

# نقد و بررسی تطبیقی استانداردهای حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

ایران، بریتانیا، آمریکا

مسعود فولادی

عضر هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

وجود دارد. آیا محصول جدید یا بهبود یافته رقیب موثرتری در بازار خواهد بود؟ آیا در نتیجه فعالیت تحقیق و توسعه، سود مؤسسه افزایش خواهد یافت؟ طی چه مدتی از زمان، افزایش در سود مشاهده خواهد شد؟

رویه‌های مورد استفاده در حسابداری مخارج تحقیق و توسعه باید با توجه به مفاهیم

بنیادی حسابداری شامل مفاهیم تعهدی و احتیاط به کنار گرفته شوند. یکی از مفاهیم، احتیاط است که براساس آن مخارج در دوره‌ای که واقع می‌شوند باید به حساب هزینه منظور گردند مگر اینکه ارتباطی مطمئن و منطقی با درآمدهای دوره آتی داشته باشند. بنابراین به‌طور کلی می‌توان به دو صورت با مخارج تحقیق و توسعه برخورد



چکیده

نحوه برخورد با فعالیت‌های تحقیق و توسعه، یکی از معضلات حسابداران است. در این گونه فعالیت‌ها این سوال پیش می‌آید که آیا محصول جدید یا بهبود یافته رقیب موثرتری در بازار خواهد بود؟ آیا در نتیجه فعالیت تحقیق و توسعه، سود مؤسسه افزایش خواهد یافت؟ اصولاً بحث مخارج

تحقیق و توسعه زمانی مطرح می‌شود که شرکت تحقیقات کاربردی یا بنیادی به منظور ارائه محصول جدید یا بهبود محصول حاضر به کار می‌برد تا موقعیت رقابتی خود را در بازار تقویت کند و هرگونه منافع ناشی از این فعالیت‌ها در آینده دریافت خواهد شد. ولی در بیشتر موارد عدم اطمینان زیادی در مورد منافع آتی

آبودی و لئو<sup>۱</sup> رفتارهای حسابداری را در صنایع نرم افزاری آمریکا، که در آن، موسسات می‌توانند مخارج ویژه توسعه را به حساب دارایی ببرند، بررسی و بیان می‌کنند که مدیران ممکن است نظرات خود را برای بهبود گزارشگری مالی به کار ببرند. به هر حال اسپر<sup>۹</sup> (۱۹۹۸) توضیح می‌دهد که ماهیت مخارج نرم‌افزاری به حساب وارده منظور شده بیان می‌کند که روند تعمیم نتایج این تحقیقات به سرمایه‌گذاری بالقوه مخارج تحقیق و توسعه ممکن است مناسب نباشد.

أسوالد<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۰) رابطه مقداری سود و ارزش دفتری شرکت‌های انگلیسی را بررسی کرده است که رویه سرمایه‌ای کردن و استهلاك مخارج توسعه را به کار می‌برند. او رگرسیون ارزش حقوق صاحبان سهام بر مبنای ارزش دفتری و سودهای گزارش شده را (که سرمایه‌گذاری و استهلاك مخارج توسعه را منعکس می‌کند) با رگرسیون مشابه ارزش حقوق صاحبان سهام بر مبنای ارزش دفتری و سودهایی مقایسه می‌کند که بر اساس هزینه کردن مخارج توسعه در زمان وقوع است. و در نتیجه زمانی که سود و ارزش دفتری، سرمایه‌گذاری مخارج توسعه را منعکس می‌کند،  $R^2$  بیشتری از این رگرسیون‌ها گزارش می‌شود.

هیلی<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۲) توسعه، آزمون و بازاریابی دارویی در یک موسسه دارویی را به منظور مقایسه ارقام حسابداری بر مبنای سه روش حسابداری جایگزین مخارج تحقیق و توسعه شبیه‌سازی می‌کند. آنها دو روش حسابداری را مقایسه می‌کنند که اختیارات (هزینه کردن سریع و حسابداری بهای تمام شده کامل) را با سه گزینه محدود می‌کند که شامل اظهار نظر قابل توجه می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که شناسایی منافع اطلاعاتی بالقوه ناشی از سرمایه‌گذاری و استهلاك مخارج تحقیق و توسعه به اختیارات مدیران برای اعمال نظر بستگی دارد.

به طور خلاصه، لادر و بهن<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۵)، آبودی و لئو<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۸) و أسوالد<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۰) شواهدی را طبق متن‌های محدود ارائه کردند که مدیران نظر خود را برای بهبود گزارشگری مالی به کار برده‌اند. به هر حال، أسوالد بیان می‌کند که بهبود ناشی از سرمایه‌گذاری و استهلاك مخارج توسعه در انگلستان خیلی کم است، و شبیه‌سازی نتایج ارائه شده توسط هیلی<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۲) نشان می‌دهد که شناسایی یک منفعت اساسی از سرمایه‌گذاری و استهلاك مخارج تحقیق و توسعه به اختیار

کرد: ۱) همه هزینه‌های مربوط به تحقیق و توسعه باید به حساب دارایی منظور شده و طی سال‌های آتی مستهلک شود که منافع مورد انتظار خواهد داشت. ۲) همه هزینه‌های مربوط به تحقیق و توسعه باید در زمان وقوع هزینه شوند زیرا هیچ‌گونه روش قابل دفاعی برای تعریف دوره‌ای وجود ندارد که طی آن هزینه‌ها باید به طور منطقی و منظم مستهلک شوند. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱۶</sup> ایالات متحده در بیانیه شماره ۲ خود رویکرد دوم را انتخاب می‌کند.

در این مقاله سعی شده است که استانداردهای حسابداری مخارج تحقیق و توسعه کشورهای ایران، آمریکا<sup>۱۷</sup> و بریتانیا<sup>۱۸</sup> مقایسه و مفاهیم مرتبط با این استانداردها بیان شود. لذا بدین منظور استاندارد شماره ۲ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی و استاندارد حسابداری شماره ۱۳ بریتانیا و استاندارد حسابداری شماره ۷ با عنوان "حسابداری مخارج تحقیق و توسعه" مقایسه می‌شوند.

### مروری بر تحقیقات گذشته

چارچوب وسیعی از تحقیقات در اقتصاد و حسابداری، این سوال را ایجاد می‌کند که سرمایه‌گذاران، مخارج تحقیق و توسعه را به طور کلی به عنوان دارایی در نظر بگیرند که انتظار منافع آتی از آن وجود داشته باشد. یا این که آن را به عنوان هزینه گزارش کنند. تحقیقات اخیر توسط لئو و سوگیانینس<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۶)<sup>۲۰</sup>، موناهان<sup>۲۱</sup> (۱۹۹۹) و بالستر<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۰) نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری و استهلاك مخارج تحقیق و توسعه این توانایی را دارد که سود حسابداری و ارزش دفتری را به عنوان شاخص‌های قیمت سهام، مفیدتر سازد.

تحقیقات دیگر، شواهدی را بر نقش مدیریت در حسابداری مخارج تحقیق و توسعه فراهم می‌کنند. لادر و بهن<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۵) گزارش می‌کنند که در ایالات متحده تا قبل از پذیرش بیانیه شماره ۲، مدیران از نظر خود برای بهبود گزارشگری مالی استفاده می‌کردند. به هر حال، تحقیق آنها بر مبنای نمونه کوچکی از موسسات (۳۰ موسسه که مخارج تحقیق و توسعه را به حساب دارایی برده و ۳۰ موسسه که مخارج تحقیق و توسعه را هزینه کرده‌اند) در سه دهه گذشته متکی است و می‌تواند تعمیم‌پذیری این نتایج را محدود کند.

مدیران در اعمال نظر اساسی بستگی دارد.

در تحقیق دیگری در سال ۲۰۰۲ توسط دنیس چامبر و رز جنینگز و رابرت تامسون<sup>۱۱</sup>، منافع بالقوه گزارشگری مالی ناشی از سرمایه‌ای کردن مخارج تحقیق و توسعه در اثر افزایش سطح اختیارات تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی بررسی می‌شود. آنها گزینه‌های مختلف حسابداری مخارج تحقیق و توسعه را بررسی کرده و دریافته‌اند که ابزار اختیارات مدیریت عامل مهمی در روش‌های حسابداری مخارج تحقیق و توسعه بوده و با افزایش توانایی توزیع قیمت سهام، ظرفیت ایجاد منافع بالقوه گزارشگری مالی را دارد.

### استاندارد حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

اصطلاح تحقیق و توسعه در برگیرنده بخش وسیعی از فعالیت‌ها، شامل بخش خدمات می‌باشد. در این استاندارد، تعاریف انواع متفاوت تحقیق و توسعه بر مبنای تعاریفی است که توسط سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در مقیاسی جهانی ارائه شده است. واژه توسعه دربرگیرنده فعالیت‌های مرتبط با گسترش واحدهای تولیدی موجود و یا ایجاد واحدهای تولیدی جدید فاقد نوآوری نمی‌باشد که معمولاً عناوینی از قبیل طرح توسعه، توسعه و تکمیل و غیره به آن اطلاق می‌گردد.

طبقه‌بندی مخارج اغلب بر حسب نوع فعالیت موسسه و شکل سازمان می‌باشد. به هر حال، معمولاً مخارج تحقیق و توسعه به سه طبقه فعالیت تحقیقات بنیادی، تحقیقات کاربردی و توسعه تقسیم می‌شود.

مرزبندی بین طبقات مختلف مخارج پیشگفته مشکل است و برخی از این مخارج ممکن است، ویژگی‌های بیش از یک گروه را داشته باشد. مخارج تحقیق و توسعه به طور کلی یعنی مخارجی که دارای یک یا چند ویژگی زیر باشند:

تحقیقات بنیادی (محض): فعالیت‌های نظری یا تجربی که عمدتاً به منظور کسب دانش فنی یا علمی جدید، بدون توجه به هدف یا کاربرد عملی خاصی انجام می‌شود و ارتباط خیلی کمی بین مخارج متحمل شده و منافع آتی آن وجود داشته و معمولاً هنگام وقوع به حساب هزینه منظور می‌شوند.

تحقیقات کاربردی: پژوهشی منتقدانه یا بدیع که به منظور کسب دانش فنی یا علمی جدید انجام شده و در جهت هدف یا موضوع کاربردی مشخصی می‌باشد. این مخارج معمولاً با

یک پروژه مشخص در ارتباط بوده و ارتباط قابل توصیفی بین مخارج و منافع آتی وجود دارد.

توسعه: کاربرد دانش علمی یا فنی به منظور تولید مواد، محصول یا ارائه خدمات جدید یا بهبود یافته، استقرار سیستم یا فرآیند جدید قبل از آغاز تولید تجاری، یا بهبود محصولاتی که در حال حاضر تولید می‌شوند یا دستگاه‌هایی که مستقر هستند. این مخارج به منظور اهداف تجاری مشخص انجام می‌شود لذا احتمال منطقی وجود ارتباط بین این مخارج و منافع آتی آن بیش از فعالیت‌های تحقیقی (بنیادی و محض) می‌باشد.

فعالیت‌های تحقیق و توسعه ای که به موجب قرارداد برای دیگران انجام می‌شود و مخارج تحمل شده در مکان‌یابی و بهره‌برداری از نفت، گاز و ذخائر معدنی در صنایع استخراجی مشمول تعریف تحقیق و توسعه مورد استفاده این استاندارد حسابداری قرار نمی‌گیرد.

در استاندارد بریتانیا و آمریکا پیشبرد روش‌ها و فنون پیمایش جدید به عنوان بخش کلی تحقیقات زمین شناختی باید جزء مخارج تحقیق و توسعه قرار گیرد ولی در ایران به آن موضوع، اشاره‌ای نشده است و این‌گونه فعالیت‌ها را کلاً از مخارج تحقیق و توسعه جدا می‌داند.

### فعالیت‌های تحقیق

فعالیت‌های زیر جزء فعالیت‌های تحقیق محسوب می‌شوند:

(۱) فعالیت‌های تجربی، نظری یا اعمالی که به منظور کشف دانش جدید یا پیشبرد دانش موجود انجام می‌شوند.

(۲) جستجوی موارد کاربرد دانش مذکور.

(۳) فرمول‌بندی و طراحی کاربردهای ممکن اعمال مذکور.

(۴) جستجو جهت محصول، خدمت یا فرآیند جایگزین.

(۵) ایجاد سیستم نرم‌افزار رایانه‌ای برای استفاده در یک فعالیت خاص تحقیق.

به مورد ۵ در استانداردهای بریتانیا و آمریکا اشاره‌ای نشده است.

### فعالیت‌های توسعه

فعالیت‌های زیر به عنوان فعالیت‌های توسعه تلقی می‌شوند:

(۱) بررسی یا ارزیابی محصول، خدمات یا فرآیند جایگزین.

(۲) طراحی، ساخت و آزمون نمونه‌ها و مدل‌های آزمایشی قبل از تولید.

آن، مبالغی بیش از میزان لازم جهت بازیافت مخارج تحقیق و توسعه و مخارج تحمل شده بعدی ایجاد نماید،

ث) جهت اتمام پروژه و تامین هرگونه افزایش لازم در سرمایه در گردش، منابع کافی موجود یا دسترسی به آن، به طور معقول مورد انتظار باشد.

لازم به ذکر است که مخارج توسعه مذکور را باید تا میزانی به عنوان دارایی شناسایی کرد که نسبت به بازیافت آن اطمینان معقول وجود داشته باشد.

در این مورد، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده، تمام مخارج توسعه را به عنوان هزینه شناسایی می کند و این استثنا را قائل نمی شود.

۳) ابهامات ذاتی قابل توجهی در موارد پیشگفته وجود دارد و ضروری است تا افراد مختلف با قضاوت های متفاوت، در ارزیابی قابلیت تداوم پروژه از لحاظ فنی، تجاری و مالی همکاری کنند. ترکیب ارزیابی های متفاوت این افراد، ممکن است ارزیابی های متفاوتی را در خصوص وجود و میزان منافع آتی به دست دهد.

۴) اگر این ابهام ها با توجه به مفهوم احتیاط بررسی شوند، منافع آتی اغلب طرح های توسعه آنچنان مبهم است که نمی تواند شناخت مخارج توسعه را به عنوان دارایی توجیه کند. با این وجود، در صنایع خاصی مشاهده می شود که تعدادی طرح های عمده توسعه وجود دارند که واجد معیارهای بیان شده هستند. چنانچه براساس شواهد موجود و همراه با احتیاط لازم، چنین قضاوت شود که مخارج طرح های توسعه واجد معیارهای یاد شده است، این مخارج به عنوان دارایی شناسایی می شود.

۵) اگر مخارج توسعه به دوره های آتی منتقل شوند، جهت تطابق هزینه ها با منافع حاصل، باید مستهلک گردند. استهلاک باید با تولید تجاری یا کاربرد محصول، خدمات یا فرآیند شروع شده و بر مبنای سیستماتیک بر حسب میزان فروش یا استفاده از محصول، خدمات یا فرآیند یا دوره هایی که انتظار می رود به فروش رفته یا استفاده شود، به دوره های حسابداری تخصیص یابد.

۶) مخارج توسعه انتقالی هر پروژه باید در انتهای هر دوره حسابداری بررسی شده و در مواردی که معیارهای توجیه کننده شناخت مخارج به عنوان دارایی وجود نداشته یا قابل تردید باشد، مخارج باید پروژه به پروژه، تا میزانی که بازیافت نمی شود، بلافاصله به حساب هزینه منظور شود.

۳) طراحی ابزار، قالب ها، محصولات، خدمات، فرآیند یا سیستم هایی با هدف به کارگیری فناوری جدید یا بهسازی موارد موجود.

۴) طراحی، ساخت و راه اندازی تجهیزات و ماشین آلات آزمایشی که از لحاظ مقیاس اقتصادی، تولید تجاری تلقی نشود.

۵) ایجاد سیستم نرم افزار رایانه ای برای استفاده در یک فعالیت خاص توسعه.

به مورد ۵ در استانداردهای بریتانیا و آمریکا اشاره ای نشده است.

### حسابداری مخارج تحقیق و توسعه

۱) مخارج متحمل شده در تحقیقات کاربردی و محض را می توان به عنوان بخشی از عملیات مستمری تلقی کرد که لازمه نگهداشت سطح فعالیت واحد تجاری و حفظ موقعیت رقابتی آن است. چون انتظار نمی رود در دوره مالی خاصی از نتایج این مخارج منفعتی حاصل شود، لذا چنین مخارجی در دوره وقوع، در صورت سود و زیان منعکس می شود.

۲) اغلب می توان توسعه محصولات یا خدمات جدید و دارای کیفیت بهتر را از تحقیقات محض و کاربردی تمیز داد. معمولاً این مخارج هنگامی ایجاد می شود که موفقیت پروژه از نظر تجاری و نیز منافع آتی حاصل به گونه ای معقول، مورد انتظار باشد. بنابراین مخارج یاد شده باید تا حدی که قابل بازیافت باشد به عنوان دارایی شناسایی گردد تا در دوره های آتی براساس معیارهای شناخت هزینه به سود و زیان منظور شود.

مخارج توسعه باید در دوره وقوع هزینه شود، مگر در صورت وجود کلیه شرایط زیر که باید آنرا به عنوان دارایی شناسایی کرد:

الف) یک پروژه مشخص شده به وضوح موجود باشد،  
ب) مخارج مربوط به طور مجزا قابل تشخیص و به گونه ای اتکاپذیر قابل اندازه گیری باشند،

پ) نتایج چنین پروژه ای، با اطمینانی معقول، از جهات امکان پذیری فنی و قابلیت تداوم نهایی تجاری در پرتو عواملی نظیر شرایط احتمالی بازار، افکار عمومی، قوانین مربوط به حمایت از مصرف کننده و قوانین محیط زیست مثبت ارزیابی شده باشد،

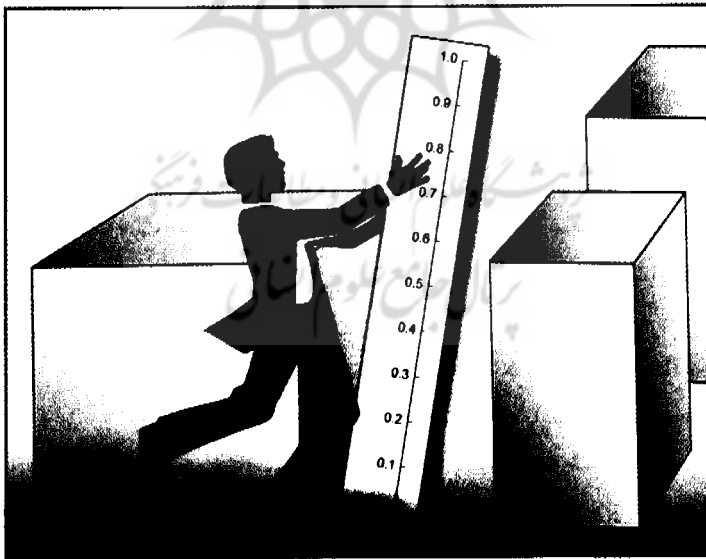
ت) به گونه ای منطقی انتظار رود درآمدهای آتی مربوط به

# هزینه یابی: دنیایی چند چهره یا پویا؟

سیدعلی واعظ

عضو هیئت علمی دانشگاه شهید چمران

منابع موجود کم ارزش تر خود را در جهت کسب منابع جدید پرارزش تر مصرف می کنند. در این شرکت ها، سعی می شود با اعمال روش های دقیق مقداری، بهای تمام شده محصولات تولید شده را محاسبه کنند که خود این امر به معنای اعمال صحیح هزینه یابی (بسهایابی) می باشد.



بنابراین هزینه یابی باید مورد توجه خاص قرار گیرد و شایسته تدوین مدلی جامع، جهت طبقه بندی صحیح حالت ها و گرایش های مختلف هزینه هاست. زیرا این طبقه بندی اهمیت فوق العاده ای داشته و محصول آن ترازنامه و صورت سود و زیان را متاثر می کند در حال حاضر، مفاهیم مختلفی از هزینه یابی با واژه های سلیقه ای مختلفی مانند

مقدمه

چارلز هورن گرن<sup>۱</sup>، از مشهورترین صاحب نظران، حسابداری صنعتی را چنین تعریف می کند: "حسابداری صنعتی سیستمی است که به وسیله آن اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط به بهای (ارزش) منابع تحصیل یا مصرف شده سازمان، اندازه گیری و گزارش می شود. این

سیستم در واقع هر دو بخش حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را پشتیبانی اطلاعاتی می کند."<sup>۲</sup>

طبق تعریف، وظیفه اصلی حسابداری صنعتی، شناسایی و اندازه گیری منابع مصرف شده جهت تحصیل منابع جدید (محصول ساخته شده) است. به عبارت دیگر، در بسیاری از موسسات تولیدی، بخشی از

سیستم، روش و امثالهم در متون علمی ارائه و بیان می‌شود که درک ارتباط بین این هزینه‌یابی‌ها با یکدیگر مشکل به نظر می‌رسد. در این مقاله سعی می‌شود، ابعاد مختلف هزینه‌یابی معرفی شده و چند چهره بودن آن ترسیم گردد.

### مدل جامع طبقه‌بندی روش‌های هزینه‌یابی

هزینه‌یابی‌ها را می‌توان با توجه به گرایش‌های موجود آن به دسته‌های زیر طبقه‌بندی کرد:

انواع هزینه‌یابی با توجه به نحوه تخصیص هزینه‌های سربار به بهای تمام شده

در این طبقه‌بندی، به مسئله استفاده از یک نرخ برآوردی از قبل تعیین شده جهت تخصیص هزینه‌های سربار توجه می‌شود. یعنی آیا لازم است جهت تخصیص هزینه‌های سربار از نرخ جذب سربار استفاده شود یا خیر. طبق این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

#### هزینه‌یابی تحقیقی<sup>۳</sup> (تاریخی)

در این هزینه‌یابی، جهت تخصیص هزینه‌های سربار نیازی به استفاده از نرخ جذب سربار وجود ندارد و جهت محاسبه بهای تمام شده از کلیه هزینه‌های تولید تحقق یافته ثبت شده، استفاده می‌شود. حسن استفاده از این نوع هزینه‌یابی، سادگی محاسباتی آنست و عیب عمده آن نیز محاسبه بهای تمام شده توأم با نوسان است که البته دلیل این نوسان نیز خصوصیت وقوع نامنظم هزینه‌های سربار می‌باشد.

#### هزینه‌یابی نرمال<sup>۴</sup>

در این هزینه‌یابی، کلیه هزینه‌های واقعی تولید در حساب‌های مربوطه ثبت می‌گردد ولی برای محاسبه بهای تمام شده محصولات دو روش متفاوت به کار می‌رود. یعنی ابتدا سهم هزینه‌های مستقیم تولید براساس ارقام تحقق یافته به بهای تمام شده ردیابی می‌شود، ولی جهت تخصیص هزینه‌های سربار از نرخ جذب سربار استفاده می‌شود و با استفاده از نرخ مذکور، هزینه‌های سربار به بهای تمام شده محصولات منتقل می‌گردد. حسن این روش ارائه بهای تمام شده بدون نوسان است. و عیب آن نیز پیچیدگی محاسبات تعیین نرخ جذب سربار و احتمال بروز خطا در این خصوص می‌باشد.

انواع هزینه‌یابی با توجه به انتظارات مدیریت از کارکنان تولید در این هزینه‌یابی، به مسئله استفاده از هزینه‌های تولیدی توجه می‌گردد که واقع شده یا باید واقع می‌شود. به بیان دیگر، در محاسبه بهای تمام شده محصولات، باید هزینه‌های واقع شده حین تولید یا هزینه‌های مورد انتظار، مورد استفاده قرار گیرند. طبق این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

#### هزینه‌یابی واقعی<sup>۵</sup>

طبق این روش، هزینه‌های واقعی تحقق یافته و ثبت شده جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات (صرف نظر از صرفه‌جویی یا عدم صرفه‌جویی در هزینه‌های تولید) مورد استفاده قرار می‌گیرند. حسن این روش صرفاً سهولت شیوه محاسبه آن است و عیب عمده آن نیز عدم ارائه شاخصی جهت ارزیابی عملکرد مدیریت و کارکنان تولید است.

#### هزینه‌یابی استاندارد<sup>۶</sup>

برخلاف هزینه‌یابی واقعی، در این نوع هزینه‌یابی از هزینه‌های استاندارد (هزینه‌هایی که باید حین تولید واقع می‌شدند) جهت محاسبه بهای تمام شده محصولات استفاده می‌شود و نه هزینه‌هایی که واقعاً حین تولید رخ داده‌اند. حسن این روش، ارائه شاخصی جهت ارزیابی عملکرد کارکنان تولید (مقایسه ارقام واقعی هزینه‌ها با ارقام استاندارد هزینه‌ها) و سادگی عملیات دفتری می‌باشد و عیب عمده آن نیز عدم امکان استفاده در حالتی است که ثبات نسبی وجود ندارد.

انواع هزینه‌یابی با توجه به شمول هزینه‌های تولید در محاسبه بهای تمام شده

در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به مسئله احتساب تمام هزینه‌های تولید (اعم از ثابت و متغیر) در محاسبه بهای تمام شده و یا احتساب بخشی از هزینه‌های تولید (هزینه‌های متغیر) می‌پردازد. به عبارت دیگر، آیا لازم است هزینه‌های ثابت تولید در محاسبه بهای تمام شده دخالت داده شود در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

#### هزینه‌یابی جذبی (کامل)<sup>۷</sup>

در این هزینه‌یابی، جهت محاسبه بهای تمام شده، تمام

حسابداری می‌توان تشخیص داد که مواد در چه مرحله فیزیکی به سر می‌برد.

### هزینه‌یابی گسسته<sup>۱۰</sup>

در این نوع هزینه‌یابی که نقطه مقابل هزینه‌یابی ردیابی متوالی است (هنگامی که تولیدکننده در فضای تولید به‌هنگام باشد) می‌توان به ثبت برخی از مراحل عینی تکامل مواد خام اکتفا کرد. این نوع هزینه‌یابی خود به سه حالت زیر تفکیک می‌گردد:

حالت اول: در این حالت، از سه حساب کنترل مواد خام، کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود.

حالت دوم: در این حالت، از دو حساب کنترل مواد خام و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود.

حالت سوم: در این حالت، از دو حساب کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته استفاده می‌شود.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در هر سه حالت هزینه‌یابی گسسته، حساب کالای در جریان ساخت ثبت نمی‌شود که این موضوع با اصول حسابداری تطابق ندارد یعنی موجودی کالای در جریان ساخت در حساب‌ها منعکس نمی‌شود، اگر چه یک دارایی است و واقعاً در برهه‌ای از تولید، حقیقتاً وجود خارجی دارد. در مقابل ایرادات مذکور، طرفداران هزینه‌یابی گسسته به مفهوم اهمیت استناد کرده و عنوان می‌کنند که می‌توان به اطلاعات غیرمالی بسنده کرد.

انواع هزینه‌یابی براساس روش محاسبه بهای تمام شده در این نوع طبقه‌بندی، شکل و نحوه تخصیص هزینه‌های تولید به بهای تمام شده محصولات مورد توجه می‌باشد. در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به گروه‌های زیر تفکیک می‌گردد: هزینه‌یابی سفارش کار<sup>۱۱</sup>

این نوع هزینه‌یابی فقط در موسساتی کاربرد دارد که با دریافت سفارش اقدام به ساخت محصول و یا انجام خدمت می‌نمایند. بهای تمام شده هر سفارش دریافتی به‌طور جداگانه محاسبه می‌شود یعنی در موسساتی که انبوه‌سازی انجام نمی‌دهند، جهت هر سفارش دریافتی، کارت هزینه سفارش مجزایی در نظر گرفته می‌شود و تمام هزینه‌های

هزینه‌های تولید اعم از ثابت و متغیر دخالت داده می‌شوند. این نوع هزینه‌یابی برای گزارش‌های مالی برون سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد و حسن آن مطابقت با اصول حسابداری است و عیب عمده آن نیز عدم ارائه اطلاعات مفید به مدیران جهت تصمیم‌گیری‌های داخلی است.

### هزینه‌یابی متغیر<sup>۸</sup>

در این نوع هزینه‌یابی، تنها هزینه‌های متغیر تولید در محاسبه بهای تمام شده محصولات دخالت داده می‌شوند و هزینه‌های ثابت تولید به عنوان هزینه‌های دوره به صورت یک جاز درآمدهای همان دوره کسر می‌گردند. استدلال طرفداران این نوع هزینه‌یابی، عدم ارتباط هزینه‌های ثابت با حجم تولید است و عنوان می‌کنند که هزینه‌های ثابت با زمان تولید مرتبطند و با مقدار تولید ارتباطی ندارند و با کم یا زیاد شدن حجم تولید، مبلغ هزینه‌های ثابت تغییر نمی‌کند. این نوع هزینه‌یابی جهت گزارشگری درون سازمانی مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسن این هزینه‌یابی، ارائه اطلاعات مفید به مدیران است و عیب عمده آن نیز عدم تطابق با اصول حسابداری می‌باشد زیرا منجر به محاسبه بهای تمام شده براساس بخشی از هزینه‌های تولید می‌شود.

