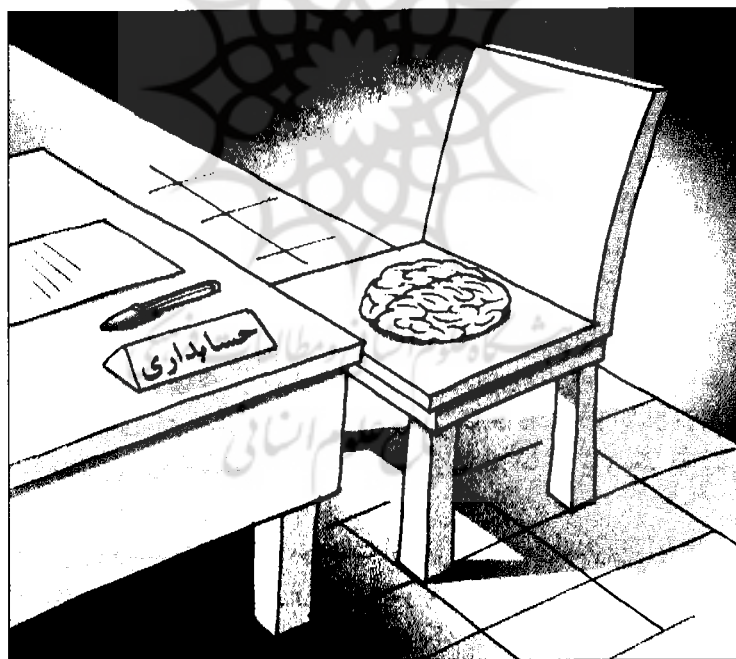


# آموزش حسابداری مدیریت در هزاره‌ی جدید

هر چند بسیاری از مفاهیم حسابداری به زمان‌های دوری هم چون آغاز انقلاب صنعتی بازمی‌گردد، ولی حسابداری مدیریت به عنوان یک حوزه‌ی آموزشی از اواخر دهه‌ی ۱۹۴۰ میلادی پا به عرصه تجارت و بازرگانی گذاشت

به استاد: مرحوم دکتر احمد ظریف‌فرد  
بهرروز خداحمی

به منظور اشاره به تهیه‌ی اطلاعات برای استفاده‌های مدیریتی به کار خواهد رفت. چرا که ثبت هزینه‌ها تنها به منظور گزارشگری مالی برون سازمانی گویای مقصود این پژوهش نخواهد بود. هر چند که اکثر مباحث دیگر حسابداری صنعتی در دوران حاضر از این دست می‌باشند. نتیجه این که کلیه‌ی مطالبی که زیر عنوان سیرحسابداری مدیریت عنوان خواهد شد، سرفصل‌های کتب



مقدمه

هدف این مقاله، بررسی تاریخچه‌ی تکامل پنجاه ساله‌ی آموزش حسابداری مدیریت، و هم چنین مطالعه وضعیت کنونی حرفه و در نهایت ارائه تجربیات آموزشی پیش‌کسوتان و متخصصین این حوزه است.

تاکید اصلی در پژوهش حاضر بر جنبه‌های آموزشی است تا توجه خاص به تغییرات صورت پذیرفته در برنامه‌های آموزشی این

درس. از آنجا که آموزش منائر از پژوهش و عمل است، به ناچار پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نخواهد بود، هر چند تأکید اصلی بر پیشرفت‌های انجام پذیرفته در حوزه‌ی آموزش است.

در اغلب کتب و دوره‌های آموزشی تمایز بین حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی همراه با ابهام است. به اعتقاد شماری از مدرسان

حسابداری صنعتی را هم پوشش خواهد داد. ساختار پژوهش حاضر بدین گونه است که در بخش اول تاریخچه‌ای از تحولات آموزش حسابداری مدیریت اواخر دهه‌ی ۱۹۴۰ میلادی که ادعا شده شروع راهپایی حسابداری مدیریت به برنامه‌های درسی دانشکده‌های حسابداری و بازرگانی است تا به امروز مطالعه می‌شود. زیرا اعتقاد بر این است که آگاهی از گذشته‌ی حرفه

حسابداری مدیریت، مباحث حسابداری صنعتی همان نقش را در کنار حسابداری مدیریت ایفاء می‌کند که حسابداری میانه در برنامه‌های درس حسابداری مالی. هر چند تعدادی نیز معتقدند که حسابداری صنعتی کاملاً متفاوت از حسابداری مدیریت می‌باشد (میهر، ۲۰۰۰). در هر حال رویکرد اتخاذ شده در این پژوهش، رویکرد اول است. بدین معنی که عبارت حسابداری مدیریت

برای فهم مسیری که پیش رو است ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است. در بخش دوم موقعیت کنونی حسابداری مدیریت هم از بُعد دانشگاهی هم از جهت حرفه‌ای ارزیابی خواهد شد. هم چنین نقاط قوت و ضعف آن ارائه خواهد شد. در بخش سوم به تجربیات عملی برخی متخصصین از رویکردهای آموزش حسابداری مدیریت پرداخته می‌شود که با توسل به آن می‌توان دانش پژوهانی را تربیت کرد که با حل کردن خلاقانه‌ی مشکلات پیش‌رو، به سازمان متبوع خود ارزش‌های قابل توجهی بیفزایند. در خاتمه نیز توصیه‌هایی در مورد چگونگی آموزش دروس حسابداری مدیریت ارائه خواهد گردید.

#### آغاز سفر

هر چند بسیاری از مفاهیم حسابداری به زمان‌های دوری هم چون آغاز انقلاب صنعتی باز می‌گردد، ولی حسابداری مدیریت به عنوان یک حرفه آموزشی از اواخر دهه‌ی ۱۹۴۰ میلادی پا به عرصه تجارت و بازرگانی گذاشت. جزوات آموزشی ویلیام واتر در دانشگاه شیکاگو و متعاقب آن کتاب وی به احتمال زیاد اولین کار نیمه تمام جدی در معرفی حسابداری مدیریت در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها است (میهر، ۲۰۰۰).

آموزش حسابداری مدیریت نیز هم چون دیگر مباحث مطرح شده در این گونه کتب، سابقه‌ای دیرینه دارد. در دهه‌ی ۱۹۵۰ دانشجویان روزهای متعددی را صرف تهیه‌ی جداول بودجه (بودجه جامع) می‌کردند چرا که کلیه‌ی عملیات به صورت دستی انجام می‌شد. این در حالی است که امروزه با بهره‌گیری از نرم‌افزارهای صفحه‌گسترده‌ی رایانه‌ای هم چون اکسل، همان جداول بودجه‌ای تنها ظرف چند ساعت انجام می‌شوند؛ حتی ظرف چند دقیقه اصلاح یا تعدیلات بعدی نیز قابل انجام است. مدرسین موفق و پرتلاش حسابداری مدیریت در دهه‌ی ۱۹۶۰ از گج و تخته سیاه استفاده می‌نمودند و گه‌گاه برای ترسیم نمودارها از گچ‌های رنگی نیز یاری می‌جستند. در حالی که مدرسین حسابداری مدیریت امروزی می‌بایست

طریقه‌ی دیگر به‌کارگیری مدل‌های صفحه‌گسترده، تصاویر گرافیکی و نمایش‌های ویدیویی را در مباحث کلاسی بدانند و با طراحی و فراهم کردن صفحات وب، دانشجویان را در خارج از کلاس نیز همراهی و راهنمایی کنند.

در هاروارد نیز بلافاصله پس از جنگ جهانی دوم حسابداری مدیریت وارد برنامه‌ی درسی دانشگاه شد و متعاقب آن اسنادان دانشگاه ام‌ای تی دروس مشابهی را به برنامه‌های درسی اضافه نمودند. در این دوره‌ها روش‌های آموزشی با تاکید خاص بر افته‌کاوی، استفاده‌ی مدیریتی از اطلاعات و ملاحظات و موضوعات رفتاری در زمینه‌ی کنترل‌های مدیریتی برگزار می‌شد. به بیان دیگر به‌رغم این که تمرکز کتب و دروس متداول حسابداری صنعتی بر رویه‌هایی چون گردآوری، تهیه، مغایرت‌گیری و گزارشگری اقلامی جهت ارائه‌ی بودجه بود، اما حسابداری مدیریت به جنبه‌های رفتاری و مدیریتی مانند آثار انگیزشی و رفتاری بودجه‌بندی می‌پرداخت. اولین بارقه‌های فکری تمایز بین حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی در دهه‌ی ۱۹۵۰ میلادی در ذهن یکی از دانشجویان تحصیلات تکمیلی دانشگاه هاروارد به نام هورن‌گرن پدیدار شد. بدین شکل که وی در یکی از دروس سال اول دوره‌ی ام‌بی‌ای<sup>۱</sup> خود، به نام کنترل، با مشاهده‌ی تاکید بر استفاده از هزینه‌یابی مستقیم (متغیر) به جای هزینه‌یابی کامل (جذب) به اهمیت آن در تصمیم‌گیری پی برد. تعجب وی از این بود که در دوره‌های آموزشی قبل، تاکید بر هزینه‌های جذبی به عنوان روش صحیح محاسبه بهای تمام شده انکارناپذیر بود و بنابراین رویکرد مذکور یک بدعت کاملاً نو و آشکار در این زمینه به شمار می‌رفت (هورن‌گرن، ۱۹۸۹).

سه تغییر عمده‌ی انجام پذیرفته در حسابداری مدیریت طی نیمه‌ی دوم قرن بیستم عبارتند از: (۱) تغییرات در منابع درسی؛ (۲) تغییرات در سازمان‌های حرفه‌ای؛ (۳) تغییرات صورت پذیرفته در آموزش حسابداری مدیریتی (بوئر، ۲۰۰۰).

مدیریت صنعتی یا به عبارت دقیق‌تر حسابداری صنعتی، عمدتاً بر رویه‌هایی تاکید داشت که لازم بود حسابداران برای تهیه‌ی گزارش‌های بهای تمام شده طی کنند. به بیان ساده دانشجویانی که دروس حسابداری صنعتی را با استفاده از این گونه منابع می‌گذرانند قادر بودند تنها به شرکت‌های متبوع خود بگویند، چه فرم‌هایی را استفاده کنند، چگونه آنها را طبقه‌بندی کنند، و نیز چگونه داده‌های لازم را جهت ارائه‌ی گزارش‌های مختلف از آن استخراج کنند. اما قادر نبودند هیچ چارچوب نظری برای چگونگی استفاده‌ی مدیران یا سایر اشخاص از آن اطلاعات ارائه دهند.

کتاب "حسابداری مدیریت" رابرت آتونی که در ۱۹۵۶ منتشر شد تفاوت‌های خاصی نسبت به منابع سنتی موجود در حوزه‌ی حسابداری صنعتی داشت. این کتاب به جای تاکید بر مباحث حسابداری بهای تمام شده به مباحث مدیریتی پرداخته بود، و به جای مساله، افته‌کاوی تشویق و ارائه شده بود. در این کتاب، برای اولین بار مفاهیم بهای تمام شده در سه طبقه‌بندی، شامل بهای تمام شده‌ی کامل، بهای تمام شده‌ی تفاضلی و بهای تمام شده‌ی مراکز مسئولیت ارائه شد، به گونه‌ای که هم اینک نیز به عنوان شالوده‌ی دروس بسیاری از کتب حسابداری مدیریت تلقی می‌شود.

کتاب حسابداری مدیریت آتونی و همچنین کتاب دیگر وی، تحت عنوان "سیستم‌های کنترل و برنامه‌ریزی، به عنوان چارچوبی برای تجزیه و تحلیل" نه تنها نقش موثر و به‌سزایی بر یک نسل از مدرسان حسابداری مدیریت داشت، بلکه پس از آن نیز اثرگذاری‌اش بر شیوه‌ی تفکر مدرسان این حوزه ادامه یافت.

در ۱۹۶۲، چارلز هورن‌گرن اولین ویرایش از کتاب بسیار معروف و موفق خود تحت عنوان "حسابداری صنعتی با تاکید بر مباحث مدیریتی" را منتشر کرد، بدین ترتیب، ابزاری رسمی برای معرفی مفاهیم حسابداری مدیریتی در برنامه‌های درسی دانشگاه‌های مختلف تلقی شد.

به‌رغم عنوان کتاب که "حسابداری صنعتی" است، اما در آن از تاکید بر رویه‌های متعادل مورد

منابع درسی جدید

منابع موجود در حوزه‌ی حسابداری

استفاده در ارزیابی موجودی‌ها کاسته شد و بر حسابداری مدیریت به عنوان ابزار تصمیم‌گیری تاکید و توجه بیشتری مبذول شد.

نتیجه این که کتاب هورنگرن به همراه کتاب‌های آنتونی و سایر پژوهشگران به روشنی موج جدید تفکر حسابداری مدیریت را که از اواخر دهه‌ی ۱۹۴۰ و دهه‌ی ۱۹۵۰ آغاز و گسترش یافته بود، بازتاب داد. و تقویت نمود. حتی با در نظر گرفتن این که ویرایش‌های بعدی کتاب‌ها هم چنان رویکرد رویه‌ای خود را نیز به عنوان بخشی از مباحث، حفظ کردند، اما نباید فراموش کرد که محتوای کلی، کتب حسابداری صنعتی در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ به‌نحو چشم‌گیری تغییر نموده بود.

طبق مطالعه‌ای که جورج فاستر و هورنگرن در کتاب خود به آن اشاره نمودند، قریب ۷۳ درصد از مواد درسی هفت کتاب موجود در اواخر دهه‌ی ۱۹۴۰ در حوزه‌ی حسابداری صنعتی، در رابطه با ارزشیابی موجودی‌ها بود. در حالی که در دهه‌ی ۱۹۶۰ (یعنی تنها دو دهه‌ی بعد) سرفصل‌های مرتبط با ارزشیابی موجودی‌ها به ۴۶ درصد از حجم چهارده کتاب آن زمان، تقلیل یافت. از طرف دیگر در حالی که در دهه‌ی ۱۹۴۰، تنها ۶ درصد از محتوای کتب مذکور را مباحث تصمیم‌گیری مدیریت تشکیل می‌داد، این نسبت در دهه‌ی ۱۹۶۰ به ۳۳ درصد افزایش یافت. گفتنی است که برخی از مباحث کنترل هزینه، مانند تجزیه و تحلیل انحرافات، از دهه‌ی ۱۹۴۰ تا دهه‌ی ۱۹۶۰ تقریباً ثابت باقی ماند.

در همین دوران بود که دروسی تحت عنوان حسابداری مدیریت که مبتنی بر کتاب‌هایی هم چون کتاب آنتونی بودند، و به استفاده‌های مدیریتی اطلاعات مالی اهمیت می‌دادند به عوض مباحثی نظیر انباشت و تسهیم هزینه‌ها به منظور گزارشگری مالی، وارد برنامه‌ی درسی دوره‌های کارشناسی ارشد شد. این وضع تا دهه‌ی ۱۹۹۰ که درس مستقل و واحدی تحت عنوان "آشنایی با حسابداری مدیریت"، در اغلب برنامه‌های درسی کارشناسی رشته‌های حسابداری و بازرگانی الزامی شد، ادامه یافت.

تاثیر دگرگونی دانشکده‌های حسابداری در دهه‌ی ۱۹۵۰

برنامه‌ی دروس حسابداری مدیریت پس از تغییر شکل فعالیت‌ها و رویکردهای خود که به واسطه‌ی حمایت‌های مالی یک مرکز به نام بنیاد فوردر در طول دهه‌ی ۱۹۵۰ صورت پذیرفت، به روند روبه رشد خود شتاب بیشتری داد. دلیل اصلی این تحول آن بود که در نتیجه‌ی این تغییر شکل، رویکرد پژوهش‌های دانشگاهی از حالت توصیفی و کسل‌کننده نظری و مفهومی به سمت پژوهش‌های تجربی، تحلیلی و آزمایشگاهی سوق پیدا کرد و به ساختارهای برون‌سازمانی، مانند جنبه‌های اقتصادی و روانشناختی اهمیت بیشتری داده شد.

تاثیر وقایع مذکور، بر حسابداری مدیریت نیز قابل ملاحظه و انکارناپذیر بود، به گونه‌ای که توجه و تمرکز پژوهش‌ها بر مباحث تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و کنترل تقویت شد و در عوض از شدت پژوهش در رابطه با هزینه‌یابی محصول کاسته شد.

مناخ آموزشی موجود در حوزه‌ی حسابداری صنعتی عمدتاً به اعداد و ارقام می‌پردازند در حالی که موضوع اصلی حسابداری مدیریتی شناسایی استفاده‌ی افراد از این اعداد و ارقام می‌باشد. از طرف دیگر هدف مباحث حسابداری صنعتی یافتن بهای تمام شده‌ی محصولات موسسات مختلف بود، در حالی که هدف حسابداری مدیریت یاری رساندن به مدیران در استفاده از اطلاعات مالی برای هدایت سازمان‌های مربوطه می‌باشد.

اگر چه تاثیر و تغییرپذیری حوزه‌های آموزشی حسابداری مدیریت آرام و کندتر می‌نمود، اما تغییرات در برنامه‌ی درسی اغلب دانشگاه‌ها، که مورد حمایت مراکزی همچون بنیاد فوردر (مانند دانشگاه‌های شیکاگو، استنفورد و ...) بودند، انکارناپذیر است. این دانشگاه‌ها، با ترغیب دانشجویان مقطع دکتری به انجام پژوهش‌هایی در زمینه‌ی حسابداری مدیریتی و آموزش حسابداری مدیریت، با تاکید و تمرکز بر تصمیم‌گیری به جای تاکید سنتی بر ارزیابی موجودی‌ها که در حسابداری صنعتی

متداول بود، راه را هموارتر نمودند (کاپلن، ۱۹۸۴).

به‌طور خلاصه، اقتصاد حاکم بر جامعه در حال تغییر است، منابع درسی حسابداری مدیریت در حال تغییرند، موسسات حرفه‌ای حسابداری مدیریت در حال تغییرند و بالتبع، موضوع حسابداری مدیریت در حال تغییر می‌باشد و باید این تغییرات براساس نیاز جامعه و شیوه‌های عمل ادامه یابد (بوئر، ۲۰۰۰).

اگر چه تلاش‌های مراکز پشتیبانی، همچون بنیاد فوردر، تاثیر مثبتی بر توسعه‌ی آموزش حسابداری مدیریت داشت، لیکن به مرور زمان فاصله و شکاف بین پژوهش‌ها و آموزش‌های این حوزه، بیش‌تر و بیش‌تر شد. در دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ تاکید و تمرکز پژوهش‌های حسابداری مدیریت به طور فزاینده‌ای به سمت مدل‌های ریاضی با تاکید خاص بر کاربرد پژوهش عملیاتی در حسابداری مدیریت، سوق پیدا نمود. اگر چه در ابتدا تنها تعداد محدودی از دانشکده‌ها، کاربردهای پژوهش عملیاتی در حسابداری مدیریت و سایر مباحث مشتق از پژوهش‌های حسابداری مدیریت را تدریس می‌نمودند، ولی کم‌کم اغلب دانشکده‌ها در سطوح تحصیلات تکمیلی به آنها پیوستند.

در اوایل دهه‌ی ۱۹۸۰ بخش قابل توجهی از پژوهش‌های منتشر شده در مجلات معتبر، در رابطه با کاربرد مفاهیم نظریه‌ی کارگزاری بود که از اقتصاد منتج شده است. اما در حال حاضر بخش بسیار کمی از کتب و منابع موجود در حوزه‌ی حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت به این گونه مطالب اختصاص دارد. جالب این که پژوهش‌های تجربی انجام شده نشانگر انتقاد استفاده‌کنندگان کتاب‌های حسابداری صنعتی از ارائه‌ی مقدار اندک مفاهیم نظریه‌ی کارگزاری در فصول برنامه‌ریزی و کنترل می‌باشد.

در خانمه لازم به ذکر است که پژوهش‌ها، مطالعات سازمانی و تجربیات آزمایشگاهی برخی مراکز آموزشی نیز تاثیری هر چند اندک بر برنامه‌ی دروس حسابداری مدیریت داشته است.

IMA) از حسابداری مدیریت به امور مالی راهبردی تغییر یافت.

بالاخره در اواسط دهه‌ی ۱۹۹۰ انتظار پژوهش‌های میدانی و پژوهش‌های انجام پذیرفته در رابطه با معیارهای غیرمالی عملکرد به آنها رسید و همان‌گونه که در بخش بعدی ارائه خواهد شد، این‌گونه تغییرات تاثیر به‌سزایی در آموزش حسابداری مدیریت از خود برجای گذاشتند (ایتنر و همکاران، ۱۹۹۸).

موج مباحث جدید حسابداری مدیریت به‌نظر می‌رسد معرفی موضوعات حسابداری مدیریت در دوره‌های تحصیلی و کتاب‌های درسی دهه‌ی ۱۹۵۰ و اوایل دهه‌ی ۱۹۶۰ به عنوان موج جدید حسابداری مدیریت محسوب می‌شود. اگر این‌گونه باشد، باید دوره‌ی زمانی ۱۹۸۳ تا کنون را دومین موج جدید تلقی کرد. در دوره‌ی زمانی اخیرالذکر، مدرسان حسابداری مدیریت در کلاس‌های درس خود مباحث جدید بسیاری هم چون هزینه‌یابی مبتنی بر مبنای فعالیت و ارزش افزوده‌ی اقتصادی را مطرح نمودند که برپایه‌ی مباحث متداول و سنتی حسابداری استوار بود و هم چنین برای اولین بار ایده‌های جدیدتری هم چون ارزیابی متوازن و هزینه‌یابی هدف مطرح گردید. در عین حال دروسی که تماماً به حسابداری مدیریت اختصاص می‌یافت هر چه بیشتر به برنامه‌های درسی دانشکده‌ها و از جمله برنامه‌های درسی مقاطع کارشناسی وارد شد.

در طول دومین موج جدید، منابع آموزشی حسابداری صنعتی، جنبه‌های مدیریتی بیشتری به خود گرفتند. به عنوان مثال، جدول ۱ مباحث ویرایش دهم کتاب "حسابداری صنعتی" هورن‌گرن و همکارانش را نشان می‌دهد که در ویرایش پنجم همین کتاب ردپایی از آن‌ها پیدا نمی‌شود.

حتی بدون لحاظ کردن توسعه‌ی مباحث مرتبط با مسئولیت‌های تجاری و نیز تقویت یک رویکرد مدیریتی، بالغ بر ۲۲ درصد از مطالب ارائه شده در آخرین ویرایش کتاب حسابداری

نوین حرفه، انجام گردد. در هاروارد او به همراه همکاران و دانشجویان و با استفاده از کمک سایر پژوهشگران پا به عرصه‌ی پژوهش‌های میدانی گذاشت و میزبان‌های غیرمالی را نیز هم چون مباحث مالی حسابداری مدیریت مورد آزمون قرار داد.

از جمله تغییرات به‌وقوع پیوسته در روند تکامل و آموزش حسابداری مدیریت می‌توان به بحث جنجال برانگیز هزینه‌یابی مستقیم که در دهه‌های ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ به اوج خود رسید، جنبش ریاضی در مباحث حسابداری صنعتی و مدیریت، و گذار از رویکرد حل مسئله به رویکرد افته‌کاوی که در اواخر دهه‌ی ۱۹۸۰ مطرح شد، و در نهایت موضوع جنجال‌برانگیز دهه‌ی ۱۹۹۰ میلادی، یعنی تاثیرات محیط تجاری بر موضوعات حسابداری مدیریت اشاره کرد.

به‌علاوه همگام با تغییرات صورت پذیرفته در منابع درسی و آموزشی حسابداری مدیریتی، موسسات و سازمان‌های حرفه‌ای نیز مشمول دگرگونی‌های متعددی شدند. بدین شکل که در ۱۹۹۱ در آمریکا انجمن ملی حسابداران صنعتی (NACA) با ۳۷ عضو تنها سازمانی بود که اعضای اصلی آن را حسابداران مدیریت تشکیل می‌دادند. عمده‌ی رسالت آن کمک به حسابداران فعال در صنایع مختلف در انباشت و گزارشگری بهای تمام شده بود. در اوایل دهه‌ی ۱۹۵۰ توسعه‌ی سیستم‌های حسابداری رایانه‌ای قابلیت‌های بیشتری را برای مدیران شرکت‌ها فراهم نمود. به بیان دیگر، حوزه‌ی فعالیت‌های حسابداران مدیریت به سایر ابعاد مالی و غیرمالی سازمان‌ها نیز گسترش یافت. تا آن که در ۱۹۵۷ در امریکا نام سازمان مذکور نیز به انجمن ملی حسابداران (NAA) تغییر یافت. در ۱۹۶۵ مجدداً به دلیل تغییر شرایط محیطی حاکم بر حوزه‌ی فعالیت حسابداران مدیریت، نام این موسسه در امریکا به انجمن حسابداران مدیریت<sup>۲</sup> (IMA) تغییر یافت. این روند تا دهه‌ی ۱۹۹۰ ادامه یافت تا این که حسابداران مدیریت در این دهه بیشتر خود را درگیر مباحث مالی شرکت‌های متبوع خود نمودند و سرانجام نام مجله‌ی ماهانه‌ی انجمن مذکور (یعنی

به طور قطع برخی از کتاب‌ها، در دوران پس از حمایت مراکزی همچون بنیاد فورد، نقش مهم‌تری را در ارائه‌ی پژوهش‌های حسابداری مدیریت ایفا نموده‌اند. در این زمینه می‌توان از کتاب حسابداری مدیریت پیشرفته نوشته‌ی رابرت کاپلان در سال ۱۹۸۲ نام برد که پژوهش عملیاتی و ایده‌ی تجزیه و تحلیل‌های تصمیم‌گیری را به سوی حسابداری مدیریت سوق داد. هم چنین کتاب حسابداری مدیریت پیشرفته اثر رابرت ماگی که نقش اطلاعات، تجزیه و تحلیل تصمیم و نظریه‌ی کارگزاری را در حسابداری مدیریت تبیین نمود. کتاب‌های مذکور به همراه سایر منابع موجود در زمینه‌ی حسابداری صنعتی، تقریباً در اغلب دروس پیشرفته، هم چون دروس موجود در برنامه‌ی درسی دوره‌های تحصیلات تکمیلی ارائه می‌شد. به‌طور کلی بینش و آگاهی ایجاد شده با توسعه‌ی نظریه و پژوهش‌های انجام پذیرفته در حوزه‌ی حسابداری مدیریت در دوران پس از بنیاد فورد، نسبت به سایر حوزه‌ها، هم چون مدیریت مالی اثر چندانی بر روند کلی آموزشی حسابداری مدیریت در پی نداشت (سیگل و همکاران، ۱۹۹۹).

نویدهایی از تغییرات

در آگوست ۱۹۸۳ رابرت کاپلان، در جلسه‌ی سالیانه‌ی انجمن حسابداری آمریکا که با حضور همه‌ی اعضا تشکیل شد، مسیر جدیدی را برای دوره‌ها و برنامه‌های دروس حسابداری مدیریت ارائه نمود. وی در مقاله‌ای، که در ۱۹۸۴ در مجله‌ی معتبر بررسی‌های حسابداری<sup>۲</sup> به چاپ رسید اشاره می‌کند که از این پس حسابداری صنعتی و رویه‌های کنترل مدیریتی که در راستای حمایت و پشتیبانی از تولید انبوه محصولات با فناوری‌های کاربر ایجاد شده است، برای شرکت‌های موجود پاسخ‌گو و مناسب نخواهند بود. وی متذکر شد که حسابداری مدیریت می‌بایست در حوزه‌های غیرمالی وارد شود و پژوهش‌های میدانی بیشتری در راستای فهم بهتر مشکلات موجود و اطلاعات مورد نیاز مدیریت و همچنین مباحث

## سوگ نامی فضل الله اکبری

آن صحبت آن قدر دلنشین بود که طی این حدود ده سال همواره تاسف می‌خورم که چرا نتوانستیم آن را به گونه‌ای مناسب ضبط کنیم. صحبت ایشان هم بسیار مستدل و مرتبط بود و هم باید در سطحی از زبان انگلیسی ارائه می‌شد که برای متقاضیان شرکت در دوره‌ی آموزشی مفهوم باشد. ایشان چون همیشه به‌خوبی از پس این کار برآمدند. آن چنان که پس از گذشت بیش از ده سال هنوز برای مخاطبان آن روز تازگی دارد.

