید محصول باعث زیان غیرمستقیم می گردد که در هر صورت موجب افزایش هزینه ها میشود.

هرکارگر در محیط کار خود باید در زمینه هزینه واقعی محصول و هزینه استاندارد آن، اطلاعات کافی داشته باشد تا با انگیزه بالاتری به کار بپردازد. همچنین امکان دارد در کارگاهی، مرکز کنترل هزینه، کارآیی لازم را نداشته باشد. باید اهداف این بخش بار دیگر مورد ارزیابی قرار گرفته و سپس در هنگام کار، مدنظر قرار گیرد. زیرا در خصوص کاهش هزینه ها وجود دایره کنترل هزینه، ضروری است و لازم است که کارایی آن، توسط کارگران خطوط تولید، مهندسان، مدیران و حسابرسان کارگاه به یک اندازه مورد پذیرش قرار گیرد.

مدیریت هزینه

مدیریت هزینه فرایندی است که شرکتها از طریق آن می توانند هزینه های انجام فعالیتهای خود را برنامه ریزی و کنترل نمایند. هرچند که هر پروژه و یا هر فعالیتی مستلزم یک برنامه مدیریت هزینه منحصر بفردی می باشد، اما می بایست اهداف کلی در فرایند مدیریت هزینه ی مورد توجه جدی قرار گیرند. تا بحال بین صاحبنظران در ارتباط با تعریف واژه هزینه می تواند منجر به کاهش هزینه های تولید محصولات و خدمات و همچنین افزایش رضایتمندی مشتریان گردد. برای دستابی به اهداف فوق، ضروری است که مدیریت هزینه بعنوان یک جزء لاینفک از فرایند مدیریت تلقی گردد.

کاهش سیستماتیک هزینه ها در هر کارگاهی می تواند نه تنها در تامین منافع بلکه حتی در تقویت قدرت رقابتی شرکت مربوطه، تاثیر بسزای داشته باشد. در واقع یکی از وظایف بسیار مهم و حیاتی یک سازمان، توانایی آن سازمان در کنترل و کاهش هزینه های گوناگون موجود در فرآیند تولید (خدمات) می‌باشد.

قیمت تمام شده از ابعاد مهم در رقابت است. ایجاد تعادل این مولفه با سایر ابعاد رقابت یعنی کیفیت و زمان مستلزم اعمال مدیریت بر آن است. مدیریت هزینه از جمله مهم ترین آنها است. که عبارت است از مجموعه اقداماتی که مدیریت برای تامین رضایتمندی مشتریان، همراه با کنترل و کاهش مستمر هزینه ها با کاربست ابزارها انجام می دهد. از جمله ابزارهای مدیریت هزینه عبارتند از:

۱. هزینه یابی مبتنی بر فعالیت
۲. هزینه یابی هدف
۳. هزینه یابی کایزن
٤. هزینه یابی کیفیت

گسترش تجارت و فشرده شدن رقابت، نوید بخش آغاز دوره ای جدید در حیات تجارت داخلی و جهانی است که در چنین محیطی برنده شرکتی است که پیش از رقبا، محصولاتی با کیفیت برتر و قیمت پایین تر عرضه نماید. در این محیط مدیریت هزینه نقش حیاتی ایفا می کند. امروزه حیات بسیاری از شرکتها به توانایی آنان در افزایش دقت سیستم مدیریت هزینه وابسته است که بر کاهش هزینه ها در تمام طول فرایند تولید و زنجیره ارزش متمرکز است. حسابداری مدیریت بخوبی می تواند این نقش حیاتی را ایفا نماید.

در ادامه هزینه های عنوان شده در بالا را بصورت مختصر تعریف شده است.

هزینه یابی مبتنی بر فعالیت: هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک روش هزینه یابی است که بهای تمام شده محصولات را از جمع هزینه فعالیتهایی که منجر به ساخت محصول می شوند بدست می آورد. و هیلتون می نویسد: هزینه یابی بر مبنای فعالیت روشی است که در آن هزینه ها بر مبنای نسبت سهم فعالیتهای صرف شده بوسیله هر محصول، از یک مخزن هزینه به محصولات مختلف تخصیص داده می شود.

مرروی اجمالی بر تاریخچه ABC

در اواخر دهه ۱۹٦۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰، برخی نویسندگان حسابدرای به رابطه بین فعالیت و هزینه اشاره نمودند. اما در دهه ۱۹۸۰ به دنبال انعکاس ضعف ها و نارسایی

های سیستم های رایج حسابداری در ارائه اطلاعات دقیق هزینه، توجه جدی در محافل دانشگاهی و حرفه ای به این رابطه بیشتر جلب گردید. این توجه عمدتاً براساس پیدایش ۳ سازه اصلی بود. سازه اول تغییر نوینی بود که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی مدرن، مکانیزم های تولیدی جدید در کشورهای مختلف بویژه در ژاپن و ... رخ داد. سازه دوم این بود که در دهه ۱۹۸۰ فلسفه فکری بسیاری از مدیران شرکت ها دستخوش تغییرات عمده گردید و علاوه بر سود آوری، رقابت در سطح جهانی، افزایش رضایت مشتریان، تأکید بر کنترل کیفیت محصولات و کاهش هزینه ها نیز جزو اهداف اصلی مدیران قرار گرفت. سازه سوم این بود که عده ای از نویسندگان حسابداری به تشریح فضای جدید تولید، نقشهای گوناگون تکنولوژی و دیدگاههای جدید مدیران پرداختند. نویسندگان مذکور ادعا کردند که سیستم های سنتی حسابداری صنعتی و مدیران نه تنها پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست بلکه استفاده از اطلاعات حاصل از آنها سبب گمراهی و تصمیم گیری های نادرست مدیران می شود. به دنبال آن، این نویسندگان اقدام به معرفی سیستم جدید تحت عنوان «هزینه یابی بر مبنای فعالیت» نمودند.

طبقه بندی هزینه ها در روش ABC:

طرفداران ABC ادعا می کنند که کلیه فعالیتهایی که در یک سازمان صورت می گیرد نهایتاً در راستای حمایت از تولید و توزیع محصولات یا خدمات می باشد. بنابراین هزینه کلیه فعالیتها باید به عنوان هزینه های محصول درنظر گرفته شوند.

در سیستم ABC، ٤ طبقه فعالیت وجود دارد که هزینه این فعالیتها نیز با توجه به میزان استفاده هر محصول (خدمت) از فعالیتها، به محصولات (خدمات) تخصیص می یابد. چهار طبقه فعالیت عبارتند از:

- فعالیتهای سطح واحد محصول که با هر بار تولید یک واحد محصول انجام می شود (سوراخ کردن، ماشین کاری هر قطعه) هزینه این نوع فعالیتها بین واحدهایی که فعالیت برای تولید آنها انجام شده است تسهیم می شود.
- فعالیتهای سطح دسته محصول که با هر بار تولید یک دسته از محصول انجام می شود (آماده سازی ماشین آلات یا سفارش مجموعه ای از قطعات) هزینه های سطح دسته محصول صرف نظر از تعداد واحدهای موجود در هر دسته اغلب ثابت است.

– فعالیتهای سطح محصول که براساس نیاز پشتیبانی انواع محصولات مختلف اجرا می شود و هزینه های آن ثابت بوده و می توان آنها را به محصولات تخصیص داد. (حفظ مشخصات محصول و انجام تغییرات مهندسی).

– فعالیتهای سطح کارخانه که فرایند عمومی تولید کارخانه را پشتیبانی می کند. ۳ طبقه اول با هزینه هایی سر و کار دارد که می توان آنها را مستقیماً به محصولات تخصیص داد. اما طبقه اخیر شامل هزینه هایی است که برای انواع محصولات مشترک است و تنها بر مبنای اختیاری می توان آنها را بین محصولات تسهیم کرد (روشنایی و نظافت کارخانه).

هزینه یابی هدف: هزینه یابی هدف، بر این مطلب تکیه دارد که به منظور کاهش بهای تمام شده، نه تنها هزینه های تولیدی مهم هستند، بلکه هزینه های پیش از تولید و بعد از تولید هم مهم هستند. افزون بر آن، برای دسترسی به هدفهای شرکت، نه تنها مشارکت مدیران، حسابداران صنعتی، مدیریت تولید، طراحی و کنترل کیفیت و سایر مدیران کلیدی لازم است، بلکه شرکت باید با عرضه کنندگان مواد اولیه و مشتریان نیز ارتباط نزدیکی داشته باشد، تا بتوانند ارزش های لازم را ایجاد کند.

پیشینه هزینه یابی هدف

در اواخر دهه ۱۹٦۰ و اوایل دهه ۱۹۷۰ با بالا رفتن سطح زندگی مردم ژاپن و نیز سطح آگاهی مصرف کنندگان، شرکتها مجبور شدند محصولات متنوع با ویژگیهای متفاوت تولید کنند. روبوتهای صنعتی و ماشینهای خودکار، چرخه عمر محصولات را به نفع محصول بهتر و جدیدتر به طور دایم کوتاه‌ترکردند. در اواخر دهه ۱۹۸۰، هزینه یابی هدف، با استراتژی شرکتها عجین شد و مانند ابزار استراتژیک مدیریت هزینه، برای برنامه‌ریزی سود و نیز برای کاهش هزینه در نظر گرفته می شود. هزینه یابی هدف، دارای تعریف‌های متعددی است، اما تمامی آنها بر کاهش هزینه ها تأکید دارند. بعضی از تعریفها دربرگیرنده کل محصول است، در حالی که بعضی دیگر تنها فعالیتهای ویژه ای را در نظر گرفته، یا فقط بر فرایند توسعه محصول متمرکز می شوند.

هزینه یابی هدف، به وسیله کوپر و اسلاگمولدر به صورت زیر تعریف شده است:

«هزینه یابی هدف، یک رویکرد ساختار یافته برای تعیین هزینه در طول عمر محصول است، به گونه‌ای که تعیین کند محصول موردنظر با چه شاخص‌های عملکردی و کیفیتی میباید تولید شود تا در هنگام فروش با قیمت پیش‌بینی شده، به میزان سود دلخواه در طول عمر خود دست یابد».

مدیریت هزینه در یک بیان ساده عبارت است از به کارگیری مطلوب و توام با کارآیی منابع سازمان در جهت ارزش آفرینی برای مشتریان. این تعریف بر این نکته محوری تاکید دارد که سودآوری و رشد بنگاه از طریق خلق ارزش برای مشتریان تحقق می یابد. منشا ثروت زایی بنگاه های اقتصادی و سازمان ها مشتریان هستند و تنها مشتریان رضایتمند و خشنود وفادار می مانند و به صورت پایدار به ایجاد ثروت در سازمان ها ادامه می دهند. رضایتمندی مشتریان نیز به آن بستگی دارد که ما تا چه میزان در مقایسه با رقبا محصول و خدمات ارزشمند و دارای کیفیت را با قیمت مناسب و در زمان مناسب به آنان عرضه می کنیم.«مدیریت هزینه» مفهومی است که به میزان زیادی تحقق هدف فوق را برآورده می سازد. مدیریت هزینه فلسفه بهبود است زیرا می کوشد راه های مناسب برای تصمیم گیری هایی که متضمن ارزش آفرینی برای مشتریان، همراه با کاهش هزینه هاست را بیابد.

مدیریت هزینه بر این نگرش استوار است که هزینه ها به خودی خود ایجاد نمی شوند بلکه تمام هزینه های تولید و یا انجام خدمات محصول و نتیجه تصمیم گیری های مدیریت است که عمدتاً معطوف به چگونگی استفاده از منابع محدود سازمان است. نگرش مدیریت هزینه نقش مهمی در جهت دادن تصمیمات مدیران به سوی ایجاد ارزش برای همه ذی نفع ها (سهام داران، مشتریان، کارکنان و جامعه) به عهده دارد و می کوشد بین منافع ذی نفع های مختلف تلفیق مناسب و خلاقانه ایجاد کند.فلسفه و نگرش «مدیریت هزینه» متشکل از مجموعه ای از ابزار و تکنیک هاست که می تواند به تجزیه و تحلیل جامع تصمیمات مدیریت بپردازد و در هر مورد تصمیمات مدیریت را پشتیبانی کند.

منابع

یادداشت‌های کلاسی درس حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری، دکتر حیدر ربیعی، پردیس البرز، دانشگاه تهران، سال تحصیلی ۱۴۰۳-۱۴۰۲.

حسابداری مدیریت: بودجه بندی سرمایه ای

صبا نسترن[۱]

مقدمه

بودجه‌بندی سرمایه‌ای به فرآیند تخصیص منابع مالی به پروژه‌ها و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت اشاره دارد. این فرآیند، اهمیت بالایی در تصمیم‌گیری‌های مالی دارد و به‌ویژه در صنعت‌هایی مانند جهانگردی که پروژه‌های بزرگ و سرمایه‌بر وجود دارند، بسیار ضروری است.

چرا بودجه بندی سرمایه ای در گردشگری مهم است؟

۱. رشد و توسعه: سرمایه گذاری های صحیح به رشد و توسعه کسب و کارهای گردشگری کمک می کند.
۲. رقابت پذیری: با تخصیص بهینه منابع، کسب و کارها می توانند در بازار رقابتی گردشگری جایگاه خود را حفظ کنند.
۳. بهبود زیرساخت ها: بودجه بندی سرمایه ای به بهبود زیرساخت های گردشگری مانند هتل ها، فرودگاه ها، جاده ها و جاذبه های توریستی کمک می کند.
٤. افزایش درآمد و سودآوری: انتخاب پروژه های مناسب می تواند منجر به افزایش درآمد و سودآوری کسب و کارهای گردشگری شود.

عناصر کلیدی بودجه بندی سرمایه ای در گردشگری:

- شناسایی پروژه ها: شناسایی فرصت های سرمایه گذاری مانند ساخت هتل جدید، ایجاد جاذبه های توریستی جدید، یا بهسازی زیرساخت های موجود.
- برآورد هزینه ها: محاسبه هزینه های اولیه پروژه، هزینه های عملیاتی، و هزینه های نگهداری.
- برآورد درآمدها: پیش بینی درآمدهای حاصل از پروژه در طول عمر مفید آن.