انواع هزینه‌یابی براساس حجم پردازش اطلاعات در این روش هزینه‌یابی به مسئله چگونگی و کمیت ثبت‌های حسابداری توجه می‌شود. به عبارت دیگر، آیا لازم است تمام مراحل عینی تکاملی مواد خام (در چرخه تولید) در سیستم حسابداری ثبت گردد یا اینکه تنها به ثبت برخی از مراحل عینی تکامل مواد خام اکتفا شود؟ در این طبقه‌بندی، هزینه‌یابی به دو گروه زیر تقسیم می‌شود:

### هزینه‌یابی ردیابی متوالی<sup>۹</sup>

طبق این نوع هزینه‌یابی، تمام مراحل تکاملی عینی مواد خام از بدو پیدایش تا مرحله فروش به ترتیب در چهار حساب کنترل مواد خام، کالای در جریان ساخت، کالای ساخته شده و بهای تمام شده کالای فروش رفته ثبت می‌شود. در این نوع هزینه‌یابی که با اصول حسابداری نیز مطابقت دارد، پردازش اطلاعات همراه با تکامل تدریجی مواد، انجام شده و در هر مرحله‌ای با مراجعه به سیستم

## نمایشگر ۱ - مدل جامع طبقه‌بندی انواع هزینه‌یابی



نقطه تفکیک که "هزینه‌های مشترک" نامیده می‌شوند، به شکل مناسبی بین محصولات مختلف تقسیم می‌شود و بهای تمام شده آنها پس از تفکیک هزینه‌های مشترک به‌طور معمول محاسبه می‌گردد.

#### هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>۱۴</sup>

این هزینه‌یابی به مسئله استفاده از نرخ‌های جذب سربرار متعدد و برحسب فعالیت‌های مختلف تولید (و نه حجم تولید) اتکا می‌کند. در این نوع هزینه‌یابی، بهای تمام شده محصول عبارت از هزینه مواد مستقیم، هزینه دستمزد مستقیم و سربرار جذب شده متناسب با فعالیت‌های مختلفی است که در ساخت محصول از آنها استفاده شده است.

#### هزینه‌یابی هدف<sup>۱۵</sup>

در این هزینه‌یابی، ابتدا قیمت فروش محصولات برآورد

مرتبط با تولید این سفارش از آغاز تا پایان، شناسایی و در کارت هزینه سفارش مخصوص به خود ثبت می‌شوند.

#### هزینه‌یابی مرحله‌ای<sup>۱۲</sup>

این نوع هزینه‌یابی در موسساتی کاربرد دارد که اقدام به تولید انبوه محصولات می‌نمایند. در این نوع هزینه‌یابی، بهای تمام شده هر مرحله ساخت به‌طور جداگانه محاسبه شده و در انتها بهای تمام شده نهایی محصولات تولید شده محاسبه می‌شود.

#### هزینه‌یابی محصولات متعدد<sup>۱۳</sup>

این نوع هزینه‌یابی خاص موسساتی است که از یک ماده خام، مشتقات متعددی به دست آورده و محصولات مختلفی تولید می‌کنند. در این هزینه‌یابی، هزینه‌های تولید تا قبل از



- 6- Standard costing
- 7- Absorption costing
- 8- Direct costing
- 9- Sequential Tracking Costing
- 10- Backflush costing
- 11- Job-order costing
- 12- Process costing
- 13- Joint and byproducts costing
- 14- Activity-Based costing
- 15- Target costing
- 16- Differential costing
- 17- Quality costing

می شود سپس سود مورد نظر شرکت از قیمت فروش کسر می گردد تا بهای تمام شده مورد نظر به دست آید و به دنبال آن بهای تمام شده مطلوب شرکت به دایره تولید اعلام می شود تا طراحی های لازم جهت تولید محصول صورت گیرد.

#### سایر موارد

به غیر از موارد پیشگفته، اصطلاحاتی مانند هزینه یابی تفاضلی<sup>۱۶</sup> و هزینه یابی کیفیت<sup>۱۷</sup> نیز وجود دارند که مستقیماً به این مبحث مربوط نمی شوند. هزینه یابی تفاضلی جهت تعیین بهای تمام شده یک سفارش غیر مکرر و غیر منتظره به کار می رود و در هزینه یابی کیفیت نیز تنها هزینه های بالا بردن کیفیت محصول ردیابی و محاسبه می شوند و نه بهای تمام شده محصول.

منبع:

- 1- Bromwich, M., and A. Bhimani, 1989, "Management Accounting: Evolution Not Revolution", CIMA, London.
- 2- Kaplan, R. S., 1984, "The Evolution of Management Accounting", Accounting Review, July/Aug., pp.95-101.
- 3- Eiler, R. G., W. K., Goletz and D. P. Keegan, 1982, "Is your cost accounting system up to date?" Harvard Business Review, July/Aug., pp.133-139.
- 4- Horngren, C. T., et al., "Cost Accounting: a Managerial Emphasis", 10th ed., 2000, prentice-Hall.

#### خلاصه

هزینه یابی به معنای شناسایی و ردیابی هزینه های تولید و سپس محاسبه تمام شده محصولات تولید شده بر اساس هزینه های مربوط است. از بدو پیدایش مفهوم هزینه یابی تاکنون، روش های متعدد و مختلفی ابداع و به دانش پژوهان حسابداری معرفی شده است ولی ارتباط بین انواع هزینه یابی در قالب یک مدل جامع مدون ارائه نشده است و درک این دنیای چند چهره و دائماً در معرض تغییر دشوار به نظر می رسد. در این مقاله، سعی شده است ضمن ارائه یک مدل نسبتاً کامل برای طبقه بندی مفاهیم مختلف هزینه یابی به شرح نمایشگر شماره یک ارتباط بین این مفاهیم برای خوانندگان تبیین گردد و این موضوع نیز تصریح شود که هزینه یابی مفهومی با ابعاد و چهره های مختلف است و در ضمن، دنیایی پویا است.

پی نوشت ها:

- 1- Charles T. Horngren
- 2- Horngren, C.T., et al., Cost Accounting: a Emphasis, 10th ed 2000, p.3, prentice-Hall
- 3- Historical costing
- 4- Normal costing
- 5- Actual costing

#### تسلیمت

جناب آقای دکتر محمدعلی اکباتانی

با کمال تأسف فوت مادر گرامیتان را به شما و خانواده محترم تسلیمت عرض نموده برای حضرتعالی صبر و شکیبایی و برای آن مرحومه علو درجات مسئلت می نمایم.

انجمن حسابداران خبره ایران

## گزارشی از همایش "بهای تمام شده: ابزار ارتقای بهره‌وری"



حسابداران خبره ایران جناب آقای غلامرضا سلامی افتتاح گردید که نظر به توجه و اهمیت آن، متن کامل سخنان ایشان در سرمقاله این شماره جهت اطلاع خوانندگان گرامی به چاپ رسیده است. سپس جناب آقای دکتریداله مکرمی دبیر محترم علمی این همایش گزارشی کوتاه از روند اجرایی و شکل‌گیری این سمینار و هم چنین دلایل انتخاب موضوعات محوری این همایش به سمع و نظر شرکت‌کنندگان رساندند. در ادامه و در بخش اول جناب آقای دکتر مرتضی ایسمانی‌راد، مدیر دفتر مشاوره و تحقیقات اقتصادی و عضو هیات علمی سازمان مدیریت صنعتی، جناب آقای هوشنگ نادریان، مدیر محترم سازمان حسابرسی و مدرس دانشگاه، جناب آقای دکتریداله مکرمی سردبیر مجله حسابرس و مدرس دانشگاه به ارائه مقالات علمی خود پرداختند. در بخش دوم همان روز جناب آقای نظام‌الدین ملک‌آرایی، مدیر ارشد مرکز تحقیقات

در روزهای هشتم و نهم خردادماه سال جاری، به همت و کوشش انجمن حسابداران خبره ایران شاهد برگزاری یک همایش علمی و کاربردی، با عنوان "بهای تمام شده: ابزار ارتقای بهره‌وری" بودیم. این همایش که در سالن همایش‌های محمدبن‌زکریای رازی برگزار گردید از این جهت که با همکاری برخی افسراد اجرایی و حرفه‌ای و همیاری اساتید دانشگاهی برگزار شد از ابعاد خاص علمی و کاربردی مورد توجه می‌باشد، ضمن ارج نهادن به تلاش شورایی عالی انجمن حسابداران خبره ایران که با این کار موجبات ارتقای سطح علمی در بین علاقه‌مندان و دانش‌پژوهان می‌گردد، امید است راه‌گشای موسسات و سازمان‌ها در به‌کارگیری ابعاد عملی و تجربی فراهم شود. این همایش در ساعت ۸/۳۰ روز هشتم خردادماه با تلاوت آیاتی چند از کلام‌الله مجید و پخش سرود ملی کار خود را آغاز و در ابتدا با سخنان رئیس محترم شورایی عالی انجمن



غلامرضا سلامی  
رئیس شورای عالی انجمن



دکتریداله مکرمی  
دبیر علمی سمینار

و آمار داخلی و بین‌المللی به این نتیجه می‌رسد که تنگنای اصلی افزایش بهره‌وری و توسعه در ایران در محیط نامناسب تولید نهفته است و بنابراین آماده‌سازی محیط اولویت و مهم‌ترین گام در ارتقاء بهره‌وری در کشور است.

● **بهای تمام شده و بهره‌وری، هوشنگ نادریان**

حسابداران نقش مهمی در تهیه و ارائه اطلاعات و مشارکت در بهبود بهره‌وری در سازمان‌ها دارند و به مدیران در تصمیم‌گیری و استفاده درست از منابع اقتصادی کمک می‌کنند. یکی از وظایف مهم حسابداران در ایران رابطه، اندازه‌گیری عملکرد است. اندازه‌گیری عملکرد گام اول برای بهبود عملکرد و افزایش بهره‌وری است.

هم راستایی استراتژی سیستم‌های اطلاعاتی با استراتژی بنگاه و تعیین مزیت‌های رقابتی نقش اساسی دارد. درک درست چشم‌انداز و مأموریت سازمان برای بهبود بهره‌وری و افزایش اثربخشی هزینه‌ها ضروری است. برای استفاده بهینه از منابع محدود انسانی و مالی در جهت تحقق چشم‌انداز باید بسیار آگاه و با اطلاع باشیم. به علاوه، زمان و دانش نیز در این موضوع عناصری با ارزش هستند. اندازه‌گیری عملکرد موضوعی مشترک در همه سازمان‌هاست و شناختن آثار و دلایل پایین بودن بهره‌وری برای همه مدیران جنبه حیاتی دارد.

● **سیستم‌های هزینه‌یابی: کاربردها و سودمندی‌ها، دکتریداله مکرمی**

یکی از عوامل مهم بهره‌وری، مدیریت هزینه‌هاست. واحد اقتصادی برای این که پایدار بماند ناگزیر از سودآوری است. تولید و ارائه محصولات و خدمات به مشتریان به میزان

حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی و مدرس دانشگاه، جناب آقای عزیز عالی‌پور، مدیر ارشد سازمان حسابرسی و مدرس دانشگاه آقای دکتر رضا نظری، عضو هیات علمی دانشگاه و عضو هیات تدوین استانداردهای حسابداری سخنان خود را در راستای موضوعات تعیین شده ارائه نمودند.

نهم خردادماه (روز دوم) همایش کار خود را در ساعت ۸/۳۰ با سخنان آقای دکتر محمدعلی اکباتانی، عضو علمی دانشگاه علامه طباطبائی، دکتر منوچهر منطقی، مدیرعامل محترم شرکت ایران خودرو، دکتر محسن خوش‌طینت، عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی، و جناب آقای دکتر محمد نمازی، استاد دانشگاه شیراز کار خود را آغاز و در بخش دوم با سخنان آقایان پرویز بختیاری، عضو هیات علمی سازمان مدیریت صنعتی، مهدی انصاریان مدیرعامل شرکت اطلاعات مدیریت همکاران سیستم و آقای محسن رفعت مدرس دانشگاه همایش در ساعت ۱۳/۳۰ پایان یافت. ضمن آرزوی موفقیت برای تمامی رهروان علم و دانش و توفیق دست‌اندرکاران و برگزارکنندگان این همایش و سپاس از زحمات کلیه همکاران کمیته اجرایی سمینار، عناوین و بخشی از چکیده مقالات ارائه شده جهت اطلاع خوانندگان گرامی می‌آید:

● **بهره‌وری در خدمت توسعه، دکتر مرتضی ایمانی‌راد**

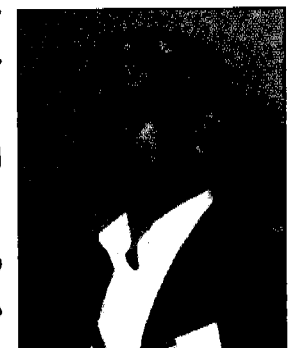
عوامل موثر بر بهره‌وری به عوامل بیرونی و عوامل درونی تقسیم می‌شوند. عوامل درونی خالق بهره‌وری در یک کشورند و عوامل بیرونی زمینه‌ساز آن است. البته آمادگی فضای کسب و کار و ثبات شرایط سیاسی جسامه به عنوان عوامل بیرونی بهره‌وری به‌شمار می‌آید. این مقاله با ارائه ارقام



محمد منیری  
دبیر اجرایی سمینار



منصور شمس احمدی  
مدیر اجرایی سمینار



دکتر مرتضی ایمانی‌راد

مورد درخواست و در زمان معین، با تحمل هزینه و به قیمتی که در بلندمدت برای واحد تجاری سود عادلانه و اعتبار کسب کند و انجام تعهدات اجتماعی را نیز ممکن سازد، مستلزم تدابیر اقتصادی، درک شرایط بازار، بهره‌وری، نوآوری و بسیاری عوامل دیگر است. مدیران برای انجام این مهم، نیازمند اطلاعاتند و اطلاعات مربوط به هزینه‌ها بخش مهمی از آن‌را تشکیل می‌دهد.



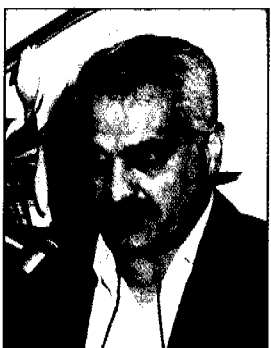
موشنگ نادریان

برنامه‌ریزی و اعمال کنترل به عنوان دو وظیفه مهم مدیریت برای هدایت سازمان و تحقق هدف‌ها و استفاده اقتصادی از منابع، تعریف شده است. حسابداری صنعتی بازوی مدیریت در برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌هاست و اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری مدیریت در عرصه‌های یاد شده را فراهم می‌کند.



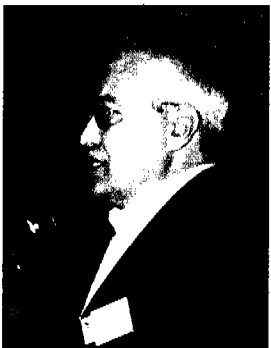
نظام‌الدین ملک‌آرایی

● حسابداری مدیریت استراتژیک با تاکید بر اثربخشی، کارایی و بهره‌وری، آقای نظام‌الدین ملک‌آرایی



عزیز عالیور

حسابداری مدیریت استراتژیک بازتاب کوششی است که به وسیله حسابداران مدیریت انجام می‌گیرد تا به ماهیت درون‌گرایی حسابداری مدیریت فائق آیند. ماهیت و حیطه حسابداری مدیریت استراتژیک هنوز تا حدودی مبهم است. برخی معتقدند که حسابداری مدیریت استراتژیک مرحله بعدی و تکامل یافته حسابداری مدیریت است. برخی دیگر آن را مرحله بلندپروازانه از حسابداری مدیریت می‌دانند.



دکتر رضا نظری

این مقاله، ابتدا به دلایل پیدایش و مراحل حسابداری مدیریت استراتژیک می‌پردازد. سپس با تاکید برجایگاه اثربخشی، کارایی و بهره‌وری در حسابداری مدیریت استراتژیک، اهمیت، راه‌های اندازه‌گیری و در نهایت عوامل موثر بر بهبود بهره‌وری را مورد مطالعه قرار

می‌دهد.

● مفاهیم نوین حسابداری صنعتی و مدیریت با تاکید هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، آقای عزیز عالیور و دکتر رضا نظری

حسابداری صنعتی و مدیریت برای بهبود صحت تخصیص هزینه‌های سربار ساخت، بررسی و مطالعه فعالیت‌های گوناگونی را که انجام آنها برای ساخت محصول لازم بود، آغاز کردند. این‌گونه فعالیت‌ها شامل فعالیت‌های تحصیلی مواد اولیه، جابجایی و حمل این مواد، انبار کردن مواد و محصولات، طراحی محصولات و فعالیت‌های مرتبط با ساخت مقررات است. مقیاس‌های گوناگونی از این فعالیت‌ها را می‌توان به عنوان مبنای تخصیص هزینه‌های مختلف سربار ساخت که به تعیین هزینه محصول مربوط می‌شود، به کار برد. استفاده از مقیاس‌های فعالیت برای تخصیص هزینه‌های سربار ساخت به سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، معروف شد. در سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌ها در دو مرحله به شرح زیر تخصیص می‌یابند:

نخست، شناسایی فعالیت‌ها در مراکز فعالیت و ترکیب هزینه‌های مربوط به انجام این فعالیت‌ها در مخازن هزینه مربوط است. دوم، تخصیص هزینه‌های انباشت شده در مخازن به موضوعات هزینه مشخص شده با استفاده از محرک هزینه مبتنی بر فعالیت است.

اجرای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت هنگامی با موفقیت همراه خواهد بود که تمامی کارکنان در یابند که این تکنیک اثر مثبتی بر وضعیت آنها و سرنوشت شرکت خواهد گذاشت. بدون تشریح مساعی کارکنان، گردآوری اطلاعات لازم برای اجرای موفقیت‌آمیز این سیستم، اگر غیرممکن نباشد، دست کم بسیار دشوار خواهد بود.

کوچک در پیشگیری می‌تواند به کاهش بسیار زیاد در هزینه‌های بازرسی و هزینه نارسایی داخلی و خارجی منتج گردد. هزینه‌های کیفی در یک گزارش هزینه کیفیت خلاصه می‌گردند. این گزارش نشان‌دهنده انواع هزینه‌های کیفی رخ داده و اهمیت و روش آن می‌باشد.

این گزارش، مدیران را در راستای درک اهمیت هزینه‌های کیفی، حوزه‌های کشف خطا و برآورد نحوه توزیع هزینه‌های کیفی یاری می‌دهد. اندازه‌گیری هزینه‌های کیفی ممکن است توسط یک شیوه جامع مانند TQM که شامل تعدادی از مقیاس‌های مالی و غیرمالی می‌باشد انجام پذیرد. BPR یک روش بنیادی‌تر اما عمومی مرتبط به تغییرات سازمانی با هدف تحلیل و بهینه‌سازی فرایندهای تجاری به سطوح بالاتر می‌باشد. مهندسی مجدد فرایند شامل طراحی مجدد کل یک فرایند تجاری در راستای حذف فعالیت‌های غیرارزشی افزوده و کاهش احتمال خطاها می‌باشد.

### ● هزینه‌یابی در بنگاه‌های خدماتی، دکتر محمد نمازی

این مقاله به بررسی سیستم‌های هزینه‌یابی در بنگاه‌های خدماتی و اهمیت آنها برای تصمیم‌گیری مدیران می‌پردازد. ابتدا انواع سیستم‌های بهای تمام شده طبقه‌بندی می‌گردند. در این طبقه‌بندی به سیستم‌های سنتی مانند سفارش کار و مرحله‌ای و سپس به سیستم‌های استاندارد اشاره می‌شود. به دنبال آن، سیستم‌های نسوین بهای تمام شده (هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت) و هزینه‌یابی بر مبنای هدف و هزینه‌یابی معکوس معرفی می‌گردند. در پایان، کاربرد سیستم‌های نسوین جهت تصمیم‌گیری مدیران بنگاه‌های خدماتی مورد بحث قرار می‌گیرد.

### ● تکنیک‌های نسوین بسودجه‌بندی، دکتر محمدعلی اکباتانی

وظایف عمده مدیریت، تاثیرپذیری اهداف و برنامه‌های سازمان، فرایند بودجه پویا، نمودار بودجه جامع، رابطه بودجه و بهای تمام شده، تکنیک‌های بودجه‌بندی، فرق بین استاندارد و بودجه، ویژگی‌های بودجه‌بندی سنتی، ویژگی بودجه‌بندی نسوین، بودجه‌بندی قابل انعطاف، برآورد هزینه قابل انعطاف، بودجه‌بندی چرخش (غلطان)، بودجه‌بندی بر مبنای صفر ZBB، چهار مرحله تعیین بودجه‌بندی بر مبنای صفر، مزایا و معایب به‌کارگیری بودجه‌بندی بر مبنای صفر ZBB، بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، بودجه‌بندی مطلوب، واقعیت‌های مرتبط با بودجه، انتظارات سازمان‌های نسوین از بودجه، ضرورت تجدید مهندسی در بودجه‌بندی و دیدگاه ۴۰ نفر از مدیران مالی در خصوص میزان اهمیت بودجه، عناوین مورد بحث ایشان را تشکیل می‌دادند.

### ● هزینه‌های کیفیت، دکتر محسن خوش‌طینت

هزینه‌های کیفیت را می‌توان به هزینه‌های پیشگیری، ارزیابی، نارسایی داخلی و خارجی تقسیم نمود. هزینه‌های پیشگیری در راستای جلوگیری از بوجود آمدن خرابی‌ها می‌باشند. هزینه‌های ارزیابی بدین دلیل می‌باشند که اطمینان را به وجود آورند که کالای معیوب به دست مشتریان نمی‌رسد. هزینه نارسایی داخلی در محصولات قبل از ارسال آنها به مشتریان می‌باشد. هزینه نارسایی خارجی در پی ارسال محصولات به مشتریان به وجود می‌آید. بیشتر متخصصین پذیرفته‌اند که تلاش‌های مدیریتی باید بر جلوگیری از خرابی‌ها متمرکز گردند. سرمایه‌گذاری‌های



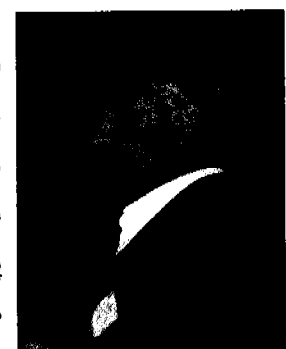
دکتر محمدعلی اکباتانی



دکتر منوچهر منطقی



دکتر محسن خوش‌طینت



دکتر محمد نمازی



پرویز بختیاری

● مبانی طراحی سیستم‌های هزینه‌یابی، آقای پرویز بختیاری

در کشور ما، آشنایی عمومی مدیران و حتی اهالی حرفه حسابداری با ابعاد گسترده و ظرایف و دقایق این رشته از سیستم‌های حسابداری آن چنان که باید نسبت و بسیاری از شرکت‌های بعضاً بزرگ به انحراف مدیرانشان فاقد سیستم بهای تمام شده مطلوب و مناسب هستند. از آنجا که عمده‌ترین دلایل عدم توفیق سیستم‌های حسابداری بهای تمام شده در عمل معلول رعایت نکردن نکاتی است که از مرحله‌ی پیش از طراحی سیستم تا مرحله‌ی پیاده‌سازی آن باید در نظر گرفته شود، لذا در این گفتار، ملاحظات مربوط به طراحی و استقرار سیستم بهای تمام شده را در سه مرحله: الف) قبل از طراحی، ب) هنگام طراحی و ج) هنگام پیاده‌سازی مورد بررسی قرار خواهیم داد. آنچه که امروز در اغلب شرکت‌ها و سازمان‌های کنترل‌کننده و یسازمات گزارشگری خارجی است و مدیریت این سازمان‌ها دلیل چندانی برای حمایت و پشتیبانی از این سیستم‌ها احساس نمی‌کنند و در صحنه تصمیمات آنها نیز اطلاعات این سیستم‌ها حضور و نمود چشمگیری ندارند، هنوز مدیران، با روش‌های متنوع هزینه‌یابی که صرفاً برای پشتیبانی از تصمیمات مدیران مطرح شده‌اند، آشنایی کافی ندارند و طراحان سیستم‌ها نیز این قبیل سیستم‌ها را توصیه نمی‌کنند و یا محیط کاربران را برای پذیرش آنها آماده نمی‌بینند. در این گفتار ملاحظات اساسی در طراحی این روش‌های هزینه‌یابی نیز به اجمال مورد بررسی قرار گرفته است.



مهدی انصاریان

● به‌کارگیری نرم‌افزار کامپیوتری در سیستم‌های هزینه‌یابی، آقای مهدی انصاریان

سیستم‌های مکانیزه برای پاسخ‌گویی

مناسب‌تر به نیازهای اطلاعاتی سازمان باید از ویژگی‌های خاص برخوردار باشند. از جمله آنها پشتیبانی از فرایندها در سازمان و یکپارچه بودن سیستم‌ها به معنی یکسان بودن داده‌های مالی و غیرمالی در سیستم‌ها است. علاوه بر این وقتی صحبت از راه کارهای نرم‌افزاری می‌شود منظور نرم‌افزار مجموعه‌ای از رویه‌ها و روش‌های گردش و جمع‌آوری داده‌ها و پردازش و استخراج گزارش‌ها به کمک نرم‌افزار، چون اساساً دوره‌ای که صرفاً نرم‌افزار بدون اصلاح روش‌ها و تدوین رویه‌های گردش اطلاعات بتواند در سازمان‌ها راه‌گشا باشد گذاشته است. در ادامه بحث به تشریح عملکرد سیستم‌های مکانیزه هزینه‌یابی پرداخته می‌شود و نحوه جمع‌آوری اطلاعات و محاسبات سیستم گزارش‌گیری بیان خواهد شد.

● سیستم هزینه‌یابی: چالش‌ها و موانع، آقای محسن رفعت

سیستم بهای تمام شده زمانی کارکردهای خود را به انجام می‌رساند که اطلاعات آن از سایر سیستم‌ها به عنوان اطلاعات ورودی فراهم گردد. سیستم‌های پایه‌ای که اطلاعات بهای تمام شده را فراهم می‌سازند، عموماً در بخش‌های لجستیک، مالی و مهندسی مستقر هستند که شرح مختصر آنها توضیح داده می‌شود و در مورد چگونگی اجرای موثر در سیستم نکات مربوطه مطرح می‌گردد. سخنران در پایان نتیجه‌گیری می‌کند که طرح، استقرار و اجرای سیستم‌های بهای تمام شده مستلزم نگرش کلی برای ایجاد استقرار مجموعه سیستم‌های بهم پیوسته و سیستم‌های اطلاعاتی را به طور موفق به انجام رساند. نکات مربوط به چگونگی اجرای مجموعه سیستم‌های اطلاعاتی، به منظور برنامه‌ریزی و کنترل منابع بنگاه اقتصادی در همین رابطه به بحث گذارده می‌شود.



محسن رفعت

# معیارها و ساختارهای کیفیت سود

نظام‌الدین رحیمیان

دانشجوی دکترای حسابداری

محبوبه جمفری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

## مقدمه

یک دوره مصرف کند و در آخر دوره دارای همان رفاهی باشد که در اول دوره داشته است.

کیفیت سود نیز عبارت از این است که سود حسابداری تا چه حد سود مورد نظر هیکس را صادقانه ارائه می‌دهد. منظور از صداقت در ارائه<sup>۶</sup> نیز در اینجا تطابق یا توافق بین معیار یا توصیف با پدیده‌ای است که قصد ارائه آن را داریم. روسین و همکاران ۱۹۹۹ سودی را با کیفیت تلقی می‌کنند که پایدار و ثابت باشد (وکیلی فرد و علامه حائری، ۱۳۸۰). در این مقاله در مورد معیارهای تجربی بحث می‌شود که در تحقیقات دانشگاهی برای ارزیابی کیفیت سود مورد استفاده قرار گرفته‌اند، سپس این معیارها به سودمندی تصمیم برگرفته از چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی و به تعریف سود اقتصادی ارائه شده توسط هیکس ۱۹۳۹ ارتباط داده می‌شوند.

(Schipper & Vincent, 2003, 98)

## سودمندی تصمیم

سودمندی تصمیم به دو دلیل اهمیت زیادی دارد: اولاً طبق چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی، هدف گزارشگری مالی تهیه اطلاعاتی سودمند برای تصمیم‌گیری است (Concepts Statement No.1, FASB) تصمیم‌گیری است (Concepts Statement No.1, FASB) و سودمندی تصمیم را به عنوان معیاری

سود<sup>۱</sup> یکی از اساسی‌ترین عناصر صورت‌های مالی می‌باشد که همواره مورد توجه قرار گرفته است و از آن به عنوان معیاری برای ارزیابی تداوم فعالیت، کارایی و بازنگری ساختار قراردادهای نمایندگان واحد اقتصادی یاد می‌شود. یکی از اهداف گزارشگری سود، پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی برای سرمایه‌گذاران است و در این راستا، افراد در جستجوی دستیابی به کیفیت سود<sup>۲</sup> برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آتی هستند، زیرا در صورت ارائه صورت‌های مالی با کیفیت سود، میزان استفاده سرمایه‌گذاران از آنها افزایش می‌یابد. به رغم اینکه شواهد نشان می‌دهد سود حسابداری<sup>۳</sup> شاخص خوبی برای بازده‌های سهام است، اما استفاده از رویکرد معاملات<sup>۴</sup> و محدودیت‌های محافظه‌کاری و اهمیت در تعیین سود حسابداری باعث شده که برخی تحلیل‌گران به این نتیجه برسند که سود اقتصادی<sup>۵</sup> نسبت به سود حسابداری، شاخص بهتری برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی است.