تواضع دکتر اکبری زبان‌زد همه است. اما گاه ایشان و البته خیلی به‌ندرت و به‌جا، بسیار محکم بیان مطلب می‌کردند. آن وقتی بود که مفهوم قدرت و نفوذ کلام آشکار می‌شد.

آقای دکتر اکبری بسیار خوش صحبت بود و هر مجلسی را به نور خود روشنی می‌بخشید، اما گاه احساس می‌کردی ده‌ها سال است موضوعی را پیش خود نگاه داشته است. حدود ۲ سال پیش روزی خدمت ایشان رسیدم و خواهش کردم در موردی مطلبی بنویسند. محکم فرمودند نمی‌نویسم. چون از لطف ایشان به خود آگاه بودم و از لحن اولیه‌ی ایشان هراسان، با احتیاط عرض کردم اگر بنده مطلبی بنویسم شما نگاهی می‌کنید. فرمودند بله. پس از مدتی به دلیل لطفی که همواره به همه دارند اشاره به دلیل آن داشتند. دلیلی بسیار واضح، قانع‌کننده و به قول امروزی‌ها بی‌حرف. اما مربوط به بیش از ۳۰ سال پیش. بعید می‌دانم در این باره ایشان از زمان وقوع تا آن زمان صحبتی کرده باشند.

کلام خود را کوتاه می‌کنم و برای دکتر اکبری نام نیکی به بلندای آفتاب خواهانم. در پایان به چند نکته دیگرنیز اشاره می‌کنم.

اولی اگر چه به‌ظاهر خصوصی است، اما نشان از درایت و ظرافت فکر دکتر دارد و از طرفی ذکر خیر عزیزشان است. وقتی که ایشان عازم سفری بود سوال کردم آیا در این سفرها خانم هم شما را همراهی می‌کنند. ایشان فرمود: "خانم همه چیز من است. من بدون ایشان نمی‌توانم حتی روزی زندگی کنم." و این پیامی است به همه‌ی جوانان که چگونه باید قدرشناس یک همراه باشند و آن را به کمال اظهار کنند.

کم‌تر از یک سال پیش از ایشان درخواست کردم در یکی از همایش‌های جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران سخنرانی داشته باشند. ایشان به قول استادگرامی و یار غارش، جناب آقای دکتر موحد که عمرشان دراز باد، بسیار "مرگ آگاه" بودند، فرمودند: "دیده‌ای شمع آنگاه که می‌خواهد برود چگونه است؟ ابتدا درخششی چشم‌گیر دارد و بعد از آن خاموش می‌شود. بگذار فکری کنم" - این تکیه کلام ایشان بود. همیشه قبل از کاری می‌گفت بگذار فکری بکنم - مطلبی ارائه کنم که مناسب موقعیت من باشد. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به این امر موفق نشد، اما تکمیل فرهنگ حسابداری که به نام ایشان و مرحوم سجادی‌نژاد مزین است درخششی بسیار چشم‌نواز و یادگاری ماندنی از ایشان است. تکمیل این فرهنگ تقریباً مقارن با آخرین روزهای حیات ایشان بوده است.

و دیگر آقای محمد شلیله مقاله‌ای داشتند که در آن ویژگی‌های سال‌های ۱۳۴۰ ایران را برشمرده بودند و طی آن اشاره‌ای به این موضوع داشته که از ویژگی آن سال‌ها، پیدایش اندیشمندانی در حرفه‌ی ما، و شاید دیگر حرف بود. استادان ارجمندی چون زنده یادان اسماعیل عرفانی، حسن سجادی‌نژاد و دکتر اکبری یادگارهای این دورانند. آقای دکتر اکبری متولد ۱۳۰۰ است و به‌نظر می‌رسد یکی از عوامل ساخته شدن این سالارمرد و دیگر همراهان، اوضاع سخت اجتماعی آن روزگار بوده است. به‌راستی آن‌گاه که آدمی احساس بی‌نیازی کند پویایی خویش را از دست می‌دهد. این گونه است که رودکی می‌فرماید:

اندر بلای سخت پدید آمد

فضل و بزرگی و سالاری

دکتر اکبری از آن خدا بودو به سوی او رفت. انالله و انا الیه راجعون

ای خدای مهربان؛ تنها ترا می‌پرستیم و تنها از تو یاری می‌جوییم. ما را به راه راست که راه اولیای توست هدایت فرما. و بندگان خاص خویش را با خواص خاص خودت محشور بگردان.

\* نسخه‌ی اصلی این متن به صورت سخنرانی در مراسم بادمجان دکتر فضل‌الله اکبری که در ۲۷ فروردین ۱۳۸۴ در تالار الغدیر دانشکده‌ی مدیریت دانشگاه تهران برگزار شد ارائه گردید.

## مرثیه‌ی استاد فرزانه دکتر فضل الله اکبری\*

مصطفی علی مدد

“الذین آمنوا و عملوا الصالحات اولئک اصحاب الجنة هم فیها خالدون”

آنان که ایمان آوردند و کارهای شایسته کردند اهل بهشتند و در آن جاودان (بقره، آیه ۸۲).

استاد فرزانه دکتر فضل الله اکبری در صبح روز جمعه ۱۲ فروردین ۱۳۸۴ به سوی پروردگارش بازگشت. این سوگ‌نامه‌ای برای گرامی داشت یاد و نام استاد است. یاد و نام مردی که در گفتار و در کردار معلمی صدیق بود؛ و در دوران حیاتش کارهای شایسته بسیاری انجام داد. جا دارد به احترام او با قرائت فاتحه‌ای از درگاه خداوند سبحان بخواهیم که روانش را شاد بدارد.

درون سینه‌ام دردی است خونبار

که هم چون گریه می‌گیرد گلویم

غمی آشفته، دردی گریه آلود...

نمی‌دانم چه می‌خواهم بگویم؟ دریغ است از مناعت طبع و متانتش نگویم؛ دکتر اکبری حدود ۵۰ سال پیش از دانشگاه استانفورد درجه‌ی دکتری گرفت. حدود پانزده سال پیش به مدت دو سال در دوره فوق‌لیسانس دانشگاه استانفورد تدریس کرد. در روزگاری که طی دوره‌ای کوتاه در استانفورد که یکی از معتبرترین دانشگاه‌های دنیاست و جای تفاخر دارد، ایشان هرگز در هیچ جمعی حتی اشاره‌ای هم به اخذ مدرک از آن دانشگاه یا تدریس در دانشگاه استانفورد نکرد.

درباره شرح حالش در مطلبی می‌نویسد: “فکر کردم... از ذکر این که، به روش مرسوم، کی و در کجا زاده شدم، به کدام مکتب‌خانه، دبستان، دبیرستان و دانشکده رفته‌ام اجتناب کنم. آخر خواننده را از این جزئیات چه فایده؟ چرا مدال علمی و سایر جوایز و امتیازاتی که طی تحصیل دریافت داشته‌ام به رخ او بکشم؟ اینها فردی و خصوصی است و به گفته سعدی: در بساط نکته‌دانان خود فروشی شرط نیست. ولی در عوض، گفتنی است آنچه به دیگران مربوط می‌شود، کارهای آموزشی، پژوهشی، انتشاراتی و دانشگاهی. کارهایی که مقدر چنین بود که عامل اجرا باشم ولی اصولاً برای دیگران و به خاطر آنان انجام گرفت.” (نوبت من نیست، مجله حسابرس، شماره ۳، آبان ۱۳۷۸).

نمی‌دانم چه می‌خواهم بگویم؟ دریغ است از هدف‌مندی و پشتکارش نگویم. دکتر اکبری پس از خاتمه تحصیل در ۱۳۳۷ به ایران بازگشت و داوطلب تدریس در دانشگاه شد. در پاسخ درخواست ایشان یکی از اولیای وقت دانشگاه می‌گوید: “شک دارم جایگاه تدریس حسابداری در دانشگاه باشد و اضافه می‌کند در گذشته هم حسابداری در سال ششم رشته تجارت دبیرستان‌ها تدریس می‌شده است.” اگر حسابداری را رشته‌ای دانشگاهی بشناسیم به زودی داوطلبانی برای تدریس خانه‌داری، گله‌داری و باغداری پیدا می‌شوند... (چگونه تدریس حسابداری در دانشگاه آغاز شد، حسابرس شماره ۴ و ۵، ۱۳۷۸). دکتر اکبری در نهایت صبوری به توضیح علوم اداری پرداخت و سرانجام در ۱۳۳۸ به عنوان دانشیار رشته حسابداری به عضویت هیات علمی دانشگاه حقوق و علوم سیاسی و اقتصادی دانشگاه تهران درآمد. از آن پس، آن قدر در معرفی این علوم به عنوان رشته‌هایی معتبر از دانش بشری کوشید که سرانجام در ۱۳۴۳ دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران را تاسیس کرد. در این کار آن قدر کوشا بود و در رفع موانع به قدری پیگیر که نخستین محل دانشکده را به نام خود اجاره کرد. در این باره می‌گوید: “در طول سال ۱۳۴۲ توضیحاتم رئیس وقت دانشگاه تهران را متقاعد و مصمم کرد که دانشگاه تهران، مانند بسیاری از مهم‌ترین دانشگاه‌های جهان، و به لحاظ نیاز کشور می‌باید دانشکده‌ای برای آموزش و تحقیقات مدیریت داشته باشد. در ابتدای شهریور ۱۳۴۳ شادروان دکتر صالح رئیس دانشگاه در جلسه‌ای پرشور و با مخالفت‌های بسیار، بالاخره تاسیس دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی را به تصویب شورای عالی فرهنگ رسانید. دانشکده می‌باید در مدتی کم‌تر از یک ماه برای اول مهر شروع به کار کند، زیرا انتظار می‌رفت در جلسه بعد شورا، مشکلاتی بروز نماید که شروع کار دانشکده سال‌ها به تعویق افتد... اولین و مهم‌ترین مشکل تهیه محلی مناسب برای دانشکده

بود. روزی در همان اوایل شهریور برای اجاره کردن ساختمانی در چهارراه ولی‌عصر و خیابان طالقانی مراجعه کردم... اطرافیان مالک با واگذاری ساختمان به دانشکده مخالف بودند و استدلال می‌کردند که استفاده هزاران دانشجو از محل، خرابی‌ها به بار می‌آورد. ولی، مالک ارباب افلاطون گشتاسب، ساختمان را به دانشکده اجاره داد... این شخص خیر و دانش‌پرور، که مدتی نیز رئیس انجمن فرهنگی زرتشتیان بود، از تحصیل دانشجویان و فراهم آوردن موجبات آن لذت می‌برد. روانش شاد، اگر او نبود که هزینه‌ها را پرداخت کند تا سال بعد پس از تصویب بودجه برای دانشکده به او مسترد شود، مسلماً شروع کار دانشکده سال‌ها و حداقل یک سال به تاخیر می‌افتاد.

نمی‌دانم چه می‌خواهم بگویم؟ دریغ است از تعلق خاطر و علاقه او به ایران و فرهنگ این مرز و بوم چیزی نگویم، در روزگاری که کعبه آمال برخی از تحصیل‌کرده‌های ما، اعم از پیر و جوان، مهاجرت به خارج و یافتن شغلی در آنجاست به‌رغم ظلمی که به دکتر اکبری شد و بنا ندارم فعلاً در اینجا به آن بپردازم، در نامه‌ای به تاریخ دهم خرداد ۱۳۶۸ زمانی که در دانشگاه استانفورد تدریس می‌کرد می‌نویسد: "شنیدم کسی گفته است که کوشش در کسب مجوز اقامت دارم. چنین نیست، هرگاه چنین قصدی بود با سابقه ۱۳ سال اقامت مادر، این درخواست در مدتی حدود یک ماه به نتیجه می‌رسید... خانه، زندگی، همسر و فرزندان و نوه‌هایم کلاً در آنجا هستند هر که بوده اشتباه کرده است. برای تدریس، دانشگاه درخواست ویزای H<sub>1</sub> خواهد کرد تحت عنوان غلط‌انداز Scholar of Exceptional Ability که نیاز به Labor Certification و موافقت وزارت کار ندارد."

در اسفندماه ۱۳۷۴ که برای معالجه و اقامتی چند ماهه در لندن بود در نامه‌ای می‌نویسد: تا اوایل فروردین دو عمل در پیش دارم. امیدوارم که بتوانم هر چه زودتر برگردم. نه تنها دلم هوای فرزندان و نوه‌ها و دوستان را کرده است، بلکه از این که نتوانستم به جبران این همه محبت‌های مادی و معنوی که به من شده است قدمی و قلمی بردارم رنج می‌برم. امیدوارم که توفیق جبران بیابم. به قول سعدی:

گر بماندیم زنده بر دوزیم  
گر بمردیم عذر ما بپذیر

دامنی کز فراق چاک شده است  
ای بسا آرزو که خاک شده است

نمی‌دانم چه می‌خواهم بگویم؟ دریغ است از پای‌بندی دکتر اکبری به اصول و ضوابط نگویم. هنگامی که با سمت معاون آموزشی به وزارت علوم آمد، ارزشیابی مدارک تحصیلی خارجی با معضلاتی مواجه بود. بعضاً مدارکی نامعتبر پذیرفته می‌شدند و در مواردی مدارکی بیش از ارزش علمی آنها ارزیابی می‌شده تحت نظر ایشان تحقیقی گسترده در مورد مدارک ارزیابی شده انجام شد، با مراجع علمی کلیه کشورهایی که مدرک صادر کرده بودند تماس گرفته شد و از آنها نظرخواهی شد. سرانجام آیین‌نامه‌ای در مورد نحوه ارزیابی مدارک تحصیلی خارجی تهیه و به تصویب عده‌ای از معتبرترین استادان دانشگاه رسید و از فردای تصویب به مرحله اجرا گذارده شد. براساس این آیین‌نامه، مدرک تحصیلی یکی از نورچشمی‌های مدعی دکتری، فوق‌لیسانس ارزیابی شد و مورد اعتراض شدیدی قرار گرفت. در حاشیه کنفرانسی، نخست‌وزیر وقت از آقای دکتر اکبری خواست که ارزیابی مدرک دکترای آن نورچشمی را صادر کند. در پاسخ گفت: قربان، من کاره‌ای نیستم، اجازه فرمایید ارزیابی را بفرستم خودتان توشیح فرمایید.

دریغ است از عشق بی‌پایان او به فرهنگ و ادب فارسی چیزی نگویم. دکتر اکبری قطعاً تمام دیوان‌های شاعران معتبر ایران را بارهای بار خوانده بود. حافظه‌ای بی‌نظیر داشت و صدها شعر از هر شاعر نامداری از برداشت. گاه به مناسبتی، شعری از شاعری می‌آورد که در جمع شنوندگان هیچ یک نام آن شاعر را نشنیده بودند. در یک میهمانی افطاری، همکاری، آشی لذیذ پخته و آورده بود. چندین شعر نغز دربار آش از شاعرانی خواند که نام هیچ یک را نشنیده بودیم.

زندگی نکته مرموزی نیست  
غیر تبدیل شب و روزی نیست  
تلخ و شوری که به نام عمر است  
راستی آش دهن سوزی نیست

عشق او به ادب و فرهنگ فارسی به اشعار شاعران نامدار قدیمی خلاصه نمی‌شد. یک بار در جلسه‌ای شعر بلند عقاب دکتر خانلری را بدون کوچک‌ترین سگته‌ای از برخواند.

شهر شاه هوا اوج گرفت  
زاغ را دیده براو مانده شگفت  
سوی والا شد و والا تر شد  
راست با مهر فلک همسر شد  
لحظه‌ای چند در این لوح کبود  
نقطه‌ای بود و سپس هیچ نبود

نمی‌دانم چه می‌خواهم بگویم؟ دریغ است از آشنایی و حرمتی که به آیین، سنت و دین می‌گذاشت چیزی نگویم. در سفری، شخصی که همراهان بود در تایید نقطه نظرهایش آیاتی از قرآن را خواند و مصادره به مطلوب می‌کرد. چندین و چند بار رعایتش کرد تا بالاخره آن شخص آیه‌ای را به غلط خواند. دکتر تمام سوره‌ی مربوط به آن آیه را از بر خواند، به فارسی ترجمه‌اش کرد و بالاخره ترجمه همان سوره را به زبان انگلیسی از برخواند.

مجله حسابرس میهمانی افطاری داده بود. یادم نیست چندمین روز ماه مبارک رمضان بود. افطاری را با دعایی به مناسبت همان روز به زبان عربی آغاز کرد و بعد ترجمه آن دعا و مناسبتش را گفت و بالاخره از استادانش در علوم قدیمه از جمله پدر بزرگ مادریش، مرحوم حاج فخرالعلما و شادروانان فضل الله همایی، استاد جلال همایی و آقای مبارکی یاد کرد و برای آنان طلب آموزش کرد.

نمی‌دانم چه می‌خواهم بگویم؟ دریغ است از کوشش دکتر اکبری در اشاعه دانش حسابداری در ایران چیزی نگویم. از او هشت جلد کتاب و تعداد زیادی مقاله و جزوه باقی مانده است.

نخستین کتاب حسابداری صنعتی را در سال ۱۳۳۸ نوشت. جلد اول کتاب اصول حسابداری را در ۱۳۴۰، و در واپسین سال‌های عمرش کتاب‌های تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، بررسی تحلیلی، و بالاخره فرهنگ اصطلاحات حسابداری را که آخرین کار اوست نگاشت. فرهنگ نویسی را از دوران جوانی آغاز کرده بود و با مرحوم حییوم در تهیه فرهنگ یک جلدی انگلیسی - فارسی همکار بود. در زمانی که کتاب‌هایش را می‌نوشت کوششی پیگیر را برای ساختن معادل‌های مناسب برای اصطلاحات انگلیسی حسابداری به عمل آورد و برخی از اصطلاحاتی را که اکنون به کار می‌بریم مدیون او هستیم، برای مثال واژه کاربرد. در این مورد می‌نویسد: "در اوایل کار، در شروع به تدریس، چندی به جمع‌آوری اصطلاحات و فرم‌های مورد استفاده در حسابداری پرداختم. در بین فرم‌هایی که در آن زمان جمع‌آوری کردم فرمی بود به عنوان فرم "تجزیه و ترکیب حساب" که برای تعیین بهای تمام شده سفارش‌ها به کار می‌رفت. عنوان فرم از چهار کلمه تشکیل می‌شد، نمی‌پسندیدم. ترجمه تحت‌اللفظی اصطلاح... "برگ کار" می‌شد که عیبی عمده داشت. زیرا حکایت از ورقه‌ای می‌کرد که بر روی آن کارکرد افراد و حضور و غیاب آنان منعکس شده باشد... روزی برادرم در مرور درس گیاه‌شناسی خود چندین بار واژه‌های گلبرگ و کاسبرگ را تکرار کرد... توجهم جلب شد گلبرگ چه کلمه زیبایی... اضافه مقلوب در بسیاری موارد... برگوش خوش تر می‌نشیند. از روز بعد در جزوات درسی و کلاس‌ها از کاربرد استفاده کردم که تعبیر ناخواسته واژه قبلی را ایجاد نمی‌کرد."

دکتر اکبری به امر تالیف و تحقیق علاقه وافری داشت و در همه حال به آن می‌پرداخت. در آبان ۱۳۷۸ می‌نویسد: "اگر به خودم باشد اکنون میل به رفتن ندارم تا کارهای نیمه تمام را تکمیل کنم، تحقیقات و تالیفات بیشتر تری را فراهم آورم." در نوشته دیگری در آذر ۱۳۸۲ می‌نویسد: حقیقت این که مدتی است به این عقیده رسیده‌ام که هدف‌مندی توأم با فعالیت مستمر جسم و فکر به طول عمر می‌افزاید. به این امید خود را، ولو به زور، به هدف تکمیل کارهای نیمه تمام... می‌بندم و خود را می‌کشم. بالاخره در یادداشتی به تاریخ مهرماه ۱۳۸۳ می‌نویسد: "در اینجا ایام را به هزینه‌گردی نگذراندم. هفته‌ای سه روز در کتابخانه London School of Business صرف کردم و



توفیق یافتم که نیمی از آنچه را که از فرهنگ باقی مانده بود به انجام برسانم. امیدواری بسیار هست که تمامی فرهنگ تا پایان سال جاری به چاپ برسد که "به دیگری نگذاریم کار ناقص را".

دریغ است از نظر دکتر اکبری درباره نحوه رفتار با دانشجویان چیزی نگویم. در مصاحبه‌ای در ۱۳۷۲ در این باره می‌گوید: "وظیفه استاد طرح مسئله و ترغیب دانشجویان به بررسی مسئله است. زمانی که در شورای دانشکده‌ای که ریاست آن را به عهده داشتم، قبل از جلسه شورا در جمع همکاران پرسشی را مطرح کردم که از نظر همکارانم در آن زمینه آگاه شوم و آن اینکه اگر دانشجویی در کلاس شما خوابش ببرد چه کار می‌کنید؟ یکی گفت اسم او را به نحوی صدا می‌کنم که یکه بخورد و از خواب بیدار شود. دیگری گفت به طرف او حرکت می‌کنم و می‌کوشم با صدای پایم او را بیدار کنم. سومی گفت از او می‌خواهم کار ویژه‌ای مانند بستن در کلاس انجام دهد... سرانجام، یکی از همکاران پرسید شما چه کار می‌کنید؟ گفتم من کاری نمی‌کنم. می‌گذارم بخوابد. بعد می‌روم منزل و با تأسف به حال خودم گریه می‌کنم. چون زمانی که او به کلاس آمد و من وارد کلاس شدم خواب نبود، من خوابش کردم؛ حتماً نقصی در مطالب من بوده و من نتوانستم اشتیاق او را برانگیزم. وظیفه معلم ایجاد انگیزه تفکر در دانشجو است." (مصاحبه، حسابدار ۹۷ و ۱۳۷۲، ۹۸)، در توصیه‌ای غیرمستقیم به همکاران و دوستانی که تدریس می‌کنند می‌گفت: "در تمام دوران تدریس هرگز نشد که به احترام دانشجویی که به من مراجعه می‌کرد از جای برنخیزم و هنگام رفتن او را بدرقه نکنم".

نمی‌دانم چه می‌خواهم بگویم؟

زبان در دهان باز، بسته است  
در تنگ قفس باز است و، افسوس  
که بال مرغ آوازم شکسته است.

(هوشنگ ابتهاج، درد گنگ)

\* نسخه‌ی اصلی این متن به صورت سخنرانی در مراسم یادمان دکتر فضل‌الله اکبری که در ۲۷ فروردین ۱۳۸۴ در تالار غدیر دانشکده‌ی مدیریت دانشگاه تهران برگزار شد ارائه گردید.

## فضل‌الله اکبری: مرد دانش و هنر

### هوشنگ نادریان

حرفه حسابداری استاد ارجمندی مانند دکتر فضل‌الله اکبری را از دست داد. قطعاً ضایعه فقدان این مرد علم و دانش و هنر تقوی، فضیلت و پرهیزکاری، صبر و تلاش، صداقت و درستکاری برای جامعه حسابداری کشور، مراکز علمی و دانشگاهی و مراکز تحقیقاتی کشور جبران‌ناپذیر و خسارتی بس عظیم است.

ایشان عمر پر برکت خود را مصروف خدمات عالمانه و خالصانه به حرفه حسابداری کشور نموده و حتی دانش‌پژوهان در خارج از کشور نیز از سفره پرنعمت دانش ایشان بی‌بهره نماندند.

خدایش رحمت کند و یادش گرامی باد.

# شناخت دیدگاه بار اطلاعاتی

براساس دیدگاه بار اطلاعاتی، وظیفه‌ی منطقی حسابداری در بازارهای ناقص و غیرکارا، انتقال اطلاعات است

قاسم بلو

عملیات یک واحد انتفاعی را بیان کند و از این طریق سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده‌کنندگان برون سازمانی را در قضاوت و تصمیم‌گیری یاری دهد.

سیستم حسابداری از طریق گزارش فعالیت‌های مالی واحدهای انتفاعی از این قابلیت برخوردار است تا اطلاعاتی را در مورد آنچه دیگران از آن آگاه

نیستند، منتقل نماید. مطمئناً حسابداری یک سیستم اندازه‌گیری مالی رسمی است که از واحد اندازه‌گیری (مانند دلار یا ریال) استفاده می‌کند و میزان منابع را در ترازنامه و میزان جریان‌ها را در صورت سود و زیان گزارش می‌کند. بنابراین، می‌توان دو دیدگاه را در مورد حسابداری مطرح کرد که عبارتند از: (۱) دیدگاه اطلاعاتی، و (۲) دیدگاه اندازه‌گیری ارزش<sup>۱</sup>.



اطلاعات مورد نیاز جهت کاهش عدم اطمینان از منابع مختلفی قابل دست‌یابی است. گزارش‌های مالی یکی از مهم‌ترین منابع کسب اطلاعات است. به طوری که در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی اکثر کشورها آمده است که هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای موثر بر وضعیت مالی و نتایج

مقدمه

چون تصور وضعیتی که در آن تمام رویدادها و پیامدهای آینده از پیش تعیین شده و قطعی باشند و اطمینان کاملی نسبت به آنها وجود داشته باشد، بسیار مشکل یا حتی ناممکن به نظر می‌رسد، بنابراین افراد ناگزیرند در حالت عدم اطمینان نسبت به موضوعات مختلف تصمیم بگیرند در وضعیت عدم

اطمینان پیامدهای تصمیمات به ندرت از پیش قابل تعیین است. در چنین وضعیتی اطلاعات نقش مهمی در کاهش عدم اطمینان ایفا می‌کنند. از جمله تصمیماتی که در وضعیت عدم اطمینان اتخاذ می‌شود تصمیمات اقتصادی سرمایه‌گذاران و سایرین است. این تصمیمات نیز همانند دیگر تصمیمات که در شرایط عدم اطمینان گرفته می‌شوند به اطلاعات نیاز دارد.

دیدگاه اطلاعاتی، تفکر این که حسابداری برای فراهم کردن اطلاعات طراحی شده است، حسابداری را به عنوان به کارگیری زبان و جبر ارزش‌گذاری به منظور انتقال اطلاعات در نظر می‌گیرد. دیدگاه بار اطلاعاتی<sup>۲</sup> بر اهمیت سیستم اندازه‌گیری رسمی از لحاظ انتقال مناسب اطلاعات تاکید دارد. اما رویکرد اندازه‌گیری ارزش بر اهمیت سیستم اندازه‌گیری رسمی به لحاظ اندازه‌گیری مناسب ارزش تاکید می‌کند.