[۱] کارشناس ارشد صنعت گردشگری دانشگاه تهران

- تحلیل مالی: استفاده از روش های مختلف تحلیل مالی برای ارزیابی سودآوری و توجیه اقتصادی پروژه ها.
- انتخاب پروژه ها: انتخاب پروژه هایی که بیشترین بازده را دارند و با استراتژی های کلی سازمان همسو هستند.
- تامین مالی: تامین منابع مالی مورد نیاز برای اجرای پروژه.
- اجرا و نظارت: اجرای پروژه ها و نظارت بر روند پیشرفت و هزینه ها.

روش های تحلیل مالی در بودجه بندی سرمایه ای:

- دوره بازگشت سرمایه: محاسبه مدت زمانی که طول می کشد تا سرمایه گذاری اولیه بازگردانده شود.
- ارزش فعلی خالص (NPV): محاسبه ارزش فعلی درآمدهای آتی یک پروژه با کسر ارزش فعلی سرمایه گذاری اولیه.
- نرخ بازده داخلی (IRR): محاسبه نرخ بازدهی که ارزش فعلی خالص یک پروژه را صفر می کند.
- شاخص سودآوری (PI): محاسبه نسبت ارزش فعلی درآمدهای آتی به ارزش فعلی سرمایه گذاری اولیه.

ملاحظات خاص در بودجه بندی سرمایه ای گردشگری:

- فصلی بودن: درنظر گرفتن تاثیر فصلی بودن گردشگری بردرآمدها و هزینه ها.
- تغییرات تقاضا: پیشبینی تغییرات درتقاضای گردشگری وتاثیر آن بر پروژه ها.
- رقابت: بررسی رقابت در بازار گردشگری و تاثیر آن بر سودآوری پروژه ها.
- مسائل اجتماعی و زیست محیطی: در نظر گرفتن تاثیر پروژه ها بر جامعه و محیط زیست.

مثال هایی از بودجه بندی سرمایه ای در گردشگری:

- ساخت یک هتل جدید یا توسعه هتل های موجود.
- توسعه یک پارک موضوعی یا جاذبه توریستی.
- بهسازی فرودگاه ها، جاده ها، و سایر زیرساخت های گردشگری.

- سرمایه گذاری در فناوری های نوین برای بهبود خدمات گردشگری.
- ایجاد کمپین های بازاریابی برای جذب گردشگران.

اهمیت در صنعت جهانگردی

صنعت جهانگردی معمولاً به پروژه‌های بزرگی نیاز دارد که شامل ساخت هتل‌ها، مراکز تفریحی، حمل و نقل، و زیرساخت‌های دیگر باشد. این پروژه‌ها نیاز به بودجه‌بندی دقیق و ارزیابی صحیح دارند تا از سودآوری بلندمدت و کاهش ریسک مالی اطمینان حاصل شود.

ابزارهای ارزیابی در بودجه‌بندی سرمایه‌ای

در بودجه‌بندی سرمایه‌ای، استفاده از ابزارهای ارزیابی برای سنجش پتانسیل پروژه‌ها و تصمیم‌گیری‌های مالی ضروری است. این ابزارها به تحلیلگر کمک می‌کنند تا سودآوری، ریسک و برگشت سرمایه را به‌درستی ارزیابی کند.

تحلیل هزینه–فایده[۱]

این ابزار یکی از رایج‌ترین روش‌ها برای ارزیابی پروژه‌ها است. تحلیل هزینه–فایده به بررسی مزایا و هزینه‌های پروژه‌ها می‌پردازد و کمک می‌کند تا تصمیم‌گیرندگان بتوانند تصمیمات مالی خود را بر اساس بازدهی نسبت به هزینه‌ها اتخاذ کنند. برای مثال در صنعت جهانگردی، ساخت یک هتل جدید یا مرکز تفریحی می‌تواند هزینه‌های سنگینی داشته باشد، اما مزایای آن می‌تواند شامل افزایش درآمد از طریق جذب گردشگران و ایجاد اشتغال در منطقه باشد. تحلیل هزینه–فایده به مدیران کمک می‌کند تا این موارد را مقایسه کنند.

ارزیابی ارزش فعلی خالص[۲]

NPV یکی از دقیق‌ترین روش‌ها برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت است. این روش به محاسبه تفاوت بین ارزش فعلی درآمدهای پیش‌بینی‌شده و هزینه‌های پروژه در طول زمان می‌پردازد. برای مثال در صنعت جهانگردی، اگر پروژه‌ای مانند ساخت یک

---

۱ Cost-Benefit Analysis - CBA
۲ Net Present Value - NPV

مرکز تفریحی برنامه‌ریزی شود، NPV کمک می‌کند تا سودآوری پروژه در آینده بر اساس درآمدهای پیش‌بینی‌شده از گردشگران و هزینه‌های سرمایه‌گذاری محاسبه شود.

نرخ بازده داخلی[۱]

نرخ بازده داخلی، نرخ سودی است که باعث می‌شود NPV یک پروژه برابر با صفر شود. به‌عبارت‌دیگر، IRR معیاری است که نشان می‌دهد پروژه تا چه حد می‌تواند بازده مورد انتظار را فراهم کند. برای مثال در صنعت جهانگردی، برای پروژه‌های بزرگ مانند هتل‌ها یا مسیرهای گردشگری، IRR می‌تواند به مدیران نشان دهد که پروژه چقدر قادر است از لحاظ مالی جذاب باشد.

دوره بازگشت سرمایه[۲]

این ابزار مدت زمانی را که طول می‌کشد تا سرمایه‌گذاری اولیه از طریق جریان‌های نقدی ورودی بازگردانده شود، اندازه‌گیری می‌کند. در صنعت جهانگردی: به عنوان مثال، در پروژه‌های ساخت هتل، دوره بازگشت سرمایه می‌تواند نشان دهد که پس از چه مدت زمان این هتل شروع به سودآوری خواهد کرد.

تحلیل حساسیت[۳]

تحلیل حساسیت به ارزیابی تغییرات در نتایج پروژه با توجه به تغییرات در فرضیات و متغیرهای مختلف می‌پردازد. در صنعت جهانگردی: به‌عنوان‌مثال، ممکن است فرضیات اولیه برای میزان گردشگرانی که از یک مقصد خاص بازدید می‌کنند تغییر کند. تحلیل حساسیت به مدیران کمک می‌کند تا تاثیر این تغییرات را بر سودآوری پروژه‌ها بررسی کنند.

تحلیل هزینه–فایده[٤]

یک ابزار مهم در حسابداری گردشگری است که برای ارزیابی و تصمیم گیری در مورد پروژه ها، سیاست ها و برنامه های مختلف در این صنعت به کار می رود. هدف اصلی

---

۱ Internal Rate of Return - IRR
۲ Payback Period
۳ Sensitivity Analysis
٤ Cost-Benefit Analysis یا CBA

این تحلیل، مقایسه هزینه های یک اقدام با مزایای حاصل از آن به منظور تعیین ارزش اقتصادی و کارایی آن است.

مفهوم تحلیل هزینه–فایده

به زبان ساده، تحلیل هزینه–فایده به ما کمک می کند تا بفهمیم که آیا مزایای یک پروژه یا اقدام خاص بیشتر از هزینه های آن است یا خیر. در واقع، با استفاده از این تحلیل، می توانیم تصمیم بگیریم که آیا سرمایه گذاری در یک پروژه خاص منطقی است یا نه.
کاربردهای تحلیل هزینه–فایده در گردشگری:

۱. ارزیابی پروژه های زیرساختی:
– ساخت فرودگاه جدید یا توسعه فرودگاه های موجود.
– ایجاد جاده ها و مسیرهای دسترسی به مناطق گردشگری.
– احداث هتل ها، اقامتگاه ها و مراکز تفریحی.
– بهسازی و حفاظت از جاذبه های گردشگری.
۲. بررسی سیاست های گردشگری:
– تعیین تعرفه های ورودی به جاذبه های گردشگری.
– تدوین سیاست های زیست محیطی و پایداری در گردشگری.
– برنامه ریزی برای بازاریابی و تبلیغات گردشگری.
– ایجاد تسهیلات و مشوق ها برای جذب سرمایه گذاران گردشگری.
۳. ارزیابی اثرات گردشگری:
– بررسی تاثیرات اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی گردشگری بر مناطق مختلف.
– مقایسه هزینه ها و مزایای ایجاد مشاغل جدید در صنعت گردشگری.
– تعیین میزان درآمد حاصل از گردشگری و تاثیر آن بر اقتصاد محلی.

مراحل انجام تحلیل هزینه–فایده

۱. تعریف پروژه یا اقدام مورد نظر: مشخص کردن دقیق هدف و دامنه پروژه یا سیاست مورد ارزیابی.

۲. شناسایی و برآورد هزینه ها: تعیین و محاسبه تمام هزینه های مربوط به پروژه، از جمله هزینه های مستقیم (مانند هزینه ساخت، دستمزد، مواد اولیه) و هزینه های غیرمستقیم (مانند هزینه های زیست محیطی، اجتماعی و فرهنگی).
۳. شناسایی و برآورد مزایا: تعیین و محاسبه تمام مزایای حاصل از پروژه، از جمله مزایای مستقیم (مانند درآمد حاصل از گردشگری، ایجاد شغل) و مزایای غیرمستقیم (مانند افزایش کیفیت زندگی، حفظ محیط زیست).
٤. تبدیل هزینه ها و مزایا به ارزش پولی: تبدیل تمام هزینه ها و مزایا به ارزش پولی برای مقایسه آسان تر. این کار اغلب با استفاده از روش های تخمین و تحلیل آماری انجام می شود.
٥. محاسبه نسبت هزینه به فایده: محاسبه نسبت بین کل هزینه ها و کل مزایا. اگر این نسبت بزرگتر از یک باشد، یعنی مزایا بیشتر از هزینه ها هستند و پروژه از نظر اقتصادی توجیه پذیر است.
٦. تحلیل حساسیت: بررسی تغییرات در نسبت هزینه به فایده بر اساس تغییر در مفروضات کلیدی (مانند نرخ بهره، تقاضای گردشگری).

چالش های تحلیل هزینه–فایده در گردشگری:

- تعیین ارزش پولی برای مزایای غیرمستقیم: ارزش گذاری مزایای غیرمستقیم مانند حفظ محیط زیست یا افزایش رضایت گردشگران دشوار است.
- پیش بینی دقیق هزینه ها و مزایا: پیش بینی دقیق هزینه ها و مزایای بلندمدت به دلیل تغییرات در شرایط بازار و محیط زیست دشوار است.
- در نظر نگرفتن همه عوامل: ممکن است برخی از عوامل مهم در تحلیل در نظر گرفته نشوند.
- عدم قطعیت: نتایج تحلیل ممکن است تحت تاثیر عدم قطعیت های مختلف قرار گیرد.

اهمیت تحلیل هزینه–فایده:

با وجود چالش ها، تحلیل هزینه–فایده ابزاری ارزشمند در حسابداری گردشگری است که به تصمیم گیرندگان کمک می کند تا با دیدگاهی جامع، تصمیمات بهتری بگیرند و منابع مالی را به طور بهینه تخصیص دهند. این تحلیل می تواند به بهبود کارایی، افزایش سودآوری و دستیابی به اهداف توسعه پایدار در صنعت گردشگری کمک کند.

ارزیابی ارزش فعلی خالص یک روش متداول در اقتصاد و حسابداری است که برای ارزیابی سودآوری و کاراییها و سرمایه گذاری ها استفاده می شود. در صنعت گردشگری، این روش می تواند به تصمیم گیرندگان کمک کند تا پروژه ها و سرمایه گذاری هایی را انتخاب کنند که بیشترین بازده را دارند.

تعریف ارزش فعلی خالص:

ارزش فعلی خالص (NPV) تفاوت بین جریان های نقدی ورودی و جریان های نقدی خروجی یک پروژه، با در نظر گرفتن ارزش زمان پول، است. به زبان ساده تر، NPV نشان می دهد که آیا یک سرمایه گذاری در بلندمدت سودآور خواهد بود یا خیر.

فرمول ارزش فعلی خالص:

فرمول NPV به صورت زیر است:

$$NPV = \Sigma (CFt / (1 + r)^t)$$

در این فرمول:

- NPV = ارزش فعلی خالص
- CFt = جریان نقدی در سال t
- r = نرخ بازده مورد انتظار (نرخ 할인)
- t = سال

مراحل ارزیابی ارزش فعلی خالص:

۱. برآورد جریان های نقدی: تخمین جریان های نقدی ورودی و خروجی پروژه در هر سال.
۲. تعیین نرخ بازده مورد انتظار: انتخاب نرخی که بازده مورد انتظار سرمایه گذاری را نشان دهد.

۳. محاسبه ارزش فعلی هر جریان نقدی: استفاده از فرمول NPV برای محاسبه ارزش فعلی هر جریان نقدی.
٤. محاسبه مجموع ارزش های فعلی: جمع کردن ارزش های فعلی همه جریان های نقدی برای به دست آوردن NPV کل پروژه.
٥. تفسیرنتایج: اگر NPV مثبت باشد، یعنی پروژه سودآور است و اگر منفی باشد، پروژه زیانده است.

اهمیت ارزیابی ارزش فعلی خالص در گردشگری:

- سودآوری: NPV نشان می دهد که آیا یک سرمایه گذاری در گردشگری سودآور خواهد بود یا خیر.
- انتخاب پروژه: باNPV پروژه های مختلف، می توان پروژه هایی با بالاترین بازده را انتخاب کرد.
- مدیریت ریسک: ارزیابی ریسک های سرمایه گذاری در گردشگری.

مثال از ارزیابی ارزش فعلی خالص در گردشگری:

فرض کنید که قصد ساخت یک هتل در یک منطقه گردشگری را دارید. سرمایه گذاری اولیه ۱۰۰ میلیون تومان است و انتظار می رود که هتل در هر سال ۲۰ میلیون تومان سود ایجاد کند. نرخ بازده مورد انتظار ۱۰٪ است و هتل برای ٥ سال مورد استفاده قرار خواهد گرفت.