سود اقتصادی برای اولین بار توسط آدام اسمیت تعریف شد، وی سود را مبلغی تعریف کرد که می‌توان به مصرف‌رساند، بدون اینکه سرمایه اولیه کاهش یابد. بعدها اقتصاددان دیگری به نام هیکس ۱۹۳۹ این تعریف را بسط داده و سود را مبلغی تعریف کرد که شخص می‌تواند طی

علاوه، تدوین‌کنندگان استانداردها نیز به طور غیرمستقیم کیفیت سود را به عنوان شاخصی برای ارزیابی کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی قلمداد می‌کنند.

سود و اندازه گیری های ناشی از آن معمولاً در طرح های پاداش و قراردادهای مربوط به بدهی ها استفاده می شوند. اخذ تصمیمات بر اساس سود ناقص یا کم کیفیت باعث انتقال نامطلوب ثروت می شود. به عنوان مثال، در صورت استفاده از سود به عنوان شاخصی برای ارزیابی عملکرد مدیران و پرداخت پاداش به آنها، گزارش بیش از واقع آن باعث پرداخت پاداش بیشتر به آنها خواهد شد. همچنین گزارش بیش از واقع سود، ممکن است کاهش در توان پرداخت بدهی ها را پوشاند و وام دهندگان را به سوی تداوم وام دهی سوق دهد.

از دیدگاه سرمایه گذاری نیز سود کم کیفیت نامطلوب است. زیرا تخصیص نادرست منابع را به دنبال دارد و باعث کاهش رشد اقتصادی می شود. این سودها کارایی لازم را نداشته و منابع را از پروژه های اساسی و مهم و با بازده های واقعی مورد انتظار به سمت پروژه هایی سوق می دهند که واهی بوده و بازده های ساختگی و خیالی دارند.

### مقایسه سود اقتصادی و سود جامع

تعریف هیکس از سود در رابطه با استفاده کنندگان و استفاده از ارقام سود، تعریفی بی طرفانه است؛ اما این معیار به دلیل قابل مشاهده نبودن مدل سود هیکس، قابل اجرا نمی باشد. رقم حسابداری قابل مشاهده و مطابق با سود هیکس، سود جامع می باشد که در بیانیه مفاهیم شماره ۶، بدین صورت تعریف می شود (FASB 1985, Para.70) سود جامع عبارت از تغییر در حقوق صاحبان سهام یک واحد تجاری در طی دوره است که از مبادلات و دیگر رویدادها و شرایط و منابع غیرمالکانه ناشی می شود. در مقایسه با سود جامع، سود خالص به خوبی تعریف نشده است. بیانیه مفاهیم شماره ۵ (FASB, 1984, Para. 33-42) سود را به عنوان بخشی از سود جامع تعریف کرده است.

تفاوت های بین سود هیکس و سود جامع از کاربرد قوانین اندازه گیری و اصل شناخت حسابداری ناشی می شود. برای نمونه، برخی از دارایی ها و بدهی های ۱۹ اقتصادی را نمی توان به کمک اصول متداول حسابداری

برای قضاوت در مورد گزینه ها یا انتخاب های حسابداری<sup>۷</sup> قلمداد می کند (Concepts Statement No.2, FASB (1980, paras.30,32) از این رو، احتمالاً سودمندی تصمیم، هدف استانداردهای گزارشگری مالی را در بر می گیرد. تغییر رویکرد هیات استانداردهای حسابداری مالی به سوی تاکید بر سودمندی تصمیم و جدایی از تاکید طولانی مدت بر وظیفه مباشرتی حسابداری و ارتباط سود گزارش شده با ساختارهای سود اقتصادی، از نگرانی هایی نشأت گرفت که در زمینه عملیاتی برای این هیات مطرح بود. ساختار سود اقتصادی را نمی توان برای رسیدن به اجماع نظر در ارتباط با استانداردهای گزارشگری مالی مورد استفاده قرار داد.

دلیل دوم توجه به سودمندی تصمیم، که به اندازه دلیل اول اهمیت دارد، این است که سودمندی تصمیم به لحاظ تجربی مهار شدنی<sup>۸</sup> است، بدین معنا که در تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری، قوانین گزارشگری مالی نقش اساسی دارند. دلیل توجه به سود هیکس نیز این است که این سود تحت تاثیر شرایط تصمیم گیری استفاده کننده و قوانین شناخت حسابداری قرار نمی گیرد و به ما اجازه می دهد تا تصور کنیم اگر قوانین گزارشگری مالی نبودند یا اجرا نمی شدند، سود حسابداری چه می شد؛ چون در واقع قوانین شناخت و اندازه گیری حسابداری و تصمیمات اجرایی تهیه کنندگان، فاصله ای را بین سود گزارش شده و سود هیکس ایجاد می کند، اما از آنجایی که سود هیکس مشهود نیست امکان اندازه گیری تفاوت عددی بین این دو وجود ندارد. همان طور که قبلاً نیز ذکر شد، سودهایی که به سود هیکس نزدیکترند، کیفیت بالاتری دارند؛ از این ساختار برای ایجاد قاعده کلی بی طرفانه و مستقل از شرایط، در مقابل سودمندی تصمیم، استفاده می شود که آن بطور تجربی، مهار شدنی بوده و شدیداً به شرایط وابسته است.

### کیفیت سود، چرا و برای چه کسی؟

با توجه به تاکید هیات استانداردهای حسابداری مالی بر سودمندی تصمیم، اعتقاد بر این است که کیفیت سود و به طور کلی کیفیت گزارشگری مالی مورد توجه آنهاست که برای مقاصد معاملاتی و تصمیم گیری در مورد سرمایه گذاری های خود از این گزارش ها استفاده می کنند. به



درآمدهای مربوط به سال‌های آتی در سال جاری اشاره کرد (Richardson, 2003).

با وجود اینکه مساله ثبات سود در تصمیم‌گیری صحیح، بسیار موثر و با اهمیت است، ولی به دو دلیل با صداقت در ارائه سود مدل همکس تفاوت دارد. اولاً، پایداری یا ثبات سودهای گزارش شده، تابعی از استانداردهای حسابداری یا اجرای آنها و مدل تجاری واحد گزارشگر و محیط عملیاتی است. سودهای بسیار بی‌ثبات را می‌توان نتیجه به کارگیری بی‌طرفانه استانداردهای حسابداری در محیط‌های اقتصادی دانست، ولی دخالت‌های مدیریت در فرآیند گزارشگری می‌تواند جریان سود دارای بی‌ثباتی ذاتی را به جریانی تبدیل کند که آشکارا با ثبات است. ثانیاً، اگر ارزش‌های اقتصادی دارایی‌ها و بدهی‌ها از نظریه گشت تصادفی<sup>۹</sup> پیروی کند، سود مدل همکس برابر با تغییر در خالص دارایی‌های اقتصادی است که از فرآیند اختلال خالص<sup>۱۰</sup> پیروی می‌کند و هیچ ثباتی را نشان نمی‌دهد.

#### ب - توانایی پیش‌بینی

بیانیه مفاهیم شماره ۲ هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (پاراگراف ۵۳)، از توانایی پیش‌بینی به عنوان یک ورودی برای فرایند پیش‌بینی کلی یاد می‌کند. توانایی پیش‌بینی، مربوط به تمام مجموعه‌های گزارشگری مالی شامل اجزای سود و مبلغ آنها می‌باشد و توانایی استفاده‌کنندگان را در پیش‌بینی اقلام مورد علاقه آنان بالا می‌برد. اگر توانایی پیش‌بینی را این‌گونه در نظر بگیریم، این توانایی در سودمندی تصمیم موثر است. برخی از محققان، گاهی توانایی پیش‌بینی را به طور خاص توانایی سودهای قبلی برای پیش‌بینی سودهای آتی تلقی می‌کنند (Lipe, 1990). اگر توانایی پیش‌بینی را این چنین بدانیم، این توانایی به اهداف خاص مربوط می‌شود. در هیچ یک از این دو حالت توانایی پیش‌بینی با صداقت در ارائه سود گزارش شده ساختار اقتصادی مطابقت ندارد.

علت فاصله بین توانایی پیش‌بینی و صداقت در ارائه، موضوعاتی نظیر ثبات است. محققان، توانایی پیش‌بینی را نیز مانند ثبات، تابعی از مدل تجاری واحد گزارشگر، عوامل اقتصادی و روش‌های گزارشگری می‌دانند.

هر چند ثبات و قابلیت پیش‌بینی از نظر مفهومی با ویژگی‌های خاص و مناسب به خوبی تعریف شده‌اند، اما

شناسایی کرد و در مورد دارایی‌ها و بدهی‌های قابل شناسایی نیز، استانداردهای حسابداری، تغییرات در ارزش اقتصادی آنها را با تاخیر شناسایی می‌کنند. تفاوت‌های بین سود جامع و سود خالص نیز، به نوبه خود به استانداردهای حسابداری بر می‌گردد که یا برخی از اجزای سود جامع را از سود جدا می‌کند و یا اینکه آنها را با یک تاخیر شناسایی می‌کند. بنابراین هم سود جامع و هم سود خالص، سود مدل همکس را به طور ناقص اندازه‌گیری می‌کنند، اما واضح است که سود جامع کیفیت بالاتری دارد، زیرا صداقت در ارائه آن بالاتر است.

#### معیارها و ساختارهای کیفیت سود

در این مقاله چهار ساختار کیفیت سود مورد بررسی قرار می‌گیرد:

#### ۱- ساختارهای کیفیت سود ناشی از خواص سری‌های زمانی

در ارتباط با کیفیت سود، سه ساختار زمانی به شرح زیر مطرح می‌شود:

#### الف - پایداری (ثبات)

پایداری یا ثبات به این مساله می‌پردازد که تا چه حد یک نوآوری خاص در تحقق سودهای آتی باقی می‌ماند. لپ ۱۹۹۰ پایداری را به عنوان خود همبستگی در سود چنین تعریف می‌کند: بدون در نظر گرفتن بزرگی و نشانه‌های نوآوری سود، ثبات به این مساله می‌پردازد که نوآوری‌های دوره جدید، تا حد بخش دائمی سری زمانی سود می‌شوند؟ سرمایه‌گذاران می‌توانند از سری‌های سود با ثبات در ارزیابی‌های خود استفاده کنند. از نظر آنها سودهای با ثبات اهمیت زیادی داشته و بادوام تلقی می‌شوند، به عبارت دیگر، این سودها زودگذر و موقتی نبوده و حالتی پایدار دارند. هر چه پایداری سود بیشتر باشد، شرکت توان بیشتری برای حفظ سودهای جاری دارد و فرض می‌شود کیفیت سود بالاتر است.

ریچاردسون ۲۰۰۳ بیان می‌کند سود پایدارتر، کیفیت بالاتری دارد. برای ارائه نمونه‌هایی از سودهای با کیفیت پایین می‌توان به منظور کردن ذخیره کم برای حساب‌های مشکوک الوصول یا برای موجودی‌های ناباب و شناسایی

موقعیت بسیار مناسبی هستند. این اقدام مدیران را مدیریت سود<sup>۱۳</sup> می‌نامند. مدیریت سود، زمانی روی می‌دهد که مدیران در مورد گزارشگری مالی و معاملات ساختاری به منظور اصلاح گزارش‌های مالی قضاوت می‌کنند تا از این طریق، در زمینه عملکرد اقتصادی شرکت باعث گمراهی برخی ذی‌نفعان شوند، یا نتایج اساسی ناشی از اعداد و ارقام حسابداری را تحت تأثیر قرار دهند.

با علم به این مطالب این سوال مطرح است که آیا می‌توان چنین نتیجه گرفت که اگر مدیریت سود، باعث افزایش در توانایی پیش‌بینی شود، کیفیت سود افزایش می‌یابد؟

### ج - تغییر پذیری<sup>۱۴</sup>

یک روش برای ارزیابی کیفیت سود، بررسی یکنواختی سود است. زیرا یکنواختی یا عدم تغییرپذیری به معنای وجود سود با کیفیت است. مدیریت با مواردی از قبیل فعالیت‌های هموارسازی می‌تواند یکنواختی سود را تحت تأثیر قرار دهد. لیزو و همکاران در سال ۲۰۰۳ دو معیار دخالت‌های هموارسازی را ارزیابی کردند: یکی نسبت انحراف استاندارد سود عملیاتی به انحراف استاندارد وجه نقد حاصل از عملیات (نسبت‌های کوچکتر بیانگر یکنواختی بیشتر است) و دیگری همبستگی بین تغییرات در اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی (همبستگی منفی گواه بر یکنواختی سود است). به اعتقاد آنها، سود یکنواخت شده حاصل از دخالت‌های مدیریت، بار اطلاعاتی کمی دارد.

تحقیقات دیگر (Hand, 1989, Hunt et al. 1996) شواهدی را نشان می‌دهند که هموارسازی سود توسط مدیریت برای رسیدن به برخی اهداف صورت می‌گیرد. به همین نحو آرتورلویت<sup>۱۵</sup> رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار، اعتقاد دارد مدیران سودها را یکنواخت می‌کنند، زیرا به اعتقاد آنها، سرمایه‌گذاران سودی را ترجیح می‌دهند که به طور یکنواخت افزایش یابد. مدیران ممکن است اجزای ناپایداری را به سری‌های سود اضافه کنند تا از این طریق تغییرپذیری سری‌های زمانی را کاهش داده و قابلیت پیش‌بینی را افزایش دهند. ولی این اجزای ناپایدار، کیفیت سود را کاهش می‌دهند. به علاوه، سودی که به طریق مصنوعی یکنواخت شده، در ارائه مدل تجاری واحد

برای اینکه در عمل قابل اجرا باشند، باید با صراحت بیشتری بیان شوند. به طور نمونه، تفاوت بین سود به عنوان پیش‌بینی کننده و سود به عنوان ورودی به دیگر فرایندهای پیش‌بینی، سؤالاتی را درباره نقش اطلاعات غیر از سود مطرح می‌کند: تا چه حد توانایی پیش‌بینی را می‌توان به درستی با بررسی عناصر گزارش شده به جز خلاصه ارقام سود ارزیابی کرد؟ آیا کیفیت سود باید با توجه به مفهومی از آن ارزیابی شود که هم شامل ارقام سود و هم اجزای آن است؟ از آنجایی که ساختار سود هیکس، اطلاعات مربوط به اجزای سود با میزان ثبات متفاوت را در بر نمی‌گیرد، این پرسش‌ها تنها می‌توانند از دیدگاه سودمندی تصمیم مورد توجه قرار گیرند.

دومین مسئله تجربی، انتخاب دوره زمانی است. اگر یک نوآوری در سود، برای همیشه در سری زمانی سود باقی بماند، کاملاً با ثبات و پایدار است؛ ولی اگر در طول زمان کاهش روی دهد، درجه ثبات کمتری داریم. به همین نحو، توانایی پیش‌بینی نیز، به یک دوره زمانی دلالت دارد. محققان اغلب از پیش‌بینی‌های یکساله استفاده می‌کنند، اما هیچ مبنای نظری برای این انتخاب وجود ندارد.

سومین مسئله تجربی، انتخاب چیزی است که باید پیش‌بینی شود. گزینه‌های ممکن شامل سود خالص گزارش شده، جریان‌های نقدی و زیر مجموعه‌های متفاوت سود خالص است.

ارزیابی توانایی پیش‌بینی، با این حقیقت پیچیده می‌شود که برای افق‌های کوتاه‌مدت، توانایی سود برای پیش‌بینی خود، یا توانایی برخی از زیر مجموعه‌های آن از قبیل سود عملیاتی، برای پیش‌بینی ممکن است به آسانی با دخالت‌های مدیریت برای هموارسازی سری‌های گزارش شده، افزایش یابد.

درباره هموارسازی سود<sup>۱۱</sup> باید گفت که اقدامی آگاهانه و عامدانه برای کاهش نوسانات سود گزارش شده در طول دوره‌های متوالی در سطحی معین از سود است که سطح عادی شرکت محسوب می‌شود. هموارسازی سود در واقع روشی است که مدیریت با استفاده از حسابداری گزینه‌ای<sup>۱۲</sup> می‌تواند در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری نسبت به تغییر اقلام سود اقدام کند. مدیران با اطلاعات زیادی که در مورد نوآوری‌های سود دارند، برای انجام این کار در

# چهارچوب تحلیلی "هزینه - منافع" آموزش مجازی و مقایسه آن با آموزش سنتی

دکتر محمد عرب مازاریزدی

عضو هیئت علمی دانشگاه شهیدبهشتی

ناهد آزادمنش

کارشناس ارشد علوم تربیتی

بسیار مهم هزینه‌ها و منافع آموزش مجازی با تکیه بر داده‌های تجربی، انجام شده است. این مقاله با عنایت به یافته‌های مربوط به قلمرو هزینه‌ها و منافع آموزش مجازی، سعی در دستیابی به چهارچوبی جهت تحلیل این هزینه‌ها و منافع در مقایسه با آموزش سنتی دارد.

## مقدمه

تا اواخر دهه ۱۹۵۰ توجه نسبتاً کمی به هزینه‌های آموزشی می‌شد. از همین رو طبعاً هیچ توجهی به هزینه‌های فناوری آموزشی نیز نشده بود. این واقعیت که فناوری آموزشی تا نیمه قرن بیستم نسبت به عصر صنایع دستی تحول چشمگیری نیافته بود (Coombs, 1968) سبب می‌شد تا کمتر کسی به موضوع هزینه‌های فناوری آموزش و تحلیل آن علاقه نشان دهد. تحولات مهم پدید آمده در نیمه دوم قرن بیستم و به‌ویژه پس از ظهور انقلاب انفورماتیک در عرصه فناوری آموزشی، سبب شد تا توجه بیشتری به موضوع هزینه‌یابی آموزش در قلمرو اقتصاد آموزش و پرورش معطوف شود. فناوری آموزشی رفته‌رفته راه‌هایی برای بهبود و افزایش اثربخشی آموزش از طریق رشد بازده حاصل از آموزش شد و در نتیجه تحلیلگران را برآن داشت که در زمینه هزینه‌های فناوری آموزشی و هزینه‌های واقعی

## چکیده

پیشرفت‌های روز افزون فناوری اطلاعات و ارتباطات تحولات بسیاری را در کلیه شئون زندگی بشر امروز پدید آورده است. یکی از حوزه‌هایی که ظرفیت جذب پیشرفت‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات را دارد قلمرو آموزش به‌ویژه آموزش از راه دور است. هر روز بر تعداد موسسات علاقه‌مند به بهره‌گیری از این ظرفیت‌ها، افزوده می‌شود و دوره‌ها و دروس مجازی جای مواد مکتوب و شیوه‌های سنتی را می‌گیرند. توسعه آموزش از طریق شبکه‌های رایانه‌ای و توسعه روزافزون دروس برخط (online) به‌وسیله موسسات آموزشی سنتی یا موسسات آموزش از راه دور، سوالات بسیاری را در ارتباط با هزینه‌های آموزش مجازی در مقایسه با آموزش چهره به چهره و یا رویکردهای دیگر آموزش از راه دور مطرح می‌کند. امروزه اگرچه توجه ویژه‌ای به موضوع هزینه‌یابی آموزش مجازی شده است اما پیشرفت چندانی در این زمینه دیده نمی‌شود. از اواسط دهه ۱۹۹۰ مطالعات وسیعی در مورد جنبه‌های مختلف آموزش مجازی انجام شده است. اکثر این مطالعات بر موضوع مزیت‌های آموزشی این نوع آموزش متمرکز شده و در صدد یافتن راهبردهای اثربخش طراحی برآمده‌اند. تعداد کمی از تحقیقات در مورد موضوع

- مواد درسی برابر و گاه برتر از مواد درسی سنتی بوده است  
 - فراگیران در مورد دسترسی به اساتید و تجربیات آموزشی رضایت بیشتری ابراز داشته‌اند  
 - مشارکت فراگیران در دروس افزایش یافته است  
 - فراگیران به‌طور کلی در ارتباط با دروس رضایت بیشتری داشته‌اند  
 - توان ترکیب اطلاعات و حل مسائل دشوار و پیچیده در فراگیران افزایش داشته است  
 - سطح و میزان علاقه به محتوای دروس افزایش داشته است  
 - تمام مطالعات مربوط به قلمرو اثربخشی آموزش‌های مجازی، موضوع مطرح شده توسط کلارک را یادآور می‌شوند که نحوه استفاده از رسانه تعیین‌کننده میزان اثربخشی است نه خود رسانه به تنهایی (Clark, 1983).  
 حالا این سوال مطرح می‌شود که کدام عوامل اثربخشی آموزش مجازی را افزایش می‌دهند.

#### عوامل موثر بر اثربخشی آموزش مجازی

تحقیقات اخیر در مورد اثربخشی آموزش مجازی به جای تمرکز بر مقایسه میان آموزش‌های سنتی و مجازی، بر عوامل موثر بر فرایند یادگیری، رضامندی، و موفقیت تحصیلی در آموزش‌های مجازی تاکید دارند. طراحی آموزشی (Vradidas and McIsaac, 1999)، عوامل اجتماعی (Anderson and Harris, 1997) و ویژگی‌های فردی فراگیران (Jonassen, et al., 1999)، سه عامل اصلی موفقیت یا عدم توفیق در آموزش‌های مجازی است.

#### چهارچوبی برای هزینه‌یابی آموزش مجازی

اکثر تحقیقات اولیه انجام شده در مورد هزینه‌یابی آموزش مجازی برماهیت هزینه و عوامل محرک و موثر بر آنها تاکید دارد. در این تحقیقات تلاش شده است تا همه اقلام هزینه‌های مربوط و نحوه رفتار این هزینه‌ها شناسایی شده و امکان مدل‌سازی نظام‌های هزینه‌یابی مطلوب یا موجود فراهم آید. یکی از پیشنهادات در این تحقیقات آن بود که باید میان هزینه‌های سرمایه‌ای که در طول عمر استفاده از دارایی‌ها مستهلک می‌شوند (مثل ساختمان، تجهیزات، و اثاثه) با هزینه‌های جاری که مستقیماً در برابر ۲۳ درآمدهای سال مالی قرار می‌گیرند تفاوت قائل شویم.

نظام‌های آموزش مجازی به تحقیق و بررسی بپردازند (Rumble, 1999).

بسیاری از تحقیقات و بررسی‌های اولیه انجام شده تحت نظارت بانک جهانی و یونسکو، بر هزینه‌ها و ساختار هزینه‌های مرتبط با طرح‌های پخش مواد آموزشی به‌ویژه از طریق رسانه‌های جمعی تاکید داشته است. برخی از محققان نیز به هزینه‌های بهره‌گیری از فناوری آموزش چه در قلمرو آموزش از راه دور و چه در حوزه آموزش در کلاس پرداخته‌اند (Fielden, 1978; Crabb, 1990; Rumble, 1986).  
 توسعه آموزش از طریق شبکه‌ها و آموزش مجازی، سوالات تازه‌ای در ارتباط با هزینه - اثربخشی این نوع فناوری آموزشی مطرح کرد. یکی از سوالات کلیدی این بود که آیا آموزش مجازی ارزان‌تر از رویکردهای دیگر آموزشی یا گران‌تر از آنهاست و برای هزینه‌یابی چنین نظام‌هایی چه چیزهایی باید مد نظر قرار گیرد.

نتایج تحقیقات اولیه که در مورد مقایسه میزان اثربخشی آموزش مجازی با آموزش چهره به چهره یا اثربخشی فناوری‌های متفاوت (Capper and Fletcher, 1996; Carter, 1996; Moore and Thompson, 1997)، به شرح زیر است:

- در بیشتر موارد آموزش مجازی به اندازه آموزش کلاسی موثر بوده و در بازده‌های آموزشی تفاوتی دیده نمی‌شود  
 - هیچ‌گونه برتری کلی در امر یادگیری بین این دو نوع فناوری دیده نمی‌شود

تحقیقات بعدی نشان‌دهنده این واقعیت بود که آموزش مجازی یا برخط نتایج خاص بسیار بهتری در امتحانات، در حل مسائل پیچیده و یا بازده یادگیری نسبت به دوره‌های آموزشی سنتی را به همراه دارد. (Hiltz, 1994; Daugherty and Funke, 1998; Jonassen, et al. 1996).  
 علاوه بر این تامسون در تحقیق خود (Thompson, 1996) نشان داد که آموزش مجازی برخط، در فراگیری مهارت‌های مرتبط با فناوری اطلاعات و افزایش آشنایی ایشان با این فناوری آثار غیر قابل تردیدی دارد.

#### اثربخشی آموزش مجازی

هیلتز در مطالعات وسیع خود پیرامون ارزیابی اثربخشی آموزش مجازی (Hiltz, 1994) به نتایج جالبی دست یافته است:

البته با توجه به ویژگی‌های خاص فناوری اطلاعات و رشد سریع این فناوری که سبب کهنگی زودرس تجهیزات می‌شود، رفته رفته موسسات بیشتری، بهای برخی از این تجهیزات را نیز در زمره هزینه‌های جاری محسوب می‌کنند. به‌رغم آن که بخش عمده‌ای از هزینه‌های سرمایه‌ای با سازوکارهای استهلاک سالانه و به تدریج به هزینه جاری منظور می‌شوند، اما با هزینه‌های تدوین دوره‌های آموزشی، که آنها نیز می‌توانند و باید سرمایه‌ای تلقی شوند، چنین رفتاری نمی‌شود. طبیعی است که چنین روشی با واقعیت این امر تنافر دارد که دوام دوره‌های آموزشی تدوین شده برای چند سال متوالی و طول عمر بیش از یک سال است. این امر طبعاً آثار نامطلوب خود را بر محاسبات مربوط به هزینه - اثربخشی یا هزینه منفعت چنین دوره‌هایی باقی می‌گذارد.

هزینه‌های هر سیستم آموزش مجازی به ترکیبی از عوامل زیر مربوط است که تمام آنها باید تحت کنترل مدیریت باشند:

- تعداد فراگیران در هر درس.
- تعداد دروس ارائه شده.
- طول عمر مفید هر درس (تعداد سال‌هایی که این درس می‌تواند هم‌چنان ارائه شود).
- رسانه و فناوری منتخب برای ارائه درس.

- محدوده‌ای که در آن موضوعات هزینه‌زا (مثل مواد مضمول حق کپی) وجود دارد و باید از آن پرهیز شود.

- محدوده‌ای که در آن هزینه‌ها بر عهده فراگیر است، مثل شهریه یا هزینه‌هایی که موسسه فقط یک‌بار برای آنها پرداختی انجام داده و اکنون فراگیران در هر نوبت استفاده از آنها (مثل استفاده از خدمات کتابخانه یا جزوات خودآموز) باید مبلغی بپردازد.

- قلمروهایی که در آن، موسسه آموزشی ناگزیر از استخدام افرادی برای بهره‌گیری از خدمات ایشان است. این خدمات شامل تدوین دوره‌های آموزشی و آموزش دادن فراگیران است.

- زمینه‌هایی که به نحوی سبب کاهش در هزینه‌های نیروی انسانی می‌شود. مثلاً با طراحی دوره‌هایی که از متون درسی موجود استفاده می‌کند به جای طراحی دوره‌هایی که مستلزم تدوین متون و مواد آموزشی جدید می‌باشد.

استفاده از فناوری در جهت افزایش نسبت تعداد دانشجویان

به استاد و نسبت دانشجو به کادر اداری.

- افزایش در حجم آموزش‌های مورد ارائه توسط هر یک از اعضای کادر آموزشی به خرج دیگر عوامل از قبیل خدمات تحقیقاتی و عمومی.

- جایگزینی افراد گران‌قیمت با افراد ارزان‌قیمت‌تر در کادر آموزشی با هدف کاهش هزینه‌های کارکنان.

در نگاه به هزینه‌ها و عوامل هزینه، طبعاً هر یک از افراد درگیر از منظر منافع خود به موضوع نگاه می‌کند. مثلاً معلمان و اساتید از این جنبه به موضوع می‌نگرند که آیا آموزش مجازی وقت بیشتری از آنها می‌گیرد یا آموزش کلاسی و چهره به چهره. اما مدیر واحد آموزشی می‌خواهد بداند که آیا می‌توان تعداد درس بیشتری با همین امکانات موجود ارائه و یا تعداد دانشجوی بیشتری جذب هر درس کرد و هر راه کار چه اثری بر درآمدها و هزینه‌های او می‌گذارد. در آموزش از راه دور در حالی که مدیر واحد آموزشی می‌خواهد اثر هر اقدام بر هزینه‌های اداری را بداند، برنامه‌ریزان آموزش در سطح ملی می‌خواهند بدانند که آیا آموزش‌های مجازی و برخط ارزان‌تر از آموزش چهره به چهره و یا سایر روش‌های آموزش از راه دور یا گران‌تر از آنهاست. در همین حال، دغدغه فراگیران نیز این است که آیا ثبت نام در یک درس مبتنی بر آموزش مجازی باعث افزایش هزینه‌های ایشان می‌شود یا برعکس سبب صرفه‌جویی در وقت و پول آنها خواهد شد.