چون شناخت<sup>۳</sup> نقش اساسی را هم در دیدگاه اندازه‌گیری متداول حسابداری (که بر ساختار اندازه‌گیری حسابداری تاکید دارد) و هم در دیدگاه نوین بار اطلاعاتی (که بر استفاده‌ی اقتصادی اطلاعات تاکید دارد) ایفا می‌کند، بنابراین، این مقاله در پی آن است تا ادبیات حسابداری موجود در زمینه‌ی شناخت را با هم بیامیزد. ابتدا، با مرور سیر تکامل تاریخ اندیشه‌ی حسابداری، به بحث‌های مربوط به اندازه‌گیری حسابداری در زمینه‌هایی چون بهای تمام شده‌ی تاریخی، به عنوان مبنایی برای ارزش‌گذاری دارایی‌ها، و تحقق<sup>۴</sup>، به عنوان آزمون اساسی جهت تعیین درآمدها، اشاره می‌شود. سپس گذار از دیدگاه اندازه‌گیری متداول به دیدگاه بار اطلاعاتی هم در بحث خط مشی معانی بیان<sup>۵</sup> هم در نظریه‌های دانشگاهی حسابداری بررسی می‌شود. در نهایت، از دیدگاه بار اطلاعاتی به عنوان یک دیدگاه ترکیبی، نه به عنوان جایگزینی برای رویکرد اندازه‌گیری، پشتیبانی و حمایت می‌شود. در این مقاله مطالعات دانشگاهی اخیر در زمینه‌ی شناخت مورد توجه خاص واقع شده‌اند. این مطالعات اقتصاد اطلاعات<sup>۶</sup> را با ساختار اندازه‌گیری حسابداری در آمیخته‌اند و از قابلیت‌های زیادی برای فراهم آوردن زمینه‌ی درک و فهم بیشتر سودمندی حسابداری به عنوان یک منبع اطلاعاتی برخوردارند.

آن در متن صورت‌های مالی به عنوان یکی از عناصر حسابداری، مانند دارایی، بدهی، درآمد یا هزینه، را شناخت می‌نامند. اقلام شناسایی شده باید وصف و مبلغ معین داشته باشند و در حاصل جمع یکی از سرفصل‌های صورت‌های مالی منظور شوند. شناخت شامل مفهوم شناسایی اولیه‌ی یک قلم، و شناسایی تغییرات بعدی یا حذف یک قلم شناسایی شده می‌شود. شناخت دارای ضوابط و ملاک‌های خاصی است که هدف از وضع چنین ضوابطی، ارائه‌ی رهنمودهایی برای حل و فصل مسائل مربوط به شناسایی آثار معاملات و رویدادهای مالی حسابداری است. زیرا، تعیین آثار دقیق برخی از پدیده‌ها و رویدادها بر عناصر مختلف حسابداری و در زمان وقوع پدیده‌ها یا رویدادها به سادگی به گونه‌ای اعتمادپذیر میسر نیست. براساس مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی اکثر کشورها از جمله آمریکا و ایران ضوابط شناخت یک قلم به عنوان یکی از عناصر حسابداری به شرح زیر است:

- انطباق یک قلم با تعریف یکی از عناصر حسابداری.
- قابلیت اندازه‌گیری ارزش آن برحسب پول.
- برخورداری اطلاعات مربوط به آن از دو ویژگی کیفی مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن به نحو متعادل.

از طریق شناخت، زمان و نحوه‌ی وارد شدن اقلام مشخص (از قبیل معاملات) در قالب ثبت‌های حسابداری یک واحد اقتصادی تعیین می‌شود. این ثبت‌ها شالوده‌ی صورت‌های مالی واحد اقتصادی هستند. هم چنین شناخت، از طریق مشخص کردن آنچه باید در ثبت‌های حسابداری وارد شود، تمام رویدادهای دیگر را از وارد شدن در قالب ثبت‌های حسابداری مستثنی می‌کند. بنابراین، شناخت حسابداری که در استانداردها و میثاق‌های حسابداری و در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابداران مورد اشاره قرار می‌گیرد، محدوده‌ای را برای ثبت‌های

حسابداری تجویز می‌کند و محتوای گزارش‌های حسابداری (از جمله صورت‌های مالی) را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در نتیجه، شناخت در حسابداری نقش اساسی را ایفا می‌کند.

شناخت اغلب به عنوان محور بحث‌های حسابداری همانند بحث در مورد اختیار خرید سهام، تحقیق و توسعه و تعیین درآمد قرار گرفته است. تفاوت در ضوابط شناخت در سطح بین‌المللی نیز به خوبی قابل ملاحظه است. به عنوان مثال، در انگلستان و برزیل، رویه‌های حسابداری در مورد تجدید ارزیابی دارایی‌ها متفاوت از ایالات متحد است.

در ادامه، درباره‌ی ابعاد مختلف شناخت در مکاتب حسابداری بحث می‌شود. در میان بحث‌های مربوط به شناخت، ابتدا دیدگاه اندازه‌گیری با تاکید بر ارزش‌گذاری دارایی‌ها و تعیین درآمدها موشکافی می‌شود. سپس، ظهور مکتب اطلاعات حسابداری و تاثیر آن بر روش صورت‌بندی مسائل شناخت بررسی و مرور می‌شود. پس از آن نیز، مبانی لازم برای تجزیه و تحلیل‌های اقتصادی نوین راجع به مسائل شناخت بررسی می‌شود. در نهایت پیشرفت‌های اخیر در این زمینه که اقتصاد اطلاعات و ساختار حسابداری را مرتبط می‌کند، بیان می‌شود.

### دیدگاه اندازه‌گیری

اگر چه به طور مشخص تصریح نشده است، اما به نظر می‌رسد اندیشمندان مطرح حسابداری در نیمه‌ی اول قرن بیستم بر سر این موضوع توافق کردند که حسابداری وظیفه‌ی اندازه‌گیری را ایفا می‌کند. به طور مشخص، تعیین درآمد و ارزش‌گذاری دارایی‌ها به عنوان وظایف اصلی حسابداری مدنظر قرار گرفت. پیتون (۱۹۶۲) در کتاب تئوری حسابداری خود نوشت: وظیفه‌ی اصلی حسابداری شامل تعیین دوره‌ای درآمد خالص و وضعیت مالی واحد تجاری است. الکساندر (۱۹۶۲) نیز بیان کرد: تعیین سود، وظیفه‌ی

استفاده از بهای جایگزینی (یا قیمت خرید) را به عنوان جانشینی برای قیمت‌های تاریخی در ارزشگذاری دارایی‌ها مطرح کردند. چمبرز (۱۹۶۶) سیستم حسابداری معاصر مداوم<sup>۹</sup> که بر ارزش بازار بازیافتنی<sup>۱۰</sup> (یا قیمت فروش) استوار بود، را به عنوان مبنای ارزشگذاری پیشنهاد کرد. استرلینگ (۱۹۷۰) براساس مدل تصمیم‌گیری فردی، معیارهای اطلاعات (از قبیل واقعی بودن و مربوط بودن) و تئوری کمی ارتباطات را برای پشتیبانی و حمایت از ارزش فعلی بازار به عنوان مبنای ارزشگذاری مناسب به کار گرفت.

#### بحث تعیین سود

در رابطه با تعیین سود، تصمیمات قانونی (همانند قانون شرکت‌ها و مقررات مالیاتی) و تئوری‌های اقتصادی (از قبیل تئوری سود) نقش عمده‌ای ایفا نموده‌اند. به کارگیری اصل تحقق، به عنوان ابزار اصلی در شناخت سود حسابداری (یعنی این که سود تنها در صورت تحقق می‌تواند ثبت شود) به شدت از قانون مالیات بردرآمد و آراء دادگاه‌ها (مثل رای دیوان عالی آمریکا در سال ۱۹۲۰ در مورد دعوی اسنر علیه مکومبر) تأثیر پذیرفته است. در نتیجه سود مستقیماً به تفکیک آن از سرمایه (یعنی تحقق) منوط شد که معمولاً مستلزم معامله‌ای همانند فروش یک دارایی است.

اصل تحقق به‌طور وسیع مورد پذیرش حسابداران قرار گرفت. پیتون و لیتلتن (۱۹۴۰) نوشتند: تحقق به‌عنوان مبنایی برای شناخت درآمدها در حساب‌ها، در کل مهم‌تر از فرایند کسب سود است. اصل تطابق که بیانگر کسر هزینه‌ها از درآمدهای تحقق یافته (شناسایی شده) است، به دلیل اهمیت و سهولت آن، به‌طور گسترده مورد پذیرش قرار گرفت. در نتیجه، سود حسابداری تعریف ذاتی ندارد و از لحاظ عملیاتی به عنوان نتیجه‌ی اعمال اصول تحقق و تطابق تعریف شده است.

از سوی دیگر، اقتصاددانان در بحث سود به عنوان منتقدین ظاهر شده‌اند. فقدان

قیمت بازار ارزشگذاری می‌شد. استوری (۱۹۵۹) آن را اعمال ناقص میثاق تداوم فعالیت که به‌وسیله‌ی محافظه‌کاری تعدیل شده است، می‌داند. برخی بر این عقیده‌اند حاکمیت محافظه‌کاری در حسابداری توسط بانکداران که زمانی استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی محسوب می‌شدند و به شدت خواستار قواعد حسابداری محافظه‌کارانه بودند، مورد تأکید قرار گرفت. با تغییر جهت تأکید حسابداری به سوی صورت سود و زیان، اصول حسابداری دیگر از قبیل عینیت<sup>۷</sup> و تطابق<sup>۸</sup> برای پشتیبانی از حسابداری بهای تمام شده‌ی تاریخی مورد استفاده قرار گرفت. انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۳۶) از این نظریه پشتیبانی کرد که حسابداری اساساً فرایند ارزشگذاری نیست، بلکه تخصیص بهای تمام شده‌ی تاریخی و درآمد به دوره‌های مالی جاری و آینده است. انتساب بهای تمام شده‌ی تاریخی به دارایی‌ها پیامد این نظریه بود. در حقیقت، پیتون و لیتلتن (۱۹۴۰) ابراز داشتند دارایی‌ها به عنوان مخارج قابل تخصیص هستند و حسابداران تعیین‌کننده‌ی بهای تمام شده می‌باشند نه افرادی که ارزش را تعیین می‌کنند.

از سوی دیگر، انتقاد نسبت به حسابداری بهای تمام شده شایع شد. کنینگ (۱۹۲۹) دارایی‌ها را به عنوان خدمات آینده مورد انتظار تعریف کرد و تنزیل دریافتی‌های آینده‌ی ناشی از به‌کارگیری دارایی‌ها را به عنوان تنها اندازه‌گیری منطقی در نظر گرفت. از نظریه تغییر در ارزش دارایی‌ها باید در طول دوره‌ی مالکیت واحد اقتصادی در حساب‌ها ثبت می‌شد. این نتیجه‌گیری توسط پیتون (۱۹۶۲) و الکساندر (۱۹۶۲) به کار گرفته شد. بعد از جنگ جهانی دوم، به دلیل تورم شدید و افسارگسیخته، حسابداری بهای تمام شده در معرض انتقادات وسیعی قرار گرفت. در طول دورانی که تورم نسبتاً بالا بود، صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تمام شده‌ی تاریخی رفته‌رفته بی‌معنی شد. ادوارد و بل (۱۹۶۱)

اصولی حسابداران واحد تجاری است. این رویکرد، مشتق ساختن مبنای اندازه‌گیری از فرضیات بدیهی (همانند تفکیک شخصیت، تداوم فعالیت، و دوره‌ی مالی) بود. بنابراین، عدم توافق‌ها اساساً از تعاریف متفاوت دارایی‌ها و سود و فرضیات متفاوت درباره‌ی محیط حسابداری ناشی شد. در نتیجه، عدم توافق‌ها منجر به ایجاد رویه‌های متفاوت جهت اندازه‌گیری منابع و جریان‌ها شد و بحث‌های گسترده‌ای در مورد این مسائل با مشارکت تمام گروه‌های ذی‌نفع از جمله پژوهشگران، اعضا و دست‌اندرکاران حرفه و مقررات‌گذاران در گرفت.

#### بحث ارزشگذاری دارایی‌ها

قبل از این که صورت سود و زیان به عنوان محور صورت‌های مالی قرار گیرد، ارزشگذاری دارایی‌ها موضوع اصلی مذاکرات در مباحث حسابداری بود. مهم‌ترین بخش در بحث ارزشگذاری راجع به بهای تمام شده‌ی تاریخی بود. به‌طور نظری، از آنجا که شرکت به‌طور قانونی دارای عمر نامحدود است، می‌توان بهای تمام شده‌ی تاریخی را به عنوان مبنای ارزشگذاری برخی از اقلام حسابداری، از فرض تداوم فعالیت مشتق نمود. بنابراین، دارایی‌های ثابت باید به بهای تمام شده‌ی تاریخی ارزشگذاری شوند. چون قصد بر فروش این دارایی‌ها نیست. در حالی که، دارایی‌های جاری باید به قیمت جاری ارزشگذاری شوند، چون سرنوشت متصور برای دارایی‌های جاری، فروش آنهاست. استفاده‌ی مورد نظر از دارایی‌ها به عنوان منطبق پشتمانی روش‌های ارزشگذاری آنها می‌باشد. این منطق توسط لورنس دیسکی و هنری هاتفیلد، دو تن از نظریه‌پردازان حسابداری در اوایل قرن نوزدهم به کار گرفته شد. با این حال، در آن زمان محافظه‌کاری از اصول حاکم بر نحوه‌ی عمل حسابداری تلقی می‌شد. اقلامی همچون موجودی کالا (به عنوان نوعی از دارایی‌های جاری) نه به ارزش بازار بلکه به اقل بهای تمام شده یا

قرار داد: تمایل به اجتناب از مسئولیت به این امر منجر شده است که حسابداران الزامات عینیت و محافظه‌کاری را برای محدود کردن دامنه‌ی انتخاب روش‌ها به کار گیرند. در حوزه‌ای که حسابداران عینیت و بسی طرفی را رعایت کنند، اندازه‌گیری سود آسان‌تر می‌شود (الکساندر - ۱۹۶۲).

شناخت در مباحث دارایی و سود در چارچوب نوین بیانیه‌های مفهومی هیات استانداردهای حسابداری مالی مسائل عملی در مورد دو بحثی که در بالا به آنها اشاره شد، تحت عنوان مسائل اندازه‌گیری و شناخت مدنظر قرار گرفته است. آنها به طور مشخص به سؤالاتی درباره‌ی این که چه رویدادهای اقتصادی برای مقاصد ارزشگذاری دارایی یا تعیین سود باید مورد ملاحظه قرار گیرد، پرداخته‌اند. به عنوان مثال، بحث بهای تمام شده‌ی تاریخی می‌تواند به صورت انتخاب بین معاملات گذشته (که به بهای تمام شده تاریخی منجر شده‌اند) یا معاملات جاری بالقوه (که به ارزش بازار منجر می‌شوند) برای شناخت در ترازنامه تعبیر شود. بحث تحقق درآمد نشان‌دهنده‌ی زمان شناسایی معاملات فروش در ثبت‌های حسابداری است: زمان فروش، زمان دریافت وجه، یا زمان‌های دیگر.

با توجه به این که حسابداری معمولاً به عنوان یک عمل اندازه‌گیری در نظر گرفته می‌شود، آنچه شناسایی می‌شود بستگی به معیار صحیح دارد. پیتون در کتاب تئوری حسابداری خود با عنوان معیار درآمد نوشت: تعیین شواهد متقاعدکننده یا آزمون درآمد اساساً یکی از جنبه‌های مسئله‌ی ارزشگذاری است. سپس وی پیامدهای اندازه‌گیری قواعد مختلف شناخت درآمد را مطرح کرد. به عنوان مثال، اگر فروش به عنوان تنها معیار منحصر به فرد برای شناخت استفاده شود، این به معنی آن است که سهام موجود باید به بهای تمام

شد. در استانداردهای حسابداری و گزارشگری مبنای تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌ها، انجمن حسابداران آمریکا (۱۹۵۷) بیان داشت که معنی اصلی تحقق عبارت است از تغییر در یک دارایی یا بدهی که به قدر کافی برای شناخت در حساب‌ها عینیت یافته و معین شده است. این باعث شد تا اسپروس (۱۹۶۲) بگوید که این تعریف تحقق را مترادف شناخت قرار داده است. کمیته‌ی مفهوم شناخت که در ۱۹۶۴ توسط انجمن حسابداران آمریکا تاسیس شد، در گزارش خود توصیه کرد تا آزمون شناخت از نقدپذیری<sup>۱۱</sup> به قابلیت اندازه‌گیری تغییر یابد و به علاوه از اهمیت تحقق کاسته شود. هورن‌گرن (۱۹۶۵) پیشنهادی سازش‌کارانه را مطرح کرد که شامل قاعده‌ی شناخت انعطاف‌پذیر (برای تغییر در ارزش دارایی‌ها) همراه با قاعده‌ی شناخت انعطاف‌ناپذیر (برای مقاصد سود و زیان) بود. مایرز (۱۹۵۹) مفهوم رویداد بحرانی<sup>۱۲</sup> را به عنوان رهنمود جایگزین برای شناخت مطرح کرد که هنوز در عرصه‌های عملی و نظری مورد استفاده قرار می‌گیرد (جانسون و استوری - ۱۹۸۲). نهایتاً هیات استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱۳</sup> تحقق را به عنوان یک مفهوم اساسی حسابداری به نفع مفهوم کلی‌تر شناخت کنار گذاشت (هیات استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۴) ضمن این که تحقق به عنوان یکی از دو آزمون لازم برای شناخت درآمد به کار گرفته شد.

اگر برخی از دست‌اندرکاران در آن زمان بعضی جایگزین‌ها، مدل‌های ارزشگذاری مبتنی بر بازار را پیشنهاد کردند، اما نگرانی اصلی حسابداران الزاماً گزارشگری سود اقتصادی نبود. الکساندر (۱۹۶۲) ابراز داشت که انتخاب از بین مفاهیم مختلف سود تنها با ملاحظه این که کدام معیار ما را بهتر به هدف می‌رساند، صورت نمی‌گیرد. به علاوه، او تلاش حرفه برای حداقل کردن مسئولیت در مقابل قضاوت‌های فردی را به عنوان یکی دیگر از معیارهای قوی مدنظر

تعریف ذاتی برای سود در ادبیات حسابداری اقتصاددانانی هم‌چون کیننگ را ناامید ساخت، به طوری که، او نوشت: تحقیق و کاوش در ادبیات حسابداری نشان‌دهنده‌ی این موضوع است که درباره‌ی ماهیت سود چنان که باید بحث نشده است. هم‌چنین وی سود اقتصادی را که فیشر (۱۹۳۰) تعریف کرده بود، به عنوان نقطه‌ی شروع تجزیه و تحلیل‌ها مطرح کرد. الکساندر (۱۹۶۲) رساله‌ی خود را با تعریف سود "تحت تاثیر هیگز (۱۹۴۱)" شروع کرد: سود یک سال مالی، اساساً، عبارت از مبلغی از ثروت است که یک شخص، حقیقی یا شرکت، می‌تواند طی سال آن را مصرف کند و رفاه او در پایان دوره به همان خوبی اول دوره باقی بماند. علاوه بر این، تئوری نوکلاسیک شرکت بیان می‌کند که سود در سطح شرکت چیزی جز بازدهی عامل تولید یا سرمایه نیست. در این رویکرد اقتصادی، تمام تغییرات در ارزش دارایی‌ها، اعم از تحقق یافته یا تحقق نیافته باید به عنوان سود شناسایی شود.

با این حال، به کارگیری دقیق تعریف سود اقتصادی مستلزم ملاحظه‌ی تمام تغییرات در ارزش فعلی خالص دریافت‌های آینده از جمله تغییرات ناشی از تعدیل و تجدید نظر در رویدادهای مورد انتظار آینده همانند نرخ تنزیل می‌باشد. این مفهوم فراگیر و تمام شمول سود برای حسابداران بسیار ذهنی بود. مقایسه‌ی دو مفهوم سود (یعنی سود حسابداری عملیاتی و سود اقتصادی واقعی) موضوع اصلی پژوهش‌های نظری حسابداری قرار گرفت. به عنوان مثال، ادوارد و بل (۱۹۶۱) مفهوم قیمت‌های ورودی و خروجی را معرفی کردند و نظامی برای گزارشگری سود بنا نهادند که بر تفاوت‌های بین سودهای عملیاتی و نگهداری و سودهای تحقق یافته و تحقق نیافته تاکید داشت.

هم‌چنین چالش‌هایی در مورد اصل تحقق از سوی آن دسته از نظریه‌پردازان حسابداری که معتقد بودند اصل تحقق بسیار کوتاه‌بینانه و سطحی است، مطرح

شده قیمت‌گذاری شود (پیتون - ۱۹۶۸). (به دلیل این که هنوز آنها به فروش نرسیده‌اند). علاوه بر این، اندازه‌گیری به عنوان کانون توجه تجزیه و تحلیل‌ها بوده است. به نوبه خود، شناخت و روش‌های حسابداری، به‌طور کلی، براساس مناسب بودن اندازه‌گیری ارزیابی شده‌اند. مجدداً، پیتون (۱۹۶۲) خاطرنشان ساخت که "بهترین روش‌ها یا اصول حسابداری آنهایی هستند که صحت و جامعیت صورت‌ها را برای هر دوره‌ی مالی بیش‌تر حفظ کنند... با توجه به این که تخصیص درآمد ناخالص به هر یک از سال‌ها (یا سایر دوره‌های حسابداری)، مبلغ درآمد خالص دوره در هر روش متفاوت است. و این موارد موضوعات با اهمیتی هستند."

استدلالات اساسی در رویارویی با اصل تحقق براندازه‌ی صحیح<sup>۱۴</sup> دارایی‌ها و سود خالص استوار بوده است. به عنوان نمونه، در رابطه با موضوع تغییرات تحقق نیافته دارایی‌ها، بیانیه‌ی مفاهیم انجمن حسابداران آمریکا و کمیته‌ی پژوهش استانداردها (۱۹۶۵) توصیه کرد که تغییرات تحقق نیافته در ارزش دارایی‌ها نباید در محاسبه‌ی سود خالص گزارش شده آورده شود، اما باید در صورت سود و زیان در زیر سود خالص نشان داده شود. بنابراین، این تغییرات در ترازنامه شناسایی می‌شوند (یعنی به عنوان بخشی از اندازه صحیح دارایی‌ها)، اما در صورت سود و زیان (به عنوان بخشی از اندازه‌ی صحیح سود) شناسایی نمی‌شوند.

نتیجه‌گیری در مورد دیدگاه اندازه‌گیری اکثر نویسندگان اولیه‌ی حسابداری دیدگاه اندازه‌گیری را پذیرفته‌اند. آنها مفاهیم حسابداری (مانند دارایی و سود) را به عنوان اندازه‌های برخی از منابع یا جریان‌های اقتصادی در نظر گرفتند. با این حال، ادبیات موجود در زمینه‌ی اندازه‌گیری حسابداری نشان‌دهنده‌ی عدم توجه به تقاضا برای معیارهای حسابداری است.

بسیاری از بحث‌ها صرفاً به خود اندازه‌ها (مثل دارایی و سود) توجه دارند. لذا می‌توان گفت، وظیفه‌ی اندازه‌گیری حسابداری فرضی است نه استنتاجی.

#### دیدگاه بار اطلاعاتی

با ظهور تئوری اقتصادی اطلاعات، یک دیدگاه اطلاعاتی در افکار حسابداری پدیدار شد. این دیدگاه در پژوهش‌های تجربی (از قبیل تحقیقات بال و براون ۱۹۶۸، بیور ۱۹۶۸) و پژوهش‌های تحلیلی (دمسکی، ۱۹۷۲، بات ورث ۱۹۷۲، فلتام ۱۹۷۲) به کار گرفته شد. این پارادایم اطلاعاتی، اطلاعات را به عنوان منابع کمیاب، درست همانند سایر منابع در نظر می‌گیرد که برای تولید یا مبادله در اقتصاد مورد استفاده قرار می‌گیرند. تقاضای (و در نتیجه، ارزش) اطلاعات از بهبود در تصمیم‌گیری تحت شرایط عدم اطمینان ناشی می‌شود. حسابداری، به نوبه‌ی خود، به عنوان یکی از منابع اطلاعاتی است که دارای ویژگی منحصر به فرد و مزیت نسبی است.

این تغییر دیدگاه توسط بیور و دمسکی (۱۹۷۹) صورت گرفت. آنان ابراز کردند که اندازه‌گیری سود پایه‌ی استدلال اقتصادی خود را در بازارهای ناقص و غیرکارا از دست داده است. آنها "تفسیر مجددی از مفاهیم سود گزارش شده و تعهدی در قالب یک روش ارتباطی هزینه - اثربخشی<sup>۱۵</sup> ارائه دادند." (بیور و دمسکی - ۱۹۷۹). بنابراین، براساس دیدگاه بار اطلاعاتی، وظیفه‌ی منطقی حسابداری در بازارهای ناقص و غیرکارا، انتقال اطلاعات است. مفاهیم حسابداری از قبیل دارایی، بدهی و سود به عنوان علائم آگاهی بخش در نظر گرفته می‌شوند که به استفاده‌کنندگان اخباری را در مورد شرکت باز می‌گویند. به نوبه‌ی خود، استفاده‌های مختلف از اطلاعات حسابداری و وجود منابع اطلاعاتی دیگر در کنار منبع اطلاعاتی حسابداری در درک و فهم حسابداری مهم است. در بخش بعد به تاثیر این دیدگاه بر بحث‌های عملی و نظری اشاره می‌شود.