محاسبه NPV:

۱. سال ۱: ۲۰ میلیون / (۱ + ۰.۱۰)^۱ = ۱۸.۱۸ میلیون
۲. سال ۲: ۲۰ میلیون / (۱ + ۰.۱۰)^۲ = ۱٦.٥۳ میلیون
۳. سال ۳: ۲۰ میلیون / (۱ + ۰.۱۰)^۳ = ۱٥.۰۳ میلیون
٤. سال ٤: ۲۰ میلیون / (۱ + ۰.۱۰)^٤ = ۱۳.٦۹ میلیون
٥. سال ٥: ۲۰ میلیون / (۱ + ۰.۱۰)^٥ = ۱۲.٤۷ میلیون

NPV کل = ۱۸.۱۸ + ۱٦.٥۳ + ۱٥.۰۳ + ۱۳.٦۹ + ۱۲.٤۷ - ۱۰۰ = ۲٤.۹ میلیون

تفسیر: NPV مثبت است (۲٤.۹ میلیون)، این هتل یک سرمایه گذاری سودآور است.

نکات مهم در ارزیابی ارزش فعلی خالص:

- تخمین دقیق جریان های نقدی: دقت در برآورد جریان های نقدی ورودی و خروجی بسیار مهم است.
- انتخاب نرخ بازده مناسب: نرخ بازده باید بازده مورد انتظار سرمایه گذاری را به درستی نشان دهد.
- در نظر گرفتن ریسک: ارزیابی ریسک های پروژه و تأثیر آنها بر NPV ضروری است.

نرخ بازده داخلی[۱]

یکی از ابزارهای مهم اقتصادی در صنعت گردشگری است که به ما کمک می کند تا پروژه های مختلف را بر اساس بازدهی بالقوه آنها ارزیابی کنیم. این نرخ نشان می دهد که چه میزان بازدهی به طور متوسط در هر سال انتظار داریم از یک سرمایه گذاری در گردشگری.

تعریف نرخ بازده داخلی:

نرخ بازده داخلی (IRR) نرخی است که باعث می شود ارزش فعلی کل جریان های نقدی خروجی از یک سرمایه گذاری برابر با ارزش فعلی کل جریان های نقدی ورودی شود. به عبارتی، IRR این است که در مورد یک سرمایه گذاری، اگر از هر سال در هر سال به صورت ثابت پول دریافت کنیم، کل مبلغ سرمایه گذاری را پس انداز کنیم.

فرمول نرخ بازده داخلی:

فرمول IRR به صورت زیر است:

$$IRR = r$$

که این معادله با حل خود به ما نرخ بازده داخلی را می دهد.

مراحل ارزیابی نرخ بازده داخلی:

۱. برآورد جریان های نقدی: تخمین جریان های نقدی ورودی و خروجی پروژه در هر سال.

۲. حساب NPV: محاسبه ارزش فعلی خالص (NPV) با استفاده از فرمول زیر

$$NPV = \Sigma (-CF_0 / (1 + r)^0) + \Sigma (CFt / (1 + r)^t)$$

[۱] Internal Rate of Return یا IRR

که CFt جریان نقدی در سال t و r نرخ بازده داخلی است

۳. جستجو IRR: با استفاده از روش های مختلف (مانند تکرار یا گزاره های عددی) به سمت IRR برسیم که در آن NPV صفر است و در نهایت می توانند از روش های مختلف برای پیدا کردن آن استفاده کرد

٤. تعیین IRR: به صورت عددی یا در درصد نشان دهیم

اهمیت نرخ بازده داخلی در گردشگری:

- سودبخش بودن یک سرمایه گذاری: IRR نشان می دهد که آیا یک سرمایه گذاری سودآور به نظر می رسد.
- مقایسه پروژه های مختلف: با مقایسه IRR پروژه های مختلف، پروژه های سودبخش را انتخاب می کنید.
- میزان ریسکی که پذیرفتن آن درک است: IRR نشان می دهد که در چه مبلغی از ریسک برای یک سرمایه گذاری می توان پذیرفت.

دوره بازگشت سرمایه[۱]

یکی از ابزارهای مهم اقتصادی در صنعت گردشگری است که به ما کمک می کند تا زمان لازم را که برای بازگشت سرمایه در گردشگری انتظار داریم، را بدست آئیم. این نشان می دهد که تا چه تاریخی انتظار می رود که از یک سرمایه گذاری، تمام سرمایه گذاری اولیه را پس انداز کنیم.

تعریف دوره بازگشت سرمایه:

دوره بازگشت سرمایه مدت زمانی است که لازم است برای بازگشت کل سرمایه گذاری اولیه از طریق جریان های نقدی خروجی یک پروژه. به عبارت دیگر، این نشان می دهد که در طول چه سال هایی یک سرمایه گذاری، سود بیشتری نسبت به هزینه دارد.

دوره بازگشت سرمایه مدت زمانی است که برای بازگشت کامل هزینه های سرمایه گذاری در گردشگری لازم است. این دوره نشان می دهد که چه زمانی سرمایه گذاری ما به طور کامل بازگشت داده می شود.

---

[۱] Payback Period یا Recovery Period

فرمول دوره بازگشت سرمایه:

دوره بازگشت سرمایه با استفاده از فرمول زیر محاسبه می شود:

$PP = \Sigma CFt / CF_0$

که در آن:

CFt جریان نقدی خروجی در سال t و

CF_0 ارزش کل سرمایه گذاری است.

مراحل محاسبه دوره بازگشت سرمایه:

۱. برآورد جریان های نقدی: تخمین جریان های نقدی خروجی پروژه در هر سال.
۲. تعیین سرمایهگذاری اولیه: تعیین ارزش کل سرمایه گذاری اولیه.
۳. محاسبه دوره بازگشت: استفاده از فرمول PP برای محاسبه دوره بازگشت سرمایه.
٤. تعیین دوره بازگشت: به صورت سال نشان دهیم.

اهمیت دوره بازگشت سرمایه در گردشگری:

- تعیین زمان بازگشت: دوره بازگشت نشان می دهد که آیا یک سرمایه گذاری در چه تاریخی انتظار می رود که به طور کامل پس انداز شود.
- مقایسه پروژه های مختلف: با مقایسه دوره بازگشت پروژه های مختلف، پروژه های سریع تر بازگشت سرمایه را انتخاب می کنید.
- سودمندی: دوره بازگشت سرمایه یک ابزار مفید برای ارزیابی پروژه ها و سرمایه گذاری در گردشگری است. این نشان دهنده زمانی است که انتظار می رود برای بازگشت کل سرمایه گذاری از طریق جریان های نقدی خروجی باشد.

مثال:

فرض کنید ما یک سرمایه گذاری در یک هتل را داریم که با سرمایه گذاری ۱۰۰ میلیون تومان آغاز می شود و در هر سال ۲۰ میلیون تومان از جریان نقدی خروجی است. در چطور به ما نشان می دهید دوره بازگشت سرمایه است؟

- برآورد جریان های نقدی: با استفاده از فرمول زیر می توانیم جریان های نقدی خروجی را برآورد کنیم:

CF۱ = ۲۰ میلیون دوره بازگشت سرمایه یکی از ابزارهای مهم اقتصادی است که در صنعت گردشگری برای ارزیابی دوره زمانی مورد نیاز برای بازگشت سرمایه سرمایه گذاری استفاده می شود. این دوره زمانی به ما کمک می کند تا بدانیم سرمایه گذاری ما چه زمانی به طور کامل بازگشت داده می شود.

فرمول دوم دوره بازگشت سرمایه به صورت زیر است:

دوره بازگشت سرمایه = مجموع هزینه های سرمایه گذاری / سود خالص سالانه

مراحل ارزیابی دوره بازگشت سرمایه:

۱. برآورد هزینه های سرمایه گذاری: تخمین هزینه های اولیه سرمایه گذاری در گردشگری.
۲. برآورد سود خالص سالانه: تخمین سود خالص سالانه حاصل از سرمایه گذاری.
۳. محاسبه دوره بازگشت سرمایه: استفاده از فرمول دوره بازگشت سرمایه برای محاسبه دوره زمانی مورد نیاز برای بازگشت سرمایه.

اهمیت دوره بازگشت سرمایه در گردشگری:

- سریع ترین بازگشت سرمایه: دوره بازگشت سرمایه کمک می کند تا پروژه هایی با سریع ترین بازگشت سرمایه انتخاب شوند.
- ریسک کم تر: دوره بازگشت سرمایه کوتاه تر نشان دهنده ریسک کم تر برای سرمایه گذاری است.
- ارزیابی سرمایه گذاری: دوره بازگشت سرمایه کمک می کند تا سرمایه گذاری ها بر اساس زمان بازگشت سرمایه ارزیابی شوند.

مثال از دوره بازگشت سرمایه در گردشگری:

فرض کنید که قصد ساخت یک هتل در یک منطقه گردشگری را دارید. هزینه های اولیه سرمایه گذاری ۱۰۰ میلیون تومان است و انتظار می رود که هتل در هر سال ۲۰ میلیون تومان سود خالص ایجاد کند.

دوره بازگشت سرمایه = ۱۰۰ میلیون / ۲۰ میلیون = ۵ سال

تفسیر: دوره بازگشت سرمایه ۵ سال است، یعنی سرمایه گذاری شما در ۵ سال به طور کامل بازگشت داده می شود.

نکات مهم در دوره بازگشت سرمایه:

- تخمین دقیق هزینه ها: دقت در برآورد هزینه های سرمایه گذاری و سود خالص سالانه ضروری است.
- در نظر گرفتن ریسک: ارزیابی ریسک های و تأثیر آنها بر دوره بازگشت سرمایه مهم است.
- مقایسه پروژه ها: دوره بازگشت سرمایه پروژه های مختلف و انتخاب پروژه هایی با دوره بازگشت سرمایه کوتاه تر.

تحلیل حساسیت[۱]

در بودجه بندی سرمایه‌ای[۲] به فرایند ارزیابی تأثیر تغییرات متغیرهای کلیدی بر نتایج مالی پروژه‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها اشاره دارد. این تحلیل به مدیران و سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا درک بهتری از ریسک‌ها و عدم قطعیت‌هایی که ممکن است بر سودآوری و موفقیت پروژه‌ها تأثیر بگذارد، پیدا کنند.

نقش تحلیل حساسیت در بودجه بندی سرمایه‌ای:

۱. شناسایی متغیرهای کلیدی: از طریق تحلیل حساسیت، متغیرهای کلیدی مانند هزینه‌ها، درآمدها، نرخ رشد، نرخ بازگشت سرمایه، و دیگر عوامل مؤثر بر پروژه شناسایی می‌شوند.

---

۱ Sensitivity Analysis
۲ Capital Budgeting

۲. تجزیه و تحلیل ریسک: تحلیل حساسیت به تحلیل ریسک کمک می‌کند زیرا می‌توان دید که چگونه تغییرات در متغیرها می‌توانند بر ارزش خالص فعلی (NPV)، نرخ بازده داخلی (IRR) و دیگر معیارهای مالی تأثیر بگذارند.
۳. پیشنهاد گزینه‌های بهینه: این روش کمک می‌کند تا گزینه‌های بهینه سرمایه‌گذاری انتخاب شوند. با بررسی سناریوهای مختلف، تصمیم‌گیرندگان می‌توانند بهترین گزینه را بر اساس نتایج تحلیل انتخاب کنند.
٤. کاهش عدم قطعیت: با ارزیابی اثرات تغییرات در متغیرهای مالی، تحلیل حساسیت به کاهش عدم قطعیت در تصمیم‌گیری کمک می‌کند. این کار باعث می‌شود که مدیران و سرمایه‌گذاران بتوانند برنامه‌ریزی‌های بهتری انجام دهند.

نقش تحلیل حساسیت در صنعت گردشگری:

۱. تجزیه و تحلیل پروژه‌های گردشگری: در صنعت گردشگری، پروژه‌هایی مانند ساخت هتل‌ها، پارک‌های تفریحی، یا سرمایه‌گذاری در جاذبه‌های گردشگری می‌توانند با عدم قطعیت‌های زیادی مواجه شوند. تحلیل حساسیت به مدیران کمک می‌کند تا تأثیرات احتمالی تغییرات در هزینه‌ها، قیمت‌های بلیط، یا تعداد گردشگران را ارزیابی کنند.
۲. برنامه‌ریزی مالی: با استفاده از تحلیل حساسیت، شرکت‌های گردشگری می‌توانند برنامه‌های مالی خود را بر اساس بهترین و بدترین سناریوها تنظیم کنند. این کار به آنها کمک می‌کند که منابع خود را به طور مؤثر مدیریت کنند.
۳. تصمیم‌گیری استراتژیک: تحلیل حساسیت می‌تواند به تصمیم‌گیری در مورد استراتژی‌های بازاریابی، قیمت‌گذاری، و تولید محصولات جدید کمک کند. مدیران می‌توانند تعیین کنند که کدام استراتژی‌ها در برابر تغییرات بازار مقاوم‌تر هستند.
٤. مدیریت ریسک: در برابر بحران‌ها و چالش‌های درونی و بیرونی مانند شیوع بیماری‌ها، بحران‌های اقتصادی یا عدم ثبات سیاسی، تحلیل حساسیت می‌تواند نقش حیاتی در شناسایی و مدیریت ریسک‌ها ایفا کند.

مثال تحلیل حساسیت در صنعت گردشگری:

۱. تحلیل حساسیت قیمت بلیط هواپیما

شرایط: یک شرکت گردشگری در حال برنامه‌ریزی برای خرید یک هواپیمای شخصی برای حمل و نقل مسافران خود است. به ازای هر پرواز، شرکت می‌خواهد بلیط هواپیما را با ۱۰ درصد کاهش قیمت خریداری کند. با این حال، افزایش نرخ ارز می‌تواند باعث افزایش قیمت بلیط شود.