بنابراین مدیران و تصمیم‌گیران آموزشی باید بیش از هر چیز عمیقاً مراقب مقدار هزینه تحمیلی به فراگیران باشند چون این امر مطمئناً بر تصمیم دانشجویان به ادامه تحصیل در یک موسسه بستگی تام دارد. در محاسبه هزینه‌هایی که نهایتاً فراگیر ناگزیر از تحمل آنهاست نمی‌توان صرفاً به شهریه دوره بسنده کرد زیرا هر فراگیر به هنگام مواجه با دوره‌های آموزشی مجازی به عوامل هزینه‌افزای دیگری جز شهریه نیز فکر می‌کند و مثلاً از خود می‌پرسد که آیا برای استفاده از آموزش مجازی مجبورم یک رایانه بخرم؟ هزینه‌های مسافرت و جابه‌جایی من چه قدر می‌شود؟ برای تهیه مواد آموزشی مربوطه چه قدر باید خرج کنم؟ هزینه‌های فرصت ازدست رفته برای من چه قدر خواهد بود؟

به طور کلی می‌توان برای دسته‌بندی انواع هزینه‌های

امکان کاهش هزینه‌ها می‌تواند یکی از مهم‌ترین عوامل برانگیزاننده تصمیم‌گیران برای انتخاب آموزش‌های مجازی است اما دو عامل مهم دیگر نیز وجود دارد: (۱) بهبود کیفیت تجارب آموزشی فراگیران از طریق انواع تعاملاتی که توسط ایشان برقرار می‌شود و (۲) افزایش حجم و میزان دسترسی فراگیران. از دیدگاه دانشجویان، آموزش مجازی فرصت تعامل بیشتر با دیگر فراگیران و اساتید را فراهم آورده و هم‌چنین دسترسی ایشان به منابع چند رسانه‌ای و متخصصان سراسر جهان را افزایش می‌دهد (Inglis, 1999).

در مجموع با مروری بر تحقیقات موجود، این طور استنباط می‌شود که آموزش از راه دور دارای هزینه-اثربخشی بیشتری نسبت به آموزش چهره به چهره است. هزینه چنین دوره‌هایی عمدتاً به میزان ثبت‌نام فراگیران و حجم هزینه‌های ثابت تدوین دوره‌ها و اجرای آنها بستگی دارد (Cukier, 1997).

کاپر و فلاچر (Capper J. and Fletcher, D, 1996) با تحلیل و بررسی مطالعات قبلی در مورد هزینه-اثربخشی آموزش‌های از راه دور، عوامل موثر بر هزینه‌ها در این نوع آموزش تعیین کردند. عوامل مورد اشاره عبارت بودند از: تعداد دروس ارائه شده (چون هزینه‌های تدوین یک درس یا دوره آموزش یکی از مهم‌ترین عوامل هزینه‌ای در آموزش از راه دور است طبعاً رویکردی دارای هزینه-اثربخشی مطلوب است که تعداد کمتری از دروس برای تعداد بیشتری از فراگیران ارائه شود)، دفعات تجدید نظر در محتوای دروس، رسانه مورد استفاده، نوع و مقدار حمایت فراگیر، نرخ افت فراگیران. آنها نتیجه می‌گیرند که اگرچه هزینه-اثربخشی آموزش از راه دور در بیشتر تحقیقات انجام شده مورد تایید قرار گرفته اما تنوع و حجم هزینه‌ها از موقعیتی به موقعیت دیگر و در شرایط مختلف با یکدیگر متفاوت و تحت تاثیر مجموعه‌ای از عوامل مختلف است. کلاً میزان هزینه-اثربخشی آموزش از راه دور با افزایش تعداد فراگیر کاهش تعداد دروس یا دوره‌ها افزایش می‌یابد.

مطالعات اولیه در مورد هزینه-اثربخشی استفاده از ویدئو کنفرانس، بیانگر فزونی قابل توجه منافع بر هزینه‌ها بود. در مورد دوره‌های آموزشی تعاملی مبتنی بر استفاده از ماهواره، مطالعات نشان می‌دهد که اگرچه هزینه اجرای چنین دوره‌هایی به مراتب بالاتر از سایر برنامه‌های آموزش

مرتبط با یک نظام کاملاً توسعه یافته آموزش الکترونیک، موارد زیر را در نظر گرفت:

- ۱- تدوین مواد آموزشی مجازی (الکترونیک)
  - ۲- آموزش دادن به فراگیران و ارزیابی آنها به طریق برخط یا الکترونیک
  - ۳- دسترسی به وب سایت
  - ۴- اداره امور آموزش و فراگیران به صورت برخط
  - ۵- فراهم کردن زیرساخت‌ها و پشتیبانی‌های لازم برای عملیاتی کردن آموزش الکترونیک
  - ۶- برنامه‌ریزی و مدیریت آموزش الکترونیک در سطح کلان
- اگرچه ممکن است این طور به نظر برسد که دامنه هزینه‌های مرتبط با آموزش مجازی وسیع است اما این امر بیشتر ناشی از این واقعیت است که در این مورد اتفاق نظر وجود ندارد که آموزش مجازی یا برخط واقعاً چیست. انتظارات متفاوتی از چنین آموزش‌هایی وجود دارد. برخی بروجوه تعاملی آن میان استاد و دانشجو و یا دانشجویان باهم تاکید دارند در حالی که گروهی بر وجوه دسترسی وسیع به مواد آموزشی و برقراری اشکال مختلف آموزشی اشاره می‌کنند. چنین انتظارات متنوعی از آموزش مجازی بر ترکیب هزینه‌های مداخله‌گر در برقراری این نظام آموزشی تاثیر گذاشته و سبب می‌شود تا نتوان به نتیجه واحدی رسید. در هر حال می‌توان در یک جمع‌بندی کلی هزینه‌های مرتبط با برقراری آموزش مجازی را در سه دسته کلی: هزینه‌های تولید مواد آموزشی، هزینه‌های انتقال مواد آموزشی به طرف‌های ذی‌ربط و بالاخره هزینه‌های سربار مربوطه طبقه‌بندی کرد.

### تحلیل هزینه‌ها و منافع آموزش مجازی

بسیاری از مربیان و تصمیم‌گیران آموزشی بر این باورند که برجسته‌ترین نفع آموزش مجازی این است که هزینه‌های اجرای آن را می‌توان بین تعداد بسیار بیشتری از فراگیران سرشکن کرد. این امر سبب استفاده از صرفه مقیاس برای موسسات آموزشی می‌شود.

(Kearsley, 2000; Inglis, 1999; Whalen and Wright, 1999)

این طور فرض می‌شود که ثبت نام تعداد زیادی فراگیر در هر دوره سبب افزایش درآمدها شده و هزینه سرانه هر دانشجو و هزینه‌های عملیاتی را کاهش می‌دهد. اگرچه

# نقش هیات مدیره در حاکمیت شرکتی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

رانیک باغومیان

دانشجوی دوره دکتری حسابداری

«قسمت دوم»

شرکتی و لزوم نظارت مدیران غیرموظف (غیراجرایی) بر سایر مدیران تاکید شده است (برای مثال فاما<sup>۱</sup> ۱۹۸۰، فاما و جتسن، ۱۹۸۳). شواهد حاصل از پژوهش حاضر نیز حاکی از افزایش اهمیت نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، در نزد جامعه سرمایه گذاران نهادی انگلستان است. در این پژوهش که با استفاده از نمونه بزرگی از موسسات سرمایه گذاری صورت گرفته؛ پاسخ دهندگان، حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره شرکت‌ها را به عنوان مهم ترین ساز و کار پیشنهادی خطمشی‌های مدون و موفق حاکمیت شرکتی، برگزیده‌اند. بدون وجود نقش نظارتی مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، این امکان وجود دارد که مدیران موظف از طریق کسب کنترل کامل طرح‌های مربوط به حقوق و مزایا و همچنین ایجاد امنیت شغلی، از موقعیت خود سوء استفاده کنند (مرک<sup>۲</sup> و همکاران، ۱۹۸۸).

برخی از پژوهش‌های علمی نشان داده است که وظیفه نظارت مدیران غیرموظف (غیراجرایی) بر مدیریت، به نحو موثری اعمال شده است. علاوه بر این، می‌توان جابه‌جایی مدیران عامل را به عنوان شاخصی برای نشان دادن نظارت

پژوهش‌هایی در زمینه وظیفه و نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی)

متون علمی زیادی به بررسی وظیفه و نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) و مشارکت آنان در یک نظام حاکمیت شرکتی "مطلوب" پرداخته‌اند، و هر روز به تعداد آنها افزوده می‌شود. البته در این میان، شواهد قطعی حاکی از سودمندی نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در حاکمیت شرکتی و این که حضور آنان، موجب افزایش ثروت سهامداران و عملکرد مالی شرکت می‌شود؛ به دست نیامده است. اکنون، به بررسی شواهد تجربی موافق و مخالف حاصل از پژوهش‌های انجام شده در زمینه حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره شرکت‌ها، می‌پردازیم.

شواهد موافق

از دیدگاه تئوری نمایندگی، می‌توان چنین فرض کرد که مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، وظیفه نظارت بر سایر اعضای هیات مدیره را برعهده دارند. در تعداد قابل توجهی از متون علمی، بر اهمیت نقش هیات مدیره در حاکمیت

داخلی شرکت را بی‌اثر می‌سازد (برای مثال، هارت<sup>۱</sup>، ۱۹۸۳). پس در این دیدگاه نظری، مدیران غیرموظف (غیراجرایی) تنها به عنوان یک عنصر مهم دیگر از یک ساختار غیرضروری شناخته می‌شوند. طرفداران نظریه مذکور بر این باورند که "بازار"، خود به صورت طبیعی به مدیران شرکت نظم و انضباط لازم را می‌بخشد (برای مثال از طریق روش‌هایی مانند تهدید تصاحب خصمانه و رای سهامداران) و منافع مدیران و سهامداران را همسو می‌سازد. در زمینه موضوع مربوط بودن مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در مقایسه با مدیران موظف، بحث و جدل فراوانی در متون علمی وجود دارد. شواهد حاصل از برخی پژوهش‌ها، در پشتیبانی از مدیران موظف عضو هیات مدیره می‌باشد. برای مثال در یک تحقیق تجربی، تأثیر انتخاب مدیران موظف بر ثروت سهامداران، مورد مطالعه قرار گرفته است (روزنشتاین و وایت، ۱۹۹۰). یافته‌های این پژوهش که با استفاده از روش‌شناسی مطالعه رویدادها<sup>۱۱</sup> انجام شده، حاکی از آن است که قیمت سهام، نسبت به انتخاب این مدیران واکنش مثبت نشان می‌دهد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که مسدود کردن مدیران موظف، نقش مهمی را در تصمیم‌گیری‌های با اهمیت و حمایت از راهبردهای شرکت بر عهده دارند. از سوی دیگر، پژوهش مذکور بر مربوط بودن ترکیب هیات مدیره در تأثیر انتخاب مدیران جدید بر قیمت سهام؛ تأکید داشته است. یافته‌ها نشان داده است که هرگاه تعداد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در ترکیب هیات مدیره بیش از تعداد مدیران موظف بوده است، بازار واکنش مطلوبی نسبت به انتخاب مدیران موظف نشان داده و برعکس. در انتها، پژوهشگران چنین نتیجه‌گیری کرده‌اند که وقتی منافع مدیران و سهامداران در یک راستا قرار داشته باشد؛ منافع حاصل از انتخاب یک مدیر موظف جدید، بیش از مخارج مربوط به آن خواهد بود (یعنی، مشکل نمایندگی عمده‌ای وجود نخواهد داشت).

همچنین، باور دیگری که در میان برخی اهل علم و اهل حرفه وجود دارد، آن است که مشارکت مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره، ممکن است به دلیل کاهش توان کارآفرینی در کسب و کار و تضعیف وحدت میان هیات مدیره، موجب آسیب دیدن نظام حاکمیت شرکتی شود. این

موثر، مورد استفاده قرار داد؛ به گونه‌ای که افزایش این جابه‌جایی، نشانه‌ای از عملکرد مالی بهتر شرکت تلقی می‌شود. از سوی دیگر، ممکن است رابطه‌ای میان جابه‌جایی مذکور و نسبت بالای تعداد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره، وجود داشته باشد. پیش از این ملاحظه شد که از مفروضات مشابه، در آزمون اثربخشی ناشی از تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل، استفاده شده است. در چنین مواردی، نفوذ مدیران غیرموظف (غیراجرایی) مستقل بر هیات مدیره، موجب برکناری مدیران عامل غیرموثر می‌شود. در حقیقت، ویس باخ<sup>۲</sup> (۱۹۸۸) شواهدی را یافته که براساس آن، در شرکت‌هایی که اکثریت هیات مدیره در اختیار مدیران غیرموظف (غیراجرایی) قرار داشته؛ میان جابه‌جایی مدیران عامل و عملکرد شرکت، رابطه قوی‌تری برقرار بوده است.

همچنین، به نظر می‌رسد که حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره شرکت؛ تأثیر مثبتی بر ساز و کارهای نظارتی داشته باشد، زیرا آنان می‌توانند موجب تسهیل تصاحب<sup>۴</sup> شرکت شوند و همین امر، باعث ایجاد نظم و ترتیب بیشتری در مدیریت شرکت می‌شود (آگروال<sup>۵</sup> و نویر<sup>۶</sup> ۱۹۹۶) شواهد تجربی موجود در زمینه پیشنهادهای تصاحب خصمانه<sup>۷</sup> شرکت‌ها نشان می‌دهد که در این موارد، هیات مدیره‌هایی در فرآیند پیشنهاد خرید حضور داشته‌اند که شرکت آنها، دارای سهامدارانی با منافع مستقل و قابل توجه بوده است (بیرد و هیگمن، ۱۹۹۲). مطلب اخیر نیز تایید دیگری بر لزوم حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره شرکت‌ها محسوب می‌شود. علاوه بر این، در زمینه آثار مثبت حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) برای سهامداران، روزنشتاین<sup>۸</sup> و وایت<sup>۹</sup> (۱۹۹۰) شواهدی را یافته‌اند که واکنش مثبت قیمت سهام را به هنگام انتخاب این مدیران؛ تایید می‌کند.

#### شواهد مخالف

مکتب فکری دیگری که در آثار علمی به آن اشاره می‌شود، عبارت از آن است که وجود هیات مدیره در شرکت‌ها، فی‌نفسه یک امر غیرضروری است و بازار با ارائه راه‌حلی طبیعی برای مشکل نمایندگی، ساز و کارهای



شرکت دارای عملکرد نامطلوبی است و دلیل حضور آنان، تلاش در جهت بهبود عملکرد شرکت عنوان می‌شود (نتیجه‌ای که هرمالین<sup>۱۲</sup> و ویس‌باخ نیز به آن رسیده بودند، ۱۹۸۸). بدین ترتیب، آگراوال و نوبر با بررسی یافته‌های خود چنین نتیجه‌گیری کردند که یک رابطه علت و معلولی به شکل تأثیر ترکیب هیات مدیره بر عملکرد شرکت، وجود دارد و نه برعکس. تفسیر آنان به شرح زیر بوده است:

یک استدلال منطقی، ممکن است آن باشد که تعداد اعضای هیات مدیره به دلایل سیاسی افزایش می‌یابد و این کار، برای حضور سیاستمداران، فعالان محیط‌زیست یا نمایندگان مصرف‌کنندگان صورت می‌پذیرد. این مدیران اضافی، موجب تضعیف عملکرد شرکت می‌شوند یا به عنوان نماینده جریان‌های سیاسی عمل می‌کنند که آنان را وارد هیات مدیره شرکت کرده‌اند.

(آگراوال و نوبر، ۱۹۹۶، ۳۹۴)

بدین ترتیب، معلوم می‌شود که پژوهشگران مذکور؛ طرفدار این نظریه هستند که مسئولیت پاسخ‌گویی در قبال ذی‌نفعان گسترده‌تر، موجب بهبود عملکرد مالی شرکت می‌شود. با این حال، یافته‌های آنان جالب توجه است و نیاز به بررسی‌های بیشتری دارد. محققان مزبور، در پژوهش خود بر روابط متقابل میان ساز و کارهای نظارتی متعدد، از جمله کارکرد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) تأکید داشته‌اند و به منظور اجتناب از نتیجه‌گیری‌های نادرست؛ تأثیر این روابط را در تحلیل‌های خود مورد توجه قرار داده‌اند.

### دیدگاه‌های متعادل

در مجموع، به نظر می‌رسد که اکثر شواهد تجربی موجود، حتی با وجود برخی یافته‌های متضاد، بر اهمیت نقش هر دو گروه از مدیران موظف و غیرموظف (غیراجرایی) تأکید کرده‌اند؛ زیرا با وجود تفاوت میان مهارت‌های این دو گروه، توانمندی‌ها و خدمات قابل ارائه هر دوی آنان برای هیات مدیره ضروری است. چنین بر می‌آید که بیشتر شواهد، در جهت حمایت از نقش نظارتی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) بوده است که این امر، تأییدی بر خط مشی‌های فعلی انگلستان و ایالات متحده در

عقیده، دقیقاً همان دیدگاهی است که بسیاری از مدیران شرکت‌ها در واکنش‌های اولیه به پیشنهادهاى هیگز در مورد توسعه نقش و اثربخشی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در انگلستان، بیان کردند. توصیه دیگر هیگز نیز در مورد تبدیل مدیران غیرموظف (غیراجرایی) به حامیان حقوق و منافع سهامداران، با مخالفت فوری مواجه شد. بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود که به رغم وجود افرادی مانند درک هیگز، که از حامیان نظریه اهمیت نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) به شمار می‌آیند؛ صاحب‌نظران دیگری اعتقاد دارند که ضرر و زیان حاصل از مشارکت مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره، بیش از منافع ناشی از حضور آن می‌باشد و باید نقش آنان را حذف کرد! (اکونومیست، ۲۰۰۲). در حقیقت، نگرانی اشخاص مزبور از آنجا ناشی می‌شود که در فرآیند انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، نوع روابط میان مدیران و شرکت، بیش از ضوابط لازم برای احراز سمت مذکور تأثیر داشته باشد. علاوه بر این، هم‌اکنون انتقادات دیگری نیز در زمینه پدیده نسبتاً جدید انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در شرکت‌های انگلیسی، مطرح شده است. منتقدین بر این باورند که این امر، تنها موجب افزایش فرصت‌های شغلی برای افراد نورچشمی و خوشنودی بیش از پیش مدیران در حال بازنشستگی این شرکت‌ها می‌شود.

از این گذشته، شواهد دیگری نیز وجود دارد که حاکی از تأثیر منفی مدیران غیرموظف (غیراجرایی) بر عملکرد مالی شرکت است. برای مثال، آگراوال و نوبر (۱۹۹۶) هفت سازوکار را برای کنترل مشکل نمایندگی در شرکت‌ها مورد بررسی قرار داده‌اند که حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) در هیات مدیره شرکت‌های آمریکایی، یکی از آنها می‌باشد. آنان به شواهد قاطعی در زمینه وجود رابطه منفی میان تعداد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) و عملکرد مالی شرکت، دست یافته‌اند. آنچه مسلم است چنین شواهدی نمی‌تواند موجب خوشحالی طرفداران گزارش هیگز در انگلستان شود؛ هر چند که خود پژوهشگران نیز از یافته‌های خود "متحیر شده‌اند". یکی از توضیحاتی که آنان بیان داشته‌اند، این بوده است که مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، تنها زمانی به هیات مدیره راه می‌یابند که

بسیاری از صاحبان نظران در مورد استقلال مدیران غیرموظف (غیراجرایی) تا اندازه‌ای تردید نشان داده‌اند. به اعتقاد آنان، یکی از مهم‌ترین دلایل این امر، نقشی است که مدیران موظف در انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی) ایفاء می‌کنند. یعنی، اگر در فرآیند انتخاب مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، روابط به جای ضوابط حاکم باشد؛ به طور حتم استقلال این مدیران مورد مصالحه قرار خواهد گرفت (والدو<sup>۱۵</sup>، ۱۹۸۵، میس، ۱۹۸۶ و نسیل<sup>۱۶</sup>، ۱۹۸۷). شورت<sup>۱۷</sup> (۱۹۹۶) نیز موضوع اخیر را مورد بحث قرار داده و چنین نتیجه‌گیری کرده است که باید پژوهش‌های بیشتری صورت گیرد.

چه کسانی به هر قیمتی در پی این شغل هستند؟

مانند بسیاری از مشاغل دیگر در انگلستان، توصیه‌های صورت گرفته در زمینه احساس مسئولیت بیشتر برای پاسخ‌گویی در قبال حقوق دریافتی و عوامل متعدد دیگر، جذابیت مشاغلی مانند مدیر غیرموظف (غیراجرایی) بودن را در نزد افراد تازه وارد، از بین برده است. از سوی دیگر، این موضوع در گزارش کدبری و بررسی‌های هیگزنیز مورد توجه واقع شده است. در حقیقت، به نظر می‌رسد که بی‌میلی فزاینده‌ای نسبت به شغل مذکور به وجود آمده است (اکونومیست، ۳۱ اکتبر ۲۰۰۲). در ایالات متحده، نگرانی‌های ناشی از محدودیت‌های وضع شده در قانون سربیز آکسلی، گرایش افراد را به سوی مشاغل مدیریتی (موظف یا غیرموظف (غیراجرایی)) شرکت‌ها، با کاهش روزافزونی روبرو ساخته است. اگر مدیر غیرموظف (غیراجرایی) بودن، به معنای حضور بی‌طرفانه در هیات مدیره شرکت می‌باشد؛ پرسشی که نزد مراجع قانونگذاری مطرح می‌شود آن است که دامنه تعهدات قانونی که باید به نقش این گروه از مدیران افزوده شود، چیست. پاسخ به پرسش اخیر، می‌تواند یکی از دلایل مهم بی‌انگیزگی افراد برای به دست آوردن شغل مذکور باشد.

این در حالی است که سازمان‌هایی از قبیل پرائند<sup>۱۸</sup>، با ارائه خدمات حرفه‌ای در زمینه‌های گزینش نیروی انسانی متخصص، زمینه اشتغال مدیران غیرموظف (غیراجرایی) مناسب را در هیات مدیره شرکت‌های مورد نظر، فراهم

جهت تشویق اثر بخش بودن مدیران مذکور، به شمار می‌آید. دیدگاه اخیر، توسط میس<sup>۱۳</sup> (۱۹۸۶) مورد تأکید قرار گرفته است. برای مثال، وی اعتقاد دارد که بسیاری از مدیران عامل تصور می‌کنند که اثربخش‌ترین هیات مدیره، متشکل از اعضای است که در میان مدیران موظف و غیرموظف (غیراجرایی) آن "تعادل" برقرار باشد؛ زیرا عدم تعادل شدید به نفع هر یک از طرفین، موجب جابجایی موازنه قدرت به سمتی نادرست خواهد گردید. برای نمونه:

اگر تعداد مدیران موظف زیاد باشد، آنان بیش از حد درون‌نگر خواهند شد. این امر، موجب ایجاد وضعیت خطرناکی می‌شود؛ زیرا مدیران تمایل خواهند داشت که قضاوت‌های خود را تنها براساس نظرات و عقاید همکاران خود انجام دهند. کمبود مدیران غیرموظف (غیراجرایی)، موجب محدود شدن تاثیر محیط خارج از سازمان و اتخاذ تصمیماتی با افکار بسته می‌شود. از سوی دیگر، اضافه شدن تعدادی مدیر غیرموظف (غیراجرایی)، باعث جریان یافتن اطلاعات و افکار جدید می‌گردد و به هیات مدیره اجازه می‌دهد تا دست به تصمیم‌گیری‌های معقولی بزند. حضور این مدیران موجب بازنگری تصمیم‌های بلندمدت از منظری جدید و مستقل، حسابرسی بی‌طرفانه عملکرد مدیریت و متعادل شدن نفوذ مدیریت عالی می‌شود. شرکت‌ها به منظور نشان دادن بیشترین میزان اثربخشی در نزد سهامداران خود، به هر دو گروه مدیران موظف و غیرموظف (غیراجرایی) قوی و خردمند، نیازمندند.

(الخفجی<sup>۱۴</sup>، ۱۹۸۹، ص ۵۴، تأکید اضافه شده است) در عمل، با این که در بازار انگیزه‌های واقعی برای حل مشکل نمایندگی وجود دارد، موارد مذکور برای برآوردن کامل نیازهای سهامداران و گروه‌های ذی‌نفع دیگر، کفایت نمی‌کند. بنابراین، وجود ساز و کارهای دیگری مانند حضور مدیران غیرموظف (غیراجرایی) و مستقل، برای بهبود کیفیت نظام حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار؛ ضروری به نظر می‌رسد.

پرسش دیگری که در متون علمی در این ارتباط مطرح می‌شود، آن است که آیا مدیران غیرموظفی (غیراجرایی) که باید مستقل باشند، واقعا دارای استقلال هستند یا این که مستقل بودن آنان، جای بحث و گفتگو دارد؟ در حقیقت،

# نظام حسابداری و گزارشگری مالی سری لانکا

دکتر محسن خوش‌طینت

عضر هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

فراهاد حسینی

عضو هیات علمی دانشکده اموراتصادی و دارایی

## مقدمه

سری لانکا به وسیله تنگه پالک استریت از هند جدا شده است. این کشور از یک جزیره کوچک مرجانی تشکیل شده و تا شمال غربی که آدامزبریج نامیده می‌شود، امتداد دارد. جزیره اصلی را زمین‌های مرتفع و ناهموار مرکزی پوشانده‌اند. جنگل‌های حاصلخیز در شمال به وسیله رودخانه‌ها و در مرزهای شمال شرقی توسط رود ماهوای کنگا به نواحی مختلف تقسیم شده است. عمده‌ترین مسائل داخلی سری لانکا مربوط به درگیری بین دولت و تأمیل‌ها می‌باشد که برای ایجاد یک کشور مستقل می‌جنگند.

جمعیت این کشور بالغ بر ۱۹ میلیون نفر (در سال ۲۰۰۳) می‌باشد که در منطقه‌ای به وسعت ۶۵۶۱۰ کیلومتر مربع پراکنده شده‌اند. از سال ۱۹۷۷ تغییر در رژیم سیاسی کشور از

باسوادی یعنی نرخ ۸۸ درصد را دارا است. این کشور بزرگ‌ترین صادرکننده چای در جهان می‌باشد که ۶۰ درصد از صادرات آن را تشکیل می‌دهد (نمایشگر ۱).

در سال‌های اخیر اقدامات عمده‌ای در جهت تشکل بازار سرمایه انجام شده است. با فرمان آتش‌بس دائم بین ارتش و نیروهای تأمیل و تلاش برای حذف موانع فعالیت بخش خصوصی، سرمایه‌گذاران خارجی تمایل روزافزونی را نسبت به بازار اوراق بهادار سری لانکا نشان داده‌اند. در دسامبر سال ۲۰۰۳، حجم سرمایه بازار بالغ بر ۳۱ میلیارد دلار بوده که از آن ۵ میلیارد دلار سهم سرمایه‌گذار خارجی است. وجود یک نظام گزارشگری مالی سازگار با استانداردهای بین‌المللی در افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران از بیشترین اهمیت برخوردار می‌باشد.

سوسیالیزم به سمت سیاست‌های بازار آزاد آغاز شده و در حال حاضر با درآمد سرانه ۸۳۰ دلار آمریکا دارای رتبه دوم در منطقه و رتبه ۸۵ در سطح جهان است. علی‌رغم این اقتصاد سری لانکا به مانند برخی از کشورهای آسیای شرقی که در دهه ۱۹۶۰ همسان بوده‌اند، توسعه نیافته است. کشمکش‌های اجتماعی ۲۰ ساله بر اغلب بخش‌های اقتصادی این کشور تأثیرگذار بوده و به میزان زیادی بر توانایی بالقوه رشد اقتصادی آن صدمه زده است. در حدود ۸۰۰ هزار نفر از مردم سری لانکا در خارج از کشور مشغول به کار می‌باشند که از این محل سالانه در حدود ۱/۱ میلیارد دلار ارز به کشور ارسال می‌گردد. با این حال نرخ تورم در این کشور حدود ۱۰ درصد و نرخ بیکاری ۱۴ درصد می‌باشد. سری لانکا در بین کشورهای در حال توسعه بالاترین میزان

نمایشگر ۱- وضعیت صادرات و واردات کشور سری لانکا

| کشورهای طرف قرارداد | صادرات | واردات |
|---------------------|--------|--------|
| ایالات متحده        | ۲۶٪    | ۸٪     |
| بریتانیا            | ۶٪     | ۶٪     |
| ژاپن                | ۵٪     | ۱۲٪    |
| آلمان               | ۷٪     | —      |
| بلژیک و لوکزامبورگ  | ۵٪     | —      |
| ایران               | —      | ۸٪     |
| سایر کشورها         | ۵۱٪    | ۶۶٪    |

ارتباط با نظارت بر وظایف حرفه‌ای حساب‌رسان ابهام وجود دارد. هیات مذکور تحت پوشش وزارت دارایی سری لانکا، با منابعی محدود فعالیت می‌نماید.

● قانون شماره ۱۷ با عنوان قانون شرکت‌ها (۱۹۸۲) الزامات گزارشگری مالی کلیه شرکت‌های ثبت شده در سری لانکا را طرح می‌کند. قانون شرکت‌ها، علاوه بر سایر الزامات، قوانین مربوط به تهیه، ارائه و انتشار صورت‌های مالی، موارد افشا و حسابرسی شرکت‌های تحت پوشش این قانون را ارائه نموده است. محتوا و شکل این صورت‌های مالی در جدول ۵ قانون مذکور تشریح شده‌اند. تهیه صورت‌های مالی تلفیقی اختیاری است. طبق این قانون، لازم است صورت‌های مالی شرکت‌ها، به صورت سالانه مورد حسابرسی قرار گیرند. جدول هفتم این قانون به موارد خاصی که در گزارش حسابرس به آن اشاره می‌شود می‌پردازد. قانون شرکت‌ها هیچ‌گونه ضمانت موثری را جهت اجتناب از بروز اشتباه در تهیه صورت‌های مالی یا اشتباه در حسابرسی آنها ارائه نمی‌کند.