تاثیر بار اطلاعاتی در بحث‌های نظری (خط مشی)

مفاهیم اطلاعات جایگاه خود را در حوزه‌ی عملی و نظری حسابداری پیدا کرده است. بیانیه‌ی انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۵۷)، تحت عنوان استانداردهای حسابداری و گزارشگری مبنای تهیه و ارائه صورت‌های مالی، مقدمه‌ی خود را با این عبارت شروع کرد: "وظیفه‌ی اصلی حسابداری شامل گردآوری و انتقال اطلاعات ضروری برای درک و فهم فعالیت‌های واحد تجاری است." هم چنین این بیانیه دو کاربرد مهم اطلاعات حسابداری را مورد توجه قرار داد: ارزش‌گذاری و مباشرت. "استفاده‌ی سرمایه‌گذاران از صورت‌های مالی منتشر شده جهت تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و اعمال کنترل بر مدیریت باید جزء مواردی در نظر گرفته شود که از اهمیت اساسی برخوردارند" (انجمن حسابداران آمریکا - ۱۹۵۷). اهمیت سایر اطلاعات نیز به‌طور خاص یادآوری شده است. "بنابراین، داده‌های حسابداری در صورتی که به همراه سایر انواع داده‌های آماری و اطلاعات مربوط غیرکمی ارائه شوند، به‌طور عادی مفید خواهند بود" (انجمن حسابداران آمریکا - ۱۹۵۷). این شواهد مهم در دیگر بیانیه‌ها از قبیل بیانیه‌ی تئوری بنیادین حسابداری (ASOBAT) انجمن حسابداری آمریکا و بیانیه‌های مفاهیم هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز تصریح شده است. در رابطه با موضوع شناخت حسابداری نیز مباحث با همین رویکرد بار اطلاعاتی دنبال شد. در طرح مبنای نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی، مسائل شناخت به‌طور وسیعی مورد بررسی قرار گرفت (ایجیری ۱۹۸۰، جانیک ۱۹۸۱، جاسون و استوری ۱۹۸۲، هیات استانداردهای حسابداری مالی ۱۹۸۴). هیات استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه‌ی مفاهیم شماره ۵ خود تحت عنوان شناخت و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای تجاری، ادامه در صفحه ۶۱

**آزمون انتخاب حسابداران رسمی (مشروط)**  
**(قانون مالیات‌های مستقیم)**  
**(سوالات تستی چهار جوابی)**

**تاریخ: ۱۳۸۴/۲/۲**

- ۱- محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک طبق کدامیک از گزینه‌های زیر صحیح است؟  
 الف) اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر و در صورت علی‌الراس ۷۵٪ اجاره دریافتی.  
 ب) اشخاص حقیقی که مکلف به نگهداری دفاتر هستند از طریق رسیدگی به دفاتر و در صورت علی‌الراس ۷۵٪ اجاره دریافتی.  
 ج) اشخاص حقوقی و هم چنین اشخاص حقیقی که مکلف به نگهداری دفتر هستند در تمام موارد ۷۵٪ اجاره دریافتی.  
 د) هیچکدام
- ۲- محاسبه مالیات متعلق به وجوه پرداختی به افراد از سوی اشخاص غیر از پرداخت‌کنندگان مقرری حقوق و دستمزد اصلی، مطابق کدامیک از گزینه‌های زیر صحیح است؟  
 الف) نرخهای مقرر در ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به وجوه پرداختی پس از کسر معافیت مالیاتی سالیانه.  
 ب) نرخهای مقرر در ماده ۸۵ قانون مالیات‌های مستقیم نسبت به هر پرداخت.  
 ج) پنج درصد وجوه پرداختی.  
 د) هیچکدام
- ۳- چنانچه شرکت تعاونی در سال ۸۲ مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم باشد و از کل مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال سود ابرازی ۵۰٪ آنرا جهت توسعه و تکمیل هزینه نماید، مالیات متعلق کدامیک از گزینه‌های زیر است؟  
 الف) ۱۲۵۰۰۰ ریال      ب) ۳۷۵۰۰۰ ریال      ج) ۲۵۰۰۰۰ ریال      د) ۵۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۴- کدامیک از گزینه‌های زیر در مورد موعد تسلیم اظهارنامه مالیاتی آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی (انحلال) صحیح می‌باشد؟  
 الف) ظرف شش‌ماه از تاریخ ثبت انحلال در اداره ثبت شرکتها.  
 ب) ظرف شش‌ماه از تاریخ تصمیم مجمع عمومی فوق‌العاده.  
 ج) ظرف ۴ ماه پس از پایان سال مالی.  
 د) ظرف شش‌ماه از تاریخ درج آگهی انحلال در روزنامه رسمی.
- ۵- درآمد مشمول مالیات در مورد اشخاص حقوقی خارجی بابت واگذاری امتیازات و سایر حقوق خود کدامیک از گزینه‌های زیر است؟  
 الف) صددرصد وجوهی که از منابع مختلف در ایران عاید آنها می‌شود.  
 ب) کل درآمد مشمول مالیاتی که از بهره‌برداری سرمایه در ایران عاید آنها می‌شود.  
 ج) ۲۰ تا ۴۰٪ مجموع وجوهی که ظرف یکسال مالیاتی از ایران عاید آنها می‌شود.  
 د) ۲۰ تا ۴۰٪ درآمدی که ظرف یکسال مالیاتی در ایران عاید آنها می‌شود.
- ۶- درآمد مشمول مالیات شرکت‌های خارجی که در ایران به فعالیت پیمانکاری ساختمان مشغولند نسبت به قراردادهایی که از ابتدای سال ۱۳۸۲ منعقد می‌گردد عبارت است از:  
 الف) ۱۶٪ کل دریافتی سالانه  
 ب) ۱۲٪ کل دریافتی سالانه  
 ج) مشمول مالیات ایران نیستند.  
 د) از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تشخیص می‌گردد
- ۷- کدامیک از گزینه‌های زیر درباره بخشودگی ۵۰٪ مالیات حقوق کارکنان صحیح است؟  
 الف) فقط کارکنان شرکت‌های دولتی شاغل در تمام روستاهای کشور.  
 ب) کلیه کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته.  
 ج) کلیه کارکنان شاغل در تمام روستاهای کشور.  
 د) هیچکدام
- ۸- کدام یک از درآمدهای زیر از پرداخت مالیات معاف نیست؟  
 الف) درآمد مدارس غیرانتفاعی دارای پروانه فعالیت از وزارت آموزش و پرورش حاصل از تعلیم و تربیت.  
 ب) درآمد دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی دارای پروانه فعالیت از وزارت علوم و تحقیقات و فن‌آوری.  
 ج) درآمد ورزشی باشگاه‌های دارای مجوز از سازمان تربیت‌بدنی.  
 د) مراکز آموزشی فنی و حرفه‌ای دارای مجوز از وزارت کار و اموراجتماعی.
- ۹- کدامیک از گزینه‌های زیر صحیح است؟  
 الف) سازمان امور مالیاتی می‌تواند اشخاص حقوقی را ملزم نماید، تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی خود را به موسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی واگذار نمایند.  
 ب) سازمان امور مالیاتی می‌تواند با توافق مودی تنظیم گزارش حسابرسی مالی و مالیاتی اشخاص حقوقی را به موسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی واگذار نماید.  
 ج) سازمان امور مالیاتی می‌تواند حسابرسی صورت‌های مالی و تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی اشخاص حقوقی را به موسسات حسابرسی یا حسابداران رسمی واگذار و هزینه حسابرسی را پرداخت نماید.  
 د) هر سه مورد

- ۱۰- اطلاعات بدست آمده حاکی از این است که مودی صورت‌های مالی را خارج از موحد مقرر قانونی تسلیم اداره امور مالیاتی نموده است کدام گزینه زیر در مورد وظایف حسابدار رسمی صحیح می‌باشد؟  
 الف) درآمد مشمول مالیات را به صورت علی‌الراس تشخیص می‌دهد.  
 ب) پیشنهاد تنظیم گزارش حسابرسی مالیاتی را قبول نمی‌کند.  
 ج) درآمد مشمول مالیات را براساس دفاتر و صورت‌های مالی تعیین می‌نماید.  
 د) هیچکدام
- ۱۱- صورت‌های مالی سال ۸۲ شرکت الف شامل مبلغ ۴۰۰۰۰۰ ریال درآمد اجاره ملک و مبلغ ۵۰۰۰۰۰ ریال درآمد بازرگانی است در صورتی که هزینه‌های سهم املاک اجاری ۲۰۰۰۰۰ ریال و هزینه‌های سهم بازرگانی ۴۰۰۰۰۰ ریال باشد درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۸۲ شرکت کدامیک از گزینه‌های زیر می‌باشد؟  
 الف) ۳۰۰۰۰۰ ریال (ب) ۴۰۰۰۰۰ ریال (ج) ۵۰۰۰۰۰ ریال (د) هیچکدام
- ۱۲- کدامیک از گزینه‌های زیر در مورد دریافتی یک شرکت پیمانکاری ایرانی از اشخاص حقوقی خارجی بابت اجرای قسمتی از پیمانهای ساختمانی آنان در سال ۸۲، صحیح می‌باشد؟  
 الف) مشمول کسر مالیات تکلیفی به نرخ ۵٪ دریافتی می‌باشد.  
 ب) مشمول کسر مالیات تکلیفی به نرخ ۲/۵٪ دریافتی می‌باشد.  
 ج) مشمول کسر مالیات تکلیفی نیست.  
 د) هیچکدام
- ۱۳- قبول گزارش حسابرسی مالیاتی بوسیله اداره امور مالیاتی موکول به کدامیک از شرایط زیر است؟  
 الف) حسابدار رسمی گزارش حسابرسی مالی را همراه گزارش حسابرسی مالیاتی ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، به اداره امور مالیاتی تسلیم نماید.  
 ب) مودی گزارش حسابرسی مالیاتی را ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی نماید.  
 ج) مودی گزارش حسابرسی مالیاتی را همراه گزارش حسابرسی مالی که به وسیله یک حسابدار رسمی تهیه شده، همراه اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف سه ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه، به اداره امور مالیاتی تسلیم نماید.  
 د) هر سه مورد.
- ۱۴- نصاب هزینه حقوق که کارفرما براساس آیین‌نامه مصوب برای پس‌انداز کارکنان خود ذخیره می‌نماید مطابق کدامیک از گزینه‌های زیر هزینه قابل قبول می‌باشد؟  
 الف) معادل یکماه آخرین حقوق پرداختی  
 ب) معادل یک دوازدهم کل حقوق پرداختی سالیانه  
 ج) معادل سه درصد حقوق پرداختی سالیانه  
 د) هیچکدام
- ۱۵- مودیانی که برای ثبت فعالیت‌های مالی از سیستم‌های الکترونیکی استفاده می‌نمایند کدامیک از گزینه‌های زیر برای انتقال خلاصه عملیات داده شده به ماشین‌های الکترونیکی به دفتر روزنامه صحیح می‌باشد؟  
 الف) عملیات هر ماه تا پانزدهم ماه بعد.  
 ب) عملیات هرماه تا هفته اول ماه بعد.  
 ج) حداکثر ظرف ۳۰ روز از تاریخ وقوع عملیات.  
 د) عملیات هرماه تا آخر ماه بعد.
- ۱۶- شرکت الف در عملکرد سال‌های ۸۰ و ۸۱ به ترتیب مبالغ ۲۰۰ و ۱۲۰ ریال زیان تأیید شده از طرف حوزه مالیاتی داشته است این شرکت در عملکرد سال ۸۲ مبلغ ۴۵۰ ریال سود ابراز نموده است که حوزه مالیاتی با پذیرش دفاتر مبلغ ۹۰ ریال از هزینه‌های شرکت را برگشت داده است کدامیک از گزینه‌های زیر درآمد مشمول مالیات عملکرد سال ۸۲ شرکت می‌باشد؟  
 الف) ۲۲۰ ریال (ب) ۲۷۰ ریال (ج) ۳۶۰ ریال (د) ۲۴۰ ریال
- ۱۷- یک شرکت دولتی ملک خود را که ارزش معاملاتی آن معادل ۳۰۰۰ ریال بوده است به مبلغ ۲۰۰۰ ریال به وزارت آموزش و پرورش انتقال داده است مالیات نقل و انتقال کدام یک از گزینه‌های زیر خواهد بود؟  
 الف) ۱۵۰ ریال (ب) ۱۰۰ ریال (ج) مالیات تعلق نمی‌گیرد (د) ۵۰ ریال
- ۱۸- شرکت سرمایه‌گذاری (الف) در سال مالی منتهی به ۸۲/۱۲/۲۹ منحصراً به فعالیت خرید و فروش سهام سایر شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار پرداخته است و کارگزاران بورس وظیفه خود را از حیث کسر و واریز مالیات سهامی که توسط شرکت (الف) عرضه شده است طبق مقررات انجام داده‌اند، شرکت الف اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان عملکرد سال ۸۲ را با ابراز مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال سود تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده است، مالیات بردارآمد شرکت کدامیک از مبالغ زیر است؟  
 الف) ۷۵۰۰۰۰۰۰ ریال (ب) ۶۷۵۰۰۰۰۰ ریال (ج) مشمول پرداخت مالیات نمی‌باشد (د) ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال
- ۱۹- کدامیک از گزینه‌های زیر در مورد اختیار هیات سه نفره حسابرسان منتخب سازمان امور مالیاتی، موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم صحیح می‌باشد؟  
 الف) دفاتر توسط مودی مالیاتی در محل کار ارائه نشده است.  
 ب) قسمتی از مدارک ارائه نشده است.  
 ج) دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات قابل رسیدگی اعلام شود.  
 د) موازین قانونی و آیین‌نامه مربوطه رعایت نشده باشد و یا دفاتر و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات غیرقابل رسیدگی تشخیص داده شود.
- ۲۰- زیان شرکت‌ها که از طریق رسیدگی و قبولی دفاتر احرار شود با کدام یک از شرایط زیر در سال‌های بعد قابل استهلاک است؟  
 الف) فقط تا یک سوم سالهای بعد قابل استهلاک است.  
 ب) بدون هیچ شرطی از درآمد سال یا سالهای بعد قابل استهلاک است.  
 ج) بشرط داشتن سود در سالهای بعد حداکثر تا، سه سال قابل استهلاک است. (د) هیچکدام



۲۱- کدامیک از گزینه‌های زیر صحیح است؟

- (الف) حق تمیر سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌ها قبل از ثبت شرکت یا افزایش سرمایه باید پرداخت شود.  
 (ب) موعد پرداخت حق تمیر مزبور دوماه از تاریخ ثبت قانونی شرکت یا ثبت افزایش سرمایه است.  
 (ج) همه انواع شرکت‌ها غیر از شرکت‌های تعاونی مشمول این حق تمیر می‌باشند  
 (د) گزینه‌های ب و ج صحیح است.

۲۲- شرکتی از اول مهرماه ۸۳ ملکی را از یک شرکت دیگر اجاره نموده، برای محاسبه مالیات تکلیفی اجاره آذرماه کدامیک از گزینه‌ها صحیح است؟

- (الف) ۲۵٪ درآمد مشمول مالیات اجاره پرداختی آذرماه.  
 (ب) با احتساب درآمد مشمول مالیات اجاره‌های پرداختی دوماه قبل و طبق نرخ ماده ۱۳۱ قانون.  
 (ج) یک دوازدهم مالیات محاسبه شده برای اجاره سالیانه با نرخ ماده ۱۳۱ قانون.  
 (د) هیچکدام

۲۳- جریمه هدم کسر و پرداخت مالیات حقوق در مورد کارفرما (پرداخت‌کننده حقوق) کدامیک از گزینه‌های زیر می‌باشد؟

- (الف) ۲/۵ درصد بدهی مالیاتی بازا هرامه تاخیر.  
 (ب) ۲ درصد کل هزینه حقوق پرداختی  
 (ج) ۲۰ درصد کل مالیات حقوق  
 (د) هیچکدام

۲۴- اعمال ضریب در قرینه برای محاسبه درآمد مشمول مالیات کدامیک از منابع مالیاتی گزینه‌های زیر در روش تشخیص علی‌الراس صحیح است؟

- (الف) تمامی منابع مالیات بردارآمد و دارائی  
 (ب) فقط منابع مالیات بردارآمد  
 (ج) فصل‌های مالیات درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی  
 (د) تمام موارد

۲۵- درآمد مشمول مالیات ابرازی شرکت خصوصی "ج" برای عملکرد سال ۸۱ مبلغ ۲۵۰۰۰۰ ریال می‌باشد، در صورتی که شرکت مشمول معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم بوده لکن محل استقرار واحد تولیدی در مناطق کمتر توسعه یافته نباشد مالیات متعلق به درآمد ابرازی وی کدامیک از گزینه‌های زیر است؟

- (الف) معاف (ب) ۱۲۵۰۰ ریال (ج) ۳۱۲۵۰ ریال (د) ۶۲۵۰۰ ریال

## (قانون مالیات‌های مستقیم) (سوالات تشریحی)

تاریخ: ۱۳۸۴/۲/۲

۱- چنانچه صورت سود و زیان شرکت الف برای دوره مالی سال ۱۳۸۲ که بموقع تسلیم اداره امور مالیاتی گردیده شامل اقلام زیر باشد:

ریال ۱۲۰۰۰۰۰۰	کل هزینه حقوق و دستمزد کارکنان
ریال ۱۳۰۰۰۰۰۰	هزینه استهلاک و نگهداری ملک مورد اجاره
ریال ۶۰۰۰۰۰۰	هزینه انرژی و سوخت
ریال ۲۵۰۰۰۰۰	هزینه بیمه کارکنان
ریال ۶۵۰۰۰۰۰	هزینه پس‌انداز کارکنان (سهم کارفرما)
ریال ۱۲۵۰۰۰۰۰	هزینه سود و کارمزد عملیاتی اعتباری
ریال ۷۵۵۰۰۰۰۰	زیان سنواتی
ریال ۱۷۵۰۰۰۰۰	ذخیره بازخرید خدمت کارکنان
ریال ۴۸۱۰۰۰۰۰	درآمد حق‌العمرکاری
ریال ۲۸۵۰۰۰۰۰	درآمد ناویژه عملیات بازرگانی
ریال ۱۲۰۰۰۰۰۰	درآمد متفرقه
ریال ۳۴۰۰۰۰۰۰	سود دریافتی از بانکهای ایرانی بابت سپرده سرمایه‌گذاری
ریال ۳۶۰۰۰۰۰۰۰	درآمد اجاره ملک

سایر اطلاعات بشرح زیر است:

- سهام شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است.
  - مبلغ ۴۵۰۰۰۰۰ ریال از هزینه سود و کارمزد عملیات اعتباری به یک صندوق فرض‌الحسنه و بقیه به بانکها و موسسات اعتباری و غیربانکی پرداخت شده است.
  - از مبلغ ۷۵۵۰۰۰۰۰ ریال زیان سنواتی فقط مبلغ ۵۵۵۰۰۰۰۰ ریال آن قبلاً به تائید اداره امور مالیاتی مربوط رسیده است.
  - جمع کل آخرین حقوق و دستمزد یکماه کارکنان معادل مبلغ ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال می‌باشد.
- در صورتی که تنظیم گزارش حسابرس مالی و گزارش حسابرس مالیاتی شرکت به شما واگذار شده باشد درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلق به شرکت الف را با رعایت مقررات قانون مالیات‌های مستقیم و به‌ویژه فصل هزینه‌های قابل قبول برای درج در گزارش حسابرسی مالیاتی، محاسبه نمایید.

۲- آقای امید از اول مهرماه سال ۱۳۸۳ در شرکت نیرو (غیردولتی) با حقوق اصلی ۴۰۰۰۰۰۰ ریال و فوق‌العاده شغل ۱۵۰۰۰۰۰ ریال فوق‌العاده جذب ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بعنوان مدیرعامل استخدام گردیده و از اول آذرماه یک آپارتمان متعلق به شرکت بدون ائانه و مبلمان جهت سکونت خانواده در اختیار وی گذارده شده و ماهیانه ۸۰۰۰۰۰۰ ریال بابت آن از حقوق ماهیانه نامبرده کسر می‌شود، سایر اطلاعات بقرار زیر است:  
 - در پایان دی‌ماه معادل مبلغ ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال کالای مصرفی بعنوان مزایای غیرنقدی و مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال اضافه‌کاری دریافت نموده است.  
 - در پایان اسفندماه معادل مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال مواد غذایی (مزایای غیرنقدی) و مبلغ ۴۷۵۰۰۰۰۰ ریال بعنوان عیدی دریافت نموده است.  
 مبلغ ۴۷۵۰۰۰۰۰ ریال بعنوان عیدی دریافت نموده است.  
 با عنایت به اطلاعات فوق جمع مالیات حقوق و مزایای مربوط به دی‌ماه و اسفندماه نامبرده را محاسبه کنید.  
 قسمتی از جدول ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم  
 تا میزان سی میلیون ریال درآمد مشمول مالیات حقوق سالانه به نرخ ۷/۱۵  
 تا میزان یکصد میلیون ریال مشمول مالیات حقوق سالانه نسبت به مازاد سی میلیون ریال به نرخ ۲۰/۷

## آزمون انتخاب حسابداران رسمی (مشروط)

### (حسابداری)

### (سوالات تستی چهار جوابی)

در کلیه سوالات استانداردهای حسابداری ایران به کار گرفته شود

تاریخ: ۱۳۸۴/۲/۲

- حساب موجودی کالا را می‌توان به صورت ادواری و یا دائمی نگهداری کرد. در هر حالت ارزش‌گذاری با روش‌های FIFO, LIFO و میانگین موزون امکان‌پذیر است. در کدام روش معمولاً ارزش موجودی کالا در حالت ادواری و دائمی یکسان می‌باشد.  
 الف) در هر سه روش  
 ب) فقط در روش‌های LIFO و میانگین موزون  
 ج) فقط در روش‌های FIFO و میانگین موزون  
 د) فقط در روش FIFO
- شرکتی در سال ۸۳ مبلغ ۳۰۰ میلیون ریال فروش داشته است. سود ناخالص شرکت ۵۰٪ بهای تمام شده کالای فروش رفته می‌باشد. اگر بهای تمام شده کالای آماده فروش ۲۴۰ میلیون ریال باشد. موجودی آخر دوره چند میلیون ریال است؟  
 الف) ۶۰  
 ب) ۴۰  
 ج) ۳۰  
 د) صفر
- شرکتی در سال ۸۳ ساختمان اداری خود را به ارزش دفتری ۱۲۰ و بهای تمام شده ۱۸۰ میلیارد ریال به مبلغ ۲۰۰ میلیارد ریال نقدی فروخته است. این رویداد بروجوه نقد ناشی از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری در صورت جریان وجوه نقد چند میلیارد ریال اثر دارد؟  
 الف) ۸۰ افزایش  
 ب) ۱۴۰ افزایش  
 ج) ۲۰۰ افزایش  
 د) ۲۰ افزایش
- مانده حساب ذخیره بازخرید کارکنان در اول و آخر سال ۱۳۸۳ به ترتیب ۵۰ و ۱۵۰ میلیون ریال می‌باشد. اگر هزینه بازخرید کارکنان طی سال ۱۰۰ میلیون ریال باشد. در صورت تطبیق سود عملیاتی با جریان خالص ورود وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی (صورت جریان وجوه) سود سال ۸۳ چند میلیون ریال تعدیل شود؟  
 الف) ۱۰۰ کاهش  
 ب) ۵۰ کاهش  
 ج) ۵۰ افزایش  
 د) ۱۰۰ افزایش
- معنی اصطلاح (انعطاف‌پذیری مالی) کدام است؟  
 الف) تغییر در داراییها یا منابع اقتصادی تحت کنترل و مالکیت واحد تجاری  
 ب) گزارش عملکرد مالی واحد تجاری از طریق صورت جریان وجوه نقد  
 ج) تغییر نتایج حاصل از عملیات تحت کنترل واحد تجاری  
 د) توانایی تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی در واکنش به رویدادهای غیرمنتظره
- با توجه به الزامات استاندارد حسابداری باهنوان (گزارش عملکرد مالی) آثار تغییر در برآوردهای حسابداری باید تحت همان سرفصل‌هایی که قبلاً در صورت ..... انعکاس می‌یافت طبقه‌بندی شود.  
 الف) سود و زیان  
 ب) سود و زیان و ترازنامه  
 ج) سود و زیان و صورت جریان وجوه نقد  
 د) سود و زیان و ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد
- با توجه به الزامات استاندارد حسابداری پیشامدهای احتمالی کدام یک از موارد ذیل باید صرفاً در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی تحت عنوان (بدهی‌های احتمالی) افشاء شود.  
 الف) تمهداتی که ناشی از مبادلات یا رویدادهای واقع شده در دوره (دوره‌های) مالی بعد از دوره مورد گزارش باشد.  
 ب) مواردی که ایجاد بدهی یا کاهش در دارایی‌های واحد تجاری در آینده بعید به نظر برسد.  
 ج) تمهداتی که در ارتباط با عملیات دوره مورد گزارش مطرح شده لکن انتظار نمی‌رود منجر به انتقال منافع اقتصادی در آینده شود.  
 د) مواردی که میزان بدهی احتمالی و یا کاهش احتمالی دارایی در تاریخ تصویب صورت‌های مالی توسط مدیریت به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

- ۸- کدامیک از روش های زیر در تعیین هزینه مطالبات مشکوک الوصول بیش از بقیه با مفهوم تطابق سازگار است؟  
 الف) درصدی از مانده حسابهای دریافتی در پایان دوره  
 ب) درصدی از میانگین مانده حساب های دریافتی  
 ج) حذف مستقیم از مطالبات  
 د) درصدی از فروش
- ۹- در ارزشیابی موجودیها براساس اقل بهای تمام شده و قیمت بازار منظور از قیمت بازار چیست؟  
 الف) خالص ارزش بازاری منهای حاشیه سود متعارف  
 ب) خالص ارزش بازاری  
 ج) ارزش جایگزینی جاری  
 د) ارزش فعلی تنزیل شده
- ۱۰- برای تهیه صورت سود و زیان، هزینه استهلاک یک هزینه متغیر خواهد بود اگر روش..... مورد استفاده قرار گیرد.  
 الف) خط مستقیم  
 ب) واحدهای تولید شده  
 ج) مجموع سنوات  
 د) مانده نزولی
- ۱۱- خالص وجه نقد حاصل از عملیات شرکت ماهان در صورت جریان وجوه نقد این شرکت برای سال ۱۳۸۳، رقم ۳۸۵۰۰ ریال است. در سال ۸۳ هزینه استهلاک دارایی های ثابت ۱۵۰۰۰ ریال و استهلاک دارایی های نامشهود ۲۵۰۰ ریال و سود سهام نقدی پرداخت شده به سهامداران هادی ۱۸۰۰۰ ریال بوده است. فقط باهمین اطلاعات سود خالص سال ۸۳ چه قدر بوده است؟  
 الف) ۳۹۰۰۰ (ب) ۳۸۵۰۰ (ج) ۲۱۰۰۰ (د) ۲۰۵۰۰
- ۱۲- شرکتی یک دستگاه ماشین فتوکپی به ارزش روز ۱۰۰ میلیون ریال را در مقابل ساختمان اداری خود به ارزش ۸۰ میلیون ریال تحصیل می کند و مبلغ ۵۰ میلیون ریال نیز وجه نقد می پردازد. سود و زیان حاصل از این رویداد چند میلیون ریال است؟  
 الف) ۳۰ سود (ب) ۷۰ سود (ج) ۳۰ زیان (د) ۷۰ زیان
- ۱۳- براساس استانداردهای حسابداری مشارکت های خاص؛ در کدام روش سهم شریک خاص درواحد تجاری تحت کنترل مشترک ابتدا به بهای تمام شده ثبت می شود؟  
 الف) روش ارزش ویژه  
 ب) روش ارزش ویژه ناخالص  
 ج) روش بهای تمام شده  
 د) روش بهای جایگزینی
- ۱۴- تفاوت های تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه گذاری در یک واحد مستقل خارجی را تشکیل می دهد؛ براساس الزامات استاندارد حسابداری تسعیر ارز؛ باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه گذاری در..... انعکاس یابد و در زمان واگذاری سرمایه گذاری به..... منظور شود.  
 الف) حقوق صاحبان سهام - سود و زیان جاری  
 ب) سود و زیان جامع - سود و زیان جاری  
 ج) سود و زیان جامع - سود و زیان انباشته  
 د) سود و زیان انباشته - سود و زیان جاری
- ۱۵- با توجه به مفاد استانداردها (حسابداری دارایی های نامشهود) بهای نرم افزار رایانه ای که مربوط به دستورالعمل نحوه نصب و راه اندازی ماشین آلات خریداری شده جهت یک خط تولید می باشد، تحت کدام یک از شرایط ذیل می تواند به عنوان یک دارایی نامشهود در صورت های مالی منعکس شود؟  
 الف) در شرایطی که بهای تمام شده نرم افزار رایانه ای از اهمیت قابل توجهی نسبت به سایر دارایی های نامشهود در صورت های مالی خریدار ماشین آلات برخوردار باشد.  
 ب) تنها در شرایطی که انتقال حقوق مادی ناشی از مالکیت ماشین آلات خریداری به خریدار موقوف به نادیده افساط بهای آن باشد.  
 ج) صرفاً در شرایطی که خریدار مبادرت به تکثیر و فروش نرم افزار مذکور به سایرین نماید.  
 د) تحت هیچ شرایطی چنین موردی به عنوان دارایی نامشهود قابل شناسایی نخواهد بود.
- ۱۶- شرکت سرمایه پذیر برای سال ۸۳ مبلغ ۵۰۰ میلیون ریال سود خالص بعد از مالیات گزارش و ۱۰۰ میلیون ریال سود نقدی تقسیم می کند. شرکت سرمایه گذار ۴۰٪ سهام شرکت سرمایه پذیر را دارد و سالانه مبلغ ۵۰ میلیون ریال برای سرفصلی مربوط به این سرمایه گذاری استهلاک منظور می کند. حساب سرمایه گذاری در شرکت سرمایه پذیر در دفاتر شرکت سرمایه گذار از اول سال ۸۳ تا پایان سال چند میلیون ریال تغییر کرده است؟  
 الف) افزایش ۱۴۰ (ب) افزایش ۱۱۰ (ج) افزایش ۱۸۰ (د) کاهش ۱۴۰
- ۱۷- در ۸۳/۱/۵ شرکت قطعه ساز؛ ۷۰٪ سهام شرکت خودروساز را می خورد. طی سال ۸۳ شرکت قطعه ساز؛ قطعات خاصی به بهای تمام شده ۸۰۰ میلیون ریال را به مبلغ ۱۰۰۰ میلیون ریال به خودروساز می فروشد. در همین سال خودروساز نصف قطعات را به مشتریان خود به صورت خرده فروشی با ۴۰٪ سود می فروشد. در پایان سال شرکت های قطعه ساز و خودروساز به ترتیب ۴ و ۳ (سه) میلیارد ریال سود گزارش می کند و هر کدام ۴۰٪ سود را نقدی تقسیم می کنند. در صورت های مالی تلفیقی؛ سود خالص تلفیقی برای سال ۸۳ چند میلیون ریال باید گزارش شود؟  
 الف) ۶۰۳۰ (ب) ۶۰۰۰ (ج) ۳۲۰۰ (د) ۳۵۶۰
- ۱۸- با توجه به الزامات استاندارد حسابداری با عنوان (گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره برداری) درج کدام مورد در صورت های مالی واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری الزامی نمی باشد.  
 الف) جدول زمان بندی پروژه و دلایل تاخیر در اجرا در صورت وجود  
 ب) اطلاعات مربوط به مبالغ انباشته درآمد و هزینه از ابتدای فعالیت واحد تجاری؛ در مرحله قبل از بهره برداری به تفکیک اقلام عمده.  
 ج) مبلغ برآوردی ارزش فعلی جریانهای نقدی خروجی و ورودی آتی ناشی از تکمیل و بهره برداری پروژه.  
 د) انعکاس مبالغ انباشته جریانهای ورودی و خروجی نقدی از ابتدای شروع فعالیت واحد تجاری در مرحله قبل از بهره برداری در صورت جریان وجه نقد
- ۱۹- شرکتی در مهر ۸۳ تعدادی از سهام هادی شرکت ایران ماشین را به عنوان سرمایه گذاری کوتاه مدت به نرخ تابلو می خورد. با این فرض که سهام ایران ماشین هر روز در بورس مورد معامله قرار می گیرد؛ در پایان سال سرمایه گذاری در این سهام طبق استاندارد به چه ارزشی باید گزارش شود؟  
 الف) ارزش بازار یا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش  
 ب) ارزش بازار  
 ج) اقل خالص ارزش فروش یا ارزش بازار  
 د) اقل بهای تمام شده یا خالص ارزش فروش

۲۰. شرکت A در اواخر سال ۸۳ با پرداخت ۲۰۰ میلیون ریال نقد و صدور ۱۰ هزار سهم هادی ۱۰۰۰ ریالی به ارزش بازار هر سهم ۱۴۰۰ ریال؛ ۶۰٪ سهام شرکت B را تحصیل می‌کند. ارزش دفتری و روز خالص دارایی‌های شرکت B در زمان تحصیل به ترتیب ۱۰۰ و ۳۰۰ میلیون ریال است. سهم اقلیت و سرفضلی ترکیبی چند میلیون ریال است.