متغیرهای حساس: قیمت بلیط هواپیما و نرخ ارز

هدف: تعیین تاثیر تغییرات نرخ ارز بر سود شرکت

- (ثابت): نرخ ارز ۱۰ درصد کاهش می یابد و قیمت بلیط هواپیما با ۱۰ درصد کاهش می‌یابد. سود شرکت افزایش می‌یابد.
- نرخ ارز ۲۰ درصد افزایش می‌یابد و قیمت بلیط هواپیما با ۲۰ درصد افزایش می‌یابد. سود شرکت کاهش می‌یابد.
- نرخ ارز ۳۰ درصد افزایش می‌یابد و قیمت بلیط هواپیما با ۳۰ درصد افزایش می‌یابد. سود شرکت کاهش قابل توجهی پیدا می‌کند.

نتیجه: با استفاده از تحلیل حساسیت، شرکت درک درستی از اثر نرخ ارز بر سود خود دارد و می‌تواند برنامه‌های خود را برای مدیریت این ریسک بسازد.

۲. تحلیل حساسیت تعداد گردشگران

شرایط: یک هتل در حال بازگشایی است و می‌خواهد تعداد گردشگران خود را پیش‌بینی کند.

متغیرهای حساس: تعداد گردشگران

هدف: تعیین تاثیر تغییرات تعداد گردشگران بر درآمد هتل

- (ثابت): تعداد گردشگران ثابت است و درآمد هتل افزایش می‌یابد.
- تعداد گردشگران ۱۰ درصد افزایش می‌یابد و درآمد هتل افزایش می‌یابد.
- تعداد گردشگران ۲۰ درصد کاهش می‌یابد و درآمد هتل کاهش قابل توجهی پیدا می‌کند.

نتیجه: با استفاده از تحلیل حساسیت، هتل درک درستی از اثر تعداد گردشگران بر درآمد خود دارد و می‌تواند برنامه‌های خود را برای مدیریت این ریسک بسازد.

۳. تحلیل حساسیت هزینه‌های ساخت و ساز

شرایط: یک شرکت ساختمانی در حال ساخت یک پروژه جدید است.

متغیرهای حساس: هزینه‌های ساخت و ساز

هدف: تعیین تاثیر تغییرات هزینه‌های ساخت و ساز بر سود شرکت

- (ثابت): هزینه‌های ساخت و ساز ثابت است و سود شرکت افزایش می‌یابد.
- هزینه‌های ساخت و ساز ۱۰ درصد افزایش می‌یابد و سود شرکت کاهش می‌یابد.
- هزینه‌های ساخت و ساز ۲۰ درصد افزایش می‌یابد و سود شرکت کاهش قابل توجهی پیدا می‌کند.

نتیجه: با استفاده از تحلیل حساسیت، شرکت درک درستی از اثر هزینه‌های ساخت و ساز بر سود خود دارد و می‌تواند برنامه‌های خود را برای مدیریت این ریسک بسازد.

مدل‌ها و تکنیک‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای در صنعت جهانگردی

۱. مدل‌های ترکیبی: استفاده از ترکیبی از روش‌های تحلیل هزینه-فایده، NPV، IRR و دوره بازگشت سرمایه می‌تواند دیدگاه جامع‌تری از ارزش سرمایه‌گذاری در پروژه‌ها فراهم کند.

۲. تحلیل ریسک: با توجه به نوسانات بازار گردشگری و شرایط اقتصادی جهانی، تحلیل ریسک می‌تواند ابزاری مفید برای پیش‌بینی چالش‌ها و پتانسیل‌های سرمایه‌گذاری باشد.

بودجه‌بندی سرمایه‌ای در صنعت گردشگری شامل فرآیندهای برنامه‌ریزی برای سرمایه‌گذاری‌ها مرتبط با پروژه‌های مختلف مانند هتل‌ها، مراکز تفریحی، مراکز خرید، و سایر زیرساخت‌های گردشگری است. برای این منظور، از چندین مدل و تکنیک استفاده می‌شود که در زیر به برخی از آنها اشاره می‌کنیم:

۱. تحلیل هزینه–فایده[۱]

این تکنیک به مقایسه هزینه‌ها و منافع یک پروژه اشاره دارد. در صنعت گردشگری، مدیران می‌توانند با شناسایی و اندازه‌گیری هزینه‌ها (مانند هزینه ساخت و نگهداری) و منافع (مانند درآمدها، افزایش گردشگران، و اشتغال‌زایی) به ارزیابی کلی پروژه بپردازند.

۲. تحلیل ارزش خالص فعلی[۲]

NPV یکی از مهمترین تکنیک‌ها در بودجه‌بندی سرمایه‌ای است که تفاوت بین ارزش فعلی جریانات نقدی ورودی و خروجی پروژه را اندازه‌گیری می‌کند. اگر NPV مثبت باشد، پروژه قابل اجرا و سودآور خواهد بود. در صنعت گردشگری، این روش به ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری مانند ساخت هتل‌ها یا پارک‌های تفریحی کمک می‌کند.

۳. نرخ بازده داخلی[۳]

IRR نرخ بازدهی است که NPV پروژه را به صفر می‌رساند. این معیار به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا بفهمند که پروژه چقدر سودآور است. در صنعت گردشگری، به خصوص در پروژه‌های بلند مدت، IRR می‌تواند نشان‌دهنده جذابیت سرمایه‌گذاری باشد.

٤. تحلیل حساسیت[٤]

همانطور که پیشتر اشاره شد، این تحلیل به روشن کردن اثر تغییرات در متغیرهای کلیدی (مانند هزینه‌ها و درآمدها) بر روی NPV و IRR کمک می‌کند. این تکنیک در ارزیابی ریسک‌های مرتبط با پروژه‌ها بسیار مؤثر است و به مدیران کمک می‌کند که تصمیمات بهتری بگیرند.

۵. مدل‌های شبیه‌سازی[۵]

مدل‌های شبیه‌سازی، نظیر شبیه‌سازی مونت کارلو، به تحلیل سناریوهای مختلف کمک می‌کنند و تأثیر عدم قطعیت‌ها را بر نتایج پروژه‌ها بررسی می‌کنند. این تکنیک کمک

---

[۱] Cost-Benefit Analysis
[۲] Net Present Value - NPV
[۳] Internal Rate of Return - IRR
[٤] Sensitivity Analysis
[٥] Simulation Models

می‌کند تا درک بهتری از ریسک‌ها و احتمال‌های مختلف مربوط به سرمایه‌گذاری‌ها به دست آید.

٦. تجزیه و تحلیل سناریو[۱]

این روش به بررسی چندین سناریو ممکن می‌پردازد و به مدیران امکان می‌دهد تا به پیش‌بینی حالات مختلف از جمله بهبودها یا بحران‌های اقتصادی بپردازند. در صنعت گردشگری، برنامه‌ریزی برای سناریوهای مختلف (مانند بحران‌های بهداشتی یا اقتصادی) می‌تواند به جلوگیری از مشکلات مالی کمک کند.

۷. مدل‌های ریسک[۲]

مدل‌های مختلفی نظیر مدل‌های مالی و اقتصادی می‌توانند برای ارزیابی ریسک‌های مالی و محیطی در پروژه‌های گردشگری مورد استفاده قرار گیرند. این مدل‌ها معمولاً شامل تجزیه و تحلیل‌های SWOT (نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها، و تهدیدها) هستند که به شناسایی و مدیریت ریسک‌ها کمک می‌کنند.

چالش‌ها و محدودیت‌ها

- عدم اطمینان در پیش‌بینی‌ها: یکی از بزرگ‌ترین چالش‌ها در صنعت جهانگردی این است که پیش‌بینی تقاضای گردشگری و بازده سرمایه‌گذاری به دلیل عوامل متغیر اقتصادی، سیاسی، و اجتماعی بسیار دشوار است.
- نوسانات بازار: بازار جهانگردی می‌تواند به‌شدت تحت تاثیر بحران‌ها و تغییرات ناگهانی در شرایط سیاسی و اقتصادی قرار گیرد. این نوسانات می‌توانند ارزیابی دقیق پروژه‌ها را پیچیده کنند.

نتیجه‌گیری

بودجه‌بندی سرمایه‌ای در حسابداری مدیریت در صنعت جهانگردی، ابزارهای ارزیابی مختلفی دارد که هرکدام از آن‌ها در موقعیت‌های خاصی کارآمد هستند. ترکیب صحیح این ابزارها می‌تواند به مدیران و حسابداران کمک کند تا تصمیمات مالی بهتری بگیرند و ریسک‌های پروژه‌ها را کاهش دهند.

---

۱ Scenario Analysis
۲ Risk Models

منابع

یادداشت‌های کلاسی درس حسابداری مدیریت در صنعت گردشگری، دکتر حیدر ربیعی، پردیس البرز، دانشگاه تهران، سال تحصیلی ۱۴۰۳-۱۴۰۲.

چالش‌ها و فرصت‌های بازاریابی دیجیتال در فضای مجازی: تحلیلی بر تحولات بازار کار و رفتار مشتری

حیدر ربیعی[۱]

امیره نیکخواه[۲]

کوثر رودنشین[۳]

چکیده

فناوری اطلاعات و ارتباطات در ابعاد مختلف زندگی بشر نقشی اساسی ایفا کرده و تغییرات بنیادینی را در شیوه‌های انجام امور روزمره و حرفه‌ای به وجود آورده است. ابزارهای ارتباط دیجیتال، همچون اینترنت، شبکه‌های اجتماعی، نرم‌افزارهای ارتباطی و سایر فناوری‌های نوین، در حال حاضر جزء جدایی‌ناپذیر سبک زندگی انسان معاصر هستند. این فراگیری و نفوذ ابزارهای دیجیتال، به ویژه برای مدیران کسب‌وکارها و فعالان حوزه تجارت، فرصتی بی‌سابقه فراهم کرده است؛ زیرا هیچ‌گاه در گذشته دسترسی سریع و هدفمند به مخاطبان و مصرف‌کنندگان تا این حد ممکن نبوده است.

پیوند و ادغام تدریجی زندگی روزمره مردم با فضای دیجیتال، بستر ظهور مفهومی تازه به نام «دیجیتال مارکتینگ» را فراهم آورده است. در این چارچوب جدید، روش‌ها و استراتژی‌های بازاریابی با استفاده از ابزارهای دیجیتال، به صاحبان مشاغل این امکان را می‌دهد تا در فضای رقابتی جدید، شانس بیشتری برای بقا، توسعه و گسترش فعالیت‌های خود داشته باشند. اهمیت دیجیتال مارکتینگ، در راستای تحولات شتابان فناوری، با سرعت چشمگیر در حال افزایش است و کسب‌وکارهایی که نتوانند خود را با این تغییرات همسو سازند، در معرض عقب‌ماندگی و حذف از بازار قرار می‌گیرند.

[۱] استاد دانشگاه تهران و مشاور استراتژی های مالی، اقتصادی و سرمایه گذاری
[۲] استاد دانشگاه و عضو اصلی انجمن هوش مصنوعی و اقتصاد دیجیتال ایران
[۳] دانشجوی مهندسی کامپیوتر دانشکده فنی و مهندسی دانشگاه الزهرا تهران

مقاله حاضر با هدف تبیین مفهوم دیجیتال مارکتینگ و تحلیل نقش ابزارهای دیجیتال در موفقیت کسب‌وکارها تدوین شده است. تمرکز اصلی پژوهش بر بررسی و شناسایی عواملی است که دیجیتال مارکتینگ را به عنصری حیاتی برای توسعه و رقابت‌پذیری بنگاه‌های اقتصادی تبدیل کرده است. به منظور تحقق این هدف، روش تحقیق پژوهش تلفیقی از رویکردهای توصیفی، اسنادی و کتابخانه‌ای است و تحلیل داده‌ها به صورت کیفی صورت گرفته است. تلاش شده است با جمع‌آوری و تحلیل منابع معتبر و استفاده از مطالعات علمی، دیدگاهی جامع و کاربردی نسبت به موضوع فراهم شود تا بتواند راهگشای مدیران و فعالان اقتصادی در مواجهه با چالش‌ها و فرصت‌های عصر دیجیتال باشد.

نتایج پژوهش حاضر بیانگر آن است که بهبود و موفقیت کسب‌وکارها در دنیای امروز بدون بهره‌گیری هدفمند از دیجیتال مارکتینگ و ابزارهای نوین ارتباطی امکان‌پذیر نیست. فناوری‌های ارتباطی علاوه بر سهولت دسترسی به بازار هدف، امکان تعامل مستمر با مشتریان، تحلیل رفتار مصرف‌کنندگان و بهبود کیفیت خدمات و محصولات را فراهم ساخته‌اند. بدین ترتیب، دیجیتال مارکتینگ نه تنها رویکردی فناورانه بلکه ضرورتی استراتژیک در محیط پرتغییر کسب‌وکارهای امروزی قلمداد می‌شود.

واژگان کلیدی:

فناوری اطلاعات و ارتباطات، ابزارهای ارتباط دیجیتال، پیشرفت شغلی، بهبود کسب‌وکار، دیجیتال مارکتینگ

مقدمه

فناوری‌های اطلاعات و ارتباطات در هر جنبه‌ای از زندگی جامعه تاثیرگذار بوده‌اند و در نتیجه، تغییرات زیادی در روش‌های انجام امور روزمره به وجود آورده‌اند. ابزارهای ارتباط دیجیتال به تسریع و تسهیل مبادله اطلاعات، اشتراک عقاید و پشتیبانی فعالیت‌های اطلاعاتی در ارتباطات، کسب‌وکارها و ارائه خدمات کمک قابل توجهی می‌کنند (باقریان، ۱۳۸۷). موبایل، اینترنت، تبلت‌ها، مکان‌یاب‌ها، تلویزیون‌های هوشمند، نرم‌افزارهای پیام‌رسان و شبکه‌های اجتماعی تنها نمونه‌هایی از این ابزارها محسوب می‌شوند.