● قانون شرکت‌ها تعهدات مدیران را در قبال تهیه صورت‌های مالی اعلام نموده، اما هیچ‌گونه ماده‌ای را برای تشریح وظایف و مسئولیت‌های حساب‌رسان فراهم نمی‌کند. مدیران شرکت‌ها مسئولیت تهیه و ارائه به موقع صورت‌های مالی را به اداره ثبت شرکت‌ها برعهده دارند. مدیران هم چنین مسئول هستند صورت‌های مالی شرکت‌های خود را در اختیار کلیه سهامداران در جلسات مجامع عمومی

درباره به‌کارگیری برخی استانداردهای حسابداری و حسابرسی به ICASL ارائه می‌دهند منعکس شده است. علاوه بر این، هیات نظارت<sup>۴</sup> (Monitoring Board) استانداردهای حسابداری و حسابرسی سری لانکا<sup>۵</sup> (که از این پس به عنوان "هیات نظارت" نام برده می‌شود) نیز جهت نظارت بر پیروی و اجرای استانداردهای حسابداری و حسابرسی در سری لانکا و حصول اطمینان از تطابق رویه‌های موجود با این استانداردها، طبق این قانون تاسیس شده است. در این قانون ماده‌ای نیز جهت مجازات هیات نظارت و اعضای عمده آن در صورت عدم برخورد با موارد خلاف و مغایر با استانداردها در نظر گرفته شده است. گرچه قانون مذکور اختیارات گسترده‌ای را به هیات نظارت تفویض نموده است تا بر عملیات حساب‌رسان نظارت داشته باشند. اما با این حال همواره در مورد اختیارات این هیات در

### چارچوب قانونی

#### (Statutory Framework)

● قانون ۱۵ با عنوان استانداردهای حسابداری و حسابرسی سری لانکا (۱۹۹۵) ناظر بر روش‌های تدوین و تجویز استاندارد برای حسابداری و حسابرسی شرکت‌هایی خاص (SBE)<sup>۱</sup> می‌باشد.

این قانون چارچوبی را برای تمهیدات سازمانی جهت ایجاد استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نظارت بر اجرای این استانداردها در برخی شرکت‌های تجاری خاص در سری لانکا معرفی نموده است.

انجمن حسابداران خیره سری لانکا (ICASL) به واسطه این قانون، قادر به انتشار استانداردهای حسابداری و حسابرسی لازم‌الاجرا در شرکت‌های خاص (SBE) می‌باشد. در این قانون رویه‌های ایجاد و نحوه عمل‌کمیته‌های تدوین استانداردهای حسابداری<sup>۲</sup> و حسابرسی<sup>۳</sup> که همواره پیشنهادهایی را

سالانه قرار دهند. عدم تطابق با مسئولیت‌های قانونی، منجر به پرداخت جریمه‌ای معادل حداکثر ۲۰۰۰ روپیه سری لانکا (LKR) یا حداکثر شش ماه زندان و یا هر دو خواهد شد، اما به ندرت چنین مجازاتی جهت عدم تطابق با الزامات به اجرا در می‌آید. در این قانون هیچ‌گونه مقررات خاصی برای وظایف، تعهدات و مسئولیت‌های حسابرسان وجود ندارد.

● کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) سری لانکا جهت قانون‌مند نمودن شرکت‌های پذیرفته شده به مسائل مطرح در حسابداری و گزارشگری می‌پردازد. شرکت‌های سهامی عام در سری لانکا باید الزامات SEC را به شرح مندرج در قانون ششمین ماده ۳۶ مصوب ۱۹۸۷ (اصلاحی سال ۲۰۰۳) رعایت نمایند. به منظور تامین منافع سرمایه‌گذاران، SEC به صدور قوانین مختلفی اقدام نموده است که شامل الزامات حسابداری و حسابرسی و الزامات مربوط به افشاء معمول و غیرمعمول مربوط به شرکت‌های سهامی عام می‌باشد. SEC طبق تفاهم‌نامه‌ای که با هیات نظارت به امضا رسانده است، توافق نموده است که موارد مغایر با استانداردهای حسابداری سری لانکا را به هیات نظارت گزارش نماید.

● قانون شماره ۳۰ قانون بانکداری (۱۹۸۸) که طبق قانون ۳۳ سال ۱۹۹۵ (اصلاح شده است) بانک مرکزی سری لانکا را مسختار کرده است که گزارشگری مالی بانک‌ها را در این کشور قانون‌مند نماید. الزامات حسابداری و حسابرسی قید شده در

قانون بانکداری، علاوه بر الزامات مندرج در قانون شرکت‌ها ارائه شده‌اند. بانک مرکزی سری لانکا، طبق قانون بانکداری، به ارائه چارچوبی برای اشکال ترازنامه و صورت سود و زیان و همچنین الزامات افشا برطبق استاندارد شماره ۲۳ حسابداری سری لانکا (SLAS-۲۳) اقدام ورزیده است که کلیه بانک‌ها باید از آن تبعیت نمایند. کلیه بانک‌های تجاری باید صورت‌های مالی حسابرس شده خود را تا پنج ماه پس از پایان سال مالی منتشر نمایند. علاوه بر سایر الزامات، لازم است بانک‌ها به صورت ماهانه، صورتی از دارایی‌ها، بدهی‌ها و نسبت‌های نقدینگی، صورت‌های فصلی یا سه ماهه از دارایی‌هایی غیر عملیاتی بیش از ۵۰۰۰۰۰ روپیه، محاسبات ریسک سرمایه، و صورت‌های مالی در پایان سال از جمله یادداشت‌های تفصیلی و رویه‌های حسابداری مورد استفاده منتشر نمایند. صورت‌های مالی بانک‌ها باید توسط یک حسابرس با کفایت، که از میان فهرست حسابرسان منتخب بخش نظارت بانک مرکزی انتخاب شده است رسیدگی شود. این فهرست باید شامل کلیه موسسات بزرگ و کوچک حسابرسی باشد. بانک مرکزی رهنمودهایی را درباره وظایف قانونی حسابرس مانند برنامه‌ریزی حسابرسی، حدود حسابرسی، ارزیابی کنترل‌های داخلی و بازرنگری صورت‌های مالی صادر کرده است. این رهنمودها به طور کلی با بیانیه‌های ICASL مطابق می‌باشند. بانک مرکزی این اختیار را دارد که حدود کار حسابرسی را گسترش داده و از حسابرسان بخواهد تا الزامات

بیشتری را مدنظر قرار دهند.

● بانک مرکزی سری لانکا بانک‌ها را ملزم نموده است که صورت‌های مالی خود را به صورت سه ماهه در روزنامه‌ها چاپ کنند. اداره نظارت بانک مرکزی سری لانکا طی اعلامیه‌ای که در سال ۲۰۰۳ صادر نموده است، کلیه بانک‌های تجاری و تخصصی را ملزم کرده است که صورت‌های مالی سه ماهه حسابرسی نشده خود را حداکثر تا دو ماه پس از پایان هر فصل به چاپ برسانند. با این حال، صورت‌های مالی چاپ شده در روزنامه‌ها دارای یادداشت‌های پیوست یا افشاء رویه‌های حسابداری نمی‌باشند.

● هیات بیمه سری لانکا طبق قانون شماره ۴۳ (سال ۲۰۰۰) نظام‌مندی صنعت بیمه، رویه‌های گزارشگری مالی شرکت‌های بیمه را ارائه نموده است. شرکت‌های بیمه باید در تهیه و ارائه صورت‌های مالی خود، الزامات هیات بیمه سری لانکا (IBSL) را رعایت نمایند. حسابرسانی که به بررسی صورت‌های مالی این شرکت‌ها اقدام می‌ورزند باید از میان لیست حسابرسان پذیرفته شده IBSL انتخاب شوند. قانون مذکور شرکت‌های بیمه را ملزم می‌کند که صورت‌های مالی حسابرسی شده خود را به هیات بیمه سری لانکا ارائه کنند، ولی هیچ‌گونه محدوده زمانی را برای این کار مشخص نمی‌کند. برطبق این قانون هم چنین یک نظر کارشناس و خبره بیمه باید کفایت ذخایر و منابع شرکت بیمه‌گر را برای پاسخ‌گویی به کلیه تعهدات آن بررسی و اعلام نظر نماید.

● قانون شماره ۷۸ با عنوان قانون

شرکت‌های سرمایه‌گذاری (۱۹۸۸) به تدوین الزامات حسابداری و گزارشگری شرکت‌ها و موسسات مالی سری‌لانکا پرداخته است. این قانون الزامات افشا را برای شرکت‌های سرمایه‌گذاری سری‌لانکا مشخص می‌کند. یکی از الزامات این است که شرکت‌ها ارزش بازار سرمایه‌گذاری‌های خود را در ترازنامه منعکس کنند. صورت‌های مالی حسابرسی شده باید ظرف شش ماه از پایان سال مالی منتشر شوند.

● طبق بخش ۸ از قوانین پذیرش شرکت‌ها در بازار بورس، صورت‌های مالی میان دوره‌ای باید تهیه گردد. یکی از الزامات پذیرش شرکت‌ها در بازار بورس، تهیه و ارائه صورت‌های مالی میان دوره‌ای به بازار بورس اوراق بهادار کلمبیا<sup>۶</sup> است. این الزام شامل دو بخش است:

(۱) ارائه صورت‌های مالی سه‌ماهه توسط شرکت‌های مطرح شده در تابلو اصلی که باید ظرف دو ماه پس از پایان هر فصل صورت گیرد.

(۲) ارائه صورت‌های مالی شش‌ماهه ظرف ۲ ماه پس از پایان هر نیمسال توسط شرکت‌های مندرج در تابلوی فرعی و تابلوی اوراق قرضه.

علاوه بر این، قوانین پذیرش در بورس، شرکت‌های مذکور را ملزم می‌کنند که لیست کاملی از سرمایه‌گذاری‌های خود را در شرکت‌های خارج از بازار بورس، در صورت‌های مالی خود افشا کنند. علاوه بر این، باید نام ۲۰ سهامدار عمده شرکت و تعداد سهام و نسبت سرمایه هر یک از آنها نیز قید شود.

● قانون شماره ۳۸: قانون درآمدهای

داخلی یا مالیاتی (۲۰۰۰) کلیه شرکت‌ها را ملزم می‌کند که صورت‌های مالی حسابرسی شده خود را به صورت سالانه، همراه با اظهارنامه مالیاتی ارائه کنند. طبق این قانون، شرکت‌ها باید اظهارنامه‌های مالیاتی خود را به همراه صورت‌های مالی حسابرسی شده تا ۳۰ نوامبر هر سال به اداره درآمدهای داخلی تحویل نمایند. شرکت‌ها باید سود مشمول مالیات خود را از طریق تعدیل ارقام سود حسابداری برطبق مقررات مندرج در قانون درآمدهای داخلی به دست آورند.

● ماده ۱۵۴ از قانون اساسی سری‌لانکا، این اختیار را به ذیحساب کل (Auditor General) می‌دهد که به حسابرسی شرکت‌های دولتی اقدام نماید. شرکت‌های دولتی باید صورت‌های مالی خود را به صورت سالانه و جهت حسابرسی، طی چهار ماه پس از پایان سال مالی آن شرکت، به ذیحساب کل ارائه کنند. ماده ۱۵۴ قانون اساسی سری‌لانکا، ذیحساب کل را ملزم کرده است که وظایف حسابرسی خود را در مورد شرکت‌های دولتی به صورت کامل انجام داده و نتایج را به پارلمان سری‌لانکا<sup>۸</sup> گزارش کند. بنابراین صورت‌های مالی آن دسته از شرکت‌های تجاری خاص که تحت گروه شرکت‌های دولتی قرار می‌گیرند مستلزم حسابرسی توسط ذیحساب کل می‌باشند. ذیحساب کل معمولاً یک موسسه حسابرسی را برای حسابرسی این قبیل شرکت‌های تجاری خاص تعیین کرده و گزارش کامل حسابرسی را که در برگیرنده نام موسسه حسابرسی نمی‌باشد، خود امضا می‌کند.

ساختار حرفه‌ای

● انجمن حسابداران خیره سری‌لانکا (ICASL) مسئول قانون‌مندی حرفه حسابرسی است: ICASL به مانند انجمن حسابداران خیره انگلستان و ویز، در سال ۱۹۵۹ طبق قانون شماره ۲۳ تاسیس شد. ICASL نقش دوگانه‌ای برعهده دارد: یکی به عنوان هیات ارزیابی و تعیین‌کننده ویژگی‌های یک حسابدار خیره و دوم به عنوان صاحب اختیار و اعطای مجوز جهت انجام عملیات حسابرسی برای اعضای آن. ICASL دارای ۲۴۵۰ عضو می‌باشد که بیش از ۵۰۰ عضو به حرفه حسابرسی در سری‌لانکا اشتغال دارند.<sup>۹</sup> سایر اعضا شامل ۶۰۰ عضو فعال در کشورهای خارجی و ۱۳۰۰ عضو دیگر که در صنایع مختلف و دولت سری‌لانکا شاغل می‌باشند. مجمع ICASL مسئولی را انتخاب می‌کند که به مدت ۲ سال مدیرعامل آن نیز می‌باشد. این مجمع مسئولیت مدیریت و اداره کل ICASL را برعهده دارد.

● چهار موسسه بزرگ بین‌المللی، حسابرسی اکثر شرکت‌های سهامی عام (پذیرفته شده در بورس) (Publicity) (traded) را برعهده دارند. در سری‌لانکا ۴۱۲ موسسه حسابرسی وجود دارد که در برگیرنده اعضای شبکه Big-۴ یعنی چهار موسسه بزرگ بین‌المللی حسابرسی می‌باشد. این اعضا، حسابرسی اکثر شرکت‌های سهامی عام، بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های سرمایه‌گذاری در سراسر کشور یعنی حدوداً ۷۷ درصد شرکت‌ها را در دست دارند.<sup>۱۰</sup> ۲۳ درصد بقیه شرکت‌ها که در سطوح متوسط هستند، ادامه در صفحه ۸۴

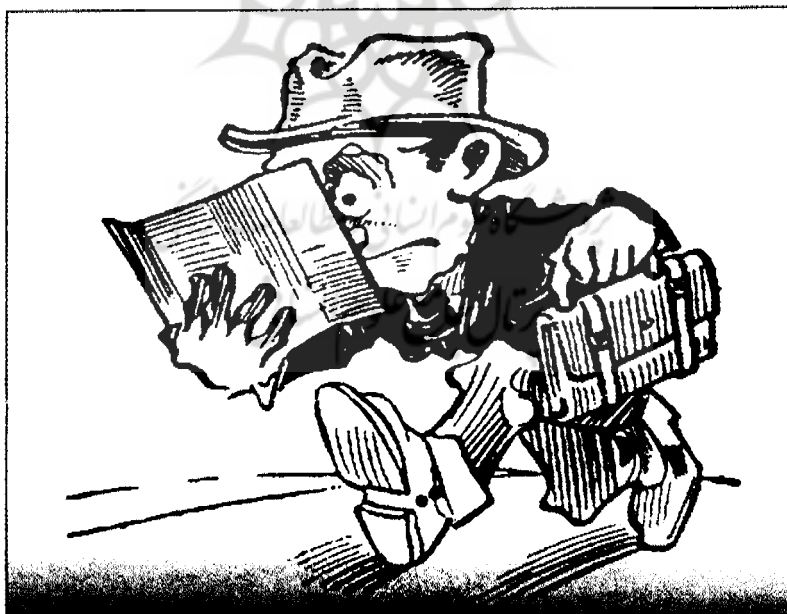
# راهبری در صنعت بانکداری

هوشنگ خستویی

نایب رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره

این مقاله در همایش "نظارت در صنعت بانکداری" که در اردیبهشت ماه ۸۴ در مرکز همایش‌های محمدبن زکریای رازی برگزار گردید توسط جناب آقای هوشنگ خستویی ارائه گردید. که متن کامل این مقاله در اختیار کلیه علاقه‌مندان و دانش‌پژوهان قرار می‌گیرد.

منابع سازمانی " بیان نموده و معتقد است که این مقوله در برگرفته چارچوب حساب‌دهی در سازمان است که دارای دو بعد مطابقت و اجرا است که باید در تعادل نسبت به یکدیگر باشند. بنابراین مطابقت نیز جزئی از راهبری سازمان است و



مقدمه

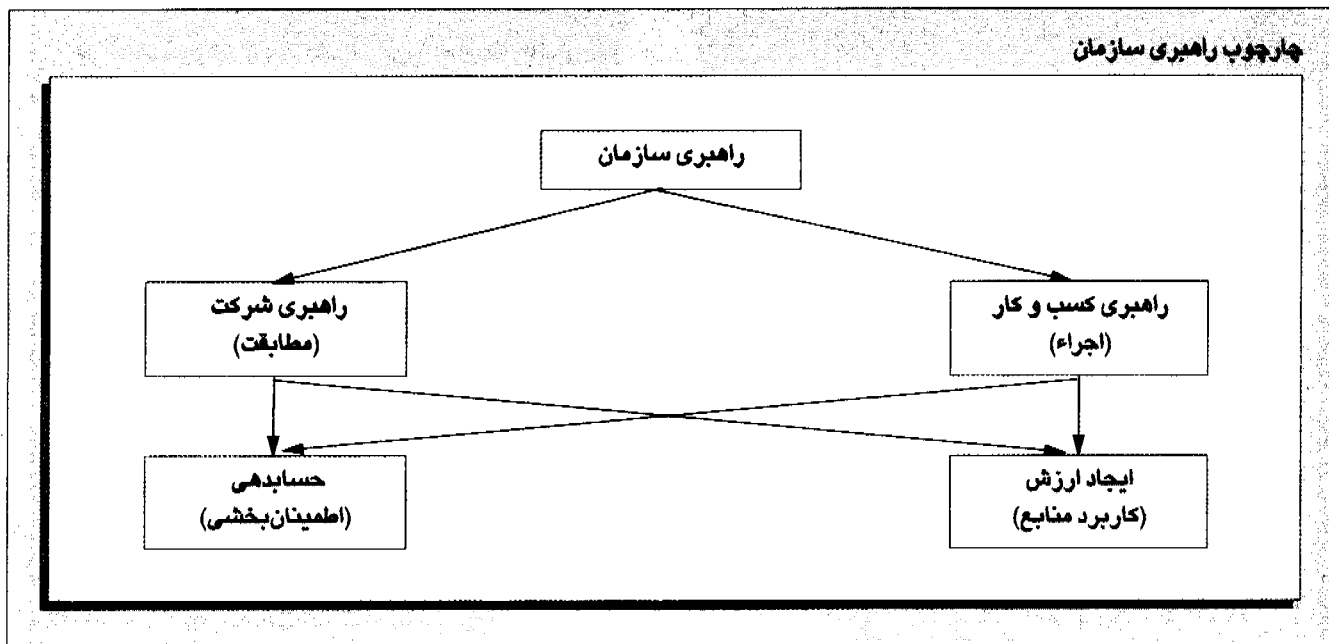
در خصوص یافتن معادلی مناسب که کاملاً بیانگر مفهوم بسیاری شده است که در نهایت دو معادل زیر در حال حاضر در ادبیات دانش حسابداری مقبولیت یافته است:

- حاکمیت سهامی  
- راهبری سازمان

واردی از قبیل ساختارهای هیات مدیره و نقش حقوق و مزایای مدیریت اجرایی را پوشش می‌دهد و به‌طور کلی راهبری سازمان تصویری عمومی را بررسی می‌نماید تا اطمینان دهد که:

● هدف‌های استراتژی و تنظیم شده و مدیریت مطلوب، حاکم است.

نظر به این که IFAC در نشریه ویژه خود در خصوص Enterprise Governance راهبری سازمان را "مجموعه‌ای از مسئولیت‌ها و اقدامات به‌عمل آمده به‌وسیله هیات مدیره و مدیریت اجرایی با هدف جهت‌دهی استراتژیک به‌منظور حصول اطمینان از نائل آمدن به هدف‌ها، قطعیت در اعمال درست مدیریت ریسک و بررسی و به‌کارگیری مسئولانه



یا اختیاری، در سطح ملی و فراملی طرح و به اجرا در آوردند.

توسعه چشم‌گیر منافع و مزایای برقراری راهبری سازمان همراه با توسعه روزافزون تحقیقات آکادمیک، ارائه تعاریف دقیق‌تر و شفاف‌تر در خصوص ماهیت راهبری این باور را به شدت تقویت می‌نماید که با گذشت زمان چنین مقوله‌ای کمرنگ نشده و کماکان پایدار خواهد بود.

### زمینه تاریخی راهبری سازمان

به احتمال زیاد، بذر راهبری نوین پس از رسوایی و اترگیت افشانه شده. تحقیقات دامنه‌دار بعدی این فرصت را برای مراجع قانونگذاری فراهم آورد تا فرصت استفاده ناهنجار مدیران از منابع شرکت‌های بزرگ را برای تامین منابع ارتشا جهت دستیابی به خواسته‌های غیرمتعارف و غیرقانونی و استفاده از آن در ساختار مدیریت کشوری که به شدت ناشی از کاستی کنترل بود برجسته نمایند.

چنین رویدادی سبب شد قانون عملیات خارجی و فساد مصوب سال ۱۹۷۷ ایالات متحده مورد تجدید نظر قرار گرفته و پیش‌بینی‌های ویژه‌ای درباره استقرار، نگهداری و بازمهندسی سیستم‌های کنترل‌های داخلی مورد توجه قرار گیرد و بالاخره موضوع تاکید بر گزارشگری اجباری درباره کنترل‌های داخلی به وسیله کمیسیون اوراق بهادار و مبادلات ارزی (SEC) در سال ۱۹۷۹ پی‌گیری شد.

در سال ۱۹۸۵ بر اثر پی‌گیری، نسبت به یک سری

لذا چارچوب تصویری ساختار آن به شکل زیر خواهد بود. با توجه به مراتب فوق و پس از بحث و تبادل نظر در نشست‌های متعدد کمیته سمینارهای انجمن موافقت شد که در این ارائه معادل "راهبری سازمان" مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین معادل مورد استفاده هم در برگزیده استراتژی سازمان و هم Corporate Governance است و اختصاراً راهبری هم گفته شده است. ولی باب بررسی‌های بعدی برای معادل‌یابی کاملاً نزدیک به مفهوم باز خواهد بود.

راهبری پرمصرف‌ترین واژه‌ای است که در دنیای کسب و کار امروز مورد استفاده قرار می‌گیرد. چنین حالتی این سوال را در ذهن متبادر می‌نماید که آیا راهبری در کسب و کار موفقیت‌آمیز عاملی بنیادین است؟ یا صرفاً موج زودگذر و ناپایدار دیگری است که لاجرم در گذر زمان کمرنگ خواهد شد؟

سقوط همراه با بدنامی Enron یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های آمریکایی منجر شد که توجه جهانی به ناکامی‌ها و کوتاهی‌های شرکت‌ها جلب شده و نقش راهبری در پیش‌گیری از این گونه رخدادها برجسته شود.

ایالات متحده با قانون ساربینز - اکسلی Sarbanes-Oxley Act (2002) و بریتانیا با Higgs Report (2003)، Smith Report (2003) به ابهام ناپایداری احتمالی راهبری شرکت‌ها پاسخ‌نهایی دادند و از آن پس کشورهای متعددی در جهان برنامه‌های وسیعی را برای بازمهندسی ساختاری بر مبنای راهبری با تدوین و استقرار مقررات، روش‌ها و پذیرش آنها به صورت اجباری



## نظرات سرمایه‌گذاران سازمانی در مورد تعاریف راهبری سازمان

| رتبه | تعاریف  | میانگین پاسخ‌ها |
|------|---|-----------------|
| ۱    | راهبری سازمان عبارتست از فرآیند نظارت و کنترل به‌منظور حصول اطمینان از اقدامات مدیریت شرکت در جهت منافع سهامداران (Parkinson, 1994)   | تایید خیلی زیاد |
| ۲    | در راهبری سازمان، نقش حاکمیت صرفاً محدود به اداره امور شرکت نیست، بلکه شامل جهت‌دهی کلی به سازمان با پیش و کنترل عملیات مدیران اجرایی و تامین انتظارات مشروع و به‌حق در حساب‌دهی و اجرای مقررات با ملحوظ داشتن منافع اشخاص خارج از شرکت می‌باشد. (Tricker, 1984)  | تایید           |
| ۳    | راهبری سازمان به آن دسته از فعالیت‌هایی اطلاق می‌گردد که مقررات داخلی کسب و کار را در انطباق با الزامات و تعهدات لازم‌الاجرا در شرکت، منبعث از قانون، مالکیت و کنترل، همسو نموده و سرپرستی و نگهداری دارایی‌ها، مدیریت و استفاده بهینه از آنها را یک کاسه می‌کند. (Canon, 1994)   | تا حدودی تایید  |
| ۴    | راهبری سازمان عبارت است از روابط بین سهامداران و شرکت‌هایشان به‌منظور ترغیب مدیران در اجرای اقدامات مناسب از طریق رای دادن یا دیدارهای مرتب با مدیران ارشد شرکت. این امر به‌طور فزاینده‌ای در برگزیده رقابت بین سهامداران یا گروه سهامداران در جهت رسیدن به تغییرات مورد نظر در شرکت می‌باشد. (The Corporate Governance Handbook, 1996) | تا حدودی تایید  |
| ۵    | راهبری سازمان عبارت است از ساختارها، فرآیندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی که موجب عملیات موفقیت‌آمیز سازمان می‌گردد. (Keasey and Wright 1993)  | تا حدودی تایید  |
| ۶    | راهبری سازمان سیستمی است که شرکت‌ها به‌وسیله آن هدایت و کنترل می‌شوند. (The Cadbury Report 1992)  | تایید مختصر     |

Organization) متولد شد که گزارش تهیه شده به‌وسیله آن در سال ۱۹۹۲ چارچوب کنترلی را تصریح کرد و در چهار گسزارش بعدی کسادبوری (Codbury)، روت‌من (Ritteman)، هامپل (Hampel) و ترن بول (Turnbull) تایید شد. جالب آن‌که توسعه و پیشرفت در این زمینه سبب تحریک و ترغیب در مسائل مالی انگلیس بود و موجی از رسوایی‌ها و سقوط در آن کشور در اواخر سال ۱۹۸۰ و اوایل سال‌های ۱۹۹۰ منجر به نگرانی زایدالوصف صاحبان سهام و بانک‌ها در مورد سرمایه‌گذاری‌هایشان شد که منتهی به تشخیص نارکارآمدی، نارسایی و ناکافی بودن قوانین توسط دولت انگلیس شد. شرکت‌هایی نظیر پلی‌پک (Polly) (Peek) بریتیش اند کامان ولت (British & Common Wealth) بی. سی.

قصور کسب و کار که چشم‌گیرترین آن سقوط (Saving and Loan) بود کمیسیون ترید وی (Tradeway) شکل گرفت که وظیفه اولیه آن مشخص نمودن علل عمده عدم ارائه مناسب گزارش‌های مالی و ارائه رهنمودهایی برای کاهش رویدادهای مربوطه بود. گزارش تردوی در سال ۱۹۸۷ با برجسته نمودن ضرورت ایجاد محیط کنترلی ویژه، کمیته حسابرسی انتشار یافت و در ضمن خواستار انتشار گزارش اعتبار یافته توسط حسابرس مستقل درباره موثر بودن کنترل‌های داخلی و توسعه مجموعه‌ای از ضوابط یکپارچه برای قادرسازی شرکت‌ها در جهت بهبود بخشیدن به کنترل‌ها شد.

در پی این رخدادها COSO (Committee Sponsoring)

## تعاریف راهبری سازمان

هیچ تعریف پذیرفته شده واحدی از راهبری وجود ندارد. تفاوت‌های اساسی در تعریف راهبری بسته به اینکه در کدام کشور مطرح است وجود دارد. تعاریف ارائه شده در این خصوص اساساً برمختصات محیطی بریتانیا و ایالات متحده استوار است اما حتی با جمع و جور کردن و محدود نمودن قضیه در چارچوب یک کشور باز هم تعریف راهبری کار ساده‌ای نیست. راهبری از دیدگاه سیستم در جایگاه واقعی‌اش نسبتاً جدید است و بسته اینسکه تلقی ما از موضوع از منظر سیاست‌سازان، حقوقدانان محققین یا تئوریسین‌ها باشد تعریف دارای دامنه گسترده یا محدود خواهد شد و به نظر می‌رسد که تعاریف موجود از یک سوی دارای طیف محدود و از سوی

دیگر گسترده است. یک رویکرد در آنجا که راهبری فقط به روابط بین یک بنگاه و سهامدارانش محدود می‌شود تعریفی محدود و مختصر دارد و این تعریف برخاسته از الگوی مالی است که در قالب تئوری نمایندگی Agency theory بیان می‌شود در آن سوی این طیف راهبری را می‌توان در شبکه‌ای از روابط دید که نه فقط روابط یک بنگاه و سهامدارانش را در برمی‌گیرد بلکه گستره‌ای از سایر ذی‌نفع‌ها مانند: کارکنان، مشتریان، دارندگان اوراق مشارکت و شهروندان را هم در برمی‌گیرد چنین دیدگاهی در قالب تئوری ذی‌نفع‌ها یا Stakeholder theory بیان می‌شود. حسابدگی و مسئولیت اجتماعی بنگاه در راس سیاست‌ها و رهنمودها در هر مکان جغرافیایی مورد توجه قرار می‌گیرد. برای ارائه بهتر موضوع تعاریف راهبری را که هر یک بازتاب بخشی از اهمیت موضوع می‌باشد تقدیم می‌نمایم. در این نمایشگر که بر مبنای اطلاعات جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه در بریتانیا تهیه شده کوشش شد این تعاریف فارغ از تفاوت‌ها، از محدودترین نقش راهبری با دیدگاه صرفاً مالی و محدود به روابط بین سهامداران و مدیریت شرکت (Parkinson Report ۱۹۹۴) تا تعریف پردامنه ارائه شده در (۲۰۰۲ و Cadbury ۱۹۹۲ Report) گنجانده شود.