- الف) سهم اقلیت ۸۰ سرفضلی ترکیبی ۲۰  
 ب) سهم اقلیت ۱۲۰ سرفضلی ترکیبی ۴۰  
 ج) سهم اقلیت ۴۰ سرفضلی ترکیبی ۱۴  
 د) سهم اقلیت ۸۵/۶ سرفضلی ترکیبی ۳۴

۲۱. شرکت تولیدی؛ تمایل دارد در آخر همراه به اندازه فروش ماه بعد موجودی آماده فروش داشته باشد. اگر فروش شرکت طی ۵ ماهه اول سال ۸۴ به ترتیب ۲۰، ۲۵، ۳۰، ۴۵ و ۵۵ واحد بوده‌شده باشد؛ بودجه تولید شرکت جمعاً در فصل بهار چند واحد است؟

- الف) ۱۰۰ (ب) ۷۵ (ج) ۱۵۵ (د) ۱۳۰

۲۲. فرض کنید: مبلغ فروش و هزینه‌های متغیر در یک شرکت ثابت بماند ولی هزینه‌های ثابت افزایش یابد. در این حالت چه تغییری در حاشیه فروش (C.M) و نقطه سر به سر اتفاق می‌افتد؟

- الف) نقطه سر به سر کاهش و حاشیه فروش افزایش می‌یابد. (ب) نقطه سر به سر افزایش و حاشیه فروش ثابت می‌ماند.  
 ج) نقطه سر به سر افزایش و حاشیه فروش کاهش می‌یابد. (د) نقطه سر به سر و حاشیه فروش (هر دو) تغییری نمی‌کند.

۲۳. معمولاً در هر سال به دلایل مختلف چندین بار برق قطع می‌شود و از این بابت کارخانه‌های تولیدی ضرر می‌کنند. فرض کنید هر بار که برق قطع می‌شود صرف نظر از مدت قطعی؛ کارخانه‌ای متحمل ۱۰ میلیون ریال هزینه اضافی می‌شود. در سال گذشته در فصل بهار هیچ قطعی برق نبوده ولی در تیر و مردادماه هر ماه یک بار؛ در شهریور؛ مهر؛ آبان و آذرماه هر ماه دوبار و در دی و بهمن و اسفند هر ماه سه بار برق قطع شده است. پیش‌بینی می‌شود در سال جاری قطعی برق مثل سال گذشته است. کارخانه تصمیم می‌گیرد یک دستگاه ژنراتور به نرخ ماهانه ۱۵ میلیون ریال اجاره کند. با این تصمیم کارخانه چند میلیون ریال صرفه‌جویی خواهد کرد؟

- الف) صفر (ب) ۱۰ (ج) ۲۰ (د) ۳۰

۲۴. شرکتی برای گزارشگری برون سازمانی از روش هزینه‌یابی جذبی و برای گزارشگری درون سازمانی از هزینه‌یابی مستقیم استفاده می‌کند. در صورتی که موجودی کلای ساخته شده آخر دوره بیشتر از اول دوره باشد سود گزارش شده برای سهامداران در مقایسه با سود گزارش شده برای مدیران چگونه است؟

- الف) بیشتر (ب) کمتر (ج) برابر (د) ممکن است کمتر یا بیشتر باشد

۲۵. فرض کنید در شرکتی نسبت حاشیه ایمنی  $\frac{3}{4}$  (سه چهارم) و هزینه‌های ثابت ۵ میلیون ریال باشد. سود عملیاتی شرکت چند میلیون ریال است.

- الف) ۳/۷۵ (ب) ۶/۷۵ (ج) ۲۰ (د) ۱۵

• سوال ۲۰ بعلا شکال در تصحیح مورد ملاحظه قرار گرفته است.

## (حسابداری) (سوالات تشریحی)

تاریخ: ۱۳۸۴/۲/۲

۱- شرکتی دو فروشگاه دارد A و B اطلاعات سود و زیان شرکت برای سال ۸۳ به شرح زیر است. کلیه ارقام به میلیون ریال می‌باشد.

شرح	A	B	جمع
فروش	۱۰۰	۲۰۰	۳۰۰
هزینه‌های متغیر	۷۲	۱۲۰	۱۹۲
حاشیه سود	۲۸	۸۰	۱۰۸
هزینه‌های ثابت قابل تخصیص به هر فروشگاه	۲۱	۵۵	۷۶
سود هر فروشگاه	۷	۲۵	۳۲
هزینه‌های ثابت عمومی	—	—	۲۷
سود خالص شرکت	—	—	۵

الف) بدون افزایش در هزینه‌های ثابت اگر فروش B مبلغ ۲۰ میلیون ریال افزایش یابد. سود خالص شرکت چه میزان افزایش یا کاهش می‌یابد. محاسبات را نشان دهید.

ب) مدیر فروشگاه B مدعی است اگر ۷ میلیون ریال (هزینه ثابت) برای تغییر در قفسه‌بندی و در ورودی فروشگاه انجام دهد؛ فروش آن ۳۰ میلیون ریال افزایش می‌یابد. در این حالت سود خالص شرکت چه میزان تغییر می‌کند؟ محاسبات را نشان دهید.

ج) مدیر فروشگاه A مدعی است؛ اگر در مرحله مورد نظر تبلیغ کند؛ که ۵ میلیون ریال هزینه ثابت دارد، فروش آن ۱۵ میلیون ریال افزایش می‌یابد. در این حالت سود خالص شرکت چه میزان تغییر می‌کند؟ محاسبات را نشان دهید.

۲- شرکتی فقط یک محصول تولید می‌کند؛ هزینه استاندارد مواد مستقیم برای هر واحد محصول ۳ (سه) کیلو هر کیلو ۱۰۰۰۰ ریال می‌باشد. شرکت در سال قبل ۴۰۰۰ واحد محصول تولید کرده است. برخی از اطلاعات به شرح زیر است.

ارقام میلیون ریال

۱۳۰

۱۲۰

۴

۱۱/۴

۱۷/۴

شرح

۱- بهای تمام شده مواد مستقیم خریداری و مصرف شده

۲- دستمزد مستقیم واقعی ۱۰۰۰۰ ساعت

۳- مقایرت نرخ مواد مستقیم نامساعد

۴- مقایرت کارایی (کارکنان) دستمزد مستقیم نامساعد

۵- کل مقایرت دستمزد مستقیم نامساعد

در کلیه سوالات محاسبات را به ریز نشان دهید.

الف) چند کیلو مواد مستقیم خریداری و مصرف شده است؟

ب) مقایرت در مصرف مواد مستقیم چند ریال است؟

ج) نرخ استاندارد هر ساعت کار مستقیم (دستمزد مستقیم) چند ریال است؟

د) کل ساعت کار مجاز طبق استاندارد برای تولید ۴۰۰۰ واحد محصول چند ساعت است؟

۳- با فرض آن که تمامی خرید و فروش‌های شرکت الفنا نسیه باشد در فضاهای خالی زیر اثر هر یک از اشتباهات مورد اشاره را بر اقلام مختلف صورت‌های مالی شرکت نشان دهید. برای نمایش اثر هر مورد بر اقلام از علائم زیر استفاده فرمایید:

ز = زیادتر از رقم واقعی نشان داده شده      ک = کمتر از رقم واقعی نشان داده شده      ت = تاثیری بر رقم مزبور ندارد

بهای تمام شده کالای فروش رفته	حساب‌های پرداختی	حساب‌های دریاقتی	موجودی کالا	حساب‌های دریاقتی
				مثال: کالاهای که در یک انبار اجاری نگهداری می‌شده در شمارش موجودی‌ها از قلم افتاده
			ز	ک
				۱- کالاهایی برای مشتری حمل شده و در محاسبه موجودی هم آورده نشده اما فروش ثبت نشده
				۲- کالاهایی که به صورت امانی نزد شرکت بوده در محاسبه موجودی منظور و به عنوان خرید ثبت شده است.
				۳- کالاهای در راه که بر اساس FOB مبدا برای مشتری حمل شده، به عنوان فروش ثبت نشده و جزء موجودی آخر دوره به حساب آمده است.
				۴- کالاهای در راه که بر اساس FOB مقصد برای این شرکت توسط فروشنده ارسال شده، به عنوان خرید ثبت شده اما جزء موجودی‌های آخر دوره حساب نشده است.

۴- شرکت IRNNCARPET GMBH یک واحد مستقل خارجی از شرکت توسعه صادرات فرش ایران (سهامی عام) است که تحت قوانین کشور آلمان تأسیس شده و در همان کشور فعالیت دارد. خلاصه درآمد فروش شرکت IRAN CARPET GMBH در سال منتهی به ۳۰ دسامبر ۲۰۰۴ میلادی (که از روندی مشابه سالهای قبل برخوردار بوده) بشرح ذیل است.

۱۰۰۰ یورو

۱۷

۱۲

۱۸

۲۰

۲۴

۷۳

۱۳۹

۱۵۰

۱۴۰

۳۱

۲۸

۲۱

۶۷۳

ماه

ژانویه

فوریه

مارس

آوریل

می

ژوئن

ژوئیه

اوت

سپتامبر

اکتبر

نوامبر

دسامبر

جمع

هم چنین تغییرات عمده نرخ برابری یورو در مقابل ریال در طول سال مذکور بشرح ذیل می باشد:

ریال	
۹/۴۸۷	در ۲۵ دسامبر ۲۰۰۳
۹/۸۵۳	از سوم آوریل ۲۰۰۴
۱۲/۰۳۰	از ۲۸ ژوئن ۲۰۰۴
۱۲/۸۹۳	از اول اکتبر ۲۰۰۴
۱۲/۹۳۰	از ۱۱ ژانویه ۲۰۰۵

با توجه به اطلاعات فوق مبلغ درآمد واحد مستقل خارجی که باید در صورت های مالی شرکت توسعه صادرات فرش ایران (سهامی عام) در سال مربوط انعکاس یابد را محاسبه نمائید. ریز محاسبات را نشان دهید.

## قوانین تجارت و محاسبات عمومی (سوالات تستی چهار جوابی)

تاریخ: ۱۳۸۴/۲/۲

- ۱- کدامیک از معاملات زیر تجارتي محسوب می شود؟  
 (الف) کلیه معاملات بین شرکت های تجارتي  
 (ب) عملیات بیمه بحری و غیربحری  
 (ج) تصدی به عملیات حراجی  
 (د) تمام عملیات فوق
- ۲- کدامیک از دو نوع شرکت های زیر بیشتر به هم مشابهت دارد؟  
 (الف) شرکت سهامی و شرکت تضامنی  
 (ب) شرکت سهامی و شرکت نسبی  
 (ج) شرکت سهامی و شرکت با مسئولیت محدود  
 (د) شرکت سهامی و شرکت مختلط سهامی
- ۳- وظیفه تغییر در موارد اساسنامه:  
 (الف) با مجمع عمومی عادی است  
 (ب) با مجمع عمومی فوق العاده است  
 (ج) با مجمع عمومی فوق العاده است  
 (د) اساسنامه مشخص می کند که این تغییرات با چه مجمعی باشد
- ۴- کدامیک از اشخاص زیر نمی توانند به مدیریت شرکت سهامی انتخاب شوند؟  
 (الف) اشخاص حقوقی  
 (ب) محجورین و کسانی که حکم ورشکستگی آنها صادر شده باشد  
 (ج) منتهین به ارتکاب جنایت یا سرقت، خیانت در امانت یا کلاهبرداری  
 (د) تمام موارد
- ۵- در مورد هواید حاصله از اضافه ارزش سهام فروخته شده در هنگام افزایش سرمایه (صرف سهام) کدام گزینه درست نیست؟  
 (الف) شرکت می تواند این عواید را نقداً بین کلیه سهامداران تقسیم می کند  
 (ب) شرکت می تواند این عواید را نقداً بین سهامداران سابق تقسیم کند  
 (ج) شرکت می تواند این اضافه ارزش را به حساب اندوخته شرکت منتقل سازد  
 (د) شرکت می تواند در ازا آن سهام جدید به صاحبان سهام سابق بدهد
- ۶- درج کدامیک از موارد زیر در اساسنامه شرکت سهامی عام از نظر قانون تجارت فاقد اعتبار است؟  
 (الف) محدود نمودن حداکثر تعداد سهام هر یک از سهامداران  
 (ب) مشروط نمودن نقل و انتقال سهام به موافقت مدیران  
 (ج) محدود نمودن مدت فعالیت شرکت  
 (د) تعیین مقررات مربوط به حد نصاب لازم برای تشکیل مجامع عمومی و ترتیب اداره آنها
- ۷- در شرکت سهامی مجمع عمومی هادی سالیانه برای رسیدگی به حساب های هر یک از سال های مالی باید حداکثر ظرف چندماه بعد از تاریخ ترازنامه تشکیل شود؟  
 (الف) مدتیکه در اساسنامه تعیین شده است  
 (ب) ۴ ماه  
 (ج) ۶ ماه  
 (د) ۱۰ ماه
- ۸- در شرکت سهامی ارائه کدامیک از اطلاعات و مدارک زیر مستلزم همراه داشتن اظهار نظر بازرسی نمی باشد.  
 (الف) صورت های مالی که توسط هیات مدیره در اختیار مجمع عمومی عادی سالانه قرار می گیرد  
 (ب) پیشنهاد هیات مدیره راجع به کاهش سرمایه خطاب به مجمع عمومی فوق العاده  
 (ج) مطالب و اطلاعاتی که توسط هیات مدیره در اختیار مجمع عمومی عادی سالانه قرار می گیرد  
 (د) پیشنهاد هیات مدیره به مجمع عمومی فوق العاده در مورد تغییر موضوع فعالیت شرکت
- ۹- درج کدام یک از موارد زیر در اساسنامه شرکت الزامی نیست؟  
 (الف) مبلغ سرمایه شرکت  
 (ب) موافق دعوت مجمع عمومی  
 (ج) تعداد مدیران  
 (د) تعیین وظایف و حدود اختیارات مدیرعامل

۱۰- در شرکت سهامی دادوستد با کدام یک از اشخاص زیر مستلزم کسب مجوز از هیات مدیره و اطلاع آن به مجمع عمومی نیست؟  
 الف) شرکتی که اعضای هیات مدیره شرکت، در آن شریک هستند.  
 ب) شرکت مادر که فاقد مدیر مشترک با شرکت است.  
 ج) شرکتی که مدیرعامل شرکت، عهده‌دار ریاست هیات مدیره آن است.  
 د) شرکتی که دارای عضو مشترک هیات مدیره با شرکت است.

۱۱- رئیس دادگاه شهرستان به تقاضای هر ذی‌نفع می‌تواند بازرس شرکت را انتخاب کند در صورتی که:  
 الف) مجمع بازرس معین نکرده باشد.  
 ب) بازرس به عللی نتواند گزارش بدهد.  
 ج) بازرس از دادن گزارش امتناع کند.  
 د) هر سه مورد فوق.

۱۲- احراز انجام پذیره نویسی کلیه سهام شرکت سهامی عام در شرف تاسیس توسط کدام یک از مراجع زیر انجام می‌شود.  
 الف) موسسین  
 ب) بانکی که حساب شرکت در شرف تاسیس در آن گشایش شده  
 ج) مجمع عمومی موسس  
 د) مجمع عمومی فوق‌العاده شرکت

۱۳- در شرکت سهامی عام هنگام افزایش سرمایه تادیه مبلغ اسمی سهام جدید به کدام یک از طرق زیر فیرمکن است؟  
 الف) تماماً از محل آورده نقدی و مطالبات سهامداران  
 ب) تماماً از محل آورده نقدی سود تقسیم نشده یا اندوخته  
 ج) تماماً از محل آورده نقدی، مطالبات سهامداران و سود تقسیم نشده  
 د) تماماً از محل آورده نقدی و غیرنقدی

۱۴- کدام گزاره در مورد حق تقدم در خرید سهام نادرست است؟  
 الف) در خرید سهام جدید صاحبان سهام شرکت به نسبت سهامی که مالکند حق تقدم دارند و این حق قابل نقل و انتقال است.  
 ب) مهلتی که طی آن سهامداران می‌توانند از حق خود استفاده کنند کمتر از ۶۰ روز نخواهد بود.  
 ج) حق تقدم در خرید سهام جدید به هیچ وجه قابل سلب کردن نیست.  
 د) مهلت استفاده از حق تقدم قابل تمدید کردن نیست.

۱۵- کدام عبارت در مورد مبلغ پرداخت نشده سهام درست است؟  
 الف) حداکثر ظرف مدت یکسال باید مطالبه شود.  
 ب) در هر موقع که هیات مدیره تصمیم گرفت باید مطالبه شود.  
 ج) در هر موقع که هیات مدیره تصمیم گرفت باید مطالبه شود.  
 د) طرف مدت مقرر در اساسنامه باید مطالبه شود.

۱۶- در چه مواقعی نشر آگهی در روزنامه کثیرالانتشار و تشریفات دعوت برای تشکیل مجمع عمومی الزامی نیست؟  
 الف) در مواقعی که کلیه صاحبان سهام در مجمع حاضر باشند  
 ب) در مواقعی که دعوت به وسیله پست سفارشی صورت گرفته باشد  
 ج) در مواقعی که مجمع عمومی قبلی تصمیم گرفته باشد  
 د) به موجب اساسنامه طریقه دیگری برای دعوت پیش‌بینی شده باشد

۱۷- کدام گزاره نادرست است؟  
 الف) مدیرعامل و اعضای هیات مدیره نمی‌توانند معاملاتی نظیر معاملات شرکت که متضمن رقابت عملیات شرکت باشد انجام دهند.  
 ب) مدیرعامل و اعضای هیات مدیره به استثناء اشخاص حقوقی حق ندارند هیچ گونه وام و اعتبار از شرکت تحصیل نمایند.  
 ج) اعضای هیات مدیره و مدیرعامل شرکت نمی‌توانند در معاملاتی که با شرکت یا به حساب شرکت می‌شود به طور مستقیم یا غیرمستقیم طرف معامله یا سهام شوند.  
 د) شرکت نمی‌تواند دیون اعضای هیات مدیره یا مدیرعامل را تضمین یا تعهد کند.

۱۸- مدیران تصفیه جهت امر تصفیه:  
 الف) کلیه اختیارات لازم را دارا می‌باشند  
 ب) اختیارات آنها توسط مجمع عمومی فوق‌العاده یا دادگاهی که آنها را انتخاب کرده است تعیین می‌شود.  
 ج) فقط در حدود موضوع شرکت دارای اختیارات می‌باشند  
 د) دارای اختیارات کافی می‌باشند و فقط در مورد نحوه تصفیه نهایی با سهامداران باید از مجمع عمومی کسب تکلیف کنند.

۱۹- بودجه کل کشور شامل:  
 الف) بودجه عمومی، بودجه بانکها و بودجه موسسات است  
 ب) بودجه شرکت‌های دولتی و بانکها و بودجه عمومی است  
 ج) بودجه عمومی، بودجه شرکت‌های دولتی و بانکها و بودجه موسسات است.  
 د) بودجه بانکها، بودجه عمومی و بودجه موسسات است.

۲۰- در قانون بودجه کل کشور وام به منزله:  
 الف) درآمد عمومی محسوب می‌گردد.  
 ب) درآمد اختصاصی محسوب می‌گردد.  
 ج) سایر منابع اعتبار محسوب می‌گردد  
 د) درآمد موسسات دولتی محسوب می‌گردد

۲۱- به پیشنهاد دستگاه اجرایی مربوط و موافقت سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی قبل از رسیدگی حسابرس منتخب وزارت امور اقتصادی و دارایی:  
 الف) حداکثر تا معادل ۸۰٪ مبلغ زیان پیش‌بینی شده مربوط به خرید و فروش کالا به طور علی‌الحساب پرداخت می‌شود.  
 ب) حداکثر تا معادل ۶۰٪ مبلغ زیان پیش‌بینی شده مربوط به خرید و فروش کالا به طور علی‌الحساب پرداخت می‌شود.  
 ج) حداکثر تا معادل ۹۰٪ مبلغ پیش‌بینی شده مربوط به خرید و فروش کالا به طور علی‌الحساب پرداخت می‌شود.  
 د) حداکثر تا معادل ۷۰٪ مبلغ زیان پیش‌بینی شده مربوط به خرید و فروش کالا به طور علی‌الحساب پرداخت می‌شود.

۲۲- معامله با شرکتها و موسسات تعاونی تولید و توزیع که تحت نظارت مستقیم دولت تشکیل و اداره می‌شوند به طریق زیر انجام می‌شود:

- (الف) از طریق مناقصه محدود  
 (ب) از طریق استعلام و تایید رئیس دستگاه اجرایی  
 (ج) از طریق مزایده و مناقصه عمومی  
 (د) هیچکدام از موارد فوق

۲۳- مزایده در معاملات متوسط دولتی به طرق زیر انجام می‌پذیرد:

- (الف) به صورت حراج  
 (ب) با انتشار آگهی مزایده عمومی  
 (ج) به تشخیص و مسئولیت مأمور فروش  
 (د) به صورت مزایده محدود

۲۴- شرکت‌های دولتی مکلفند ترازنامه و حساب سود و زیان خود را پس از تصویب مجمع عمومی مربوطه برای درج در صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور:

- (الف) پس از ۲ ماه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.  
 (ب) پس از ۴ ماه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.  
 (ج) پس از ۶ ماه به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.  
 (د) بلافاصله به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال نمایند.

۲۵- در صورتی که در اساستامه شرکت‌های دولتی ترتیبات خاصی مقرر نشده باشد، انحلال شرکت‌های دولتی:

- (الف) به موجب تصویب مجمع عمومی شرکت انجام می‌شود.  
 (ب) به موجب قانون مجاز می‌باشد.  
 (ج) با تصویب هیات مدیره شرکت انجام می‌شود.  
 (د) با اجازه قانون مجاز می‌باشد.

• سوال ۱۲ بعلت اشکال در تصحیح مورد ملاحظه قرار گرفته است.



شرکت تکا پیشرو رایانه

## سیستم مالی پیشرو

بازرگانی - پرسنلی - حقوق و دستمزد - حسابداری مالی و صنعتی

Windows XP  
SQL Server 2000

۵ سال ضمانت و  
پشتیبانی رایگان

دفتر فروش: ابتدای مطهری، نرسیده به لارستان، پلاک ۴۱۰، واحد ۶ - تلفن: ۸۹۱۸۷۶۰-۱ - فکس: ۸۹۱۸۷۵۹

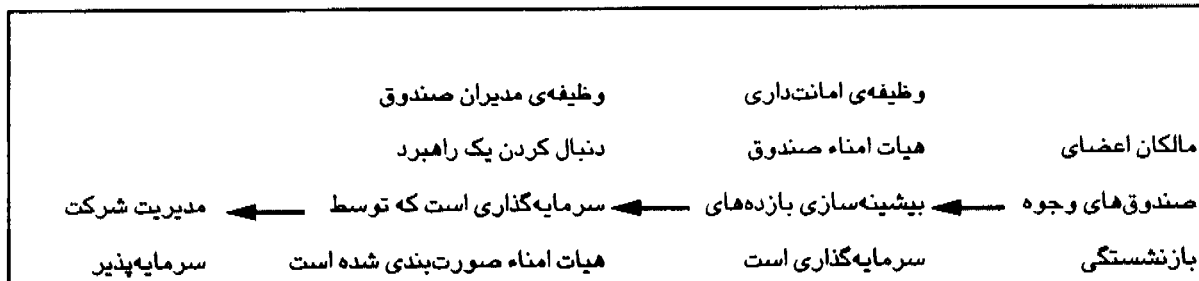
دفتر مرکزی: پاسداران، بالاتر از سه راه ضراب خانه، پلاک ۱۷۰، طبقه اول واحد ۷ - تلفن: ۲۸۵۸۷۳۲ - فکس: ۲۸۵۶۴۷۵

واحد پشتیبانی: پاسداران، بالاتر از سه راه ضراب خانه، پلاک ۱۷۰، طبقه اول واحد ۶ - تلفن: ۲۸۸۳۳۸۴ - ۵



## نقش سرمایه گذاران نهادی در حاکمیت ...

پیکره ی ۱- زنجیره ی مالکیت سهام در صندوق های وجوه بازنشستگی



ایالات متحده آمریکا، اسمیت<sup>۳۶</sup> (۱۹۹۶۸) اظهار داشت که در ۱۹۹۲ مالکیت نهادها در حقوق های مالی داخلی از ۵۰٪ فراتر رفته است. وی می گوید نفوذ آنها تا درجه ای رشد یافته است که نظارت این نهادها به عنوان فعالیت گرای سهامداری<sup>۳۷</sup> شناخته می شود - اصطلاحی که اینک با آن بیشتر آشنا هستیم تا آن زمان.