با توجه به تحولات تکنولوژیک و به‌خصوص توسعه فناوری اطلاعات و ابزارهای ارتباط دیجیتال، پیشرفت و تغییرات چشمگیری در کسب‌وکارها و مشاغل رخ داده است. گاهی ارتباطات الکترونیکی و دیجیتال مقدمات شکل‌گیری مشاغل جدید را فراهم آورده‌اند، اما برای بسیاری از جویندگان کار، نوعی دوگانگی در انتخاب میان فرصت‌های شغلی به وجود می‌آید. این ترجیحات به عوامل متعددی وابسته است که مهم‌ترین آن‌ها نحوه توسعه مغز، سیستم عصبی و توانمندی‌های ذهنی افراد است. فناوری‌های موجود عمدتاً در شبیه‌سازی این داده‌ها و ایجاد تأثیرات موقت در موقعیت‌های شغلی نقش دارند و چالش اصلی عصر دیجیتال، صرفاً ضعف مهارت‌های فردی در ارتباطات مجازی نیست، بلکه محدودیت‌های عصبی انسان و ضعف بعضی از فناوری‌ها نیز نقش دارند. طبیعتاً هر یک از این ابزارها فرصت‌هایی را ارائه داده و در بسیاری افراد نگرانی از عقب افتادن از زمان و از دست دادن زبان مشترک با جهان را ایجاد می‌کنند.

هرچند ابزارهای ارتباطی دیجیتال تعاملات چهره به چهره را کاهش داده‌اند، اما موجب تداوم ارتباطات کاری میان صاحبان کسب‌وکار شده‌اند. استفاده از فناوری اطلاعات در مدیریت منابع انسانی به بهبود فعالیت‌های منابع انسانی و دستیابی به مزیت رقابتی برای سازمان منجر می‌شود (عارف‌نژاد و فارسیجانی، ۱۳۹۰). ابزارهای ارتباط دیجیتال به

عنوان کانال مهمی برای ارتباط با همکاران، متخصصان و سایر حرفه‌ای‌های سراسر دنیا تلقی می‌شوند (باقریان، ۱۳۸۷).

با حرکت جوامع به سمت فناوری‌های نوین، منابع انسانی بیش از گذشته مورد توجه قرار گرفته و اهمیت فزاینده‌ای یافته‌اند. امروزه سازمان‌ها باید در محیطی کاملاً رقابتی و در مواجهه با تحولات چشمگیر فعالیت کنند. در چنین شرایطی، مدیران فرصت اندکی برای کنترل مستقیم کارکنان دارند و باید بخش عمده وقت و انرژی خود را صرف شناخت محیط داخلی و خارجی سازمان کنند و سایر وظایف را به کارکنان واگذار نمایند. یکی از ابزارهایی که می‌تواند یاری‌رسان مدیران باشد، بهره‌گیری از فناوری اطلاعات در مدیریت منابع انسانی است. فناوری اطلاعات و ارتباطات، فناوری غالب در هزاره جدید محسوب می‌شود (هافکین و تا گارات، ۱۳۸۳)، بنابراین استفاده از آن در مدیریت و برنامه‌ریزی منابع انسانی سازمانی اهمیت ویژه‌ای دارد.

ورود فناوری اطلاعات به سازمان‌ها سبب شده است که واحد مدیریت منابع انسانی نیز در جهت بهبود عملکرد و انجام صحیح وظایف خویش از این فرصت بهره‌مند شود (خانی‌پور و مهذبی،۱۳۹۵). مدیران و صاحبان کسب‌وکار آگاهند که برای حفظ شغل و برند خود باید همگام با فناوری پیش روند؛ اقدامی که منجر به حفظ نیروی انسانی کارآمد، افزایش بهره‌وری، کاهش روزهای غیبت و دستیابی به سودآوری بیشتر خواهد شد.

بنابراین، هدف اصلی این تحقیق بررسی نقش ابزارهای دیجیتال در بازار کار و مشاغل است و محقق تلاش می‌کند به این پرسش پاسخ دهد که ابزارهای دیجیتال مارکتینگ[۱] چگونه بر موفقیت کسب‌وکارها تاثیر دارند.

تعاریف مفاهیم

در این بخش، تعاریف و شرح واژگان کلیدی این پژوهش ارائه می‌شود تا چارچوب مفهومی و علمی مطالعه به وضوح مشخص گردد:

---

[۱] digital marketing

۱. فناوری اطلاعات و ارتباطات

فناوری اطلاعات به مجموعه‌ای از فناوری‌ها اشاره دارد که در فرآیند جمع‌آوری، ذخیره‌سازی، پردازش، حفاظت، انتقال و نمایش اطلاعات نقشی اساسی ایفا می‌کنند. این حوزه شامل سخت‌افزار، نرم‌افزار و خدمات متنوعی است که جهت مدیریت، اشتراک‌گذاری و انتقال اطلاعات به کار گرفته می‌شوند (والکر، ۱۹۹۲). فناوری اطلاعات به مانند یک چتر گسترده تلقی می‌شود که تمامی ابزارها و راهکارهای لازم برای جمع‌آوری، ذخیره‌سازی، بازیابی و مخابره اطلاعات را دربر می‌گیرد و نقش بنیادین در تسهیل ارتباطات انسانی و سازمانی دارد. لازم به ذکر است که فناوری اطلاعات صرفاً محدود به اینترنت یا رایانه نیست و این دو درحالی‌که مرتبط هستند، تفاوت‌های مفهومی و عملکردی دارند (شیخی و غلامی هره‌دشتی، ۱۳۹۳).

۲. دیجیتال مارکتینگ

دیجیتال مارکتینگ به مجموعه‌ای از فعالیت‌ها و راهبردهای بازاریابی اطلاق می‌شود که با استفاده از ابزارهای الکترونیکی و فناوری‌های دیجیتال، با هدف ارائه محصولات و خدمات به مشتریان به‌صورت مجازی و آنلاین به کار گرفته می‌شوند. این رویکرد کلیه روش‌های تبلیغ، فروش و ارتباط با مشتری را در بسترهای دیجیتال از جمله اینترنت، رسانه‌های اجتماعی و شبکه‌های آنلاین دربر می‌گیرد و به سازمان‌ها کمک می‌کند تا به شکل گسترده‌تر، کارآمدتر و نوآورانه‌تری با بازار هدف خود تعامل کنند.

۳. ابزارهای ارتباط دیجیتال

در عصر حاضر، ابزارهای ارتباط دیجیتال شامل ماهواره، اینترنت، سیستم‌های پیشرفته دیجیتال و سایر فناوری‌های نوین ارتباطی هستند که زمینه انتقال و تبادل داده‌ها، اطلاعات و حتی فرهنگ میان افراد و جوامع مختلف را فراهم ساخته‌اند (یاوری وثاق، ۱۳۹۲). این ابزارها موجب تسهیل در فرایند ارتباطات گسترده، دسترسی سریع به داده‌ها و کاهش موانع جغرافیایی در تعاملات انسانی شده‌اند.

٤. پیشرفت شغلی

پیشرفت شغلی یکی از ابعاد مهم مدیریت منابع انسانی در هر سازمان به‌شمار می‌آید. سازمان‌هایی که برای کارکنان خود مسیرهای مشخص و مناسبی جهت توسعه و پیشرفت شغلی ترسیم می‌کنند، نه تنها به ارتقای عملکرد سازمان بلکه به رشد و توسعه فردی کارکنان نیز کمک می‌نمایند (هجه و همکاران، ۲۰۰٦). مسیر شغلی از سه مؤلفه اصلی تشکیل شده است:

- ادراک فرد از استعدادها و توانایی‌های خود
- ارزش‌های بنیادی و اساسی
- احساس تکامل‌یافته نسبت به نیازها و انگیزه‌های شخصی در رابطه با مسیر شغلی

مسیر شغلی، مفهومی فراتر از صرفاً ارتقای سازمانی است و باید آن را به عنوان مجموعه‌ای متوالی از نگرش‌ها و رفتارهای فرد در قالب فعالیت‌ها و تجارب شغلی در طول عمر حرفه‌ای تلقی کرد (احمدی و نادی، ۱۳۹۸). در حقیقت، مسیر شغلی مجموعه‌ای از مشاغل و تجربیاتی است که فرد برای نیل به اهداف شغلی معین طی می‌کند (فتحی و همکاران، ۲۰۱٤). کارکنانی که در مسیر شغلی خود پیشرفت مناسبی داشته باشند، معمولا انگیزه بالاتری از خود نشان داده، عملکرد فردی و تیمی بهتری دارند، افزایش سطح رضایت‌مندی را تجربه می‌کنند و تمایل کمتری به ترک سازمان و بروز رفتارهای غیبت از خود نشان می‌دهند.

مقالات مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل

در پژوهش با موضوع بررسی نقش بازاریابی دیجیتال در توسعه کسب‌وکار از طریق شبکه اجتماعی لینکدین، نویسنده به ارائه راهکارهایی پرداخته است تا بتوان، با بهره‌گیری از شبکه اجتماعی لینکدین، در ایجاد، توسعه و حفظ شبکه کسب‌وکار به نتایج مطلوبی در حوزه بازاریابی دیجیتال دست یافت. اهداف جزئی این تحقیق شامل بررسی عوامل فردی، اجتماعی و تکنولوژیکی مؤثر بر مخاطبان این شبکه است. برای انجام این مطالعه، روش‌های تحقیق کاربردی و توصیفی به کار گرفته شده و ابزار اصلی گردآوری داده‌ها

پرسشنامه آنلاین بوده است. این پرسشنامه دارای اعتبار صوری و پایایی مورد تأیید (با مقدار آلفای کرونباخ حدود ۷۹.۵ درصد) است و مناسب بودن ابزار اندازه‌گیری را نشان می‌دهد. جامعه آماری متشکل از کاربران اینترنتی عضو لینکدین، شامل گروه‌های متخصص و غیرمتخصص بوده است.

یافته‌های تحقیق نشان داد که کاربران لینکدین به اهمیت این شبکه در بازاریابی دیجیتال و توسعه کسب‌وکار واقف هستند. از دیگر نتایج این پژوهش می‌توان به ارائه راهبردها و ملاک‌هایی اشاره کرد، از جمله تغییر شیوه‌های بازاریابی سنتی به مدرن (مانند دیجیتال و شبکه‌هایی نظیر لینکدین)، ایجاد ارتباط مؤثر با متخصصان جهانی در مدت‌زمان و هزینه اندک، هدفمندسازی مخاطب با کمک بازاریابی دیجیتال این شبکه، اثربخشی بالا در تبلیغات کسب‌وکار به دلیل دسترسی گسترده‌تر به مخاطبان، امکان تبلیغ وسیع و رایگان برای محصولات یا خدمات، و کاهش واسطه‌ها در فرآیند کسب‌وکار. علاوه بر این، گسترش دامنه ارتباطات تخصصی، استفاده از تجربیات دیگران، تقویت اعتماد و تبلیغات دهان‌به‌دهان الکترونیکی، قابلیت‌های متنوع پلتفرم و اپلیکیشن‌ها، ارائه خدمات در بخش اقتصاد فریلنسری، جذب مشتری در حوزه تجارت و افزایش سطح آگاهی و دانش تخصصی از مزایای اصلی لینکدین محسوب می‌شود. مهم‌ترین پیامدهای تحقیق را می‌توان در ارتقای بینش فناورانه کاربران، معرفی تخصص‌ها به جویندگان کار، اشتغال‌زایی و کارآفرینی، و افزایش بهره‌وری نیروی انسانی خلاصه کرد.

در پژوهش تحلیل رفتار مشتریان در پذیرش ابزارهای بانکداری دیجیتال (مورد مطالعه: بانک شهر استان مازندران)، کلیه مشتریان مراجعه‌کننده به شعب شهرنت مورد بررسی قرار گرفتند و نمونه آماری ۳۸٤ نفر بر اساس فرمول کوکران تعیین شد که با شیوه نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. گردآوری داده‌های اولیه با روش میدانی و ابزار پرسشنامه پنج‌گزینه‌ای لیکرت انجام شد و داده‌های ثانویه با روش کتابخانه‌ای گردآوری گردید. اعتبار ابزار با روش اعتبار محتوا و صوری و پایایی آن با آلفای کرونباخ (مقدار

۰.۸۷) سنجیده شد. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که ابزارهای بانکداری دیجیتال نقش معناداری در بهبود تجربه مشتری دارند و این تجربه به نوبه خود بر رضایت و وفاداری مشتریان تأثیرگذار است. رضایت مشتری به صورت مستقیم و غیرمستقیم (به واسطه وفاداری مشتری) بر عملکرد مالی تأثیر می‌گذارد. همچنین، وفاداری مشتری نقش واسطه‌ای در ارتباط رضایت مشتری و عملکرد مالی ایفا می‌کند. این یافته‌ها نشان می‌دهد حرکت به سوی توسعه خدمات مالی و بانکی دیجیتال در گرو شناخت ابزارها و قابلیت‌های آن‌ها برای مشتریان است و تحلیل درست رفتار، می‌تواند عملکرد مالی بانک‌ها را بهبود بخشد.

در تحقیق بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر بازاریابی دیجیتال کسب‌وکارهای خرد (مطالعه موردی کمیته امداد امام خمینی)، جامعه آماری شامل ۲۰۰ نفر از مجریان طرح‌های اشتغال بوده است. نتایج نشان داد تمامی نه عامل کلیدی همچون طراحی وب‌سایت، استفاده از اینترنت، فعالیت‌های مربوط به مشتری، مشارکت و درگیری مشتری، تحقیق بازاریابی دیجیتال، عوامل داخلی و خارجی، استراتژی بازاریابی و فرآیندهای داخلی بر بازاریابی دیجیتال کسب‌وکارهای خرد اثر قابل توجهی دارند. از بین آن‌ها، عامل مشارکت مشتری (شامل افزایش اعتماد، پاسخگویی سریع، ایجاد ارتباط پویا، سهولت سفارش‌دهی) و بعد از آن عوامل مرتبط با طراحی وب‌سایت مهم‌ترین نقش را ایفا می‌کنند. کمترین اهمیت به عوامل داخلی مانند فرهنگ سازمانی، آموزش عملی کاربران، بازاریابی از طریق موتورهای جستجو، بررسی تعداد بازدیدها و استفاده از داده‌های وب‌سایت‌ها اختصاص یافته است.