## ۱۲ استاندارد کلیدی سیستم‌های مالی کارآمد

| موضوع                          | صادرکننده   |
|--------------------------------|-------------|
| ● نظارت و شفافیت در سیاست پولی | IMF         |
| ● شفافیت در سیاست مالی         | IMF         |
| ● انتشار اطلاعات               | IMF         |
| ● تشریفات ورشکستگی و توقف      | W.B         |
| ● اصول حاکمیت سهامی            | W.B & OECD  |
| ● استانداردهای حسابداری        | IAS (IFRS)  |
| ● استانداردهای حسابرسی         | IAS (IFAC)  |
| ● تسویه و پرداخت               | BIS-IMF.W.B |
| ● بازار مستحکم و کارا          | FATF        |
| ● نظارت در بانکداری            | BIS         |
| ● مقررات اوراق بهادار          | IOSCO       |
| ● نظارت بیمه                   | IAIS        |

سی. آی (BCCI) و آر.ام.ام.جی.ان.آی (R.M.M.G.N.I) در انگلیس قربانی غرش ناگهانی دهه ۱۹۹۰ شدند. بنگاه‌های اقتصادی، مالی و تولیدی بسیاری این دهه را با خاطره‌ای فاجعه‌انگیز پشت سر گذاشتند. چنین فاجعه تلخی اساساً ناشی از مدیریت ضعیف در فعالیت‌های کسب و کار بود.

تلاش در راستای جلوگیری از چنین رخدادها و اهمال در کسب و کار در کمیسیون کادبوری تحت ریاست سر آدریان کادبوری در سال ۱۹۹۱ به وسیله بورس اوراق بهادار لندن مورد توجه قرار گرفته و سپس در جامعه استقرار یافت. کمیسیون که متشکل از نمایندگان در سطوح بالای صنایع و مراجع پولی بود جهت کمک به بنگاه‌ها وظیفه تهیه رهنمودها و مقررات و استقرار کنترل‌های مناسب و محدود نمودن خطرپذیری را (که به هر علتی می‌تواند منجر به ایجاد زیان‌های مالی شود) عهده‌دار شد.

هدف از بیان چنین مطالبی فقط ارائه سیر و تطور تاریخی نیست بلکه انتظار دارم صعوبت کار و زمان مورد نیاز و قابلیت کارشناسان را به دور از یکسونگری و در جهت منافع ملی برجسته نموده باشم تا مراجع ذیصلاح به ضرورت انجام چنین اقدامی با در نظر داشتن گستردگی و سختی آن به باور برسند.

## گزارش‌های ROSC در مورد کشورهای منطقه خاورمیانه و شمال آفریقا

منبع: صندوق جهانی پول و بانک جهانی ۲۰۰۵/۱/۱۲

| موضوع  | کشور                | تاریخ انتشار                                  |
|--|---------------------|---|
| گزارش ROSC در خصوص نظارت بانکی                                       | الجزیره             | ۱۷ می ۲۰۰۲ و ۲۳ جون ۲۰۰۱                      |
|  | کویت                | ۲۳ می ۲۰۰۲                                    |
|  | مراکش               | ۱۷ جولای ۲۰۰۲                                 |
|  | تونس                | ۱۷ جون ۲۰۰۲، ۲۹ ژانویه ۲۰۰۱ و ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۹ |
|  | امارات متحده عربی   | ۲۷ ژانویه ۲۰۰۲                                |
| گزارش ROSC در خصوص شفاف‌سازی سیاست مالی و پولی                       | الجزیره             | ۱۷ می ۲۰۰۲                                    |
|  | مراکش               | ۱۷ جولای ۲۰۰۲                                 |
|  | تونس                | ۱۷ جون ۲۰۰۲، ۲۹ ژانویه ۲۰۰۱ و                 |
|  | امارات متحده عربی   | ۲۷ ژانویه ۲۰۰۲                                |
| گزارش ROSC در خصوص انتشار اطلاعات                                    | اردن                | ۱۰ فوریه ۲۰۰۲ و ۱۶ اکتبر ۲۰۰۲                 |
|  | مراکش               | ۴ آوریل ۲۰۰۲                                  |
|  | تونس                | ۲۹ ژانویه ۲۰۰۱ و ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۹              |
| گزارش ROSC در خصوص ضد پول‌شویی و مبارزه علیه تامین مالی برای تروریسم | کویت                | ۲۳ می ۲۰۰۲                                    |
| گزارش ROSC در خصوص حسابداری و حسابرسی                                | مصر                 | ۱۵ اگوست ۲۰۰۲                                 |
|  | لبنان               | ۷ می ۲۰۰۲                                     |
|  | مراکش               | ۲۵ جولای ۲۰۰۲                                 |
| گزارش ROSC در خصوص مقررات ایمن‌سازی                                  | کویت                | ۲۳ می ۲۰۰۲                                    |
|  | مراکش               | ۱۷ جولای ۲۰۰۲                                 |
|  | تونس                | ۱۷ جون ۲۰۰۲، ۲۹ ژانویه ۲۰۰۱ و ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۹ |
|  | مراکش               | ۱۷ جولای ۲۰۰۲                                 |
| گزارش ROSC در خصوص نظارت بیمه  | تونس                | ۱۷ جولای ۲۰۰۲                                 |
|  | مراکش               | ۱۷ جون ۲۰۰۲                                   |
| گزارش ROSC در خصوص سیستم‌های پرداخت                                  | مراکش               | ۱۷ جولای ۲۰۰۲                                 |
|  | تونس                | ۱۷ جون ۲۰۰۲                                   |
|  | امارات متحده عربی   | ۲۷ ژانویه ۲۰۰۲                                |
| گزارش ROSC در خصوص شفافیت مالی                                       | تونس                | ۲۹ ژانویه ۲۰۰۱ و ۳۰ سپتامبر ۱۹۹۹              |
|  | جمهوری اسلامی ایران | ۱۰ دسامبر ۲۰۰۲                                |
| گزارش ROSC در خصوص بررسی حاکمیت                                      | مصر                 | ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲                                   |
|  | مراکش               | ۲۰۰۲  |
| ارزیابی ثبات سیستم مالی (FSSA)                                       | الجزیره             | ۱۷ می ۲۰۰۲                                    |
|  | کویت                | ۲۳ می ۲۰۰۲                                    |
|  | مراکش               | ۱۷ جولای ۲۰۰۲                                 |
|  | تونس                | ۱۷ جون ۲۰۰۲                                   |
|  | امارات متحده عربی   | ۲۷ ژانویه ۲۰۰۲                                |
| برنامه ارزیابی بخش مالی FSAP   | کویت                | ۸ نوامبر ۲۰۰۲                                 |

## راهبری در بانکداری

امید آن دارم مطالب این همایش بتواند سبب اعتلای راهبری سازمان مناسب در بانک شود که برایم نهایت مباحث خواهد بود. در این باره سه بخش زیرین را مطرح می‌نمایم:

● اهمیت اصول و استانداردهای راهبری در یک دنیای متصل به هم رو به فزونی و ضوابط و معیارهای راهبری، اثربخشی اقتصادی و سرمایه‌گذاری روبه رشد.

● زمینه‌های راهبری ویژه در بخش بانکداری و مالی و نقش بخش بانکداری و مالی در پذیرش راهبری مناسب توسط بخش غیربانکی.

● سنجش خط مشی و طرح عملیاتی برای ارتقای راهبری در کشور با تمرکز در نقش ویژه نهادهای پولی و نظارت بانکی.

۱- بحران‌های آسیایی که بازارهای مالی و اقتصادی را از اغلب مراکز اقتصادی به در کرد نتیجه سوء مدیریت اقتصاد کلان، مبانی اقتصاد ضعیف و نیز ناشی از شوک‌های نامربوط بوده است. حاکمیت نامناسب در موسسات و روش‌های به کار گرفته شده در بخش خصوصی و دولتی موجب چنین بحران‌هایی شد.

به‌طور اخص، بحران آسیایی، ضعف حاکمیت در بخش خصوصی را همراه با ضعف در بخش دولتی آشکار ساخت. و مسلم شد که بحران‌های مالی، بانکداری و نرخ مبادلات ارزی (یا بحران تراز پرداخت‌ها) با حاکمیت راهبری پیوند دارند. بحران‌های آسیایی خطرات و ریسک‌های سیستماتیک را به هنگام اثرپذیری سیاسی بروز می‌کند و در شرایطی که مدیریت ضعیف است و حساب‌دهی و مسئولیت وجود ندارد کاملاً نشان می‌دهد.

سوء حاکمیت موجب افزایش بحران‌های مالی می‌گردد. کشور اندونزی با وجود داشتن مقررات برای بانک‌های خصوصی متحمل متجاوز از صد در صد تولید ناخالص داخلی (GDP) هزینه مالی ناشی از بحران شد. علاوه بر آن بحران‌های مالی سبب کساد و بی‌روفتی شدید و اشاعه فقر و مالاً تهدید ثبات اجتماعی و سیاسی می‌گردد.

۲- سوء حاکمیت و ناتوانی صرفاً محدود به بازارهای آسیا نیست. روسیه و اغلب کشورهای شوروی سابق متوجه شدند که هزینه بهبود و انتقال به یک اقتصاد مبتنی بر بازار به میزان زیادی ناشی از سوء حاکمیت بوده است. یک درس عمده از تجربه روسی آنست که خصوصی‌سازی و سرمایه‌برداری از دارایی‌های دولتی (SOAs-State)

(Owned Assets و سازمان‌های دولتی SOEs-State Owned Enterprises) مستلزم تطبیق و رعایت قبلی آن دو، با اصول اولیه و راهبری کارآمد می‌باشد. به هر حال تجربیات اخیر سوء راهبری در ایالات متحده آمریکا و اروپا توانست مسائل راهبری را آشکار سازد. کتمان اطلاعات همراه با پایش و نظارت ناکافی، اختلاس‌ها و انتشار و پخش اطلاعات نادرست و فریبده در صورت‌های مالی و عملیات شرکتی به مفهوم سوء راهبری، منجر به اضمحلال انرون، ورلداکام، تایکو، ویوندی، مارکونی، اهلد (Ahold)، آرتور اندرسن و اخیراً شل و پامالات شده است.

۳- در بسیاری از کشورها وسایل ارتباط جمعی (به‌ویژه روزنامه و مجلات) صفحات خود را با داستان‌هایی از فساد شرکت‌ها، تضييع و ارتشاء در وزارتخانه‌ها، دستگاه‌های بوروکراسی، دارایی‌های دولتی، دارایی‌های سازمان‌های دولتی پر می‌کنند. بازارهای سرمایه بین‌المللی به شدت شرکت‌های نرخ‌بندی شده را به لحاظ سوء راهبری مجازات می‌نمایند.

در عین حال، دولت‌ها، سیاست‌سازان و قضات به اندازه کافی در اقدامات خود در مقابله با ارتشاء و فساد محکم و قوی عمل نکرده‌اند.

گزارش اخیر بانک جهانی حاوی ارقام تکان‌دهنده‌ای از فزونی دامنه ارتشاء و فساد در جهان است. در این گزارش اشاره به تخمین ۱۰۰۰ میلیارد دلار مبادله رشوه در سال با مبلغ بهت‌آور ۲/۷ میلیارد دلار در روز در کشورهای ثروتمند و در حال توسعه دارد. این ارقام در مقیاس اقتصاد جهانی بر مبنای حدود ۳۰ هزار میلیارد دلار برآورد شده است. مدارک هم چنین حکایت از آن دارد که جنایات اقتصادی مرتبط به ارتشاء و فساد، صرفاً به کشورهای فقیر، ایدئولوژی خاص، رژیم چپ یا راست، فرهنگ ویژه، مذاهب یا مناطق جغرافیایی مشخصی محدود نمی‌گردد.

سرطان فساد و ارتشاء پدیده‌ای جهان شمول است. ارتشاء و فساد "بزرگ" یا "کوچک"، "فعال" یا "منفعل" از چالش برانگیزترین موانع سرمایه‌گذاری، رشد اقتصادی و توسعه است.

مستندات تجربی اخیر نشان می‌دهد که افزایش در نرخ مالیات موسسات چند ملیتی یا میزان فساد در دولت‌های میزبان از عوامل کاهش‌دهنده سرمایه‌گذاری خارجی است. افزایش فساد، از سنگاپور تا مکزیک دارای تاثیر منفی یکسان است.

۴- مورد کاوی که اخیراً انجام گرفته خلاصه‌گویی را

## نقد استاندارد مخارج تحقیق و توسعه

(۵) هزینه‌های متحمل شده روی فعالیت‌های تحقیق و توسعه شرکت یا گروه توسط واحدهای دیگر.

(۶) سایر هزینه‌ها که می‌توانند به فعالیت‌های تحقیق و توسعه تخصیص یافته و با پروژه مشخصی در ارتباط باشند.

"در صورتی که در استانداردهای ایران و بریتانیا فقط استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود فعال در فعالیت‌های تحقیق و توسعه به عنوان مخارج تحقیق و توسعه طبقه بندی می‌شوند."

## روش‌های حسابداری دارایی‌ها

حرفه حسابداری چهار انتخاب اساسی به عنوان روش حسابداری دارایی‌ها دارد:

- استفاده از بهای تمام شده تحصیل

- استفاده از ارزش تخمینی

- استفاده از سطح تعدیل شده قیمت

- فرض کنیم که ارزش صفر دارد و بهای تمام شده تحصیل دارایی را به حساب هزینه ببریم.

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده در توجیه استدلال خود در هزینه کردن مخارج تحقیق و توسعه ۵ گروه دلایل زیر را ارائه می‌کند.

دکس<sup>۱۲</sup> و بسیرمن<sup>۱۳</sup> استدلال هیئت در ارتباط با نحوه حسابداری مخارج تحقیق و توسعه را مورد بررسی قرار می‌دهند. آنها معتقدند که اگر چه رویه هیئت ممکن است مناسب باشد ولی به عنوان یک نظریه، به سختی قابل دفاع است.

آنان با توجه به مشکلات تسهیم هزینه طی چند دوره، اشاره می‌کنند که انتخاب هیئت با اصول عمومی گزارشگری مالی در بیانیه شماره ۴ هیئت تدوین اصول حسابداری<sup>۱۴</sup> "هدف اصلی صورت‌های مالی و حسابداری مالی ارائه اطلاعات کمی مالی در مورد یک شرکت تجاری است که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به ویژه مالکان و بستانکاران، در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید می‌باشد" تناقض دارد. دکس و بسیرمن به دنبال پاسخ این پرسش هستند که آیا این هدف با پذیرش بیانیه شماره ۲ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی تقویت می‌شود؟ البته مساله عمومی این است که پذیرش اصول حسابداری جدید و یا تغییر اصول حسابداری موجود، چه پیامدهای اقتصادی خواهد داشت یا در واقع چه تصمیماتی تغییر خواهد کرد؟

(۷) به منظور تامین وسایل لازم جهت فعالیت‌های تحقیق و توسعه، ممکن است دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهودی خریداری یا ساخته شود. استفاده از این دارایی‌ها معمولاً چندین دوره مالی به طول خواهد انجامید. به این ترتیب، آنها را باید جز مخارج سرمایه‌ای منظور و در طول عمر مفید آنها مستهلاک و مبلغ استهلاک را در صورت‌های مالی به عنوان مخارج تحقیق و توسعه منظور و افشاگر.

(۸) مخارج توسعه منظور شده به هزینه نباید به حساب دارایی برگشت شود حتی اگر موارد عدم اطمینان برطرف شده باشد.

در مقایسه انجام شده مشخص شد که استانداردها در چند مورد جزئی اختلاف دارند و می‌توان گفت که استانداردهای ایران و بریتانیا موارد مشترک زیادی دارند.

در استاندارد ایران و بریتانیا مخارج تحقیق به دو طبقه "تحقیق محض" و "تحقیق کاربردی" تقسیم شده است ولی در ایالات متحده تحت عنوان یک طبقه کلی "تحقیق" به شرح زیر بیان می‌شود:

"فعالیت‌های بررسی و ارزیابی به منظور کشف دانش جدید به این امید که چنین دانشی در پیشبرد خدمات، محصولات، فرآیند یا روش جدید و یا بهبود اساسی آنها مفید باشد."

در استاندارد ایران نمونه فعالیت‌های مخارج تحقیق و توسعه تحت دو طبقه "تحقیق" و "توسعه" بیان شده ولی در بریتانیا و آمریکا تحت یک عنوان "تحقیق و توسعه" ارائه می‌شود.

در استانداردهای ایران و بریتانیا مخارج تحقیق و توسعه با شرایط ذکر شده به حساب دارایی منتقل می‌شوند ولی در استانداردهای ایالات متحده چنین استثنایی ذکر نشده است. در استاندارد آمریکا، مخارج زیر در تحقیق و توسعه منظور می‌شوند:

- (۱) بهای تمام شده مواد و خدمات مصرف شده در فعالیت‌های تحقیق و توسعه.
- (۲) حقوق، دستمزد و دیگر هزینه‌های کارکنان مربوط، تا حدی که درگیر فعالیت‌های تحقیق و توسعه شوند.
- (۳) استهلاک تجهیزات و تاسیسات تا حدی که در فعالیت‌های تحقیق و توسعه به کار گرفته می‌شوند.
- (۴) انقضای سایر دارایی‌ها مانند حق اختراع و مجوز، تا حدی که به فعالیت‌های تحقیق و توسعه مربوط می‌شوند.

هارویتز و گلدنی<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۰) طی تحقیقی سعی کرده‌اند که پیامدهای اقتصادی تغییر رویه حسابداری را با توجه به منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه به حساب دارایی یا هزینه، در هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی، کمیسیون بورس اوراق بهادار<sup>۱۶</sup> و مخارج تحقیق و توسعه ارزیابی کنند. فرضیه تحقیق این بوده است که موسسات تحت تاثیر، رفتار خود را در جهت افزایش درآمدها و کاهش هزینه‌ها تغییر خواهند داد. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که موسسات رفتار خود را نسبت به استاندارد جدید تعدیل می‌کنند. در زیر دلایل هیئت برای توجیه رویه ابراز شده مورد نقد و بررسی قرار می‌گیرد:

#### ۱) عدم اطمینان در مورد منافع آتی

عدم اطمینان بالایی در مورد منافع آتی مخارج تحقیق و توسعه وجود دارد. تخمین درصد موفقیت پروژه تحقیق و توسعه به طور قابل توجهی تغییر می‌کند ولی همه این تخمین‌ها به نسبت زیادی با شکست مواجه می‌شوند. برای نمونه، تحقیقی در مورد تعدادی از صنایع نشان می‌دهد که به طور متوسط کمتر از ۲ درصد تولیدات جدید و کمتر از ۱۵ درصد پروژه‌های توسعه محصول از لحاظ تجاری موفق بوده‌اند.<sup>۱۷</sup> چون نسبت زیادی از پروژه‌های تحقیق و توسعه شکست می‌خورد لذا هیئت نتیجه می‌گیرد که تمام پروژه‌های تحقیق و توسعه باید به حساب هزینه منظور شود. در اینجا چند استدلال برای این نتیجه‌گیری وجود دارد.

اول اینکه، واضح نیست که ریسک و عدم اطمینان مخارج تحقیق و توسعه به همان میزان باشد که شرکت اعلام می‌کند و لذا موارد اشاره شده توسط هیئت قابل قبول است یا نه؟ در سال ۱۹۶۳ منسفیلد و هامبرگر<sup>۱۸</sup>، ۲۲ موسسه بزرگ را در صنایع دارویی و شیمیایی بررسی کردند و دریافتند که اکثر پروژه‌های تحقیق و توسعه انجام شده توسط شرکت‌ها از نقطه نظر فنی نسبتاً نتیجه‌بخش بوده است. اغلب پروژه‌ها بیش از ۵۰ درصد شانس موفقیت دارند. منسفیلد و براندن بورگ<sup>۱۹</sup> طی بررسی ۷۰ پروژه انجام شده در واحد تحقیق و توسعه مرکزی شرکت تولیدکننده تجهیزات الکتریکی دریافته‌اند که در بیش از سه چهارم پروژه‌ها احتمال موفقیت فنی بیش از ۸۰ درصد یا بیشتر است. پس از اتمام پروژه‌ها مشخص می‌شود که ۴۴ درصد پروژه‌ها از لحاظ فنی کاملاً موفق و تنها ۱۶ درصد به دلیل مشکلات فنی پیش‌بینی نشده موفق نبوده‌اند.

این نتایج مطابق با این نظریه‌ای است که موسسات تا عدم اطمینان‌های فنی را طی تحقیقات ارزان و توسط نیروهای خودشان یا دیگران برطرف نکنند، پروژه جدید توسعه یا تولید محصول را شروع نمی‌کنند. همچنین با این نکته تطابق دارد که مدیران هنگامی که ریسک بالای پروژه موقعیت و ثروتشان را نیز در بر می‌گیرد از آن اجتناب می‌کنند.

دوم اینکه، در تعریف ریسک باید مراقب باشیم. به دلیل سودآوری بالای فعالیت‌های تحقیق و توسعه ممکن است که ریسک تعریف شده برحسب ارزش پولی یا زیان مورد انتظار، از انواع مخارج تجهیزات و دارایی‌ها کمتر باشد. بایلی<sup>۲۰</sup> (۱۹۷۲) نرخ بازده مخارج تحقیق و توسعه را در صنایع دارویی آمریکا محاسبه کرده و نرخ بازدهی معادل ۳۵ درصد در سال ۱۹۵۴ و ۲۵ درصد در سال ۱۹۶۱ می‌یابد. بایلی کاهش در نرخ بازده را چنین شرح می‌دهد که چنانچه مخارج تحقیق و توسعه افزایش یابد (۱۷۰ درصد افزایش بین ۱۹۵۴ تا ۱۹۶۱) سودآوری موسسات افزایش می‌یابد. مایناسیان<sup>۲۱</sup> (۱۹۶۹) در بررسی موسسات صنایع شیمیایی (۱۹۸۴ تا ۱۹۵۷) نرخ بازده خالص تحقیق و توسعه را ۵۴ درصد و در مقابل نرخ بازده سرمایه‌های فیزیکی را ۹ درصد می‌یابد. چنانچه مایناسیان این نرخ را به عنوان بازده اجتماعی تعریف می‌کنند نه به عنوان بازده خصوصی، دوباره شواهدی است دال بر اینکه مخارج تحقیق و توسعه سودآوری بالایی دارد. این موضوع برخلاف تعریف هیئت از ریسک است که تنها برحسب احتمال شکست می‌باشد. هیئت کاهش عدم اطمینان را که می‌تواند با در نظر گرفتن مجموعه‌ای از پروژه‌های تحقیق و توسعه به دست آید، نادیده می‌گیرد.

هیئت به احتمال پایین موفقیت در تولید جدید اشاره می‌کند. بررسی‌ها نشان می‌دهد که این احتمال پایین اثبات نشده است. به علاوه، این معیار معتبری از ریسک نیست. هیئت باید عدم اطمینان‌ها و ریسک را قبل از این که ریسک تحقیق و توسعه بتواند به عنوان دلیلی بر رفتار حسابداری ارائه شود، با دقت بیشتری تعریف کند. حتی اگر با ریسک بیشتر تحقیق و توسعه موافق باشیم، دلیل کافی بر منظور نمودن مخارج تحقیق و توسعه در هزینه نمی‌باشد.

#### ۲) فقدان وجود ارتباط بین منافع و مخارج

ارتباط مستقیمی بین مخارج تحقیق و توسعه و منافع آتی

که "ارتباط مستقیم بین مخارج تحقیق و توسعه و منافع آتی مشخص معمولاً تایید نمی‌شود..." مبهم و تا حدودی گمراه کننده است.

شاید درست باشد که مغایرت زیادی در منافع ناشی از مخارج تحقیق و توسعه وجود دارد ولی مغایرت بیشتر لزوماً بر ریسک بیشتر مرتبط با این مخارج دلالت ندارد. در کل، صحیح نیست چنین نتیجه‌گیری کنیم که چون مشاهده ارتباط معنی‌دار بین مخارج و منافع آتی آن دشوار است لذا، از مخارج تحقیق و توسعه، منافع آتی حاصل نمی‌شود. به علاوه، یافته‌های تحقیقات چشمگیری وجود دارد که فرض ایجاد منافع آتی ذاتی توسط مخارج تحقیق و توسعه برای موسسه را تایید می‌کند. هر چند هیئت ممکن است هنوز روش به هزینه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه را مناسب تشخیص دهد ولی معلوم نیست که عدم وجود منافع عاملی مناسب در این نتیجه‌گیری باشد.

### ۳) مفهوم حسابداری یک دارایی

بیانیه شماره ۴ هیئت تدوین اصول حسابداری در بند ۵۷ (اصول و مفاهیم اساسی حسابداری) منابع اقتصادی موسسه را منابع کمیابی تعریف می‌کند که از طریق فروش یا استفاده آنها برای موسسه منافع آتی مورد انتظار است. تمام منابع اقتصادی موسسات به‌عنوان دارایی برای اهداف حسابداری مالی شناسایی نمی‌شوند. یک معیار شناسایی دارایی، قابلیت اندازه‌گیری آن است که براساس آن، منبعی باید به‌عنوان دارایی شناسایی شود که در زمان تحصیل یا توسعه، منافع اقتصادی آتی حاصل از آن بتواند شناسایی و به‌طور عینی اندازه‌گیری شود. آیا منافع اقتصادی یک اتومبیل می‌تواند در زمان تحصیل به‌طور عینی اندازه‌گیری شود؟ این معیار راهی را برای تغییر طبقه‌بندی اغلب دارایی‌ها باز می‌کند که به‌هزینه منظور می‌شوند.

### ۴) اصل تطابق و شناسایی هزینه

بیانیه شماره ۴ هیئت تدوین اصول حسابداری سه اصل نافذ برای شناسایی مخارج به‌عنوان هزینه در بندهای ۱۵۶ تا ۱۶۰ بیان می‌کند:

(۱) رابطه علت و معلولی: برخی هزینه‌ها بر اثر رابطه مستقیم با درآمد خاص ایجاد می‌شوند، مانند بهای تمام شده کالای فروش رفته.

حاصل از آن وجود ندارد. هیئت به ۳ تحقیق تجربی روی شرکت‌های درگیر فعالیت‌های تحقیق و توسعه اشاره می‌کند. این تحقیقات جهت یافتن وجود ارتباط معنی‌دار بین مخارج تحقیق و توسعه و افزایش منافع آتی ناشی از فروش یا درآمد یا سهم صنعت ناموفق بوده‌اند. هیئت مشخص نمی‌کند که از این تحقیق چه نتیجه‌ای در مورد رفتار حسابداری مخارج تحقیق و توسعه حاصل می‌شود، اگر چه به‌نظر می‌رسد که عدم وجود شواهدی دال بر وجود ارتباط مستقیم بین مخارج تحقیق و توسعه و درآمدهای آتی، به‌عنوان یک عامل مهم در این نتیجه‌گیری مدنظر قرار می‌گیرد.

چندین دیدگاه می‌تواند در ارتباط با این عامل وجود داشته باشد. اول این که، حتی اگر مطالعات ذکر شده هیئت نتواند ارتباط معنی‌داری بین مخارج تحقیق و توسعه و منافع آتی بیابد، به این معنی نیست که چنین ارتباطی وجود ندارد. در مواقعی که استدلال منطقی استقرایی منجر به ارتباط فرضی می‌شود که متعاقباً نمی‌تواند به‌طور تجربی مشاهده شود، دانشمندان به جای اینکه فرض جایگزینی را مبنی بر عدم وجود ارتباط بپذیرند معمولاً قضاوت معلق می‌کنند. پس بهتر است که به جای نتیجه‌گیری براساس عدم توانایی مشاهده پدیده، براساس مشاهدات پدیده مورد مطالعه نتیجه‌گیری کنیم.

دوم این که، تحقیقات قابل ملاحظه در اقتصاد، تاییدی بر این نظریه است که فعالیت‌های تحقیق و توسعه منافع را برای موسسه در پی خواهد داشت. بایلی (۱۹۷۲) در تحقیق خود دریافت که درآمد شرکت‌ها در طی زمان به تعداد حق امتیازهای نگهداری شده توسط شرکت بستگی دارد و تعداد حق امتیاز موسسات اغلب نماینده نتایج تحقیق است. در مطالعه‌ای دیگر، آنجیلی<sup>۲۲</sup> (۱۹۷۳) دریافت که فروش دارو به‌طور معنی‌داری به چند معیار ترکیبات جدید دارویی ساخته شده توسط شرکت بستگی دارد. او نتیجه می‌گیرد که ترکیبات دارویی همگی با مبالغ مخارج تحقیق و توسعه انجام شده توسط شرکت به‌طور معنی‌داری ارتباط دارد. در تحقیقات دیگری، گرابوسکی و مولر<sup>۲۳</sup> (۱۹۷۴) نرخ بازده سرمایه‌گذاری را در سرمایه غیر پولی، مخارج تحقیق و توسعه و تبلیغ بررسی می‌کنند و نتیجه می‌گیرند که مخارج تحقیق و توسعه سودآوری موسسه را در سطوح رقابتی افزایش می‌دهد.