شبکه ی پیچیده ای از مالکیت

یکی از مشکلات سرمایه گذاران نهادی، در مقام نظارت بر مدیریت شرکت، این است که آنها در واقع سهامدار نیستند! رابطه ی آنها با شرکت و با سهامداران حقیقی<sup>۳۸</sup> شبکه ای پیچیده از مالکیت و مسئولیت پاسخگویی را درگیر می کند. سهامداران واقعی<sup>۳۹</sup>، موکلان این نهادهای سرمایه گذاری هستند. برای مثال، اکثر کارکنان شرکت ها عضو طرح های بازنشستگی مشاغل هستند. طرح های بازنشستگی را مدیر صندوق وجوه بازنشستگی اداره می کند. مدیر صندوق وجوه بازنشستگی شرکت ها را برای تشکیل پرتفولیو برمیگزیند و سهام آنها را با استفاده از وجوه مجتمع<sup>۴۰</sup> که کارکنان شرکت ها به او واگذارده اند می خرد. در واقع کارکنان مالک نهایی شرکت هایی هستند که مدیر صندوق وجوه بازنشستگی در آنجا سرمایه گذاری می کند. این کارکنان هستند که

بر مدیریت شرکت های سهامی می افزاید. در مدیریت صندوق های وجوه بازنشستگی (در مقابل دیگر صور سرمایه گذاری نهادی) لایه ی دیگری از پیچیدگی در شبکه ی مالکیت و مسئولیت پاسخگویی وجود دارد. نه تنها مدیر صندوق وجوه بازنشستگی در مقام یک میانجی بین سهامداران حقیقی و شرکت سرمایه گذار عمل می کند، بلکه هم چنین امین<sup>۴۴</sup> وجوه بازنشستگی است. طبق قانون وجوه بازنشستگی، امین، مسئولیت نهایی دارایی های صندوق وجوه بازنشستگی را به عهده دارد. امین صندوق وجوه بازنشستگی مسئولیت امانت داری<sup>۴۵</sup> برای حصول اطمینان از این را دارد که حقوق بازنشستگی نهایی بیشینه خواهد شد و وجوه اعضای صندوق وجوه بازنشستگی تا سرحد امکان با اثربخشی سرمایه گذاری می شود. در گزارش همپل به این شبکه ی پیچیده از مالکیت و کنترل، که برخاسته از ساختار سرمایه گذاری وجوه بازنشستگی است، به صورت زیر اشاره می شود:

"صندوق های وجوه بازنشستگی بزرگترین گروه سرمایه گذاران نهادی هستند. هیات امنای صندوق های وجوه، مالکان سهام هستند؛ اما آنان در بسیاری از موارد مدیریت سرمایه گذاری ها از جمله روابط با شرکت ها را به گروه مدیریت صندوق های وجوه بازنشستگی واگذار می نمایند. در این موارد، کنش های هیات های امناء و

ذی نفع نهایی سرمایه گذاری (از طریق پرداخت های بازنشستگی) هستند. چنانچه مدیر صندوق وجوه بازنشستگی نتواند اطمینان دهد که شرکت های سرمایه پذیر درصدد بیشینه سازی ثروت سهامداران هستند، آنگاه پرداخت های بازنشستگی بیشینه نخواهد شد. بنابراین از چشم انداز نظریه ی کارگزاری مشکلی به مشکلات کارگزاری افزوده می شود. سهامداران (فرد امین<sup>۴۴</sup> وجوه بازنشستگی) نه تنها باید نگران واگرایی اهداف مدیریت شرکت سرمایه پذیر باشند بلکه باید هم چنین نگران فعالیت های مدیر صندوق وجوه بازنشستگی باشند. تحلیلی همانند نیز برای کسانی کاربرد دارد که در بنیادهای امانت داری واحدهای اوراق بهادار سرمایه گذاری می کنند یا بیمه نامه های عمر مدت دار می خرند. به دلیل همین شبکه ی پیچیده ی مالکانه است که مسئولیت های مالکانه ی سرمایه گذاران نهادی تا این قدر برجسته و بارز است. آنها در قبال خودشان مسئولیتی ندارند بلکه در برابر دیگران، موکلانشان، مسئول اند. مدیر صندوق وجوه بازنشستگی، در حقیقت، کارگزار اعضای صندوق وجوه بازنشستگی است. تجمع<sup>۴۱</sup> وجوه سرمایه گذاری (که هم چنین هم آرایی<sup>۴۲</sup> یا نهادسازی<sup>۴۳</sup> وجوه سرمایه گذاری خوانده می شود) لایه ی دیگری از پیچیدگی را به مشکل نظارت

روابطشان با مدیران صندوق‌ها نمره‌ای بسیار مهم را برای حاکمیت شرکتی به بار می‌آورد.<sup>۴۰</sup> (گزارش همپل، ۱۹۹۸، ص. ۴۱، بند ۵۰۶)

با توجه به بحث بالا می‌بینیم که وجود میانجی‌ها، مانند هیات‌های امناء بنیادهای سرمایه‌گذاری نهادی، می‌تواند کارکرد نظارتی حاکمیت شرکتی را غامض و پراهمیت جلوه دهد. یکی از مشکلات برخاسته از این ساختار مالکیتی پیچیده، گسایش به کوتاه‌مدت‌گرایی<sup>۴۶</sup> در سرمایه‌گذاری است. سرمایه‌گذاران نهادی آشکار و بی‌پرده به بیشینه‌سازی سود کوتاه مدت علاقه‌مندند. زیرا آنان می‌خواهند تا آنجا که ممکن است سودهایشان را در کوتاه‌مدت تندرست و سالم جلوه دهند. بنابراین آنها به شرکت‌ها فشار می‌آورند که بر سودهای کوتاه‌مدت تاکید کنند تا سودهای بلندمدت. این می‌تواند برای حیات بلندمدت شرکت زیان‌بار باشد، زیرا شرکت‌ها برای حصول اطمینان از رشد و شکوفایی باید در طرح‌های بلندمدت سرمایه‌گذاری کنند. به نظر می‌رسد این‌گونه کوتاه‌مدت‌گرایی طاعون صنایع بریتانیایی در نیمه‌ی دوم قرن بیستم بوده است. در اوان دهه‌ی ۱۹۳۰ جان مینارد کینز<sup>۴۷</sup> به نگرش‌های کوتاه‌مدت سرمایه‌گذاران نهادی پی‌برد. وی در گفت‌وگو طولانی زیر در این باره چنین می‌گوید:

می‌توان حدس زد که رقابت بین کارورزان خیره‌که فضاوت و دانشی بیش از سرمایه‌گذاران خصوصی متوسط الحال دارند، هرس‌بازی افراد ناآگاه را تصحیح خواهد کرد. با وجود این، بعضاً انرژی‌ها و مهارت‌های سرمایه‌گذاران و سفته‌بازان حرفه‌ای اساساً به گونه‌ای دیگر صرف می‌شود. در حقیقت، اکثر آنان به پیش‌بینی‌های بلندمدت از بازدهی مورد انتظار یک سرمایه‌گذاری در گذر عمرش علاقه‌ای نشان نمی‌دهند. آنان به پیش‌بینی تغییرات با استفاده از سیستم‌های سنتی ارزش‌گذاری برای دوره‌های کوتاه‌مدت وابسته شده‌اند.

(کینز، ۱۹۶۳، صص. ۱۵۵-۱۵۴، تاکید از نگارنده است)

پافشاری فزاینده‌ی سرمایه‌گذاران نهادی

نیرومند یکی از منابع فشار اصلی برای اتخاذ چنین رفتار شرکتی کوتاه‌مدتی است. علی‌الخصوص، صندوق‌های وجوه بازنشستگی، مسبب اصلی این پدیده به نظر می‌آیند. وظیفه‌ی امانتداری هیات‌های امنای صندوق‌های بازنشستگی باعث می‌شود تا آنها بر سودآوری کوتاه‌مدت تاکید کنند. گزارش همپل چنین می‌گوید:

اغلب گفته می‌شود که هیات‌های امناء، مدیران صندوق‌های وجوه بازنشستگی را زیر فشارهای مفرط و ناروا برای بیشینه‌سازی بازده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت، با بیشینه‌سازی سود تقسیمی به قیمت هزینه‌کردن از محل سودهای انباشته له می‌کنند، و مدیر صندوق وجوه نیز به نوبه‌ی خود از پیشنهاد‌های هیات امناء که بی‌درنگ ضریب P/E را بالا نمی‌برد ناخشنود است. شواهدی که از این دیدگاه حمایت کند محدود است. اما ما هیات‌های امنای صندوق‌های بازنشستگی را و می‌داریم تا مدیران سرمایه‌گذاری را به اتخاذ دیدگاهی بلندمدت تشویق نمایند.

(گزارش همپل، ۱۹۹۸، ص. ۴۱، بند ۵۰۶)

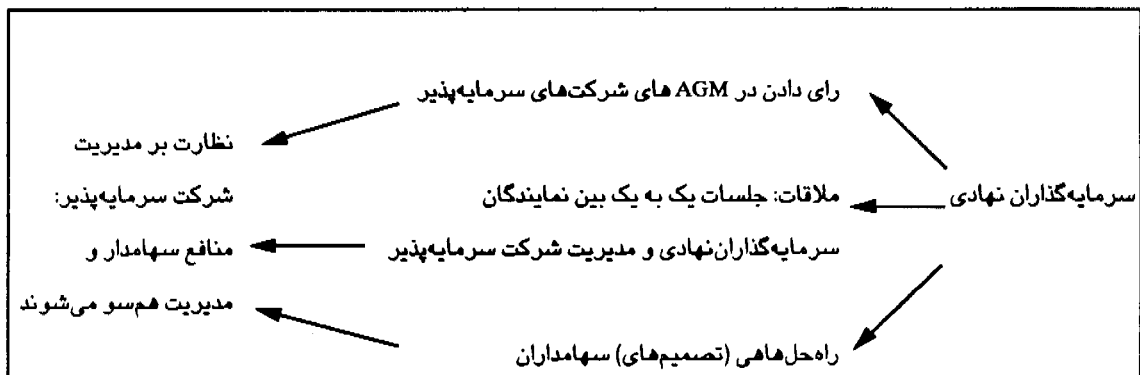
ما می‌توانیم از این بخش گزارش همپل دریابیم که تاکید بر بلندمدت‌گرایی به جای کوتاه‌مدت‌گرایی یکی دیگر از جنبه‌های مهم برنامه‌ی نوسامانی یا تجدید ساختار حاکمیت شرکتی در بریتانیا است. در حقیقت، مشکلات کارگزاری برخاسته از رابطه‌ی میان مدیران صندوق‌های وجوه نهادی و موکلانشان (ذی‌نفعان نهایی صندوق‌های وجوه نهادی) ممکن است به تاکید بیش‌تر بر سودهای کوتاه‌مدت به قیمت فدا کردن مسائل بلندمدت‌تر حاکمیت شرکتی بینجامد (شورت<sup>۴۸</sup> و کیسی<sup>۴۹</sup>، ۱۹۹۷). با وجود این، در بین نوشته‌های دانشگاهی شواهد اندکی برای حمایت از تداوم کوتاه‌مدت‌گرایی در میان سرمایه‌گذاران نهادی وجود دارد. نظریه‌ی نزدیک‌بینی نهادها<sup>۵۰</sup>، که می‌گوید سهامداران نهادی در تصمیمات سرمایه‌گذاری‌شان کوتاه‌مدت‌گراتر هستند تا سرمایه‌گذاران فردی، از حمایت اندکی برخوردار شده است. این نظریه بر این ایده

استوار است که مدیران صندوق‌های وجوه برای جلب موکلانشان به رقابت برمی‌خیزند و عملکردشان، برحسب بازده‌های سرمایه‌گذاری، به عنوان نمایه‌ای رقابتی<sup>۵۱</sup> استفاده می‌شود (هانسن<sup>۵۲</sup> و هیل، ۱۹۹۱). البته، اینک سرمایه‌گذاران نهادی آن قدر متنفذ شده‌اند که توانمندی‌شان برای سرمایه‌برداری<sup>۵۳</sup> از شرکت‌ها تحلیل رفته است. به همین دلیل نیز زیر فشارهایی قرار داشته‌اند تا دیدگاه بلندمدت‌تری را بپذیرند (گریوس<sup>۵۴</sup> و وادوک<sup>۵۵</sup>، ۱۹۹۴). دلیلش این است که سیاست "خروج"<sup>۵۶</sup> بسیار گران‌تر است، زیرا آنها باید به تخفیفات اساسی برای نقد کردن شرکت‌های تحت تملک تن بدهند (فاچیو و لاسفر، ۲۰۰۰). پیچیدگی مسالکیت سهام صندوق‌های وجوه بازنشستگی در پیکره‌ی ۵.۱ خلاصه شده است. در این پیکره، پیکان‌ها جهت زنجیره‌ی مالکیت را نشان می‌دهند.

از بحث بالا در می‌یابیم که هیات امنای صندوق‌های وجوه بازنشستگی مقام و منزلتی متنفذ در صندوق‌های وجوه بازنشستگی دارند. آنان وظیفه امانت‌داری، به منظور بیشینه‌سازی بازده‌های سرمایه‌گذاری اعضای صندوق وجوه بازنشستگی دارند. آنان مسئول تصمیمات تسهیم‌داری‌ها و سیاست‌های سرمایه‌گذاری صندوق وجوه بازنشستگی هستند. با وجود این، آنها به لحاظ سنتی برای مسئولیت‌های حساس و سنگین خود کم دانش و ناآماده‌اند. مینرز<sup>۵۷</sup> (۲۰۰۱) در پژوهش خود دریافت که:

- ۶۲٪ از اعضای هیات امنای صندوق‌ها شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای در مدیریت مالی یا سرمایه‌گذاری ندارند.
- ۷۷٪ از هیات‌های امنای صندوق‌ها دارای کارورزان خبره‌ی سرمایه‌گذاری نیستند تا در مواقع ضرورت یاورشان باشند.
- بیش از نیمی از جمعیت اعضای هیات‌های امناء در زمان تقبل مسئولیت‌هایشان کم‌تر از ۳ روز آموزش دیده بودند.
- ۴۴٪ از اعضای هیات‌های امناء در

پیکره ی ۲- صور گوناگون فعالیت گرای سهامداران



سرمایه گذاری می کنند، تا هنگام ضرورت به جای فروش سهامشان، تغییراتی را در شرکت به عمل آورند.

(گزارش کدبری، ۱۹۹۲، ص. ۵۰، تاکید از نگارنده است)

در نتیجه ی توصیه های کدبری و دیگر آثار مربوط به سیاست های حاکمیت شرکتی، از این پس مالکیت سهام را نمی توان به عنوان یک فعالیت منفعل، و سهامداران نهادی را مانند قماربازانی نگریست که در یک کازینو سهام را می خرند و می فروشند و تنها به منافع مالی شرکت های تحت تملک توجه دارند (کینز، ۱۹۶۳) در عوض اینک، سهامداران نهادی تشویق می شوند تا نقش فعالی در شرکت های تحت مدیریت خود بازی کنند. آنها دیگر سوداگر نیستند بلکه مالکان مسئولی هستند که نفعی از سرمایه گذاری شان می برند و در گذر زمان آن را حفظ می کنند. بر این اساس به نظر می رسد کدبری و اسلافش واضع تغییر و جابه جایی یک پارادایم در شهر لندن بوده اند، که تبعاتی در تمام بورس های سهام در سراسر جهان داشته است. سهامداران نهادی، و نیز شرکت هایی که در آنها سرمایه گذاری می کنند، هر دو به اهمیت رابطه شان با شرکت های سرمایه پذیر پی برده اند. پژوهش ما، که شامل مصاحبه هایی

و اثرات بالقوه ی پرداخت حقوق و مزایا به هیات امناء اظهار شده است.

اینک روندی چشم گیر در سرمایه گذاری نهادی را، موسوم به رشد فعالیت گرای سهامداران<sup>۶۱</sup>، بررسی می کنیم که با رشد سرمایه گذاری نهادی در بریتانیای کبیر همراه و همزاد است و بر حاکمیت شرکتی نیز تاثیر چشم گیری داشته است.

رشد فعالیت گرای سرمایه گذاران نهادی نقش سرمایه گذاران نهادی در حاکمیت شرکتی در گزارش کدبری<sup>۶۲</sup> (۱۹۹۲) در بخش مربوط به حقوق و مسئولیت های سهامداران توجه زیادی را جلب کرده است. شاید ریشه ای ترین جنبه ی گزارش کارگروه کدبری<sup>۶۳</sup> موفقیتش در تمرکز دوباره بر حاکمیت شرکتی، نه تنها از منظر شرکت ها و اثربخشی هیات های مدیره شان، بلکه از حیث نقش سهامداران مسئول، به ویژه سرمایه گذاران نهادی، می باشد. در این خصوص گزارش کدبری می گوید که:

وزن آراء سرمایه گذاران نهادی که بدان وسیله از قدرشان برای نفوذ بر استناداردهای حاکمیت شرکتی استفاده می کنند اهمیت بنیادی دارد. آمادگی آنها برای انجام این کار در گرو این است که تا چه حد مسئولیتشان را مانند مالکان می بینند، هم چنین در گرو منافع کسانی است که آنها پولشان را

هیچ دوره ی آموزشی در ۱۲ ماه اول دوره ی عضویت خود شرکت نکرده اند.

● ۴۹٪ از اعضای هیات امناء، کم تر از ۳ ساعت را به موضوعات سرمایه گذاری وجوه بازنشستگی تخصیص می دهند. مینرز بر پایه این یافته ها می گوید که:

این بازنگری... نشان می دهد که نبود درک و فهم سرمایه گذاری در میان اعضای هیات های امنای صندوق های وجوه به طور کلی یک مشکل جدی است.

(مینرز، ۲۰۰۱، ص. ۴۳، بند ۲۷، ۲)

در حقیقت، یکی از نتیجه گیری های اصلی بازنگری مینرز این بود که اعضای هیات های امناء باید ملزم شوند تا با آمادگی بیش تری به استقبال نقش مهم خود بروند. شاید یکی از راه های بهبود کارکرد اعضای هیات های امناء و تشویق آنان برای تقبل سهم فعال تری در نقش خود پرداخت به آنان باشد. در حال حاضر، آمارها نشان می دهد که به چند عضو هیات امناء پرداخت هایی (به استثنای هزینه های سفر برای شرکت در جلسات) صورت می گیرد. در یکی از بررسی های تایمز مالی<sup>۵۸</sup> معلوم شد که بیش از نیمی از ۵۰ شرکت از میان ۱۰۰ شرکت برتر بریتانیای کبیر هیچ پرداختی به اعضای هیات های امناءشان انجام نمی دهند (تارگت<sup>۵۹</sup> و گیمل<sup>۶۰</sup>، ۲۰۰۳). در نوشتار سولومون و سولومون (۲۰۰۳b) ملازمت

بازسازی اعتماد به نهادهای مالی است. اینک درباره‌ی نقش رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی بحث می‌کنیم.

#### رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی

تا دهه‌ی ۱۹۹۰ میزان رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی نسبتاً پایین بود (استاپلدون، ۱۹۹۵). با وجود این، در سال‌های اخیر استفاده از حق رای‌دهی توسط سرمایه‌گذاران نهادی افزایش چشم‌گیری یافته است (مالین<sup>۷۷</sup>، ۱۹۹۹). NAPP اعضایش را به رای دادن ترغیب می‌کند (NAPP ۱۹۹۵). با وجود این، هنوز هم سطوح کلی رای‌دهی پایین‌تر از ۴۰٪ است (گزارش همپل، ۱۹۹۸). گزارش همپل بحثی گسترده را از حقوق رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی عرضه کرده است. حقوق رای‌دهی، جز مهمی از دارایی مالی یک سهامدار را تشکیل می‌دهد. با وجود این، پیش از توصیه‌های کدبری، سرمایه‌گذاران نهادی به حقوق رای‌دهی‌شان بی‌اعتنا بودند. در گزارش همپل از اهمیت حق رای‌دهی، به عنوان بخشی از مسئولیت مدیر صندوق وجوه نهادی، به‌صورت زیر یاد می‌شود:

«حق رای دادن بخشی مهمی از دارایی است که به وسیله‌ی یک سهم بازنمایی می‌شود و به نظر ما یک نهاد مسئولیت دارد تا به نمایندگی موکلانش از آن استفاده کند... بنابراین ما قویاً به سرمایه‌گذاران نهادی از هر نوع که هستند توصیه می‌کنیم در صورتی که عملی باشد با تمام سهام تحت کنترلشان، برپایه‌ی قضاوت‌های خودشان، در رای‌گیری‌ها شرکت کنند.

(گزارش همپل، ۱۹۹۸، صص ۴۲-۴۱، بند ۵،۷ و تاکید افزوده شده است)

آیین‌نامه‌ی ترکیبی نیز تصریح می‌کند که:

سهامداران نهادی مسئولیت دارند تا درباره‌ی استفاده از آراءشان تامل نمایند.

(آیین‌نامه‌ی ترکیبی، ۱۹۹۸، بند E)

در ۱۹۹۵، NAPP گزارشی را با عنوان رای‌نیرومند<sup>۷۸</sup> تهیه کرد که اعضایش را به

کدبوری، بر اهمیت شرح و بسط مشارکت بُرد بُرد<sup>۷۱</sup> بین سرمایه‌گذاران نهادی و شرکت‌های سرمایه‌پذیرشان تاکید کرد. افزون بر این، مانکس (۱۹۹۴) به نیاز سرمایه‌گذاران نهادی به اعمالی تاکید کرد که آنها را سرمایه‌گذاری رابطه‌ای<sup>۷۲</sup> با شرکت‌های سرمایه‌پذیرشان می‌نامد. ابتکار مهم دیگر در عرصه‌ی فعالیت‌گریایی سهامداران انتشار نشریه‌ای در اکتبر ۲۰۰۲ توسط ISC برای سرمایه‌گذاران نهادی، با عنوان مسئولیت‌های سهامداران نهادی و کارگزاران: بیانیه‌ی اصول<sup>۷۳</sup>، بود. گزارش هیگز<sup>۷۴</sup> پشتوانه‌ای را برای این آیین‌نامه‌ی فعالیت‌گریایی<sup>۷۵</sup> بیان کرده است و خواسته است تا آیین‌نامه‌ی ترکیبی<sup>۷۶</sup> تجدید نظر شده (۲۰۰۳) نیز از آن حمایت کند. آیین‌نامه‌ی ISC یک ملاک قضاوت را برای عمل سرمایه‌گذاران نهادی در عرصه‌های ملاقات و رای‌گیری به دست می‌دهد. هدف این بود که اساساً مرجعی برای سرمایه‌گذاران نهادی فراهم آید تا فعالیت‌گریایی آنها سازمان یافته‌تر شود و اقدامات غیررسمی و خلق‌الساعه‌شان کاهش یابد. جنبه‌ی جذاب این آیین‌نامه آن توصیه‌اش است که مسی‌گوید فرایند فعالیت‌گریایی سهامداران باید ماهیتاً پویا باشد. به بیان دیگر، می‌گوید که در گذشته فعالیت‌گریایی نابسند بوده است و از این پس سرمایه‌گذاران نهادی باید به منظور بهبود و پالایش ملاقات‌ها، رای‌دهی‌ها، و دیگر اعمال مربوط برائربخشی مداخلاتشان در شرکت‌ها و فعالیت‌های نظارتی‌شان نظارت کنند. نه تنها دخالت چنین سهامداری به سهامداران دیگر نفع می‌رساند بلکه اثری مثبت نیز بر دیگر گروه‌های ذی‌نفع دارد. نمایشگر ۵.۱ چشم‌اندازی فلسفی‌تر را از فعالیت‌گریایی سهامداران نشان می‌دهد و در بافتاری گسترده‌تر به دلایل اجتماعی می‌پردازد که نشان می‌دهد چرا افزایش فعالیت‌گریایی به اجتماع کمک می‌کند.

یقیناً، فعالیت‌گریایی سهامداران انزاری مهم برای نظارت بر مدیریت شرکت‌ها و

با شمار زیادی از مدیران صندوق‌های وجوه بود نشان می‌دهد که در دهه‌ی اخیر تغییری ریشه‌ای در رویکرد به سرمایه‌گذاری نهادی رخ داده است که برآن اساس سرمایه‌گذاران نهادی پذیرای رویکردی فعال<sup>۶۴</sup> به جای رویکردی منفعل<sup>۶۵</sup> به سرمایه‌گذاری شده‌اند. به علاوه، پژوهش ما نشان می‌دهد بعید است که این دگردیسی باز ایستد و در آینده نیز کماکان به رشدش ادامه خواهد داد. گزارش کدبری با ارائه‌ی توصیه‌های خاص در خصوص فعالیت‌گریایی سهامداران به سرمایه‌گذاران نهادی توصیه می‌کند که:

● باید جلسات منظم یک به یک را با اعضای هیات مدیره‌ی شرکت‌های سرمایه‌پذیرشان برگزار نمایند. (فرایندی که به آن ملاقات<sup>۶۶</sup> و گفت‌وگو<sup>۶۷</sup> گفته می‌شود):

● باید استفاده‌ی مثبتی از حق رای‌شان بنمایند: و

● باید به ترکیب هیات مدیره در شرکت‌های سرمایه‌پذیرشان توجه نمایند. سرمایه‌گذاران نهادی هم چنین می‌توانند گروه‌های نمایندگی<sup>۶۸</sup> را تشکیل دهند و راه حل‌هایی را به مدیریت شرکت ارائه دهند. با این وصف، این یک شکل افراطی و نهایت‌خواهی از فعالیت‌گریایی است که در ایالات متحد آمریکا استفاده می‌شود اما به ندرت در بریتانیای کبیر، کاربرد دارد. در بریتانیای کبیر، تنها نمونه‌ی تصمیمات و راه‌حل‌های سهامداران در زمینه‌ی مسائل زیست محیطی رخ داد که طی آن سهامداران راه حلی را برای بی‌پی‌اموکو<sup>۶۹</sup> در ارتباط با اعمال زیست محیطی‌اش تنظیم کردند. این یک رویداد نادر و بسی‌همتا است و در انگلستان معمولاً مبتنی بر یک لابی<sup>۷۰</sup> نیرومند بر سر موضوعات اجتماعی، اخلاقی یا زیست محیطی است. ما در پیکره‌ی ۵.۲ صور متفاوت فعالیت‌گریایی سهامداران را که سرمایه‌گذاران نهادی می‌توانند با استفاده از آنها بر مدیریت شرکت نظارت کنند و مسائل کارگزاری را حل و فصل نمایند خلاصه کرده‌ایم.