پژوهش بررسی تأثیر تبلیغات رسانه‌های دیجیتال آنلاین به عنوان ابزار استراتژیک بر تداوم نام تجاری در فروشگاه‌های افق کوروش نیز نشان داد که در فضای رقابتی کنونی، ماندگاری برند برای سازمان و محصولاتش ارزش‌آفرین است. پیشرفت‌های فناورانه و چالش‌های محیطی رقابت شدیدی را برای کسب‌وکارها ایجاد کرده و تلاش برای حفظ جایگاه برند فزاینده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تبلیغات رسانه‌های

دیجیتال آنلاین، از جمله وب‌سایت، پیامک و شبکه‌های اجتماعی نظیر اینستاگرام، نقش مثبت و معناداری در تداوم و تثبیت برند فروشگاه‌های زنجیره‌ای ایفا می‌کند. بر این اساس، استفاده استراتژیک از تبلیغات دیجیتال، ابزاری مؤثر برای تقویت نام تجاری محسوب می‌شود.

سؤالات مورد توجه این مقاله

سؤالات اصلی مطرح‌شده در این مقاله عبارت‌اند از:

۱. ابزارهای دیجیتال مارکتینگ چگونه بر موفقیت کسب‌وکارها تأثیرگذار هستند؟
۲. مهم‌ترین عامل در موفقیت بازاریابی دیجیتال چیست؟
۳. تأثیر فناوری بر مشاغل از چه ابعادی قابل بررسی است؟
٤. آیا توسعه فناوری توانسته است زمینه ایجاد زبان مشترک با محیط جهانی را فراهم آورد؟

این پرسش‌ها مبنای تحلیل علمی و بررسی حرفه‌ای موضوع در این مقاله قرار گرفته‌اند.

پاسخ سوالات

در پاسخ به سوالات مطروحه و مبتنی بر چارچوب علمی و تحلیلی، می‌توان مباحث را به تفصیل زیر تشریح نمود:

در دهه‌های اخیر، رشد سریع فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی، فضای کسب‌وکار را با تحولاتی بنیادین مواجه ساخته است. کسب‌وکارها فارغ از حوزه فعالیت خود، برای بقا و ارتقاء جایگاه رقابتی ناگزیر به جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان موجود هستند. ابزارها و راهکارهای بازاریابی دیجیتال، نقش اساسی و تعیین‌کننده‌ای در این مسیر ایفا می‌کنند. برخلاف شیوه‌های سنتی بازاریابی که اغلب محدود به جغرافیای خاص و مخاطبان محلی بود، بازاریابی دیجیتال این امکان را فراهم می‌آورد که محصولات و خدمات در گستره جهانی معرفی و عرضه شوند. از جمله مزایای شاخص آن، می‌توان به مقرون‌به‌صرفه بودن فعالیت‌ها، ارتقای بهره‌وری منابع، دسترسی فراگیر به بازار هدف،

حذف محدودیت‌های زمانی و مکانی، و امکان تعامل و ارتباط دوسویه با مخاطبان اشاره نمود. یکی از تحولات کلیدی ناشی از به‌کارگیری ابزارهای بازاریابی دیجیتال، ایجاد زیرساخت‌هایی برای جمع‌آوری، تحلیل و استفاده از داده‌های رفتاری مشتریان است. این امر سبب می‌شود شرکت‌ها بتوانند به نیازها و ترجیحات مخاطبان خود به سرعت پاسخ دهند و راهبردهای بازاریابی را به صورت پویا و هدفمند تنظیم نمایند. همچنین، امکان دریافت فوری بازخورد مشتریان، پرداختن به نقاط ضعف، ارتقای کیفیت محصولات و خدمات، و افزایش رضایتمندی مشتریان را تسهیل می‌کند. در مجموع، موفقیت کسب‌وکارها در محیط پرتلاطم و رقابتی امروز، تا حد زیادی وابسته به بهره‌گیری هوشمندانه از ابزارهای فناوری محور و استراتژی‌های روزآمد بازاریابی است. در این میان، تولید محتوا یک عامل حیاتی و بنیادین در موفقیت بازاریابی دیجیتال به‌شمار می‌رود. ارائه محتوای تخصصی، اصیل، معتبر و متناسب با نیازهای مخاطب، زمینه‌ساز جلب اعتماد و ایجاد وفاداری در میان کاربران می‌شود. محتوای اثربخش نه تنها سبب جلب توجه و اقناع مشتریان بالقوه می‌گردد، بلکه اعتبار برند را نیز در ذهن مخاطب ارتقاء می‌دهد. استفاده از فرمت‌های متنوع محتوایی نظیر مقالات علمی، ویدئوهای آموزشی، اینفوگرافیک‌ها و روایت‌های داستانی، سبب تعمیق ارتباط با مخاطب و افزایش نفوذ پیام‌های بازاریابی می‌شود. همچنین، محتوای مطلوب بستر لازم برای شکل‌گیری تعاملات مستمر و سازنده میان کسب‌وکار و مشتری را فراهم می‌سازد که این امر زمینه‌ی توسعه بازار و میزان فروش را نیز فراهم می‌آورد.

موضوع تاثیر تکنولوژی بر مشاغل، ابعادی چندگانه دارد. از یک سو، ورود فناوری‌های نوآورانه و توسعه ابزارهای پیشرفته، به خلق فرصت‌های شغلی جدید و ایجاد صنایع نوین منجر شده است. این روند، ساختار بازار کار را دگرگون ساخته و موجب افزایش اشتغال در بخش‌های فناورمحور شده است. از سوی دیگر، برخی مشاغل سنتی و فعالیت‌هایی که قابلیت جایگزینی با فناوری‌های خودکار را دارند، با خطر حذف یا کاهش قابل توجه مواجه شده‌اند. به عنوان نمونه، اتوماسیون فرایندهای تولیدی در صنایع

مختلف، نیاز به نیروی انسانی ساده و کارهای تکراری را کاهش داده و از نقش این دسته از شاغلان کاسته است. چنانچه توسعه فناوری مبتنی بر نیازها و ظرفیت‌های بازار کار کشور باشد، می‌تواند منجر به رشد اقتصادی و اشتغال پایدار گردد. در غیر این صورت، موجب افزایش نرخ بیکاری و به‌تبع آن، آسیب‌های اجتماعی و اقتصادی خواهد شد.

ارتقاء مهارت و دانش نیروهای انسانی در حوزه فناوری، عنصر اساسی برای موفقیت کشورها در عصر دیجیتال تلقی می‌شود.

شکل‌گیری زیرساخت‌های آموزشی کارآمد و ارائه برنامه‌های تخصصی و مهارت‌محور به نیروی کار، از جمله ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر در این حوزه است. افراد تحصیل‌کرده باید بتوانند متناسب با تحولات مداوم تکنولوژیکی، دانش و مهارت‌های خود را به‌روز نگه دارند تا ضمن افزایش بهره‌وری، قادر به ارزش‌آفرینی حداکثری برای سازمان‌ها و جامعه باشند.

با گسترش روزافزون فناوری‌های ارتباطی جدید نظیر اینترنت و شبکه‌های اجتماعی، ارتباطات انسانی وارد مرحله‌ای نوین شده است. فناوری‌های نوین فاصله‌های جغرافیایی را از میان برده و امکان برقراری روابط و تبادل اطلاعات میان افراد و گروه‌های مختلف با سرعت و کیفیت بالا را فراهم نموده است.

شکل‌گیری شبکه‌های اجتماعی و بسترهای ارتباطی مجازی، فرصت‌های گسترده‌ای برای مشارکت اجتماعی، آموزش، کسب دانش و ارتباطات بین فرهنگی در اختیار جوامع قرار داده است. توسعه این ابزارها، زبان مشترکی را در سطح جهان ایجاد کرده که ابعاد جدیدی از تعاملات اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی را رقم زده است.

در این راستا، آموزش و ارتقای سواد رسانه‌ای و دیجیتال برای تمامی اقشار جامعه الزامی است تا بتوان ضمن بهره‌برداری درست از این فرصت‌ها، نسبت به چالش‌های احتمالی نیز آمادگی لازم را کسب نمود و در محیط پیچیده و در حال تحول امروز، جایگاه مطلوبی کسب کرد.

روش تحقیق

نـوع تحقیق حاضر بر اسـاس هـدف توصیفی – تحلیلی است. روش کتابخانه‌ای است به این صورت که گردآوری اطلاعات از طریق مراجعه به کتاب‌های معتبر و دست اول و مقالات می‌باشد. ابزار گردآوری اطلاعات در این روش با استفاده از یادداشت برداری بوده و پس از گردآوری اطـلاعات به تجزیه و تحلیل آن پرداخته شده است.

در پژوهش حاضر جهت نگارش تئوری و ادبیات پژوهش علاوه بر کتب از مقالات و پایان نامه‌های داخلی نیز استفاده شده است. همچنین جهت غنی سازی ادبیات پژوهش و افـزایش اعـتبار آن از مجلات و سایت‌های اینترنتی نیز بهره گرفته شده است.

یافته های مقاله

تداوم و پویایی اقتصادی هر جامعه در گرو حضور و رونق مشاغل و کسب‌وکارها است. در دنیای معاصر، این کسب‌وکارها ناگزیر باید با ابزارها و فناوری‌های نوین هماهنگ شوند تا بتوانند پاسخگوی نیازهای جدید بازار و جامعه باشند. با افزایش سطح دانش و بهره‌گیری از تجارب گذشته، بشر همواره در مسیر ارتقاء کیفیت زندگی فردی و اجتماعی خود گام برداشته است. این روند باعث شده کسب‌وکارها نیز دچار تحولات گسترده‌ای شوند و استفاده مؤثر از فناوری‌های نوین به رونق فعالیت‌های اقتصادی، افزایش بهره‌وری و توسعه فرصت‌های شغلی کمک شایانی کند. هرچند برخی افراد این نگرانی را مطرح می‌کنند که پیشرفت فناوری می‌تواند به حذف مشاغل گذشته و از میان رفتن برخی کسب‌وکارهای سنتی بیانجامد، باید توجه داشت که هدف اصلی فناوری، تسهیل امور، ایجاد سهولت در انجام وظایف و بهبود فضای کسب‌وکار و اقتصاد است. این فناوری‌ها نه تنها باعث افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها می‌شوند، بلکه نقش بسزایی در پویایی و رشد اقتصاد ایفا می‌کنند (اخوان، ١٣٩٦).

از سوی دیگر، بهره‌برداری مطلوب از فضای مجازی صرفاً با در اختیار داشتن ابزارهای فناورانه میسر نیست، بلکه نیازمند آموزش‌های تخصصی، ارتقاء سواد رسانه‌ای و تقویت مهارت‌های ارتباطی است. باید آموخت که چگونه از امکانات فضای مجازی به نحو

مطلوب بهره برد و عملکردهای آن را به‌درستی شناخت و مدیریت کرد. پرهیز از حضور سطحی و غیرهدفمند در شبکه‌های مجازی، و هدایت استفاده از آن به سوی یادگیری، ارتقاء کیفیت زندگی اجتماعی و افزایش دانش فردی بسیار حائز اهمیت است (ویکری و ویکری، ۱۳۸۰).

فضای مجازی بستری گسترده برای دسترسی سریع و آسان به اطلاعات، منابع علمی، نکات روان‌شناختی و مسائل تربیتی فراهم می‌سازد و این امر امکان بهره‌برداری به‌موقع و متناسب با نیاز را برای افراد فراهم می‌آورد. دامنه این اثرگذاری تنها محدود به یک حوزه خاص نبوده و مشاغل گوناگونی همچون فناوری اطلاعات، گردشگری، خدمات حمل‌ونقل، تجارت الکترونیک، سلامت، آموزش مجازی، توسعه مهارت‌های شخصی، و انجام امور اداری و بانکی، مستقیم یا غیرمستقیم با فناوری و فضای مجازی پیوند خورده‌اند. این فضا فرصت‌های بی‌سابقه‌ای را برای شکل‌گیری مشاغل جدید، فعالیت‌های نوآورانه و کسب درآمد فراهم آورده است.

با توجه به دنیای گسترده‌ای که فضای مجازی برای اشتغال‌آفرینی و ارائه ایده‌های خلاقانه ایجاد کرده، افراد می‌توانند با بهره‌گیری از خلاقیت، کسب مهارت‌های لازم از طریق دوره‌های آموزشی و تسلط بر ابزارهای دیجیتال، در حوزه‌هایی مثل تولید و توسعه اپلیکیشن‌ها، طراحی نرم‌افزارها و راه‌اندازی وب‌سایت‌های کاربردی فعالیت کنند. این موارد ضمن کاهش ترافیک شهری، کاهش نیاز به حضور فیزیکی، سهولت دسترسی به خدمات و کاهش هزینه‌ها، زمینه رشد حرفه‌ای و اقتصادی را برای افراد و جامعه فراهم می‌سازد (ویلیامز، ۱۳۷۹). در چنین شرایطی، بهره‌گیری از ظرفیت فضای مجازی و فناوری اطلاعات، عاملی کلیدی در توسعه اقتصادی و اجتماعی جوامع محسوب می‌شود. فضای مجازی، محدود به کاربردهایی چون چت، سایت‌های نامناسب یا بازی‌های رایانه‌ای نیست، بلکه ظرفیت‌های گسترده‌ای را برای توسعه آموزش و یادگیری مجازی در اختیار کاربران قرار می‌دهد؛ البته بهره‌برداری مطلوب از این امکانات منوط به داشتن

فرهنگ استفاده صحیح و آگاهانه از فضای دیجیتال است. بهره‌گیری اصولی از قابلیت‌های فضای مجازی می‌تواند بستر مناسبی را جهت ارتقای دانش، تبادل اطلاعات و ایجاد فرصت‌های جدید در حوزه‌های پژوهشی، آموزشی و حتی کسب‌وکار فراهم کند.