با ارائه خلاصه‌ای از برخی شواهد مخالف، بیانیه هیئت

## چهارچوب تحلیلی "هزینه - منابع" آموزش مجازی ...

(Bates, 1999; Bartolic-Zlomislic and Brett, 1999) که در سال‌های اخیر انجام شده، هزینه‌ها و منافع حاصل از آموزش مجازی به صورت زیر طبقه‌بندی شده است:

هزینه‌ها شامل: (۱) هزینه‌های جاری و سرمایه‌گذاری، (۲) هزینه‌های تولید و اجرای دوره و (۳) هزینه‌های ثابت و متغیر و منافع شامل: (۱) منافع مرتبط با عملکرد، (۲) منافع مرتبط با ارزش و (۳) منافع اجتماعی یا ارزش افزوده. ایشان در تحقیقات خود دریافتند که می‌توان دوره‌های مجازی با هزینه - اثربخشی بالا در یک بازار کاملاً جا افتاده ایجاد کرد. به نحوی که هزینه معقولی را به فراگیران تحمیل کند. تحقیقات انجام شده درباره آموزش‌های مجازی در دانشگاه بریتیش کلمبیا در کانادا نشان داده شد که تنها با ۴۴ دانشجوی ظرف مدت چهار سال هزینه‌ها و منافع دوره سر به سر می‌شود (Bartolic-Zlomislic and Bates, 1999).

در تحقیق دیگر، اینگلیس (Inglis, 1999) تلاش کرده بود تا هزینه انتقال از مدل آموزشی مبتنی بر مواد مکتوب به آموزش مجازی بر خط را بررسی کرده و مبنای مستدل اجرای آموزش بر خط را نشان دهد. وی نشان داد که اجرای این نوع آموزش اگر بر اساس هزینه‌سرانه فراگیران به آن نگرسته شود کمتر از آموزش بر اساس مواد مکتوب، اقتصادی و مقرون به صرفه است. هزینه‌هایی از قبیل ارتباط با اینترنت و مبالغ پرداختی به ارائه‌کننده خدمات اینترنت (ISP) برای دروس مجازی برخط از جمله اقلام اصلی و عمده هزینه‌ها بود. در مجموع این تحقیق نشان داد که روش آموزش مبتنی بر مواد مکتوب در آموزش از راه دور بیشتر موارد مرتبط با صرفه‌مقیاس را در مراحل طراحی و تدوین و اجرا در برمی‌گیرد با این وجود توازن هزینه‌ها و منافع در آموزش مجازی نیز به کمک برخی راهبردها، دست‌یافتنی است.

تحقیقی در باره هزینه - اثربخشی آموزش مجازی در کشور کره جنوبی نشان داد که هزینه‌های مربوط به تدوین و اجرای آموزش‌های مجازی در طول زمان کاهش می‌یابد. در مقایسه میان این نوع آموزش و آموزش سنتی از راه دور مبتنی بر مواد مکتوب و تلویزیون، معلوم شد که در آموزش مجازی درصد تکمیل موفقیت‌آمیز دوره توسط فراگیران بسیار بالاتر (۹۳/۱ درصد در مقایسه با ۵۵/۲ درصد) است (Jung and Leem, 2000).

در کلاس است اما این دوره‌ها به واسطه تعداد بیشتر فراگیران، افزایش دسترسی فراگیران به برنامه‌های کیفی و سایر منافع حاصل، از هزینه - اثربخشی بیشتری برخوردار بوده‌اند (Ludlow, 1994).

هال (Hall, 1997) طی تحقیقی نشان داد که در مقایسه میان آموزش به وسیله لوح فشرده با آموزش کلاسی در یک شرکت دارای فناوری بالا، هزینه دوره‌های مبتنی بر لوح فشرده ۴۷ درصد کمتر از دوره‌های مبتنی بر آموزش حضوری در کلاس بوده است. علاوه بر آن معلوم شد به دلیل بهبود طراحی آموزشی، استفاده از مدل‌های متنوع‌تر آموزشی و سایر راهبردهای مورد نظر، آموزش به نحو اثربخش‌تری انجام شده و طول زمان آموزش نیز کوتاه‌تر شده است. به رغم این که انجام تحقیقات پیشین به تعیین و تشخیص هزینه‌ها و هم‌چنین میزان اثربخشی آموزش‌های مبتنی بر رسانه‌های مختلف کمک زیادی کرده است اما تحقیقات انگشت‌شماری مشخصاً در جهت ارزیابی هزینه - اثربخشی آموزش‌های مجازی و برخط صورت گرفته است. حتی در این تحقیقات اندک نیز موضوع هزینه‌های تولید مواد درسی و هزینه‌های ناشی از فراگیران اغلب مستثنی شده و به علاوه هر یک از این تحقیقات باروش کاملاً متفاوتی انجام شده است به نحوی که مقایسه میان نتایج حاصل را دشوار می‌سازد (Bakia, 2000). با توجه به محدودیت‌های روشی در تحقیقات مزبور، به ذکر پاره‌ای از یافته‌های این مطالعات می‌پردازیم.

کوکی (۱۹۹۷) ضمن اشاره به چهار روش تحلیل هزینه - منفعت مورد استفاده قرار گرفته بود در مطالعات قبلی، روشی یکپارچه برای تجزیه و تحلیل هزینه - فایده در آموزش‌های مبتنی بر شبکه را پیشنهاد کرد. چهار رویکرد مورد اشاره عبارت بودند از: رویکرد مبتنی بر ارزش، رویکرد مدلسازی ریاضی، رویکرد تطبیقی و رویکرد بازده سرمایه‌گذاری. رویکرد پیشنهادی او در مورد آموزش مجازی، مفاهیم اصلی موجود در تمام رویکردهای قبلی را گرد هم می‌آورد و به همین علت آنرا رویکرد یکپارچه می‌خواند. کوکی بر تاکید دارد که تحلیل هزینه‌ها و تحلیل فایده باید به صورت جدا از هم انجام شود و علاوه بر آن به صورت چند سطحی انجام شود.

در دو مورد از تحقیقات (Bartolic-Zlomislic and



## نمایشگر شماره ۱- عوامل بهای تمام شده- نیروی انسانی

|                           |                          |  |
|---------------------------|--------------------------|--|
| آموزش سنتی (چهره به چهره) | آموزش مجازی              | مدرسان دوره‌ها                           |
| زیاد - خطی - صعوبدی       | متوسط - ثابت - نزولی     | تدوین‌کننده دروس و مواد آموزشی ویژه      |
| کم - خطی - نزولی          | زیاد - ثابت - نزولی      | نیروهای پشتیبانی فنی                     |
| کم - پلکانی - صعوبدی      | خیلی زیاد - ثابت - نزولی | نیروهای اداری و مالی                     |
| زیاد - ثابت - نزولی       | کم - ثابت - نزولی        | نیروی اداره آموزش و فارغ‌التحصیلان       |
| زیاد - پلکانی - صعوبدی    | کم - ثابت - نزولی        | نیروهای پشتیبانی اداری، تدارکاتی و رفاهی |
| زیاد - پلکانی - نزولی     | کم - ثابت - نزولی        |  |

## نمایشگر شماره ۲- عوامل بهای تمام شده - امکانات و تجهیزات

|                           |                          |  |
|---------------------------|--------------------------|--|
| آموزش سنتی (چهره به چهره) | آموزش مجازی              | کلاس (محل فیزیکی تدریس)                  |
| زیاد - خطی - صعوبدی       | تقریباً صفر              | سایت ویژه تدریس دروس مجازی               |
| صفر                       | زیاد - ثابت - نزولی      | تجهیزات مکانیزه و سایت فنی               |
| کم - خطی - نزولی          | خیلی زیاد - ثابت - نزولی | آزمایشگاه                                |
| زیاد - ثابت - نزولی       | خیلی زیاد - ثابت - نزولی | کتابخانه                                 |
| زیاد - ثابت - نزولی       | کم - ثابت - نزولی        | خوابگاه، رستوران و فضاهای اداری          |
| زیاد - پلکانی - صعوبدی    | کم - ثابت - نزولی        | کارگاه ویژه تدوین دوره                   |
| تقریباً صفر               | زیاد - ثابت - نزولی      | فضاهای اداری دانشگاهی                    |
| زیاد - ثابت - نزولی       | تقریباً صفر              | محوطه و فضاهای عمومی دانشگاهی            |
| زیاد - ثابت - نزولی       | تقریباً صفر              | استفاده از تسهیلات عمومی (آب، برق، تلفن) |
| متوسط - خطی - نزولی       | زیاد - ثابت - نزولی      | استفاده از امکانات اینترنت               |
| کم - خطی - نزولی          | خیلی زیاد - خطی - نزولی  |  |

این جداول می‌توان طبقه‌بندی جدیدی را مشاهده کرد که بر حجم ریالی، نحوه افزایش یا کاهش در اثر افزایش حجم فعالیت و هم‌چنین سرانه هر قلم از هزینه‌ها و منافع توجه دارد.

## نتیجه

در طول دو دهه اخیر، وقوع انقلاب انفورماتیک چهره جهان را دگرگون کرده است. قلمرو فعالیت‌های آموزشی نمی‌تواند خود را از تند باد این تحولات دگرگون ساز دور نگاه دارد. بخش مهمی از ره آوردهای فناوری پیش‌تاز اطلاعات و ارتباطات (ICT) می‌تواند بستر ساز تحولات چشمگیری در امر آموزش و به‌ویژه قلمرو آموزش از راه دور

رفتار اقلام مختلف هزینه‌ها و درآمدها در آموزش مجازی با توجه به مجموعه مطالعات قبلی انجام شده پیرامون طبقه‌بندی اقلام هزینه‌ها و منافع آموزش مجازی در مقایسه با آموزش‌های سنتی چهره‌به‌چهره، موضوع مورد توجه که در تحقیق حاضر، طبقه‌بندی تازه‌ای از عناصر هزینه - منفعت و مقایسه رفتار هریک از این اقلام در آموزش‌های سنتی و مجازی است. در نمایشگرهای ۱ تا ۴ این عناصر در چهار موضوع عمده، یعنی هزینه‌های کارکنان، هزینه‌های مرتبط با تجهیزات و امکانات فیزیکی و منافع ریالی و بالاخره منافع غیر ریالی مورد توجه قرار گرفته است.

در ارتباط با هریک از اقلام به چگونگی رفتار آنها در دو نوع آموزش سنتی و مجازی اشاره شده است. با نگاهی به

نمایشگر شماره ۳- منافع ریالی مستقیم و غیر مستقیم

| آموزش سنتی (چهره به چهره) | آموزش مجازی              |
|---------------------------|--------------------------|
| کم - خطی - صعوبدی         | کم - خطی - صعوبدی        |
| کم - خطی - صعوبدی         | کم - خطی - صعوبدی        |
| تقریباً صفر               | خیلی زیاد - خطی - صعوبدی |
| تقریباً صفر               | خیلی زیاد - خطی - صعوبدی |
| ناچیز - در موارد نادر     | خیلی زیاد - همیشگی       |

نمایشگر شماره ۴- منافع غیرریالی

| آموزش سنتی (چهره به چهره) | آموزش مجازی          |
|---------------------------|----------------------|
| نسبی - متغیر              | زیاد - ثابت          |
| نسبی - ضعیف               | زیاد - غیرقابل تردید |
| نسبی - ضعیف               | زیاد - غیرقابل تردید |
| زیاد - ریسکی              | معقول - انعطاف‌پذیر  |
| ضعیف                      | ممکن - معقول         |
| نسبتاً کم                 | خیلی زیاد            |
| کم                        | خیلی زیاد            |
| نسبی - کم                 | نسبی - معقول         |
| نسبی - ریسکی              | زیاد - کم خطر        |

بودن اندازه‌گیری فواید اقدامات آموزشی در تمام عرصه‌های اجتماعی مربوط می‌شود.

براساس آنچه گفته شد نمی‌توان هزینه اجرای آموزش‌های مجازی را در هزینه‌های مشهود این قبیل دوره‌ها (هزینه‌های سخت‌افزار، نرم‌افزار و انسان افزار)، خلاصه کرد بلکه باید توجه داشت که ابعاد ناپیدایی از هزینه‌ها برای تمام یا لاقلاً یکی از طرف‌های ذی‌نفع می‌تواند وجود داشته باشد که اندازه‌گیری آن مستلزم تحقیق و مراقبت مستمر برون‌د اجرا چنین فعالیت‌هایی است.

در این مقاله ضمن مروری بر یافته‌های محققان در زمینه انواع رویکردهای رایج به مسئله هزینه‌یابی آموزش الکترونیک و طبقه‌بندی‌های حاصل از این یافته‌ها، موضوع هزینه‌ها و منافع آموزش‌های مجازی مورد توجه قرار گرفت و مشخص شد که برای تحلیل این هزینه‌ها و منافع در مقایسه با آموزش سنتی باید ضمن طبقه‌بندی صحیح هزینه‌ها، آنها

باشد. آموزش مجازی را می‌توان بدون تردید یکی از عرصه‌های بسیار مستعد برای استفاده از ثمرات رو به تزاید فناوری اطلاعات و ارتباطات (ICT) دانست. همانند سایر اقدامات بزرگ و دارای آثار و تبعات ملی، موضوع آموزش مسجازی نیز باید از ابعاد مختلف و به‌ویژه از بعد هزینه-اثربخشی و مقایسه هزینه‌ها و فواید مترتب بر آن مورد ارزیابی قرار گیرد.

اگرچه، تحقیقات مختلفی در باره هزینه-اثربخشی رویکردهای مختلف آموزشی انجام شده است، با این وجود هنوز برای بازشناسی ابعاد مختلف موضوع باید تحقیقات بیشتری انجام شود. در اغلب موضوعات و رویکردهای مرتبط با قلمرو آموزش اندازه‌گیری دقیق هزینه‌ها (برای همه طرف‌های ذی‌نفع) کاری دشوار و اندازه‌گیری دقیق منافع حاصل امری به مراتب دشوارتر است. علت این امر بیشتر به ویژگی چند عاملی بودن موضوعاتی از این دست و دشوار

student perceptions of web-based instruction. *Journal of Distance Education*, 13(1), 21-39.

12- Fielden, J. and Pearson, P. K. (1978), *Costing educational practice*, Council for Educational Technology.

13- Hall, B. (1997), *Web-based training: A Cookbook*, John Wiley & Sons.

14- Hiltz, S.R.(1994), *The virtual classroom: learning without limits via computer networks*, Ablex Publishing Corporation.

15- Inglis, A. (1999), Is online delivery less costly than print and is it meaningful to ask? *Distance Education*, 20(2),220-239.

16- Jonassen, D., Previs, T., Christy, D. and Stavoulaki, E. (1999), Learning to solve problems on the Web: aggregate planning in a business management course. *Distance Education*, 20(1), 49-63.

17- Jung, I. S. and Leem, J. H. (2000) Comparing cost-effectiveness of web-based instruction and televised distance education. Manuscript under review.

18- Kearsley, G.(2000), *Online education: learning and teaching in cyberspace*, Wadsworth, 2000.

19- Ludlow, B.L. (1994) A Comparison of Traditional and Distance Education Models. In *Rural Partnerships: Working Together*. Proceedings of Annual National Conference of the American Council on Rural Special Education, ed. D. Montgomery, 114-121. ERIC Document Reproduction. Service No/ 369 599.

20- Moore M.G. and Thompson M.M.(1997), *The effects of distance learning: revised edition*. ACSDE Research Monograph, 15. Penn State University.

21- Rumble, G. (1999), Cost analysis of distance learning, *Performance Improvement Quarterly*, 12 (2), 122-37.

22- Rumble G. (1986), *Costing distance education*, Commonwealth Secretariat, 1986.

23- Thompson, M. (1996), Distance delivery of graduate-level teacher education: beyond parity claims. *Journal of Continuing Higher Education*, 44(3), 29-34.

24- Vrasidas, C. and McIsaac, M.S. (1999) Factors influencing interaction in an online course. *American Journal of Distance Education*, 13(3),22-36.

25- Whalen, T. and Wright, D. (1999), Methodology for cost-benefit analysis of Webbased telelearning: case study of the Bell Online Institute. *American Journal of Distance Education*, 13(1), 23-44.

را نه فقط برای مجری دوره آموزش مجازی و موسسات آموزشی متکفل این دوره‌ها که برای فراگیران و در سطحی کلان‌تر برای کل کشور، نیز مورد ملاحظه قرار داد. منافع حاصل از اجرای چنین دوره‌هایی نیز تنها به قلمرو درآمدهای مستقیم و مشهود حاصل از ارائه دوره محدود نمی‌شود. بلکه آموزش‌های مجازی ضمن ایجاد انگیزه‌هایی قوی برای شکل‌گیری زیرساخت‌های فنی و آموزشی که به نوبه خود جز در مورد آموزش‌های مجازی در بسیاری از امور دیگر نیز زمینه‌ساز پیشرفت و توسعه کشور خواهد بود، دارای ارزش افزوده‌ای به مراتب بیشتر از ارقام ریالی مشهود و محسوس است و به تبادلات و توسعه فرهنگی آحاد مردم نیز به طور مستقیم و غیرمستقیم کمک خواهد کرد.

#### منابع و مآخذ

- 1- Anderson, S.E. and Harris, J.B.(1997), Factors associated with amount of use and benefits obtained by users of a statewide Educational Telecomputing Network. *Educational Technology Research and Development*, 45 (1), 19-50.
- 2- Bakia, M. (2000), The costs of ICT use in higher education, what little we know. *TechKnowLogia*.
- 3- Bartolic-Zlomislic, S. and Brett, C. (1999), Assessing the costs and benefits of telelearning: a case study from the Ontario Institute for Studies in Education of the University of Toronto.
- 4- Bartolic-Zlomislic, S. and Bates, A.W. (1999), Assessing the costs and benefits of telelearning: a case study from the University of British Columbia.
- 5- Capper J. and Fletcher, D. (1996), Effectiveness and cost-effectiveness of printbased correspondence study. A paper prepared for the Institute for Defense Analyses. Alexandria.
- 6- Carter V. (1996), Do media influence learning?: Revisiting the debate in the context of distance education. *Open Learning*, Feb.
- 7- Clark, R. (1983), Reconsidering research on learning from media. *Review of Educational Research*, 53, 445-459.
- 8- Coombs, P. H. (1968), *The world educational crisis: A systems analysis*, Oxford University Press.
- 9- Crabb, G. (1990), *Costing open and flexible learning. A practical guide*, National Council for Educational Technology.
- 10- Cukier, J. (1997), Cost-benefit analysis of telelearning: developing a methodology framework. *Distance Education*, 18(1), 137-152.
- 11- Daugherty, M. and Funke, B. (1998), University faculty and

# سخنی با دانشجو

ALI\_MASDAR@Yahoo.com

زیر نظر علی مصدر

گذری و نظری بر آزمون کارشناسی ارشد ناپیوسته سال ۱۳۸۵ حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی  
(علی مصدر - محمدرضا زنگانه)

به بهانه برگزاری آزمون کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی در اردیبهشت ماه جاری رقابت فشرده و گاه سرنوشت ساز خیل عظیمی از جوانان و فارغ التحصیلان کشور برای راه یابی به مقاطع تحصیلی بالاتر، حساسیت آزمون های ورودی تمامی این مقاطع به ویژه مقطع کارشناسی ارشد را بالاتر برده است. حال در این مسابقه سرنوشت ساز که از بین حدود ۱۲ تا ۱۵ هزار نفر شرکت کننده، تنها چند صد نفر آنها پذیرفته می شوند، کوچک ترین اشکال در طرح سوالات و یا شرایط برگزاری آزمون می تواند به عاملی تبدیل شود که رتبه یک نفر را ده ها نفر به عقب رانده و حتی منجر به عدم قبولی او در این آزمون گردد.

حال، تا چه حد مسائل روحی و روانی شرکت کنندگان از نظر اصول طراحی سوالات و یا اصول برگزاری آزمون ها توجه می شود، سوالی است که می تواند خود موضوع یک تحقیق گسترده باشد. ولی آنچه از شواهد برمی آید نشان از عدم رعایت آن است.

- عدم برقراری شرایط یکسان در آزمون ها از نظر به کارگیری ماشین حساب مدت ها بر سر زبان ها بود.

- قدم زدن، مصاحبه و فیلم برداری از داوطلبان در حال آزمون که منجر به برهم ریختن تمرکز آنها می شود، نمونه دیگری است که به وفور پیدا می شود.

- ایستادن مراقب بالای سر داوطلبان و یا بلند بلند تذکر دادن به آنها که علاوه بر ایجاد وحشت برای آن شخص خاص، دیگران را نیز به خود مشغول می کند.

- تغییرات یکباره زمان برگزاری آزمون ها که منجر به برهم ریختن برنامه ریزی داوطلبان در آماده سازی خود برای آزمون می شود.

- تغییرات بدون اطلاع و با فرصت محدود در موضوعات دروس آزمون به نحوی که سردرگمی زیادی را برای آنان که از قبل خود را آماده آزمون می کنند، فراهم می آورد.

- سوالات مبهم که با خواندن آنها توسط دو نفر، دو برداشت مختلف صورت گرفته و دو خواسته متفاوت به ذهن متبادر می شود.

- گزینه های غیر صحیح، که نشان از عجله در طراحی سوالات دارد و در این شرایط پاسخ دهنده بارها و بارها به محاسبات خود شک کرده و وقت بسیار رقابتی خود را صرف بازنگری به مراحل محاسبات خود کرده و به این ترتیب از دور مسابقه عقب می افتد.

- طراحی سوالات متعدد و به هم پیوسته، به نحوی که پاسخ به سوال اول شرط امکان پاسخ دهی به سوالات بعدی است و به این ترتیب یکباره دو سوال یا بیشتر از دسترس آزمون دهنده به دلیل ندانستن فقط یک سوال خارج می شود. - طرح سوالاتی که گزینه ها هنوز ادامه سوال هستند و اگر فردی خوش شانس باشد و گزینه ای را دنبال کند که پاسخ صحیح است، به تصادف از بقیه داوطلبان پیشی خواهد گرفت.

۱- در سوال ۲۲ این آزمون به دلیل مشخص نبودن تعداد دوره ها، امکان محاسبه ارزش فعلی اقساط مسامی وجود ندارد و در نتیجه نمی توان نوع اجاره را مشخص کرد.

۲- در سوال ۲۳ این آزمون بعد از آن که بیشتر از زمان استاندارد لازم برای پاسخ به یک سوال معمولی وقت صرف شد، مشخص می شود که پاسخ صحیح در بین گزینه ها وجود ندارد.

ایشان در آنها تدریس کرده، نه تنها به مدارک او و نه به سن او که فقط ۲۶ سال داشته شک نکرده‌اند، حتی به معدل ۲۰ او از دانشگاه تهران نیز تردیدی نکرده و در مورد او استعلامی نداشته‌اند؟ البته طبق خبر بعد از آن که او در کلاس درس مشاجراتی داشته، برخی افراد مراجعه کرده و گفته‌اند که آن دختر جوان را می‌شناسند و سپس در مورد او استعلام به عمل آمده است.

چرا باید در دانشگاه این قدر بی‌مبالاتی وجود داشته باشد که یک فرد بتواند با مدارک جعلی حتی بیشتر از یک ترم تدریس کند؟ بسیاری واحدهای دانشگاهی و آموزش عالی که در ابتدا برای سپردن یک کلاس به مدرس، فقط به معرفی او از طرف مدیر گروه و گفته شفاهی مدرس از نظر مدرک تحصیلی اکتفا کرده و سرنوشت دانشجویان را به دست او می‌سپارند. شاید اگر مشکل خاصی پیش نیاید و یا آن فرد حق‌التدریس خود را مطالبه نکند، بتواند تا مدت‌های مدید در آن واحد دانشگاهی تدریس کند. دقتی که در امور مالی برای پرداخت حق‌التدریس انجام می‌شود، خیلی بیشتر از زمانی است که زمام امور و سرنوشت تعدادی دانشجو به او سپرده می‌شود!

اما صحبت اصلی این است که آیا در این مقوله دانشجویان بی‌تقصیر هستند؟ آیا دانشجو خود کنترل‌کننده اصلی به‌شمار نمی‌رود؟ اگر دانشجو، دانش‌آموز نیست، نباید با ذهنیت قبلی وارد کلاس شود؟ آیا نباید سئوالاتی مطرح کند که اگر مدرس او دانشی در حد دیپلم دارد، از عهده آن برنیاید؟ چرا باید اگر شخصی توانست تمرین‌ها و مسائل کتاب اصول حسابداری ۱ دکتر عزیز نبوی را حفظ کند، به عنوان استاد حسابداری در کلاس معرفی شود و اداره کلاس به او سپرده شود؟ اگر دانشجویان ما مثل دانش‌آموزان، حیطه فکری خود را به جزوه استاد و یا یک کتاب معرفی شده مشخص، محدود نکنند و واقعاً در جستجوی دانش باشند، آنگاه نمی‌توانند به نقاط ضعف استاد به سرعت پی ببرند و خیلی زود دست‌آسائیدی را که از جزوه خود جدا نمی‌شوند را روکنند؟ ترس از درگیر شدن با استاد، از دست دادن نمره، پرهیز از هر چیزی که مسیر فارغ‌التحصیلی را طولانی‌تر می‌کند درگیر کار و زندگی بودن و داشتن مشغله‌های فراوان، همه دلایلی است که دانشجو را به جزوه‌نویسان خوبی مبدل کرده است. افسوس و صد افسوس که ما برای کسب مدرک آمدمیم، نی برای درک مطلب آمدمیم.

ادامه در صفحه ۸۸

۳- در صورت سوال ۲۴ این آزمون رقم فروش جا افتاده است. بدون داشتن این رقم نمی‌توان به ارزش موجودی پایان دوره رسید.

۴- در سوال ۳۸ به دلیل آن که رقم حقوق صاحبان سهام مشخص نشده است نیز باید با پیش فرض تئوری تفکیک شخصیت حل مساله را پیش برد ولی در پایان رقم حقوق سهامداران اقلیت در بین گزینه‌ها مشاهده نمی‌شود.

۵- برای پاسخ به سوال ۴۳ نیاز به قرار دادن پیش فرض برابری نرخ سربار هر واحد در دوره‌های مختلف توسط آزمون‌دهنده است.

۶- در اثر اشتباه تایپ ارقام گزینه‌های سوال ۴۹، پاسخ صحیح وجود ندارد.

## مقاله دانشجویی

علیرضا شریعتی ایوری

(دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران)

مقصر استاد است؟ دانشگاه است؟ و یا دانشجو؟

"فاش شدن راز استاد قلبی - دختر دیپلمه در دانشگاه تدریس می‌کرد".

دختر جوانی که با ارایه مدرک جعلی کارشناسی ارشد و دکتری، چند ترم در دانشگاه‌های آزاد خرم‌آباد و دانشگاه علمی کاربردی تدریس می‌کرد، دیپلمه از آب درآمد. این استاد قلبی با ارایه مدرک فوق لیسانس نرم‌افزار کامپیوتر از دانشگاه تهران با معدل ۲۰ و مدرک دکتری رشته کامپیوتر گرایش هوش مصنوعی دانشگاه صنعتی امیرکبیر، به عنوان مدرس حق‌التدریس در دانشگاه استخدام شده بود.

خبر فوق به نقل از ایسنا، در روزنامه همشهری چهارشنبه ۱۳ اردیبهشت ۱۳۸۵ چاپ شده بود. خبر، ساده و کم‌اهمیت است و بسیاری بدون خواندن از آن صفحه گذشته‌اند و برخی هم تیتیر آن را خوانده و با تمسخر کوتاهی آن را به فراموشی سپرده‌اند، ولی خبر قابل تامل است. چگونه یک فرد بدون داشتن هیچگونه تحصیلات دانشگاهی و با مدرک دیپلم این جسارت را داشته که چند ترم اقدام به تدریس در دانشگاه‌ها کرده باشد.