گزارش مینرز (۱۹۹۵) در پی گزارش

استفاده از حق رای دهی شان ترغیب و تشویق می‌نماید. این گزارش احتمالاً اثری چشمگیر بر سیاست‌های رای دهی سرمایه‌گذاران نهادی داشت زیرا در بریتانیای کبیر اکثر صندوق‌های وجوه بازنشستگی عضو NAFI هستند و اکثر سرمایه‌گذاران نهادی نیز صندوق وجوه بازنشستگی هستند.

به‌طور کلی از زمان انتشار گزارش کدبری (۱۹۹۲) تاکنون یک دگرذیسی در نگرش نهادها به حق رای دهی شان به وجود آمده است، تا آنجا که برخی از سرمایه‌گذاران نهادی سیاست‌های رای دهی خاصی را برای خودشان وضع کرده‌اند. با وجود این، اثر این سیاست‌ها بر حاکمیت شرکتی در شرکت‌های سرمایه‌پذیرشان مبهم و ناروشن می‌نماید. در این خصوص گزارش همپل می‌گوید:

"اخیراً چند نهاد، یک سیاست رای دهی را مورد تمام تصمیمات متخذه در جلسات شرکت‌ها اعلام کرده‌اند. این امر به صورت افزایشی چشمگیر در نسبت سهام رای‌دهنده، که تنها در پنج سال اخیر رشدی محسوسی داشته است، بازتاب یافته است. (گزارش همپل، ۱۹۹۸، ص ۴۱، بند ۵،۷ تاکید از نگارنده است).

با در نظر گرفتن صلابت توصیه‌های به عمل آمده در خصوص رای دهی سرمایه‌گذاران نهادی، بحث و مجادله‌ای ادامه‌دار پیرامون این پرسش به پا شده است که آیا باید رای دهی نهادها را اجباری ساخت. با وجود این، همپل براهمیت حفظ استفاده از حقوق رای دهی اختیاری و اجتناب از حرکت به سوی التزام و مقررات‌گذاری تاکید کرده است:

"اما، ما به التزام قانونی نسبت به راهی دهی علاقه نداریم. هیچ قانونی نمی‌تواند ملاحظات و تااملات درست را ضروری سازد. در غیراین صورت نتیجه می‌تواند آراء بدون تاامل و نسنجیده در راستای علاقه‌ی هیات مدیره توسط نهادهایی باشد که نمی‌خواهند یا نمی‌توانند مشارکتی فعالانه در شرکت داشته باشند.

(گزارش همپل، ۱۹۹۸، ص ۴۲، بند ۵،۷ تاکید از نگارنده است).

در رابطه با این پرسش که آیا رای دهی سهامداران نهادی باید اجباری شود یا خیر، در یکی از مقاله‌های دانشگاهی نتیجه گرفته شد که از چنین مقرراتی باید دوری کرد. چون نتیجه آن خواهد شد که نهادها "آراء مزورانه" بدهند (شورت و کیسی، ۱۹۹۷). افزون براین، استاپلند (۱۹۹۶) دلیل می‌آورد که رای دهی اجباری برای سرمایه‌گذاران نهادی در بریتانیای کبیر یک تجدید ساختار یا "نوسامانی با ارزش" نخواهد بود (ص ۲۸۷). وی با آزمایش اثر الزامات رای دهی اجباری در مورد سرمایه‌گذاری‌های حقوق مالی طرح‌های وجوه بازنشستگی غیرعمومی در ایالات متحده آمریکا به این نتیجه‌گیری دست یافت. به رغم آن که رویکرد آمریکا بیش‌تر مبتنی بر قواعد است، سیاست رای دهی اجباری بدانجا انجامید که مدیران صندوق‌های وجوه بازنشستگی رویه‌های صوری و رهنمودهای رای دهی را ایجاد کرده‌اند که هدفشان اساساً ظاهرنمایی<sup>۷۹</sup> یا حساب آرایسی است. استاپلند هم چنین تصریح کرده است که افشای دستورالعمل‌های رای دهی سرمایه‌گذاران نهادی نباید اجباری شود (آن سان که دولت بریتانیای کبیر در اواسط دهی ۱۹۹۰ تصمیم گرفته بود)، زیرا وی معتقد است که مدیران صندوق‌های وجوه اساساً در برابر موکلان خود مسئولیت پاسخ‌گویی دارند نه در برابر دیگر ذی‌نفعان شرکت سرمایه‌پذیر، یا دیگر گروه‌های ذی‌نفع. این چشم‌انداز را آیین‌نامه‌ی فعالیت‌گرایی ISC نیز ترسیم کرده است. ISC بیان می‌کند که وظیفه‌ی سهامداران نهادی در نهایت به بهره‌مندان<sup>۸۰</sup> مستقیم محدود می‌شود نه جامعه‌ای گسترده‌تر (ISC، ۲۰۰۲). با وجود این، ما احساس می‌کنیم که این استدلال متناسب با رویکرد فراگیرتر ذی‌نفعان<sup>۸۱</sup> به حاکمیت شرکتی نیست. نه تنها سرمایه‌گذاران نهادی مسئولیتی در برابر موکلانشان دارند بلکه با توجه به اندازه‌ی بسیار زیاد دارایی‌هایشان در برابر کل جامعه مسئول‌اند (نگاه کنید به سولومون و همکاران ۲۰۰۲).

در ۱۹۹۹، کارگروه نیوبولد<sup>۸۲</sup> که توسط NAFI تاسیس شده بود بر آن شد تا راه‌هایی را بررسی نماید که بدان وسیله آراء سرمایه‌گذاران نهادی در بریتانیای کبیر اعمال می‌شود. این کارگروه گزارشی از یافته‌هایش را به کارگروه سرمایه‌گذاری NAFI تسلیم کرد. هم چنین توصیه‌هایی ارائه کرد که به بهبود (در صورت ضرورت) سیستم رای دهی سرمایه‌گذاران نهادی خواهد انجامید. این گزارش اصولاً صندوق‌های وجوه را هدف گرفته بود اما در بردارنده‌ی نکات و توصیه‌های سودمند برای تمام انواع سرمایه‌گذاران نهادی نیز است. افزون بر این، توصیه‌های آن درصدد بالا بردن سطح رای دهی نهادها در بریتانیای کبیر است. اخیراً افزایشی در فعالیت‌گرایی سهامداران، به ویژه در زمینه‌ی رای دادن به سیاست‌های پاداش دیده شده است. در اوایل ۲۰۰۳، NAFI تصمیم گرفت تا یک مشارکت عملی را با بنیاد خدمات سهامداران نهادی<sup>۸۳</sup> که یک آژانس تاثیرگذار بر رای دهی سهامداران و مستقر در ایالات متحده است تشکیل دهد. این مشارکت عملی عنوان پژوهش، توصیه‌ها و رای دهی الکترونیکی<sup>۸۴</sup> را بر خود دارد. این مشارکت عملی اطلاعات تفصیلی را درباره‌ی بیش از ۲۲۰۰۰ شرکت در ۸۰ بازار در سراسر جهان، با هدف تهیه‌ی مبنایی برای فعال‌تر کردن سهامداران از طریق رای دهی فراهم می‌کند. افزون براین، کمیسیون اروپا با تدوین برنامه‌ی کنش‌های حاکمیت شرکتی<sup>۸۵</sup> حرکت‌هایی را جهت تشویق بیش‌تر فعالیت‌گرایی سهامداران یا دموکراسی سهامداری<sup>۸۶</sup> در سطحی پان اروپایی<sup>۸۷</sup> به راه انداخت. این برنامه که با برنامه‌های بهبود قانون شرکت‌های اتحادیه‌ی اروپا پیوند دارد بر آن است تا از حقوق سهامداران حمایت کند، آن‌سان که سهامداران بتوانند از حق رای شان با اثربخشی بیش‌تری استفاده کنند. یکی از نوآوری‌های این برنامه این است که سهامداران در سراسر اتحادیه‌ی اروپا می‌توانند به صورت الکترونیکی در مجامع

عمومی سالانه شرکت کنند و با وکالت رای دهند (دامبی<sup>۸۸</sup>، ۲۰۰۳).

رای دادن به سیاست‌های پاداش از سال ۲۰۰۱، سرمایه‌گذاران اجازه دارند تا به سیاست‌های پاداش در شماری از شرکت‌های رشد یابنده رای بدهند. این بدین معنی نیست که اینک آنان می‌توانند به سطوح پرداخت یکسایک اعضای هیات مدیره رای دهند. بلکه فقط این معنی را می‌رساند که آنان می‌توانند به سیاست‌های طراحی شده برای تعیین پاداش رای دهند. این عرصه‌ای است که در آن احتمالاً شاهد رشد سطوح فعالیت‌گرایی هستیم و حاکی از مسئولیت پاسخ‌گویی بیش‌تر هم از سوی شرکت‌ها نسبت به سهامداران و هم از سوی سهامداران نهادی نسبت به موکلانشان است. از چشم‌اندازی فراخ‌تر، علاقه‌مندی به پرداخت‌های اعضای هیئت مدیره و درگیری غیرمنفعلانه‌ی نهادهای مالی، احتمالاً به بهبود مسئولیت پاسخ‌گویی شرکت‌ها و سهامداران در قبال دیگر ذی‌نفعان شرکت‌های سهامی، مانند کارکنان و جامعه، می‌انجامد.

پژوهش درباره‌ی رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی

در سال‌های اخیر با این که حجم نوشته‌های حاکمیت شرکتی زیاد و پرر بار شده است، اما پژوهشگران دانشگاهی نقش رو به تکامل سرمایه‌گذاران نهادی در حاکمیت شرکتی را نادیده انگاشته‌اند. استاپلند (۱۹۹۵)، در ارتباط با رای‌دهی، به مشکلات عملی اشاره می‌کند که می‌تواند مانع از اعمال حق رای توسط سرمایه‌گذاران نهادی گردد. مقاله‌ی وی هم چنین شواهدی تجربی را دربارهی گسترهی رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی تا قبل از ۱۹۹۳ به دست داده است. استاپلند تأکید می‌کند که شواهد اندکی در آن زمان درباره‌ی شیوه‌های رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی در دسترس بود. این امر احتمالاً بازتاب واقعیت است که سرمایه‌گذاران نهادی (در کنار سایر

چیزها) به قدرت رای‌دهی سهام‌شان بی‌علاقه هستند. وی خلاصه‌ای از شواهد تجربی را به صورت زیر درباره‌ی رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی بریتانیای کبیر فراهم آورده است:

الف) میدگلی<sup>۸۹</sup> (۱۹۷۴) نمونه‌ای بزرگ از شرکت‌های بریتانیایی را بررسی کرد و دریافت که تنها در حدود ۱۱٪ از آراءشان اعمال شده است. با این وصف، این شامل تمام انواع سرمایه‌گذاران (و نه تنها نهادها) بود.

ب) مینس<sup>۹۰</sup> (۱۹۸۰) گفته است که در دهه‌ی ۱۹۷۰ سرمایه‌گذاران عموماً حق رای‌شان را اعمال نمی‌کردند.

ج) در ۱۹۹۰، ISC یک مطالعه انجام داد و دریافت که کل آرای مآخوزه‌ی شرکت‌ها به‌طور متوسط در حدود ۲۰٪ است (شامل سرمایه‌گذاران نهادی و دیگران). این یافته اگر چه اندکی بیش‌تر اما نسبتاً مشابه یافته‌های پژوهش میدگلی در ۱۹۷۰ است. این مقاله منتشر نشده است و به نظر هم نمی‌رسد که سهم آراء نهادها را مشخص کرده باشد.

د) در ۱۹۹۳ ISC پژوهش دیگری را انجام داد. این یکی منتشر شده است (ISC، ۱۹۹۳) و یافته‌هایش نشان می‌دهد که در نمونه‌ای از شرکت‌های برتر بریتانیایی ۲۴٪ آراء اعمال می‌شوند. در این جا هم، این پژوهش، گویای افزایش اعمال حق رای درگذر زمان بود.

استاپلند یک سری مصاحبه را به منظور جمع‌آوری شواهدی درباره‌ی رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی انجام داد. او دریافت که شیوه‌ها رای‌دهی در میان مدیران صندوق‌های وجوه بریتانیایی متنوع است. برخی از مدیران صندوق‌های نهادی همواره در تمام رای‌گیری‌ها شرکت می‌کردند. برخی دیگر از زمان انتشار گزارش کدبری در اوایل دهه‌ی ۱۹۹۰ به صرافت افتاده‌اند تا به تمام موضوعات رای بدهند. این مقاله شواهد قاطعی را نشان می‌دهد که قبل از گزارش کدبری، رای‌دهی ناچیز و سازمان‌نیافته بود، در حالی که از ۱۹۹۵ (سال بعد از انتشار

گزارش کدبری) نهادها درصدد برآمدند تا سیاست‌های رای‌دهی‌شان را بهبود بخشند و رسمیت دهند.

نکته‌ای جذاب که در مقاله‌ی استاپلند (۱۹۹۵) طرح شده است این است که آیا اعضای هیات امنای صندوق‌های وجوه بازنشستگی وظیفه‌ای برای رای دادن دارند. او استدلال می‌کند که به موجب چارچوب قانونی آن زمان، اعضای هیات امنای مدیران صندوق‌های وجوه بازنشستگی هیچ تعهد و الزامی به رای دادن نداشتند. باوجود این، اعم از این که آنان از طریق مقررات، یا به موجب مسئولیتی اخلاقی متعهد شده باشند تا از حق رای‌شان استفاده کنند، او موضوعی متفاوت را مشاهده کرد. جالب است که تغییر در قانون صندوق‌های وجوه بازنشستگی تصریح کرده است که اعضای هیات امنای صندوق‌های وجوه بازنشستگی باید (از جولای ۲۰۰۰) میزان حق رای‌ی را (در صورت وجود) افشا نمایند. که مدیرانشان در شرکت‌های سرمایه‌پذیر اعمال می‌کند. این الزام، تنها اعضا هیات امنای را و می‌دارد که افشا کنند آیا به مدیران صندوق‌های وجوه بازنشستگی دستور داده‌اند رای بدهند یا نه، اما آنان را مجبور به رای دادن نمی‌کند. به هر حال این افشاگری می‌تواند بر شیوه‌های رای‌دهی اثر بگذارد.

مالین (۱۹۹۶) شیوه‌های رای‌دهی سرمایه‌گذاران نهادی بریتانیایی را با سرمایه‌گذاران نهادی ایالات متحد آمریکا مقایسه کرد. او مصاحبه‌هایی را با شمار زیادی از مدیران صندوق‌های وجوه نهادی انجام داد. هدف مالین پی‌بردن به نگرش آنان به رای دادن و سیاست‌های رای‌دهی‌شان بود. سه مقوله از سیاست‌های رای‌دهی از میان انبوه داده‌های مصاحبه‌ها استخراج شد:

الف) مدیران صندوق‌های وجوه بازنشستگی به تمام موضوعات رای می‌دادند (روزمره و غیر روزمره)؛

ب) مدیران صندوق‌های وجوه فقط به موضوعات غیر روزمره رای می‌دادند؛

## آموزش حسابداری مدیریت در هزاره‌ی جدید

جدول ۱- مباحث جدید اضافه شده به کتاب حسابداری صنعتی هورن گرن و دیگران (۲۰۰۰)

۱- هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت
۲- هزینه‌یابی معکوس <sup>۴</sup> و سیستم درست به موقع
۳- ارزیابی متوازن
۴- تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری
۵- ارزشی افزوده اقتصادی
۶- هزینه‌یابی یا بودجه‌بندی کاپین <sup>۵</sup>
۷- هزینه‌یابی یا بودجه‌بندی چرخه‌ی عمر
۸- اندازه‌های غیرمالی عملکرد همچون زمان و کیفیت
۹- هزینه‌های کیفیت و زمان
۱۰- تجزیه و تحلیل استراتژیک سود
۱۱- زنجیره‌ی عرضه
۱۲- هزینه‌یابی بر مبنای هدف
۱۳- هزینه‌یابی میان‌داد <sup>۶</sup>
۱۴- زنجیره‌ی ارزش

## منبع

Maher, M.W.(2000). Management Accounting Education at the Millennium, University, of california, Davis Working Paper, 530-752-7034,(Jun), 1-25.

دارند. مطالعات تجربی اخیر هم چنین مطالعات میدانی، به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق کتاب‌های درسی بر برنامه‌های درسی موثر بوده‌اند. به عنوان مثال تنها در یکی از کتاب‌های مدیریت هزینه که در سال ۲۰۰۰ میلادی منتشر شد، بیش از ۳۰ پژوهش تجربی، شمار زیادی کتاب مبتنی بر پژوهش‌های تجربی و بیش از ۱۰۰ مورد کاوی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت، به کار رفته است. برخی از این پژوهش‌ها به‌منظور توضیح ساختار هزینه (بهای تمام شده) در سازمان‌های مختلف متوسط به فعالیت‌های تجربی نیز شده‌اند. برخی مقالات دیگر تناسب ساختار سازمانی شرکت‌های صنعتی فعال را در عصر اطلاعات مورد ارزیابی قرار داده‌اند.

## بررسی اثربخشی ایده‌های جدید

انگیزه‌ی برخی پژوهش‌های تجربی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت، آزمون صحت ادعای مشاورانی بود که روش‌های نوین مدیریتی را پیشنهاد می‌نمودند. به عنوان مثال در پژوهشی که در ۱۹۹۸ به منظور بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌های مالی و غیرمالی عملکرد، که اساس ارزیابی متوازن می‌باشد، انجام پذیرفت، نتیجه‌گیری شد که مانند مفروضات ارزیابی متوازن، بین اندازه‌های مالی و غیرمالی عملکرد پیوندهایی وجود دارد. در پژوهش دیگری اثربخشی ارزش افزوده‌ی اقتصادی بررسی شد که نتایج به دست آمده حاکی از وجود شواهدی در راستای همبستگی بیش‌تر ارزش افزوده‌ی اقتصادی با بازده‌ی سهام نسبت به اندازه‌های سنتی حسابداری می‌باشد (سیدل و همکاران، ۱۹۹۷).

اثربخشی هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت نیز در پژوهش دیگری مورد آزمون قرار گرفت و در نتیجه محدودیت‌های این روش هزینه‌یابی، در مواقعی که تعادل و توازن بین منابع مورد استفاده (مصرف شده) با منابع آماده برای مصرف (عرضه شده) وجود ندارد پی برده شد.

نوآوری‌های حرفه‌ی حسابداری مدیریت به ارائه‌ی مباحث جدید در کتاب‌های درسی منتهی شد و مباحث ارائه شده در کلاس‌های درسی عمدتاً از حرفه و صنعت ناشی شدند، نه از محیط‌های دانشگاهی.

در دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ شرکت‌های فعال در کشورهای صنعتی رقابت خود را هم به واسطه‌ی وجود رقبای در سایر کشورها هم به واسطه‌ی بازارهای نوپدید افزایش دادند. در راستای نیل به رقابت مذکور، شرکت‌های پیشرو، از مدیریت نوین هزینه و ابزارهای انگیزشی هم چون هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده‌ی اقتصادی بهره‌گیری نمودند. به‌رغم این که در برخی موارد، منشا برخی ایده‌ها مراکز دانشگاهی است، اما در حقیقت آنها ریشه در حرفه و عمل

صنعتی مذکور، پوشش دهنده‌ی مباحث حسابداری مدیریت است که هیچگونه اثری از آنها در چاپ پنجم همین کتاب دیده نمی‌شود.

دیگر کتاب‌های منتشر شده‌ی اخیر (در عصر حاضر) نیز تاکید بیشتری بر مباحث مدیریتی دارند و کم‌تر به مباحث سنتی حسابداری صنعتی می‌پردازند. حتی نام این کتب به دلیل تغییر ماهیت آنها از "حسابداری صنعتی" به "مدیریت هزینه" تغییر یافته است.

منشا مباحث جدید در آموزش حسابداری مدیریت

موضوعات جدید از کجا ناشی شده‌اند؟ در اکثر موارد، پاسخ حرفه و پژوهش‌های انجام پذیرفته در خود حرفه (یا عمل) نهفته است. همان‌گونه که پژوهشگران پیش‌بینی کرده بودند،

از طرف دیگر نقش دیرینه‌ی حسابداران و خبرگان مالی را به‌عنوان یگانه فراهم‌کنندگان اطلاعات مالی مورد نیاز، مورد تهدید جدی قرار داده است.

مشکل دوم ناشی از عناوین مختلفی است که به حسابداری مدیریت، در حرفه و مراکز دانشگاهی اطلاق می‌شود. آنچه در دانشکده‌ها و به‌طور کلی مراکز دانشگاهی با عنوان "حسابداری مدیریت" نامیده می‌شود، در حرفه و دنیای تجارت با عناوینی چون "امور مالی شرکت"، "تحلیل مالی" یا "مشاهده‌ی مالی" خوانده می‌شود.

دانش‌پژوهانی که در دوران تحصیل خود به حسابداری مدیریت بهای بیش‌تری می‌دهند و تبصر بیش‌تری پیدا می‌کنند، هنگام جستجو برای فرصت‌های شغلی در این حوزه، تعداد بسیار کمی از شرکت‌ها را نیازمند خبرگان "حسابداری مدیریت" با همین عنوان می‌یابند. عناوین آگهی‌های استخدام اغلب شرکت‌های تجاری برای جذب نیروهای متخصص حسابداری و مالی، براین مطلب صحه می‌گذارد.

شواهد به دست آمده از مطالعه‌ی اخیر انجمن حسابداران مدیریت نیز حاکی از آن است که "حسابداری مدیریت" تحت این نام، نقش و جایگاه تعریف شده‌ی تجاری ندارد. این مطالعه نشان می‌دهد که هیچ یک از پاسخ‌دهندگان به این پژوهش پیمایشی، خود را "حسابدار مدیریت" خطاب نمی‌کنند.

مشکل سوم این است که واژه‌ی "حسابدار" هر روز بار معنایی منفی فزاینده‌ای را به خود گرفته است. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شمار اندکی از دانش‌آموزان، رشته‌ی حسابداری را به عنوان انتخاب اول خود، در ذهن دارند، هم چنین شمار اندکی از دانش‌آموختگان این رشته، شغل‌هایی با عنوان "حسابدار" را انتخاب می‌کنند. چرا که حسابداری را به عنوان حوزه‌ای غیرفعال (بی‌تحرک) تلقی می‌کنند و می‌پندارند حسابداران رهگذرانی بی‌تحرک هستند که تنها به

ثبت وقایع مشغولند و این سایرین هستند که گردانندگان اصلی بازی هستند. در پژوهش دیگری، نتایج مشابه‌ای برای شاغلین حسابداری

است این‌گونه تمرین‌ها و تجربیات، درک دانش‌پژوهان را از مشکلات و معضلات دنیای واقعی افزایش می‌دهد. هم چنین شمار زیادی از مدرسان حسابداری مدیریت، دانشجویان را در راستای افزایش و تقویت توانایی آنها در انجام کارهای گروهی به انجام کارهای گروهی ملزم می‌کنند.

بسیاری از مدرسان حسابداری مدیریت، به منظور تقویت توانایی‌های سخنوری دانش‌پژوهان خود، آنها را ملزم به نگارش و ارائه‌ی تکالیفی به صورت سخنرانی می‌نمایند. از طرف دیگر، به موازات کاهش نیاز به انباشت و ارائه‌ی اطلاعات شرکت‌ها، مدرسان حسابداری مدیریت نیز تاکید و توجه به حسابداری صنعتی را کاهش داده‌اند و در عوض اهمیت بیش‌تری به مدیریت هزینه (بهای تمام شده) و حسابداری مدیریت می‌دهند.

#### حسابداران مدیریت فعال در حرفه

اگر چه حسابداران مدیریت در مراکز آموزشی و دانشکده‌ها فعال و پویا ظاهر شده‌اند، لیکن در عمل مشکلاتی سد راه آنها است. این مشکلات ممکن است نیازهای آینده به دروس حسابداری مدیریت را کاهش دهد. چرا که دانش‌پژوهان به این مباحث به دلیل ناخرسندی از یافتن فرصت‌های شغلی مناسب در حوزه‌ی حسابداری مدیریت، بی‌علاقه و سرخورده خواهند شد.

اولین مشکل مربوط به تمرکززدایی و کوچک شدن اندازه‌ی شرکت‌هاست. آن‌گونه که از عمل بسیاری مدیران آشکار می‌شود، برنامه‌ریزی برای کاهش نقش و عملیات مالی و حسابداری در شرکت‌ها آغاز شده است. به عنوان مثال، یکی از شرکت‌های فعال در صنعت فن‌آوری نوین، برنامه‌ریزی کرد که هزینه‌ی فعالیت‌های مالی و حسابداری خود را از ۴ درصد درآمدش در ۱۹۹۵ به یک درصد درآمد در ۲۰۰۲ تقلیل دهد.

لازم به توضیح است که توسعه‌ی فن‌آوری‌های جمع‌آوری و گزارشگری داده‌ها از یک طرف این صرفه‌جویی را ممکن کرده است و

گفتنی است پژوهش‌هایی که اثربخشی روش‌های نوین مدیریتی را مورد بررسی قرار می‌دهند، نه تنها مدرسان را از مفید بودن این گونه مباحث و فنون مطلع می‌نمایند، بلکه به دانش‌پژوهان نیز در راستای ارزیابی مستفادانه‌ی ادعاهای مبلغان این‌گونه تجربیات نوین یاری می‌رسانند.

پژوهش‌های مختلفی نشان داده‌اند که دانشجویان، به‌ویژه دانشجویان تحصیلات تکمیلی، تمایل زیادی به قبول ایده‌ها و روش‌های جدید دارند. پژوهش‌هایی که اثربخشی این گونه روش‌ها را واکاوی و مطالعه کرده‌اند فضای تردیدآمیز سالمی را برای مفید بودن آنها فراهم آورده است.

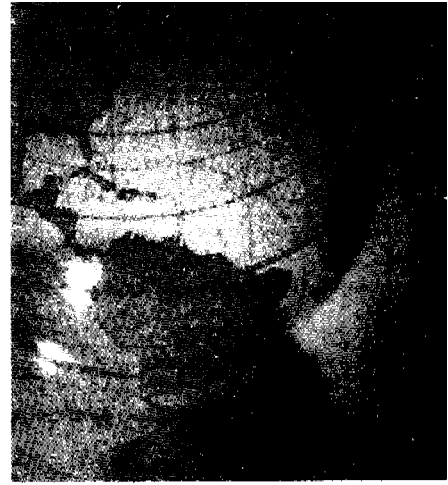
#### وضعیت کنونی

در اوایل قرن بیست‌ویکم، حسابداری مدیریت هم چنان در مراکز دانشگاهی و نیز برنامه‌های درسی دانشکده‌های حسابداری و بازرگانی به حیات خود ادامه می‌دهد. مدل و شیوه‌ای که این دانشکده‌ها در حدود بیست سال پیش اجرا می‌نمودند، الزامی نمودن درسی با عنوان "آشنایی با حسابداری" برای دانشجویان بود که ۷۰ تا ۸۰ درصد مباحث آن به حسابداری مالی و تنها ۲۰ تا ۳۰ درصد به مباحث حسابداری مدیریت اختصاص می‌یافت.

در حالی که امروزه مدل متعارف و معمول، تخصیص ۵۰ درصد از سرفصل‌ها به حسابداری مدیریت و ۵۰ درصد به حسابداری مالی می‌باشد. به بیان دیگر در عصر حاضر، بیش از بیست سال پیش رشته‌های حسابداری و رشته‌های غیرحسابداری مرتبط به مباحث حسابداری مدیریت روی آورده‌اند (لمستین و میهر، ۱۹۸۴).