یکی از مهم‌ترین امکانات فضای مجازی، امکان ایجاد صفحه اختصاصی برای شرکت‌ها، مؤسسات و حتی افراد است که از طریق آن می‌توان هویت دیجیتال خود را معرفی و تثبیت کرد. باید توجه داشت که صفحاتی که در شبکه‌های اجتماعی طراحی و مدیریت می‌شوند، از نظر الگوریتم‌های موتور جستجوی گوگل، صفحات مرتبط با زمینه فعالیت شما محسوب می‌شوند و لینک‌هایی که از این شبکه‌ها به سایت اصلی داده می‌شود، به‌عنوان معیاری برای افزایش اعتبار و ارزش سایت در رتبه‌بندی گوگل قلمداد می‌شود. این موضوع، نقش کلیدی در بهبود وضعیت سئو و افزایش بازدید مخاطبان وب‌سایت ایفا می‌کند.

بسیاری از بسترهای شبکه‌های مجازی، به‌ویژه شبکه‌های اجتماعی، محیط مطلوبی برای انتشار محتوا و رصد رشد بازخوردها فراهم می‌سازند. کاربرانی که پروفایل خود در این شبکه‌ها را به صورت مستمر بررسی می‌کنند، در صورت علاقه‌مندی موضوعی و لایک کردن صفحه مورد نظر، بطور روزانه با محتوای جدید مواجه خواهند شد. این ویژگی، امکان تعامل مکرر، عمیق و هدفمند با مخاطبان علاقه‌مند و اصلی را مهیا می‌سازد (اخوان، ۱۳۹٦).

در صورتی که محتوای ارائه شده جذابیت کافی داشته باشد، کاربران تمایل خواهند یافت آن را از طریق قابلیت‌های اشتراک‌گذاری، با سایر دوستان خود در شبکه به اشتراک بگذارند. این فرآیند به انتشار سریع محتوا و مشاهده آن توسط گروه‌های وسیع‌تری از کاربران منجر می‌شود؛ به گونه‌ای که محتوا می‌تواند همچون یک عامل محرک ویروسی، بدون نیاز به تبلیغات سنتی، بین افراد مختلف دست به دست شود و شمار بازدیدکنندگان جدید را به طور مداوم افزایش دهد.

مزیت فعالیت در فضای مجازی این است که مخاطبان فعال در این فضا، نسبت به کاربران معمولی ارزش افزوده بیشتری ایجاد می‌کنند؛ زیرا اغلب آن‌ها به دنبال کپی‌برداری ساده از مطالب نیستند، بلکه هدف آنان تبادل اطلاعات، تعامل و انتشار دانش در شبکه‌های مختلف است. همین ویژگی وجه تمایز کاربر فعال فضای مجازی نسبت به سایر کاربران بوده و سبب می‌شود محتوا به طور گسترده‌تر، اثربخش‌تر و با دامنه نفوذ بالاتر در جامعه هدف مورد استفاده قرار گیرد. اقبال و اشتیاق این دسته از کاربران به اشتراک نظرات و ایده‌ها، بستر موثری برای تبلیغات ویروسی و تعامل فرهنگی فراهم می‌سازد که یکی از اهداف کلیدی مدیران سایت‌ها و فعالان کسب‌وکارهای دیجیتال تلقی می‌شود (اخوان، ۱۳۹٦).

تحلیل یافته های تحقیق

۱. نقش‌های چندگانه فضای مجازی درحوزه‌های کسب‌و کار

نقش‌های چندگانه فضای مجازی در حوزه‌های کسب‌وکار به گونه‌ای است که مفاهیمی نظیر تجارت الکترونیک، بانکداری الکترونیک و دولت الکترونیک طی سال‌ها در بسیاری از کشورهای جهان به مرحله اجرا درآمده است و این رویکردها توانسته‌اند بازدهی‌های قابل توجهی را برای جوامع مختلف به ارمغان آورند. اجرای صحیح این سازوکارها علاوه بر بازگشت سرمایه‌های کلان، موجب صرفه‌جویی قابل توجه در منابع مالی، انسانی و زمانی شده و ظرفیت‌های جدیدی را به ساختارهای اقتصادی و اداری کشورها افزوده است. با این حال، یکی از مهم‌ترین موانع افزایش فعالیت‌های کلان الکترونیکی در برخی کشورها، تداوم مدیریت سنتی در ساختارهای اداری و سیاسی و همچنین تمایل پایین بخش‌هایی از جامعه به پذیرش و استفاده از شیوه‌های نوین ارتباط با حکومت تلقی می‌شود (غلامی‌فر، ۱۳۹۵).

از نکاتی که در این زمینه باید مورد توجه قرار گیرد، تمایز میان کسب‌وکار اینترنتی و تجارت الکترونیک است. در حالی که برخی افراد این دو مفهوم را معادل یا مشابه

می‌دانند، باید توجه داشت که هر یک از این مفاهیم چارچوب و عملکرد متفاوتی دارند. تجارت الکترونیک عبارت است از مجموعه فرآیندهای تولید، بازاریابی، فروش و تحویل کالاها و خدمات که به واسطه ابزارهای الکترونیکی مانند اینترنت، تلفن همراه و سایر فناوری‌های دیجیتال انجام می‌شود. در این نوع تجارت، جابجایی وجه نقد یا عملیات مالی میان طرفین معامله بخشی جدایی‌ناپذیر از فرایند محسوب می‌شود. در مقابل، کسب‌وکار اینترنتی الزاماً مبتنی بر گردش مالی مستقیم نیست و می‌تواند صرفاً در قالب ارائه خدمات یا اطلاعات، بدون نیاز به تبادل پول، تعریف گردد.

روند تحولات کنونی حاکی از آن است که مبادلات اقتصادی مبتنی بر فضای مجازی با سرعت بالایی در سطح جهان در حال رشد می‌باشد. به کارگیری فرصت‌هایی که اینترنت و فناوری‌های ارتباطی نوین فراهم می‌آورند، بستری مؤثر جهت توسعه تجارت بین‌الملل، گسترش فعالیت‌های مالی و اقتصادی و همچنین ایجاد درآمد و منابع اقتصادی جدید محسوب می‌شود. بنابراین، فضای مجازی نه تنها به عنوان ابزاری برای تسهیل مبادلات اقتصادی، بلکه به عنوان بستر اصلی نوآوری و تحول در عرصه کسب‌وکارهای معاصر نقش‌آفرینی می‌کند و به طرز چشمگیری وجوه گوناگون فعالیت‌های اقتصادی را متحول ساخته است (اخوان، ۱۳۹٦).

۲. مـزیت ارتـباط با مشتری در فضای آنلاین:

ارتباط با مشتری در فضای آنلاین از جمله مزیت‌های کلیدی عصر دیجیتال محسوب می‌شود که می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در رشد و پیشرفت کسب‌وکارها ایفا کند. در کسب‌وکارهای سنتی، ایجاد و حفظ ارتباط مؤثر و مستمر با هر یک از مشتریان تقریباً ناممکن به نظر می‌رسد، چرا که این فرآیند مستلزم صرف زمان، هزینه و منابع انسانی فراوان است. اما با بهره‌گیری از فناوری‌های نوین ارتباطی، امکان برقراری ارتباط گسترده و شخصی‌سازی‌شده با مشتریان فراهم آمده است.

در روش‌های سنتی، تعامل کلامی مستقیم با مشتریان، ضمن آنکه زمان‌بر و پرهزینه است، همواره نمی‌تواند بازخورد مطلوب را تضمین کند؛ چراکه ممکن است برخی از مشتریان

به دلایل گوناگونی همچون رودربایستی، کم‌حوصلگی یا محدودیت‌های زمانی، تمایلی به بیان نیازها و نظرات واقعی خود نداشته باشند. این موضوع سبب می‌شود که اطلاعات دریافتی از مشتریان، کامل و دقیق نباشد و نتوان به‌طور مؤثر در فرایندهای بهبود و توسعه محصول یا خدمت از آن بهره برد.

امروزه، ابزارهای متنوعی مانند وب‌سایت‌های اختصاصی، نرم‌افزارهای مدیریت ارتباط با مشتری (CRM)، شبکه‌های اجتماعی، سیستم‌های پاسخگویی خودکار تلفنی، سامانه‌های ارسال پیامک و سایر کانال‌های دیجیتال، این امکان را فراهم کرده‌اند که کسب‌وکارها بتوانند به صورت مستمر، سریع و نظام‌مند با مشتریان خود در ارتباط باشند و نیازها، سوالات و بازخوردهای آن‌ها را به‌صورت دقیق و بدون واسطه دریافت و تحلیل کنند. این ابزارها، بستری را فراهم می‌کنند که کسب‌وکارها، نه تنها به طور مؤثر به خواسته‌های مشتریان پاسخ دهند بلکه شناخت عمیق‌تر و دقیق‌تری از رفتار، ترجیحات و نیازهای مشتریان خود به‌دست آورند و بر اساس این اطلاعات، نسبت به طراحی و ارائه محصولات و خدمات مناسب‌تر اقدام نمایند.

بدیهی است که برقراری ارتباط اثربخش و هدفمند با مشتریان از طریق این ابزارهای آنلاین، در صورت بهره‌برداری صحیح و اجرای رویکردهای حرفه‌ای، می‌تواند منجر به افزایش رضایت مشتری، ارتقای وفاداری، رشد فروش و در نهایت موفقیت پایدار در فضای رقابتی امروز شود. در واقع، ایجاد ارتباط هوشمند و تعاملی با مشتریان، یکی از عوامل کلیدی در کسب برتری رقابتی برای سازمان‌ها و کسب‌وکارها به شمار می‌آید.

۳. اهداف اصلی ارتباط با مشتری

ارتباط با مشتری، یکی از مهم‌ترین بخش‌های هر کسب‌وکار محسوب می‌شود و دو هدف اساسی را دنبال می‌کند: جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی.

الف. جذب مشتری

فرایند جذب مشتری، به معنای ترغیب افراد به انتخاب محصول یا خدمات یک بنگاه نسبت به سایر رقباست. صاحبان کسب‌وکار برای موفقیت در این زمینه، نیازمند درک رفتار مخاطبان و شناخت دقیق نیازهای آنان هستند. فضای مجازی این امکان را فراهم ساخته است تا مدیران بتوانند به داده‌های واقعی درباره علایق و رفتارهای مشتریان خود دست پیدا کنند. این اطلاعات سبب می‌شود که اگر محصول یا خدمت ارائه شده با مشکلی مواجه شود، کسب‌وکارها به سرعت از آن آگاه شوند و در کوتاه‌ترین زمان ممکن برای رفع مشکل اقدام نمایند. بازخوردهای دریافتی در قالب نظرها و شکایات، به مدیران هشدارهای لازم را می‌دهند و این امر امکان واکنش سریع و اثربخش را فراهم می‌آورد (سوریو جین، ۲۰۱۵). تحقیقات دیگر نیز نشان می‌دهد که مشتریان برای شرکت‌هایی که به گلایه‌ها و انتقادات آنان توجه نشان می‌دهند، ارزش زیادی قائل هستند.

ب. حفظ مشتری

اهمیت حفظ مشتریان موجود برای هر کسب‌وکار، بر کسی پوشیده نیست؛ چرا که هزینه نگهداری مشتریان فعلی به طور قابل ملاحظه‌ای کمتر از تلاش برای جذب مشتریان جدید است. مشتریان رضایتمند به طور معمول، تنها به یک خرید یا استفاده کوتاه‌مدت از خدمات محدود نمی‌شوند، بلکه با کسب اعتماد و اطمینان از کیفیت، به مشتریان دائمی بدل می‌گردند. حفظ مشتری، بنگاه اقتصادی را قادر می‌سازد تا ارزش این گروه اساسی را شناسایی کند و تاثیر آن‌ها را بر افزایش درآمدهای آینده برآورد نماید. برای رسیدن به این هدف، بسته به نوع کالا یا خدمات، می‌توان از استراتژی‌های مختلفی بهره‌مند شد. به‌کارگیری فناوری‌های نوین، نقش کلیدی در تسهیل و بهبود مدیریت ارتباط با مشتری ایفا می‌کند؛ اما متاسفانه تعداد محدودی از صاحبان کسب‌وکار نگرش مثبتی نسبت به استفاده از ابزارهای جدید دارند و عمده‌ترین دلیل این مقاومت، ترس از تغییر است.

یکی از اهداف مهم شرکت‌ها در حوزه برندسازی، شناخته‌شدن در میان مخاطبان است. به این معنا که سازمان‌ها می‌کوشند اخبار، پیام‌ها و محتوای مرتبط با برند خود را از

طریق رسانه‌های گوناگون به اطلاع مخاطبان برسانند. در گذشته، این امر عمدتاً از طریق رسانه‌های جمعی همچون رادیو، تلویزیون و نشریات چاپی صورت می‌گرفت، اما امروزه با تحول فناوری و پیدایش شبکه‌های اجتماعی متنوع، راه‌های ارتباط با مشتریان و بازنمایی برند به طور چشمگیری تغییر یافته است. حضور گسترده و فعال برندها در شبکه‌های اجتماعی مختلف، به علت تنوع سلایق و دیدگاه‌های کاربران، ضروری‌تر از هر زمان دیگری شده است (دی، ۲۰۱۶).

بازاریابی مبتنی بر فضای مجازی این مزیت را دارد که موجب افزایش سطح آگاهی عمومی نسبت به برند می‌شود و توجه و گرایش مخاطبان به آن را افزایش می‌دهد. در شرایط کنونی کسب‌وکارها باید با استفاده از ابزارهای مدرن، نسبت به جذب و حفظ مشتری تلاش نمایند. ناتوانی در سازگاری با این روند، منجر به کاهش سهم بازار و بقای کوتاه‌مدت کسب‌وکار خواهد شد. ابزارهای فناورانه مختلفی از جمله اینترنت، نرم‌افزارهای مدیریت ارتباط با مشتری، نرم‌افزارهای طراحی گرافیک تخصصی برای تبلیغات، پیام‌رسان‌های هوشمند، سیستم‌های اطلاع‌رسانی خودکار مانند تلفن گویا و پیامک، و همچنین برگزاری ویدئوکنفرانس‌ها، در خدمت شرکت‌ها برای مدیریت و توسعه ارتباط با مشتری قرار گرفته‌اند. شکوفایی اقتصادی کشور، زمانی محقق خواهد شد که زیرساخت‌های لازم برای استفاده از فناوری‌های پیشرفته و ورود به بازارهای جهانی فراهم باشد. پیشرفت فناوری، کسب‌وکارها را قادر ساخته تا به داده‌ها و اطلاعات ارزشمندی دست پیدا کنند که در گذشته دستیابی به آن‌ها دشوار یا حتی غیرممکن بود. با این وجود، بسیاری از بنگاه‌ها هنوز به روش‌های بازاریابی سنتی پایبند هستند و از ظرفیت‌های فضای دیجیتال بهره کافی نمی‌برند.