مدرسان دوران حاضر، هم‌زمان با مباحث نوین و تغییرات عمده‌ی ایجاد شده در کتاب‌های درسی و سایر منابع آموزش حسابداری مدیریت مواجهند. به عنوان مثال هر روز به شمار مدرسانی که فنون مطالعات میدانی را در کلاس‌های حسابداری مدیریتی آموزشی می‌دهند افزوده می‌شود. چرا که اعتقاد براین





# اخبار آیفک

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

آیفک، استانداردهای دگذاری ملت‌های در حال توسعه را تقویت می‌کند

(نیویورک/ ۲۱ مارچ ۲۰۰۵) - هیات آیفک در جریان برگزاری اجلاس دو روزه‌اش که در هفته‌ی دوم مارچ ۲۰۰۵ در آفریقای جنوبی برگزار شد تصمیم گرفت تا برای برآوردن نیازهای ملت‌های در حال توسعه دست به ابتکاری جدید بزند. براین اساس، هیات مقرر کرد که اقداماتی اندیشیده شود تا فرایندهای استانداردهای بین‌المللی‌اش را تقویت کند و بیش از پیش بر حمایت از حسابداران حرفه‌ای برای ایفای مسئولیت‌های حاکمیت شرکتی‌شان تاکید کند. این اقدامات در راستای اهداف آیفک برای ایمن‌سازی فضای سرمایه‌گذاری و تقویت و تحکیم رشد و ثبات اقتصادی در سراسر جهان است.

در این جلسه، هیات دست‌آوردهای کنفرانس مشورتی پراگ را که در ۱۰ و ۱۱ مارچ ۲۰۰۵ برگزار شد بررسی کرد. در کنفرانس پراگ بیش از ۱۲۵ نماینده از ارگان‌های عضو آیفک، دیگر جوامع حرفه‌ای و حسابداری و آژانس‌های توسعه و تامین وجوه شرکت داشتند و به تدبیر و چاره‌اندیشی درباره‌ی واکنش بین‌المللی برای برآوردن نیازهای ملت‌های در حال توسعه و موسسات حسابداری و بنگاه‌های اقتصادی کوچک و متوسط پرداختند.

هیات آیفک تصویب کرد تا فعالیت‌هایش در این عرصه‌ها را افزایش دهد و از توصیه‌ها و دست‌آوردهای

کنفرانس پراگ حمایت کند. برخی از این توصیه‌ها عبارت‌اند از:

● تدوین و شرح و بسط رویکردی کشور مدار در جهت حمایت از ملت‌های در حال توسعه، به‌ویژه کمک به کشورهای که تاکنون در آنجا هیچ حرفه‌ی حسابداری تاسیس نشده است و نیز آنها که صرفاً به حرفه‌سازی بسنده کرده‌اند اما برای حمایت از رشد اقتصادی نیازمند معماری مقررات مالی و حسابداری هستند.

● تداوم تقویت نیاز به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی که می‌توان آنها را با اثربخشی در کشورهای در حال توسعه، به‌ویژه در بنگاه‌های کوچک و متوسط، اجرا کرد.

● ایجاد فرایندی که به موجب آن نهادهای حسابداری کشورهای توسعه یافته‌تر می‌توانند به عنوان "مرشد" و راهبر کشورهای کم‌تر توسعه یافته انجام وظیفه کنند.

● انتشار نشریه‌ای که به وضوح گام‌های ایجاد یک حرفه‌ی حسابداری معتبر و پرکیفیت را ترسیم کند.

گرام وارد، رئیس آیفک تاکید می‌کند: "آرمان آیفک ایجاد فضای سرمایه‌گذاری ایمن در هر کشور است. این هدف فقط می‌تواند با تعهد بلندمدت آیفک به حرفه‌سازی حسابداری در کشورهای در حال توسعه، از طریق کار مشترک با نهادهای عضو ما و دیگر سازمان‌های مربوط، مانند آژانس‌های توسعه و تامین وجوه بین‌المللی تحقق یابد. ما به تقویت این روابط همکاری

و اتخاذ اقدامات بایسته پای‌بند و متعهدیم."

هیات آیفک اقداماتی را برای تمرکز پیرامون این موضوعات تصویب کرد. به ویژه هیات موافقت کرد تا با تدوین و صورت‌بندی یک راهنمای اجرایی در زمینه‌ی مسئولیت‌های حاکمیت شرکتی از حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه‌های اقتصادی حمایت کند.

هیات آیفک برای آن که اعتماد در سرمایه‌گذاران را نسبت به استانداردهایش تداوم بخشد طرح یک فرایند دموکراتیک مقررات‌گذاری جامع و شفاف را تصویب کرد. این فرایند به ویژه در فعالیت‌های استانداردهای دگذاری کاربرد خواهد داشت. هم‌چنین این مصوبه برای تصویب به هیات نظارت بر منافع عمومی که جدیداً تاسیس شده است ارسال خواهد شد.

آقای وارد می‌گوید: این فعالیت‌ها برای ایمن‌سازی فضای سرمایه‌گذاری، اعتمادسازی به فرایند گزارشگری مالی و تثبیت بازارها حیاتی است.

نکات مهم جلسه‌ی مارچ هیات آیفک در وب‌گاه آیفک به نشانی [www.ifac.org](http://www.ifac.org) موجود است.

اعضای آیفک مشتمل بر ۱۵۸ حرفه‌ی حسابداری است که در ۱۸ کشور جهان واقع‌اند و بیش از ۲/۵ میلیون حسابدار را در بخش عمومی، آموزش، خدمات دولتی، صنعت و بازرگانی نمایندگی می‌کنند.

# معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

در اجرای مصوبه شورایی عالی انجمن حسابداران خبره ایران و به استناد ماده ۱۰ اساسنامه انجمن بدین وسیله موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران که حداکثر شرکاء آنها حسابداران مستقل عضو انجمن می باشند. به شرح زیر و به ترتیب الفبا معرفی می گردند.

## فهرست

- ۱- آزموگان
- ۲- آریاروش
- ۳- آریاروش سپاهان
- ۴- آریاروش مشهد
- ۵- آریاروش تهران
- ۶- آریاروش اراک
- ۷- آریاروش اصفهان
- ۸- آریاروش اهواز
- ۹- آریاروش تبریز
- ۱۰- آریاروش مشهد
- ۱۱- آریاروش اصفهان
- ۱۲- آریاروش اراک
- ۱۳- آریاروش اهواز
- ۱۴- آریاروش اراک
- ۱۵- آریاروش اصفهان
- ۱۶- آریاروش اهواز
- ۱۷- آریاروش اصفهان
- ۱۸- آریاروش اهواز
- ۱۹- آریاروش اهواز
- ۲۰- آریاروش اهواز
- ۲۱- آریاروش اهواز
- ۲۲- آریاروش اهواز
- ۲۳- آریاروش اهواز
- ۲۴- آریاروش اهواز
- ۲۵- آریاروش اهواز
- ۲۶- آریاروش اهواز

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶

۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

## موسسه حسابرسی آزموگان

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی - نظارت بر امور نصفه  
تلفن: ۸۷۵۷۳۴۰ - ۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۰۳۴۶۵  
فاکس: ۸۷۵۷۳۴۱  
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۲۳۳۵۰۷۹۷

## موسسه حسابرسی آزمون

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۸۰۰۰۸۷۱  
فاکس: ۸۰۱۲۳۱۵  
نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶، طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۲۳۹۵/۷۱۶  
Email: Azmoon\_co@yahoo.com

## موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره ای مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
تلفن: ۰۲۱۰۲۰۱۲۹۳۱ - ۰۲۱۰۲۰۱۲۹۳۲  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۳۱۱۶۶۲۱۳۳۵ - فاکس: ۰۳۱۱۶۶۲۸۹۹۲  
صندوق پستی: اصفهان ۱۹۹ - ۸۱۶۲۵  
دفتر یزد: بوارها، شماره ۳۵۹، طبقه دوم  
تلفن: ۰۳۵۱۰۷۲۲۲۹۹ - فاکس: ۰۳۵۱۰۷۲۲۲۹۹  
http://www.amjad.ir  
info@amjad.ir

## موسسه حسابرسی آزمون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی  
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷  
تلفن: ۷۵۲۷۹۴۴ - فاکس: ۷۵۲۷۴۵۸  
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵  
تلفن: ۸۷۹۸۴۸۱  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

## ایران مشهور

موسسه حسابرسی و خدمات مالی و مدیریت  
عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای مالی و مدیریت و طراحی سیستم های مالی و ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۷۸۵۷۶۵ - ۸۷۹۱۴۳۷ - ۸۷۹۱۴۹۹  
فاکس: ۸۷۹۱۴۷۰  
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۴۸۹۹  
دفتر اهواز: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵  
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

## آریاروش

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

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و مدیریت، طراحی سیستم های مالی و اصلاح حساب  
تلفن: ۸۴۶۸۵۴۵  
نشانی: تهران: سیدخندان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم

## معرفی موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران

## موسسه حسابرسی آریان فراز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهدی سوادلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ناریوش امین‌نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمودرضا تاقفوری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام و حسابرسی داخلی.

تلفن: ۸۷۵۲۶۳۱ - ۸۵۰۳۷۰۰  
فاکس: ۸۵۰۳۷۰۰

نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، میدان تختی، خیابان صابونچی، کوچه دوم (اداشی)، پلاک ۵، واحد ۷



## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵  
فاکس: ۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۴۱۱۵۰۵

نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه پلاک ۴۳ طبقه ۴  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵ - ۵۹۳۵

## موسسه حسابرسی

### ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد شوقیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله شفاعت‌قراملکی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جبرائیل بهاری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم‌افزارهای مالی)

تلفن: ۲ و ۸۸۰۴۹۴۱  
فاکس: ۸۸۰۴۹۴۰  
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰  
دفتر تبریز: خیابان امام سهرامی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸  
تلفکس: ۰۴۱۱ - ۵۵۳۳۵۷۰

Email: m\_shoghian@yahoo.com

## موسسه حسابرسی بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم (نرم‌افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی عملیاتی و مالیاتی

تلفن: ۸۵۰۴۵۸۶ - ۸۵۰۲۰۴۵

فاکس: ۸۵۰۲۰۴۵  
نشانی: خیابان مطهری - بین کوچه نور و دریای نور - شماره ۲۳۹ - طبقه سوم

Email: bayatrayan@neda.net

Kpmg-br@neda.net

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرادمشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهربان پرویز (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریده شیرازی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بهروز ابراهیمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- شیرین مشرف‌فاطمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا یعقوبی (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸ - ۸۳۲۶۵۲۷  
فاکس: ۸۳۰۹۴۹۰  
نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جسم سابق) پایین تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم  
صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱  
کد پستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶

Email: info@behradmoshar.com

## موسسه حسابرسی تدوین و همکاران

### ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- احمد ثابت‌مظفری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم فخریان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علیرضا خالقی (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸ - ۸۷۸۲۰۹۶  
فاکس: ۸۸۸۶۱۵۰

نشانی: خیابان ولیعصر، پانچین تر از میدان ونک، پلاک ۱۲۷۹/۱  
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۹۰۲۹۲۶  
۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

## موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرارحقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- بدالله امیدولری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج‌اللهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام

تلفن: ۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۳۵۲۰۷  
فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱  
نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

## راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



# راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

۱۹

## موسسه حسابرسی رایمند و همکاران


عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

۱۷

## موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- علی امانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامحسین دوانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا مستاجران (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه  
تلفن: ۸۷۳۹۰۷۱ - ۲ و ۸۷۳۹۰۸۳ - ۴  
فاکس: ۸۷۳۹۰۵۶  
نشانی: خیابان شهیدبهنشی، خیابان سرافران، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۱۵۷۲۵-۹۴۷  
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

۱۲

## موسسه حسابرسی تلاش ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن خدایی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فیروز عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خلیل گنجه (حسابدار رسمی)

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

۲۰



## موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون ایزدینا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباله تمدنی چهرمی (حسابدار رسمی)
- هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

۱۸



## موسسه حسابرسی دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- بهرز دانش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید حسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

۱۵



## حسابرسی موسسه حسابرسی و بهبود

سیستم های مدیریت


عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه آریانیپور (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره ای و طراحی سیستم های مالی  
تلفن: ۸۷۲۱۲۶۹ فاکس: ۸۷۲۱۲۶۹  
نشانی: خیابان قائم مقام قزاقی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶

## راهنمای موسسات حسابرسی

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



۱۶

## موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- ناود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت اله علیخانی راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سپهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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



۲۱

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
سخن حق**



عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه  
امور بانک، بیمه، فن آوری اطلاعاتی  
تلفن: ۸۷۹۴۶۴۶  
تلفا کس: ۸۷۹۴۹۲۸

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

۲۲

**موسسه حسابرسی شراکت**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سعید وین گوهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجید کشورپژوهانگرونی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسن فرنی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و  
طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۷۱۷۶۵۰ - ۸۷۱۷۶۵۱  
فاکس: ۸۷۵۹۰۹۴

نشانی: تهران - خیابان دکتر بهشتی، خیابان  
قائم مقام فراهانی، ساختمان ۲۱۶، طبقه چهارم  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۶۶۶۶

۲۳

**موسسه حسابرسی**

**فراز مشاور**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

۲۴

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت**

**ممیز**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جمشید اسکندری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و  
طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۹۰۱۵۴۷، ۸۸۹۵۳۷۷  
۸۹۰۷۶۷۹، ۸۸۰۲۹۰۱

فاکس: ۸۸۰۲۸۹۸  
نشانی: خیابان کریم خان زند، خیابان آبان جنوبی،  
خیابان سیند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان  
شرقی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۵

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت**

**نوادیشان**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن ایتوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- گارو هوانسیان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و  
طراحی سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی  
تلفن: ۸۳۰۲۳۱۶  
فاکس: ۸۸۴۱۲۲۷  
نشانی: خیابان میرزای شیرازی، نبش خیابان کامکار  
ساختمان ۸۳، آپارتمان ۱۶، کدپستی: ۱۵۸۵۷  
Email : [nouandishan@yahoo.com](mailto:nouandishan@yahoo.com)

۲۶



**همیار حساب**

**موسسه حسابرسی و خدمات مالی**

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی،  
بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و  
طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۲۴۰۸ - ۸۷۷۴۱۳۱  
فاکس: ۸۷۹۰۸۹۹  
نشانی: تهران - میدان ونک، خیابان ونک، پاساژ  
ونک، طبقه اول، آپارتمان شماره ۱۰۷  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳  
Email : [Hamyar@iranianica.com](mailto:Hamyar@iranianica.com)

**راهنمای موسسات حسابرسی**

عضو انجمن حسابداران

خیره ایران

۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۹۰۲۹۲۶



## آموزش حسابداری مدیریت در هزاره‌ی جدید

مدیریت گزارش شده است.

با توجه به تصویر کلی از مشکل ارائه شده راهکار اصلی تغییر موضع انجمن حسابداری مدیریت است، چرا که اعضای حرفه‌ای آن نیز تغییر نقش (موضع) داده‌اند. در نظر داشته باشید که قرار نیست حسابداری مدیریت کنار گذاشته شود، بلکه هدف اصلی توسعه و رسیدن به ماورای آن چیزی است که نشان می‌دهد که اکنون در دست است.

دو پرسش، حسابداران مدیریت مراکز دانشگاهی با یک تنگنای نام‌گذاری مواجه هستند. آیا به عنوان حسابداران مدیریت دانشجویانی را که به دنبال مشاغل امور مالی شرکت‌ها، تحلیل‌گری مالی یا مشاوره‌ی مالی هستند، از دست خواهید داد؟ اگر این‌گونه باشند آیا محیط تجاری از بابت دانش‌پژوهانی که برای تصدی شغل‌هایی هم چون امور مالی شرکت‌ها یا مشاوره‌ی مالی، مباحث حسابداری مدیریت را آموزش ندیده‌اند، زیان می‌بیند؟

در خوشبینانه‌ترین حالت، مشکل نام‌گذاری مذکور باعث سردرگمی می‌شود که لازم است این مشکل به دست مشاورین دانشگاهی و حرفه‌ای حل و فصل شود. در بدترین حالت، این مشکل تاثیر منفی بر آموزش دانش‌پژوهان خواهد گذارد.

اگر چه پیشنهاد عینی به منظور مقابله با تاثیرات بالقوه‌ی منفی کوچک شدن اندازه‌ی واحدهای تجاری و عنوان "حسابدار مدیریت" بر تقاضای دانشجویان در درس‌های حسابداری مدیریت وجود ندارد. لیکن واقعیت این است که یا مدرسان حسابداری مدیریت باید برای این چالش‌ها فکری جدی بنمایند یا این که شاهد کاهش انگیزه و علاقه‌ی دانش‌پژوهان نسبت به دروس حسابداری مدیریت باشند. در این راستا لازم است به منظور ابداع عنوان جدیدی برای این حوزه‌ی دانشگاهی، که با عناوین مورد استفاده در عمل نیز هم‌خوانی داشته باشد، کوششی جدی و اندیشه‌ای ناب مبذول گردد.

لازم است دروس حسابداری مدیریت به دانشجویانی که رشته‌ی تحصیلی آنها،

حسابداری، مالی یا حتی بازرگانی و مدیریت نیست نیز معرفی و آموزش داده شود، به عنوان مثال می‌توان به دنبال فرصت‌هایی برای ارائه‌ی دروس حسابداری مدیریت به رشته‌های مهندسی علوم پایه و سایر رشته‌های غیربازرگانی بود.

می‌توان دوره‌های کوتاه‌مدتی در زمینه‌ی مدیریت فناوری برای دانشجویان مقطع کارشناسی، در رشته‌های مهندسی یا علوم پایه پیشنهاد کرد که محتوای آن مباحثی در باب مدیریت هزینه باشد. البته فرصت‌های زیاد دیگری هم چون نمونه‌های مذکور وجود دارد که می‌تواند باعث ترغیب و ایجاد انگیزش گذراندن دروس حسابداری مدیریت تحت هر عنوان گردد.

همان‌گونه که در بخش بعدی نیز تبیین خواهد شد، اعتقاد بر این است که روش آموزش حسابداری مدیریت ارزش و اعتبار دانش‌پژوهان این رشته را بالا خواهد برد و از کاهش انگیزه و علاقه آنان جلوگیری خواهد کرد. با تمرکز و تاکید بر تقویت مهارت‌های افراد در حل مشکلات از طریق درگیر شدن با ساختار سازمانی تصمیمات به جای تاکید صرف بر آموزش مفاهیم نظری پشتوانه‌ی فنون حسابداری مدیریت، دانش‌پژوهانی تربیت خواهند شد که هنگام مواجهه با مشکلات عملی، از طریق تصمیم‌گیری‌های خلاق، برای سازمان متبوع خود، ارزش خواهند آفرید. شکی نیست که برای یک چنین آموزش‌هایی در سال‌های آینده، تقاضای زیادی وجود خواهد داشت.

## تجربیات برخی متخصصین در باب آموزش حسابداری مدیریت

به اعتقاد بسیاری از پژوهشگران، به‌ویژه مدرسان دروس حسابداری مدیریت، این درس تفاوت‌های زیادی با حسابداری مالی دارد. البته جنبه‌ها و رویه‌های متعدد این درس، مدرسان این حوزه را قادر خواهد نمود که طیف وسیعی از مشکلات موجود در حرفه را برای بحث و تبادل نظر به کلاس‌های درس بیاورند و این یک مزیت است.

اگر چه عناوین خاص آموزشی در حسابداری مدیریت از ۳۰ سال پیش تاکنون، تغییرات جدی نیز داشته است، لیکن روش مناسب، کماکان بهره‌گیری از مورد کاوی و به‌کارگیری تجربیات و نمونه‌های عملی است. اعتقاد اکثر پژوهشگران و مدرسان موفق و با تجربه بر این است که وظیفه‌ی اصلی آموزش، واقعیت‌ها و مبانی نظری فنون و روش‌های حسابداری مدیریت نیست بلکه لازم است مهارت‌هایی جهت حل مشکلات و همچنین ساختار سازمانی و اجتماعی که فعالیت‌های اقتصادی از طریق آن اجرا می‌شود آموزش داده شود.

کارکنان شرکت‌های مختلف مجدانه خواستار این هستند که دانش‌آموختگان مراکز دانشگاهی به دنبال راه‌هایی برای افزودن ارزش سازمان خود باشند نه این که تنها پروژه‌های سپرده شده از طرف مافوق را انجام دهند و در اصل رفع مسئولیت کنند. پرواضح است که تمرکز بر توانایی‌های دانش‌پژوهان در حل مشکلات و ساختار سازمانی تصمیم‌گیری‌ها، منجر به تحقق این ایده‌آل خواهد شد.

به عنوان مثال مطالعه‌ی هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده‌ی اقتصادی نباید تنها به قصد انجام یک سری محاسبات باشند. بلکه هدف اولیه مطالعه‌ی این گونه مفاهیم می‌بایست فهم آن دسته از مباحث سازمانی باشد که نیاز به استفاده از این گونه مفاهیم را موجب می‌شود و هم چنین شناختی از دورنمای موفقیت یا عدم موفقیت آنها در محیط سازمانی که این مفاهیم ... است به‌کار گرفته شود.

نمونه‌های زیادی یافت می‌شود که زمان بسیار زیادی در توسعه‌ی روش‌های پیچیده‌ی حسابداری مدیریت هم چون هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده‌ی اقتصادی صرف شده ولی در عمل موفقیتی در به‌کارگیری آنها، حاصل نشده است. عدم موفقیت این روش‌ها نه به خاطر مشکلات فنی در محاسبات این‌گونه روش‌ها است بلکه مشکل

- Wallace (1997). Does EVA Beat Earnings? Evidence on Associations with Stock Returns and Firm Values, *Journal of Accounting and Economics*, (24), 301-336.
- 2- Germain B.Boer, (2000) *Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow*, *Issues in Accounting Education*, (15).
- 3- Horngren, C.T.(1989). *Cost and Management Accounting: Yesterday and Today*. *Journal of Management Accounting Research*. (1), 21-32.
- 4- Horngren, C.T., Foster, G.and M.Datar (2000). *Cost Accounting: A managerial Emphasis*, 10th Edition, NJ:Prentice Hall.
- 5- Ittner, C.D., and D.F.Larcker (1998). Are Non-financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction, *Journal of Accounting Research*, (36), 1-35.
- 6- Kaplan, R.S.(1984). The Evolution of Management Accounting, the *Accounting Review*, (59), 390-418.
- 7- Klemstine, C.F., and M.W.Maher (1984). *Management Accounting Research: A Review and Annotated Bibliography*, NY: Garland.
- 8- Maher, M.W.(2000). *Management Accounting Education at the Millennium*, University of California, Davis Working Paper, 530-752-7034, (Jan),1-25.
- 9- Maher, M.W. and L.M. Marais (1998). A Field Study on the Limitations of Activity Based Costing when Resources are provided on an Joint and Indivisible Basis, *Journal of Accounting Research*, (36), 129-142.
- 10- G. and J.E.Sorensen (1999). Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession. NJ: The Institute of Management Accountants.

مدیریت یعنی از ۵۰ سال پیش تاکنون پیشرفت‌های قابل توجهی به وقوع پیوسته است. در حال حاضر، زمان عبور از یک مقطع بحرانی به نام خود ارزشیابی فرا رسیده است که گامی مهم در حل مشکلات موجود به شمار می‌آید.

اگر چه ممکن است در آینده عنوان "حسابداری مدیریت" عنوانی مناسب و با ارزش تلقی شود، اما موضوعات و مباحثی که پویا باشند و رویکردی راهبردی داشته باشند و نیازهای اطلاعاتی سازمان‌های تجاری را مرتفع کنند، تحت هر عنوانی که باشند، برای واحدهای تجاری با ارزش تلقی خواهند شد.

مدرسان حسابداری مدیریت لازم است نه تنها به مشاهده‌ی تجربیات حرفه‌ای در عمل ادامه دهند، بلکه ضروری است خود را تنها به مشاهده و گزارشگری تجربیات دانش‌پژوهان محدود نکنند و در عمل نیز وارد حرفه شوند.

پیش‌گسوتان آموزش نیز باید دانش‌پژوهان را در راستای تقویت توانایی آنها در حل مشکلات بلندمدت و درک ساختار سازمانی و اجتماعی که تصمیمات در آنها اخذ می‌شود یاری نمایند و از طرف دیگر شناخت و اطلاعات کافی از سیستم‌های حسابداری به عنوان زیر مجموعه‌ای از یک سیستم اطلاعاتی مدیریت سازمان داشته باشند.

دانش پژوهانی که به این شیوه‌ها آموزش ببینند، هر عنوان شغلی را که اختیار کنند به اندازه‌ی کافی برای ارزش‌آفرینی در سازمان و جامعه مجهز خواهند بود.

#### پی‌نوشت

- 1- Master of Business Administration 2- Accounting Review
- 3- Back flush Costing (BC)
- 4- Kaizen Budgeting/Costing
- 5- Throughput Costing
- 6- Institute of Management Accountants (IMA)

اصلی اینجاست که افرادی که از این روش‌ها بهره می‌گیرند و قصد توسعه‌ی آنها را دارند به‌اندازه‌ی کافی درک لازم را از مشکلات و چالش‌هایی که لازم است در عمل مرتفع شوند یا عوامل سازمانی که موجبات موفقیت یا دلیل شکست در به‌کارگیری آنها هستند، ندارند.

فرصت‌های زیادی برای دانش‌پژوهان وجود دارد تا پس از دانش‌آموختگی از آن طریق به ارزش سازمان‌های خود بیفزایند. فقط کافی است در جستجوی آن باشند. به‌عنوان مثال یکی از این فرصت‌ها با کم کردن شکاف بین فن‌آوری اطلاعات و تصمیم‌گیرندگان راهبردی سازمان‌ها حاصل می‌شود. افراد مطلع و خبره‌ای که مدت زیادی به فعالیت‌های تجاری مشغول بوده‌اند، از تصمیماتی که با اطلاعات مختصری گرفته می‌شود و منجر به مصرف منابع هنگفتی می‌شود، شگفت‌زده و نگران می‌شوند. مدیران تجاری براین امر واقفند که نمی‌توان منتظر به دست آوردن کلیه‌ی اطلاعات مورد نیاز جهت تصمیم‌گیری بود، چرا که فرصت‌ها از دست خواهند رفت یا به هنگام انتظار برای رسیدن به اطلاعات کافی، بحران‌هایی رخ خواهند داد. نتیجه این که نیاز متقاضیان اطلاعات با سیستم‌های اطلاعاتی فعلی مرتفع نمی‌شود و شکی نیست که در حال حاضر، سازمان‌ها به واسطه‌ی اطلاعات ناکافی، فرصت‌های قابل توجهی را از دست می‌دهند.

بسیاری از حسابداران مدیریت دانشگاهی از یک طرف درگیر و همکار خبرگان فن‌آوری اطلاعات هستند و از طرف دیگر با مدیران راهبردی همکاری دارند و بدین صورت قادر هستند تا دانش‌پژوهان خود را در راستای حذف یا کاهش این شکاف آموزش دهند. این گونه همکاری‌ها و شراکت‌های دانشگاهی و حرفه‌ای به‌ویژه برای دانش‌پژوهانی که شانس شرکت در این‌گونه آموزش‌های بین رشته‌ای را دارند نتایج ذی‌قیمتی را در برخواهد داشت.

#### نتیجه‌گیری

می‌توان به آینده‌ی حسابداری مدیریت خوشبین بود، چرا که از موج اولیه‌ی حسابداری

#### منابع

- 1- Biddle, G.C., Bowen, R. M. and J. S.