کشور ما در حال گذار به سمت جامعه‌ای توسعه‌یافته است که استفاده موثر از فناوری‌های نوین، مسیر حرکت به سوی عصر اطلاعات و ارتباطات را تسهیل می‌کند. در این دوران، ساختار شبکه‌ها و راه‌های ارتباطی با شتاب افزایش یافته و برنامه‌ریزی‌های کسب‌وکار

در بستری کاملاً فناورمحور صورت می‌گیرد. تعامل با مشتریان و انتقال موثر دانش و اطلاعات، تبدیل به فرایندی شده که بدون محدودیت زمانی و مکانی انجام می‌شود. بنابراین، کسب‌وکارهایی که ساختار خود را با فناوری تطبیق ندهند، نه تنها امکان رشد نخواهند داشت، بلکه به تدریج از بازار حذف می‌شوند. در مقابل، کسب‌وکارهایی که رویکرد فناورمحور را انتخاب می‌کنند، ظرفیت رشد و حضور فعال در بازارهای ملی و بین‌المللی را به دست خواهند آورد. این تغییرات تدریجی، آینده‌ای روشن‌تر را برای اقتصاد کشور ترسیم می‌کند و موجب توسعه پایدار در حوزه‌های مختلف خواهد شد.

٤. نرم‌افزارهای خدمات آنلاین

تحولات فناوری به‌ویژه در حوزه خدمات آنلاین، تأثیر چشمگیری بر روند زندگی و کسب‌وکارها داشته است. برای مثال، ظهور تاکسی‌های اینترنتی، که در مدت زمان کوتاهی رشد قابل توجهی داشته‌اند، گویای سرعت بالای تحول ارتباطات و بهره‌برداری از فناوری است. مقایسه روش‌های سنتی درخواست تاکسی با سرویس‌های آنلاین امروزی به‌خوبی نشانگر تفاوت عمیق این دو رویکرد است؛ امروزه کاربران صرف‌نظر از مکان و زمان، به آسانی و با صرف هزینه کمتر می‌توانند وسایل حمل‌ونقل مورد نیاز خود را سفارش دهند. در سایر کسب‌وکارها نیز استفاده از بسترهای فناوری محور رشد چشمگیری داشته است، از جمله فروشگاه‌های اینترنتی، شرکت‌های سفارش آنلاین غذا و دیگر خدمات مشابه که همگی نمونه‌هایی از کاربرد فناوری در ارتقای کیفیت و سرعت خدمات‌رسانی محسوب می‌شوند.

نتیجه بحث

دیجیتال مارکتینگ یا بازاریابی دیجیتال به عنوان مجموعه‌ای از فعالیت‌ها و راهبردها تعریف می‌شود که با هدف تبلیغ محصولات و خدمات و با بهره‌گیری از ابزارهای دیجیتال مانند وب‌سایت‌ها، شبکه‌های اجتماعی، ایمیل و موبایل صورت می‌گیرد. در عصر کنونی، تقریباً تمامی فعالیت‌هایی که به منظور معرفی، ارتقا و فروش محصولات، خدمات یا برندها در بستر اینترنت انجام می‌شود، ذیل عنوان بازاریابی دیجیتال قرار

می‌گیرد. مزیت اساسی این نوع بازاریابی نسبت به روش‌های سنتی، محوریت یافتن مشتری و ایجاد فرصت برای تعامل هدفمند و مستقیم با مخاطبان است.

یکی از وجوه تمایز اصلی بازاریابی دیجیتال، دسترسی سریع و آسان مشتریان به محتوای مورد نیاز خود است. مشتریان می‌توانند به سرعت اطلاعات مرتبط با محصولات یا خدمات را جستجو و دریافت کنند و به کمک بسترهای تعاملی دیجیتال، نظرات خود را (چه مثبت و چه منفی) با دیگر کاربران و صاحبان کسب‌وکار به اشتراک بگذارند. این تعامل دوسویه، از یک سو به بهبود کیفیت محصولات و رفع معایب کمک می‌کند و از سوی دیگر، نقش مهمی در جذب مشتریان جدید ایفا می‌نماید. مقرون‌به‌صرفه بودن، قابلیت گسترش سریع و شناخت بهتر سلایق و نیازهای مخاطبان از دیگر عواملی است که باعث موفقیت بیشتر این رویکرد شده است.

شرکت‌ها و سازمان‌ها برای بهره‌برداری مؤثر از دیجیتال مارکتینگ از طیف متنوعی از ابزارها و راهکارها استفاده می‌کنند. استفاده دقیق و هدفمند از داده‌های مخاطبان، انتشار محتوای مناسب در زمان و جایگاه درست و حضور فعال در شبکه‌های اجتماعی، از جمله اقداماتی است که می‌تواند منجر به افزایش بازخورد مثبت و موفقیت در بازار رقابتی امروز گردد. همچنین، افزایش تعداد کاربران اینترنت موجب شده که حضور دیجیتال برای تمامی کسب‌وکارها به ضرورتی انکارناپذیر تبدیل شود و برای معرفی خدمات و جلب مشتریان جدید، بهره‌گیری از تکنیک‌های گوناگون دیجیتال مارکتینگ اجتناب‌ناپذیر باشد.

در این میان، تولید محتوای مناسب، معتبر و تأثیرگذار به عنوان مهم‌ترین عامل موفقیت در بازاریابی دیجیتال شناخته می‌شود. محتوا باید به اندازه کافی جذاب باشد تا مخاطب را جذب کند و او را به پیگیری و تعامل بیشتر با برند یا خدمات سوق دهد. تعامل مؤثر و مستمر با مشتریان، عنصر کلیدی است که رضایت و وفاداری آن‌ها را به همراه خواهد داشت. لذا انتخاب بهترین ابزارها و روش‌های بازاریابی دیجیتال، می‌تواند هم موجب

صرفه‌جویی در زمان و هزینه‌ها شود و هم جذب هرچه بیشتر مشتریان هدف را تسهیل کند.

با این حال، توسعه دیجیتال مارکتینگ با چالش‌هایی نیز همراه است. از جمله مهم‌ترین چالش‌ها، نیاز به انطباق ساختار مشاغل با تحولات سریع فناوری، کسب مهارت‌های جدید توسط نیروی کار و مدیریت تغییرات فرهنگی و اجتماعی ناشی از رشد ابزارهای دیجیتال است. از سوی دیگر، هرچند فناوری‌های نوین فرصت‌های شغلی جدید ایجاد می‌کنند، اما همزمان سبب حذف برخی از مشاغل سنتی و افزایش نگرانی نسبت به آینده کاری برخی گروه‌ها نیز می‌شوند. اگر توسعه فناوری همسو با نیازهای بازار کار و ساختار فعالیت‌های اقتصادی کشور نباشد، ممکن است موجب کاهش اشتغال و افزایش بیکاری گردد. به همین دلیل، تربیت و توانمندسازی نیروهای متخصص در حوزه فناوری و دیجیتال مارکتینگ، از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی و ارتقای سطح مهارت‌های حرفه‌ای افراد، اهمیت ویژه‌ای می‌یابد.

در کنار این چالش‌ها، فرصت‌هایی نیز ایجاد شده است. ابزارهای دیجیتال اکنون همه ابعاد زندگی فردی و اجتماعی را تحت پوشش قرار داده‌اند. استفاده روزافزون از گوشی‌های هوشمند، اینترنت، تبلت، نرم‌افزارهای پیام‌رسان و شبکه‌های اجتماعی، امکان دسترسی به اطلاعات و ارتباط دائم را فراهم آورده است. ولی باید توجه داشت که بهره‌مندی از این امکانات مستلزم افزایش سطح سواد رسانه‌ای و آشنایی کامل با شیوه‌های استفاده مسئولانه از فناوری‌های نوین است. نبود دانش کافی می‌تواند به کاهش بهره‌وری، گسترش آسیب‌های اجتماعی، یا فاصله گرفتن افراد از روندهای روز منتهی شود.

توصیه می‌شود که تلاش جدی برای ارتقای سواد رسانه‌ای و آموزش مهارت‌های دیجیتال در جامعه صورت گیرد تا تمامی افراد قادر باشند از فرصت‌های فضای مجازی و دیجیتال مارکتینگ برای رشد فردی و توسعه اقتصادی بهره‌مند شوند. همچنین، سیاست‌گذاران لازم است روند تحولات فناوری و نیاز بازار کار را به طور مستمر پایش نمایند و با

اتخاذ برنامه‌های آموزشی و حمایتی، از بروز آسیب‌های اجتماعی و اقتصادی ناشی از تغییرات فناورانه جلوگیری کنند.

دیجیتال مارکتینگ یک تحول اساسی در نظام بازاریابی امروز به وجود آورده است که اگر به طور اصولی، آگاهانه و برنامه‌ریزی شده مورد استفاده قرار گیرد، می‌تواند به رشد پایدار کسب‌وکارها و ارتقای سطح اشتغال و رفاه جامعه منجر شود.

منابع

۱. احمدی،شهرزاد؛ نادی محمدعلی (۱۳۹۸)، «بررسی تأثیر پیشرفت شغلی، فلات زدگی شغلی، تعهد عاطفی، دل‌بستگی شغلی و فرسودگی شغلی بر ادراک کارکنان از عدالت سازمانی وتمایل بـه ترک خدمت»، پژوهش‌نامه مدیریت تحول، شماره ۲۱، صص ۱۰۵-۱۳۲.

۲. اخوان، دکتر امیر ناصر (۱۳۹٦)،«تأثیر فضای مجازی در بهبود وتوسعه حوزه کسب‌وکار»، نشریه علمی،تخصصی رهیافت پیش‌گیری، شماره ۱.

۳. باقریان،نجمه (۱۳۸۷)،«خدمات مرجع دیجیتال در دنـیای مـجازی»، اطلاع‌یابی واطلاع‌رسانی، شماره ۱۰، صص ٦۱-٦٦.

٤. خانی پور، حمید؛ مهذبی، عادل (۱۳۹۵)،«بررسی رابطه بین به‌کارگیری فناوری اطلاعات وعملکرد مدیریت منابع انسانی (مدیریت الکترونیک منابع انسانی)»، فصل‌نامه مطالعات مدیریت وحسابداری، شماره ۱، صص ۱٦۲-۱۷۰.

۵. شـیخی، سـعید؛ غلامی هره‌دشتی، سهیلا (۱۳۹۳)، «نقش فناوری اطلاعات وارتباطات درآموزش»، نشریه مطالعات آموزشی، مرکز مطالعات وتوسعه آموزش پزشکی دانشگاه علوم پزشکی ارتش، شماره دوم.

٦. عارف نـژاد، مـحسن؛ فارسیجانی، حسن(۱۳۹۰)، «رتبه‌بندی عوامل مـؤثر بـر اجرای مدیریت منابع انسانی الکترونیک جهت دست‌یابی به کلاس جهانی»، چشم‌انداز مدیریت دولتی، شماره ٦، صص ۹٤-۷۵.

۷. غلامی‌فر،رضا (۱۳۹۵)،«عوامل مؤثر بر رفتار خرید مشتریان در فـضای مـجازی»، کنفرانس بین‌المللی مدیریت و اقـتصاد.

۸. هـافکین، ن؛ تاگارت،ن (۱۳۸۳)، «تحلیلی بر جنسیت وفناوری از اطلاعات در کشورهای در حال توسعه»، مترجم حسین شبان علی قمی وامیرحسینعلی بیگی، تهران: دانشگاه الزهرا.

۹. ویکری، برایان؛ ویکری، الینا (۱۳۸۰)، «علم اطلاع‌رسانی در نظر و عمل»، ترجمه عبدالحسین فـرجپهلو، مـشهد، دانشگاه فردوسی مشهد مؤسسه چاپ وانتشارات.

۱۰. ویلیامز، مارک (۱۳۷۹)، «بازاندیشی در مفهو محاکمیت: تأثیر جهانی‌شدن بر حاکمیت دولت»، ترجمه اسماعیل مردانی گیوی، اطلاعات سیاسی اقتصادی، شماره ۱۵۶–۱۵۵.

۱۱. یاوری‌وثاق، مهدیه (۱۳۹۲)،«تأثیررسانه‌های جدید در هویت دینی جـوانان بـا تأکید بـر نقش رسانه‌ی ملی»، مجله مطالعات جوان و رسانه، شماره یازدهم، پاییز،ص۱۲–۴۰.

۱۲. .Fathi, F. Sayyed Ameri, M. H.& Veysi A. (۲۰۱٤). Investigating of the career development path dimensions among the general administration of sports and youth staff in North West of Iran, Human Resources Management Magazine in Sport, ٤٥ -٥٧. (in Persian).

۱۳. Fayyazi, M.& Ziyaee, S. (۲۰۱٤). The effects of career plateau on burnout and intention to quit job among librarian, Management, ٦-۱۱. (in Persian).

۱٤. Fu Dai, network marketing business and Chinese ethnicity, ۲۰۱٦.

۱٤. Hedge, J. W. Borman, W. C.& Bourne, M. J. (۲۰۰٦). Designing a system for career development and advancement in the U. S. Navy. Human Resource Management Review, ۱٦(۳), ۳٤۰–۳٥٥.

۱٥. Sourav Jain motivational factors in multilevel marketing business Management Science letter, ۲۰۱٥.

۱٦. Strohmeier.S.(۲۰۰۷). Research in e-HRM: Review and implication", Human Resurce Management Review ۱۷(۱):۱۹-۳۷.

۱۷. Walker, Alfred J. (۱۹۹۳) Handbook of Human Resource Information Systems: Reshaping the Human Resource Function with Technology, New York, NY: McGraw-Hill.