در وهله اول مقصر خود آن فرد است که خطاکار و متقلب محسوب شده و با اقدام به جعل مدرک، از قانون تخطی کرده است. ولی جالب‌تر آن است که مسئولین دانشگاه‌هایی که

# 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- آزموندگان
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۲- امجدتراز سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۷- اصول پایه فراگیر
- ۸- آریان فراز
- ۹- اراکان سیستم
- ۱۰- بهراد مشار
- ۱۱- بیات رایان
- ۱۲- بیداران
- ۱۳- تدوین و همکاران
- ۱۴- تلاش ارقام
- ۱۵- حسابر سین
- ۱۶- خبره
- ۱۷- دایارایان
- ۱۸- دش و همکاران
- ۱۹- رایمند و همکاران
- ۲۰- ره یافت حساب تهران
- ۲۱- سخن حق
- ۲۲- قرازمشار
- ۲۳- ممیز
- ۲۴- نو اندیشان
- ۲۵- همیار حساب

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶

۸۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

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

- مهریاد آل علی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فرهاد فرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالمجید قندریز (حسابدار رسمی)

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

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

- فریون کفانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- جواد گوهرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدکمال موسوی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم افزار و مشاوره مالی و مالیاتی  
تلفن: ۸۸۰۰۰۸۷۱  
فاکس: ۸۸۰۱۲۳۱۵  
نشانی: کارگر شمالی، ۴۴۶ طبقه دوم  
صندوق پستی: ۱۴۳۹۵/۷۱۶  
Email: Azmoon\_co@yahoo.com

### موسسه حسابرسی امجد



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌های مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۰۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۱  
فاکس: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۳۱۱.۶۶۲۱۳۴۵  
فاکس: ۰۳۱۱.۶۶۳۸۹۹۲  
صندوق پستی: اصفهان ۱۹۹-۸۱۶۴۵  
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: ۷۷۵۳۷۹۴۴  
فاکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸  
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵  
تلفن: ۸۸۷۹۸۴۸۱  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

### آریاروش

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

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب  
تلفن: ۸۸۵۱۶۴۴۶  
نشانی: تهران: میدان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم  
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۷۹۱۹

### ایران مشهود



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

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

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

### معرفی موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران





### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

### موسسه حسابرسی

#### ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی (به همراه نرم افزارهای مالی)  
تلفن: ۲ و ۸۸۸۰۴۹۴۱ فاکس: ۸۸۸۰۴۹۴۰  
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰  
دفتر تبریز: خیابان امام سهرابی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸  
تلفکس: ۰۴۱۱ - ۵۵۳۳۵۷۰  
Email: m\_shoghian@yahoo.com

### موسسه حسابرسی بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم (نرم افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی عملیاتی و مالیاتی  
تلفن: ۸۸۵۰۴۵۸۶ - ۸  
فاکس: ۸۸۵۰۲۰۴۵  
نشانی: خیابان مطهری - بین کوه نور و دریای نور - شماره ۲۳۹ - طبقه دوم  
Email: kpmg-br@parsonline.net  
Kpmg-br@neda.net

### موسسه حسابرسی آریان فراز

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهدی سوادلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- داریوش امین نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمود رضا ناطوری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرادمشمار

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

### موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرار حقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
  - بدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
  - حسین فرج الهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۸۳۵۲۰۷  
فاکس: ۸۸۸۳۱۶۸۱  
نشانی: شمال میدان هفت تیر، خیابان زیرکزاده، شماره ۲۲، طبقه اول

### موسسه حسابرسی تدوین و همکاران

ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خیره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی - حسابرسی مالیاتی - بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۸۶۱۵۰ - ۸۸۷۸۲۰۹۶ فاکس: ۸۸۸۸۶۱۵۰  
نشانی: خیابان ولیعصر، پانین تر از میدان ونک، پلاک ۱۲۷۹/۱  
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

### انجمن حسابداران خیره ایران



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



## 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: ۸۸۸۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶  
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم  
Email: rymand@rymand.com

۲۰



### موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبیده تمدنی جهری (حسابدار رسمی)
- هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی، انجام وظایف بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام  
تلفن: ۵-۸۸۹۸۵۷۵۱ فاکس: ۸۸۹۷۵۷۲۱  
صندوق پستی: ۱۳۵۸ - ۱۴۳۳۵  
نشانی: خیابان یوسف‌آباد - خیابان چهارم، پلاک ۵، واحد ۶، کدپستی: ۱۴۳۱۶

### راهنمای موسسات حسابرسی ۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶



۱۷

### موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه  
تلفن: ۸۸۵۲۸۶۰۰ فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶  
نشانی: خیابان شهید بهشتی، خیابان سرفراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۹۴۷-۱۵۷۴۵  
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

۱۸



### موسسه حسابرسی دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- بهروز نازش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید حسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

### راهنمای موسسات حسابرسی

۱۴

### موسسه حسابرسی تلاش ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن خدایی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فریروز عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خلیل گنجی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۸۷۲۷۵۴  
دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶  
دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم‌خان، خیابان شهید آذرینا، بزرگراه  
تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵

۱۵



### حسابرسین موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های 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)
- مصطفی خادم‌الحسنینی (حسابدار رسمی)
- ابو الفضل بیظامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۷۲۱۲۶۹-۸۸۷۱۹۷۳۳-۸۸۷۱۶۵۱۸  
نشانی: خیابان قائم مقام قزاقی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶  
Email: hesabresin@rayankoosh.com

۱۶

### موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نادر خملولو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌الله علیخانی‌راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۰۴۵۱۹-۲۱ فاکس: ۸۸۹۰۲۳۴۰  
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸





موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
سخن حق



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

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

موسسه حسابرسی

فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی، بازرس قانونی، خدمات حسابداری، ارزیابی سهام  
تلفن: ۸۸۸۹۴۴۶۸-۸۸۸۸۹۲۰۳۶  
فاکس: ۸۸۹۰۰۵۲۸  
نشانی: تهران - ولیعصر نیش استاد مطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران  
خبره ایران

۸۸۹۰۵۹۲۰-۸۸۹۰۲۹۲۶

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی‌داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادتخو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعید سینائی مهریانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۹۰۱۵۴۷، ۸۸۸۹۵۲۷۷  
۸۸۹۰۷۶۷۹، ۸۸۸۰۲۹۰۱  
فاکس: ۸۸۸۰۲۸۹۸  
نشانی: خیابان کریم‌خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان شرقی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

نوادیشان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن ابنویس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- کارو هواندیشان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نریمان شعرابی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مسعود مبارک (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محبتقی سلیمان‌نیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۷۴۳۰۸-۸۸۷۷۴۱۳۱  
فاکس: ۸۸۷۹۰۸۹۹

نشانی: تهران - میدان ونک، خیابان ونک، پاساژ ونک، طبقه اول، آپارتمان شماره ۱۰۷  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۲۳  
Email : Hamyar@iranianica.com

راهنمای موسسات حسابرسی

متعددی وجود دارد که هر یک حساب خاصی را به عنوان متغیر حسابداری مورد توجه قرار می دهند. در مقایسه با روش پیشگفته که تغییرات در کل ارقام تعهدی را به عنوان معیار معکوس کیفیت سود معرفی و متغیرهای اصلی حسابداری را در طول زمان ثابت فرض می کرد، این روش تغییرات دوره به دوره در متغیرها را مجاز دانسته و همچنین فرض می کند که این متغیرها به خودی خود دست کاری نمی شوند.

**پیش بینی روابط بین ارقام تعهدی و جریان های نقدی**  
از لحاظ نظری، رابطه بین ارقام تعهدی و جریان های نقدی، به جنبه هایی از رابطه بین سود و وجه نقد می پردازد و از مشکلات مرتبط با روش متغیرهای حسابداری جلوگیری می کند که توسط دیچیو و دیچیو در سال ۲۰۰۲ بیان شده است. براساس روش آنها، مبلغ مازاد برآورد شده حاصل از تغییرات مربوط به سرمایه در گردش شرکت که براساس جریان های نقدی دوره های قبل، جاری و آتی است تمام خطاهای برآوردی مدیریت (اعم از عمدی و غیر عمدی و به قصد فریب) را در بر گرفته و به عنوان معیاری معکوس از کیفیت سود تلقی می شود. معیار دیچیو و دیچیو، ارتباط مستقیمی بین جریان های نقدی و ارقام تعهدی جاری برقرار کرده اما خطاهای غیر عمدی برآوردها را از مدیریت عمدی سود جدا نمی کند.

**۳- ساختارهای کیفیت سود ناشی از مفاهیم کیفی بیان شده در چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی**

هر چند ممکن است بر سود به عنوان شاخص عملکرد<sup>۱۷</sup> تاکید شود، ولی چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی به کل مجموعه های گزارشگری مالی توجه می کند که شامل تمام ارقام صورت های مالی به علاوه یادداشت ها و جداول تکمیلی است. چارچوب نظری بر سودمندی تصمیم به عنوان معیاری برای ارزیابی کیفیت تاکید می کند که به صورت مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن تعریف شده است. این سه مورد، رابطه خاص مقابلی با هم نداشته

گزارشگر و محیط اقتصادی آن فاقد صداقت در ارائه است. **۲- ساختارهای کیفیت سود ناشی از رابطه بین سود، ارقام تعهدی و وجه نقد**

ساختارهای کیفیت سود در این بخش، از رابطه بین اجزای نقدی و ارقام تعهدی سود ناشی می شوند. تمام ساختارها براساس این دیدگاه بیان می شوند که ارقام تعهدی و برخی زیر مجموع های آن، کیفیت سود را کاهش می دهند.

**نسبت وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی به سود**  
در این معیار، کیفیت سود براساس این فرض است که قرابت به وجه نقد<sup>۱۶</sup> به معنای سود با کیفیت بالاتر می باشد و در ساده ترین شکل خود، این ارتباط به عنوان نسبت جریان های نقدی حاصل از فعالیت های عملیاتی به سود بیان می شود (Penman 2001,611, Harris et al, 2000, 6). جدای از در نظر گرفتن رابطه نسبتاً قوی بین سود و جریان های نقدی حاصل از عملیات، این نسبت به دستکاری های احتمالی جریان های نقدی حاصل از عملیات نیز حساس می باشد. سایر ساختار کیفیت سود متمایز از ساختار قرابت به وجه نقد است، چون آنها زیر مجموعه خاصی از ارقام تعهدی را در نظر می گیرند که در واقع کاهنده کیفیت سود است.

### تغییرات در کل ارقام تعهدی

روش مبتنی بر تغییرات در کل ارقام تعهدی، شیوه سساده ای بسرای انسدازه گیری کیفیت سود است (DeAngelo 1986) طبق این روش تا زمانی که بخشی از ارقام تعهدی دستکاری نشود و در طول زمان ثابت بماند، تغییرات در کل ارقام تعهدی، دستکاری های مدیریتی را اندازه گیری و معیار معکوسی از کیفیت سود ارائه می دهد.

**پیش بینی ارقام تعهدی غیرعادی (اختیاری) با استفاده از متغیرهای حسابداری**

طبق روش تغییرات در کل ارقام تعهدی، همواره ارقام تعهدی دستکاری نشده نامشخصی وجود دارد. در مقابل، این روش، متغیرهای حسابداری را به عنوان عامل ارقام تعهدی دستکاری نشده معرفی می کند. روش های پیش بینی

و لزوماً با هم سازگار نمی‌باشند و در کل نمی‌توان آنها را به طور جداگانه ارزیابی کرد، پس اگر هدف ارزیابی آنها به صورت مجزا باشد، تعریف کیفیت گزارشگری مالی به صورت مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن به لحاظ تجربی مشکل‌زا است. غالباً در عمل برای گزارشگری مالی لازم است یک جنبه فدای سایر جوانب شود و این ترجیح (یکی را بر دیگری برتر دانستن) در بین اجزای مختلف سود متفاوت است؛ مثلاً ترجیح مربوط بودن (که بر شناخت به موقع رویدادها و وقایع اقتصادی، حتی به قیمت گزارش ارقام برآوردی و نه ارقامی که بر اساس مبادلات استوار است، تاکید می‌کند). بر قابلیت اتکا (که بر کاهش خطاهای اندازه‌گیری تاکید دارد) یا بالعکس، هر دو ذهنی و خاص شرایط است.

محققان از معادله رگرسیون معیارهای ارزیابی بازار<sup>۱۸</sup> مثل قیمت سهام استفاده می‌کنند تا درباره ویژگی‌هایی نظیر مربوط بودن و قابلیت اتکا، نتیجه‌گیری می‌کنند. Dechow, 1994 بارد، بیور و لندسمن در سال ۲۰۰۱، هم قدرت توضیح‌دهندگی<sup>۱۹</sup> و هم ضریب تخمینی<sup>۲۰</sup> را به عنوان مواردی تفسیر کردند که ترکیبی از مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات مربوط به سود یا اطلاعات مالی را در برمی‌گیرند. این شیوه نمی‌تواند مربوط بودن و قابلیت اتکا را در اکثر طرح‌های تحقیقاتی به صورت مجزا ارزیابی کند، بنابراین، با این شیوه نمی‌توان روشن کرد وقتی براساس دیدگاه سودمندی تصمیم، یکی از این دو جنبه فدای دیگری می‌شود؛ کیفیت سود چگونه تاثیر می‌پذیرد.

حال به بعد دیگر این مسئله می‌پردازیم، این شیوه تحقیق، استنباط‌های موجود درباره علل ایجاد سود با کیفیت بالا (پایین) را تایید نمی‌کند. از دیدگاه علمی، به علت دستکاری‌های مدیریتی با کاهش صداقت در ارائه ارقام گزارش شده، قدرت توضیح‌دهندگی لطمه می‌بیند. از دید استانداردگذاری، قدرت توضیح‌دهندگی پایین می‌تواند به علت تطابق ضعیف بین استانداردهای گزارشگری و محیط تجاری باشد و این بحثی است که توسط لیو و زاروین ۱۹۹۹ مطرح شده است.

از سوی دیگر، موضوع قابلیت مقایسه نیز از اهمیت زیادی برخوردار است. قابلیت مقایسه بدین معنا است که موارد مشابه باید به یک شیوه محاسبه شوند و قبل از هر

مورد دیگر، باید به مساله قابلیت مقایسه، توجه کرد؛ چون معمولاً تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی از راهنمای اجرایی خاصی استفاده می‌کنند، حتی اگر شیوه حسابداری از دیدگاه مربوط بودن ایده‌آل نباشد. شناخت ما از این مورد اندک است که آیا قابلیت مقایسه به قیمت فدای مربوط بودن به دست می‌آید یا خیر. یا حتی در این مورد نیز اطلاعات دقیقی نداریم که تا چه حد سودهایی که با استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری محاسبه و ارائه شده‌اند، واقعاً قابل مقایسه هستند. کیفیت گزارشگری مالی بستگی به این دارد که تا چه حد ارقام مالی گزارش شده، مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه هستند. ارزیابی این سه ویژگی چه به تنهایی و چه با هم، این مساله را روشن می‌کند که آیا هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی به اهداف خود، دست یافته است یا خیر. وظایف هیات محدود به برقراری استانداردهای گزارشگری می‌شود، ولی محققان با ارقام گزارش شده و نه با استانداردها سر و کار دارند. با فرض عدم تغییر استانداردهای گزارشگری مالی، سه ویژگی مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابل مقایسه بودن گزارشگری‌های مالی تحت تاثیر موارد مختلفی از جمله وقایع اقتصادی اساسی، انگیزه‌ها و تخصص‌های تهیه‌کنندگان، حساب‌رسان و کفایت دفاتر و اسناد قرار می‌گیرند.

#### ۴- ساختارهای کیفیت سود ناشی از تصمیمات اجرایی

ساختارهای کیفیت سود ناشی از تصمیمات اجرایی، برانگیزه‌ها و تخصص‌های تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان تاکید دارند. برای این دیدگاه، دو شیوه وجود دارد: اول اینکه، کیفیت سود با میزان قضاوت، برآورد و پیش‌بینی‌های تهیه‌کنندگان گزارهای مالی رابطه معکوس دارد. کیفیت با افزایش میزان ارقام گزارش شده برآورد شده توسط مدیریت (به‌کارگیری بخشی از استانداردهای گزارشگری مالی) کاهش می‌یابد. شیوه دوم، این است که کیفیت با این مسئله رابطه عکس دارد که تهیه‌کنندگان تا چه حد از الزامات مربوط به اعمال قضاوت و انجام پیش‌بینی و تخمین، منفعت می‌برند که نتیجه آن به‌کارگیری مخرب استانداردهاست.

استانداردهای گزارشگری مالی باید بر برآوردها و قضاوت‌های مورد نیاز به عنوان معیار معکوس کیفیت سود به منظور افزایش مربوط بودن، به میزان زیادی به شناخت سریع‌تر معاملات ناتمام تاکید داشته باشند، زیرا این امر

## قضاوت ها و برآوردهای مخرب به عنوان معیار معکوس سود

در تهیه گزارش های مالی لازم است برخی از ارقام صورت های مالی توسط مدیریت برآورد شوند؛ این برآوردها باید جهت رسیدن به مقاصد استانداردها باشد، ولی در برخی مواقع ممکن است مدیران از این اختیار در جهت رسیدن به منافع خود استفاده کرده و مقاصد استانداردها را نادیده بگیرند. این عمل مدیران که مدیریت سود نامیده می شود، باعث کاهش کیفیت سود می شود. تحقیقات زیادی در زمینه مدیریت سود انجام شده است. برخی از آنها به شناخت علل، انگیزه ها و محرک های مدیریت سود می پردازند. برای نمونه، بور جستالر ۱۹۹۷ علت مدیریت سود را مواردی از قبیل اجتناب از گزارشگری زیان می داند و براساس یافته های خود به این نتیجه می رسد که این اعمال مدیران باعث کاهش کیفیت سود می شود.

### ویژگی های مشترک ساختارهای کیفیت سود

به طور خلاصه چهار ساختار کیفیت سود بیان شده، دارای ویژگی های مشترک زیر هستند:

۱. به علت اینکه آنها از دیدگاه سودمندی تصمیم نشات می گیرند، هرکدام نیازمند یک استفاده کننده و یک تصمیم می باشند.

۲. ممکن است آنها با یکدیگر ناسازگار باشند یا همدیگر را پوشش دهند؛ برای نمونه، به احتمال زیاد، حداقل برخی از معیارهای مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی، هم خطاهای غیر عمدی تهیه کنندگان را در برگیرد که ممکن است در انجام قضاوت ها و برآوردهای مورد نیاز و هم در اجرای مخرب استانداردها ایجاد شود.

۳. این معیارهای کیفیت سود، با مفهوم صداقت در ارائه سود همیکس، مطابقت ندارند.

### نتیجه گیری

در این مقاله، چندین ساختار کیفیت سود، از دیدگاه سودمندی تصمیم بررسی شد و سودی با کیفیت تر تلقی شد که به سود همیکس نزدیک تر بوده و آن را صادقانه ارائه می کرد. ساختارهای کیفیت سودی به ثبات، توانایی پیش بینی و واریانس سری های زمانی، ارتباطات بین وجه

باعث می شود ارقام گزارش شده تحت تاثیر برآوردهای مدیریت قرار بگیرند. نمونه هایی از این مورد، تغییرات در ارزش متعارف برخی اوراق بهادار قابل داد و ستد و اوراق بهادار مشتقه معین و نیز شناخت کاهش زیان های مربوط به دارایی های ثابت و سر فقلی خریداری شده قبل از زمانی است که این تغییرات در ارزش از طریق مبادله در بورس تحقق یابند. وقتی هدف مدیریت برآورد ارزش متعارف باشد، شناخت سریع باعث می شود که سود حسابداری به سود همیکس نزدیک تر شود، در عوض با این کار، کاهش چشمگیری در قابلیت اتکا روی می دهد. نیاز به شناخت سریع رویدادهای اقتصادی باعث می شود که به علت پیش بینی های بی دقت یا خطاهای قضاوتی تهیه کنندگان گزارش های مالی، خطاهای ناشی از اندازه گیری آنها به این گزارش ها وارد شود بنابراین می توان گفت بین پیش بینی و قضاوت در گزارشگری از یک سو و کیفیت سود از سوی دیگر رابطه معکوسی وجود دارد.

وارفیلد و ویلند ۱۹۹۲ بیان کردند که بین شناخت حسابداری و رویداد اقتصادی فاصله وجود دارد و این فاصله باعث کاهش مربوط بودن سود می شود. با وجود تاخیر در شناخت حسابداری و خطاهای اندازه گیری، به علت شناخت سریع، اگر شناخت حسابداری در گزارش های مالی واحدهای تجاری با تاخیر صورت گیرد، در بعد مربوط بودن، کیفیت پایینی خواهد داشت و اگر ارقام گزارش شده برآوردی باشند، این کیفیت پایین در بعد قابلیت اتکا نیز تاثیر می گذارد. لذا می توان چنین استنباط کرد درباره ارقام گزارش شده مبتنی بر برآوردهای مدیریت باشند، قابلیت مقایسه مشکل تر است؛ چون ممکن است واحدهای تجاری مختلف برآوردها را به روش مشابهی انجام ندهند. برای افزایش قابلیت مقایسه می توان دو راه را پیشنهاد کرد: یکی ارائه قوانینی با جزئیات زیاد است، زیرا با حذف عنصر قضاوت، امکان متفاوت بودن برآوردهای مبتنی بر قضاوت های مدیریتی کاهش می یابد. راه دوم این است که استانداردهای مبتنی بر مفاهیم، همراه با راهنمای اجرای آنها ارائه و هدف آنها نیز بوضوح بیان شود. این روش فرض می کند تا زمانی که تهیه کنندگان برای برآوردهای خود رهنمودهای مشابهی را دنبال می کنند، خلاف جهت مقاصد و استانداردها عمل نخواهند کرد.

تصمیم احتیاج دارد، لذا نتایج لزوماً خاص موقعیت می‌باشند. بنابراین، عمومیت بخشیدن به تحقیقات دانشگاهی دارای محدودیت است چون قبل از آن باید شرایط خاص متعددی را بررسی کرد.

#### پانوشته‌ها:

- 1- Income
- 2- Earning Quality
- 3- Accounting Income
- 4- Transaction approach
- 5- Economic Income
- 6- Faithfulness
- 7- Accounting choices
- 8- Tractable
- 9- Persistence
- 10- Random walk
- 11- اختلال خالص وازه‌ای است که برای white noise به کار رفته و توصیف تغییر است که تصادفی محض است و عناصر منطقی را در بر ندارد.
- 12- Income smoothing
- 13- Alternative Accounting
- 14- Income Management
- 15- Variability
- 16- Arthur Levitt
- 17- Closeness -to- cash
- 18- Performance indicator
- 19- Regressions of market metrics
- 20- Explanatory power
- 21- Estimated coefficient

#### منابع و ماخذ

##### الف - منابع انگلیسی

- 1- Burgstahler, D., and I. Dichev. 1997. management to avoid earnings decreases Earnings and losses. Journal of Accounting and Economic 24 (1): 99-126.
- 2- DeAngelo, L. 1986. Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public stockholders. The Accounting Review 61 (3): 400-420.

نقد، ارقام تعهدی و سود، تطابق با مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه و تاثیر تصمیمات اجرایی، مربوط می‌شوند. قرار دادن ساختارهای کیفیت سود در مقابل معیار صداقت در ارائه این مطلب را نشان می‌دهد که برخی ساختارها می‌توانند سود با کیفیت پایین را نشان دهند که علت آن تاثیر مدل تجاری، محیط اقتصادی و اثرات گزارش‌های مالی است. اعتقاد بر این است که تاثیر مدل تجاری اصلی و محیط اقتصادی، عوامل موثر و تعیین کننده کیفیت سود می‌باشند که می‌توانند جدا از تاثیرات قوانین گزارشگری و تصمیمات اجرایی عمل کنند.

از بحث مربوط به ارزیابی کیفیت سود برای کمک به تدوین استانداردها، این نتیجه حاصل می‌شود که تدوین‌کنندگان استاندارد، اعتقادی به این دیدگاه ندارند که مشخصه سود با کیفیت بالا، قرابت به وجه نقد می‌باشد؛ و علت آن هم این است که در چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی به این دیدگاه اشاره نمی‌شود. با این وجود چارچوب نظری، این مطلب وجود دارد که کیفیت سود ممکن است با ترکیبی از ثبات، قابلیت پیش‌بینی و تغییرپذیری ارزیابی شود، از سوی دیگر، اگرچه شواهد قابل اتکایی در این زمینه وجود ندارد که آیا هیات استانداردهای حسابداری مالی به این مورد توجه می‌کند که آیا یک استاندارد حسابداری پیشنهاد شده، ثبات یا توانایی پیش‌بینی یا هر دو را افزایش می‌دهد یا خیر، ولی شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد این هیات، اثر استانداردها بر انحرافات سود را در نظر می‌گیرد.

به طور کلی به نظر می‌رسد هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی بر ساختار سودمندی تصمیم، مربوط بودن، قابل اتکا بودن و قابلیت مقایسه تاکید می‌کند. به طور نمونه، در مورد مربوط بودن می‌توان به مواردی مثل الزامات مربوط به اندازه‌گیری برخی ابزارهای مالی به ارزش متعارف بازار و ثبت کاهش ارزش دارایی‌ها در مواقعی اشاره کرد که شرایط اقتصادی حاکی از زیان تحقق نیافته در ارزش آن دارایی باشد.

در پایان می‌توان گفت که تاکید محققان حسابداری بر معیار سودمندی تصمیم، ثمربخش بوده است؛ چون این معیار می‌تواند در طرح‌های تحقیقاتی علمی اجتماعی متداول اجرا شود. در عین حال، این طرح‌ها به شرایط اخذ

- 15- Penman, S. 2001. Financial Statement Analysis and Security Valuation. New York, NY: McGraw-Hill Irwin. Pope, P., and J. Walker. 1999. International differences in the timeliness, conservatism, and classification of earning Journal of Accounting Research 37 (Supplement): 53-100.
- 16- Richardson, S. , Earnings Quality and Short Sellers. Accounting Horizons, Supplement 2003: 49-610.
- 17- Schipper. K. and L. Vincent . 2003, Earning Quality, Accounting Horizons (Supplement). 97-110.
- 18- Warfield, T., and J. Wild. 1992. Accounting recognition and the relevance of earnings as an explanatory variable for returns. The Accounting Review 67 (4): 821-842.
- ب - منابع فارسی**
- وکیلی فرد حمیدرضا و فرید الدین علامه حائری. "بررسی میزان ارتباط بین هموارسازی و ثروت سهامداران (ارزش سهام در بازار بورس)", اقتصاد مدیریت شماره ۵۰ و ۵۱ پاییز و زمستان ۱۳۸۰ صفحات ۸۵-۱۰۳.
- 3- Dechow, P. 1994. Accounting earnings and cash flows as measures of firm performance: The role of accounting accruals. Journal of Accounting and Economics 18 (1): 3-42.
- 4- Dechow, P., and I. Dichev. 2002. The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. The Accounting Review 77 (Supplement): 35-59.
- 5- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1978. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Stamford, CT: FASB.
- 6- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1980. Qualitative Characteristics of Accounting Information. Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Stamford, CT: FASB.
- 7- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1984. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises. Statement of Financial Accounting Concepts No. 5. Stamford, CT: FASB.
- 8- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1985. Elements of Financial Statements. Statement of Financial Accounting Concepts No. 6. Stamford, CT: FASB.
- 9- Hand, J. 1989. Did firms undertake debt-equity swaps for an accounting paper profit or true financial gain? The Accounting Review 64 (4): 587-623.
- 10- Harris, T., E. Huh, and P. Fairfield. 2000. Gauging Profitability on the Road to Valuation. Strategy Report, Global Valuation and Accounting , Morgan Stanley Dean Witter.
- 11- Hicks, J. 1939. Value and Capital. Oxford, U. K.: University Press.
- 12- Hunt, A., S. Moyer, and T. Shevlin. 1996. Managing interacting accounting measures to meet multiple objectives: A study of Life firms. Journal of Accounting and Economics 21 (3): 339-374.
- 13- Lev, B., and P. Zarowin. 1999. The boundaries of financial reporting and how to extend them. Journal of Accounting Research 37: 353-385.
- 14- Lipe, R. 1990. The relation between stock returns and accounting earnings given alternative information. The Accounting Review 65 (1): 49-71.



انجمن حسابداران غیره ایران



اتاق بازرگانی و صنایع  
معادن ایران

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

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه‌مدت و بلندمدت:

| کد   | نام دوره  | مدت دوره | شهریه     | پیش‌نیاز                 |
|------|---|----------|-----------|--------------------------|
| دوره |   |          | ریال      |                          |
| ۴۰۱  | حسابداری مالی (۱)   | ۶۰ ساعت  | ۷۰۰,۰۰۰   | حداقل دیپلم              |
| ۴۰۲  | حسابداری مالی (۲)   | ۶۰ ساعت  | ۷۵۰,۰۰۰   | ۴۰۱                      |
| ۴۰۵  | حسابداری صنعتی (۱)  | ۶۰ ساعت  | ۸۰۰,۰۰۰   | ۴۰۲                      |
| ۴۰۶  | حسابداری صنعتی (۲)  | ۵۰ ساعت  | ۸۰۰,۰۰۰   | ۴۰۵                      |
| ۴۰۷  | حسابداری مدیریت   | ۲۰ ساعت  | ۱,۵۰۰,۰۰۰ | ۴۰۶                      |
| ۴۰۸  | مدیریت مالی   | ۲۰ ساعت  | ۷۵۰,۰۰۰   | ۴۰۲                      |
| ۴۰۹  | حسابداری تلفیقی   | ۲۰ ساعت  | ۲,۰۰۰,۰۰۰ | لیسانس حسابداری یا مرتبط |
| ۴۱۰  | حسابرسی داخلی و عملیاتی   | ۴۰ ساعت  | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰۲                      |
| ۴۱۲  | قانون مالیاتهای مستقیم  | ۳۵ ساعت  | ۷۵۰,۰۰۰   | ۴۰۲                      |
| ۴۱۳  | مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی   | ۲۰ ساعت  | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۲ سال سابقه مدیریت       |
| ۴۱۴  | مدیریت سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار و مهندسی مالی                                      | ۲۰ ساعت  | ۱,۷۵۰,۰۰۰ | لیسانس حسابداری یا مرتبط |
| ۴۱۶  | تجزیه و تحلیل و طراحی سیستمهای حسابداری   | ۳۰ ساعت  | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | لیسانس حسابداری یا مرتبط |
| ۴۱۷  | اصول برنامه‌ریزی و بودجه  | ۳۰ ساعت  | ۷۵۰,۰۰۰   | لیسانس حسابداری یا مرتبط |
| ۴۱۸  | صورت جریان وجوه نقد   | ۱۸ ساعت  | ۷۵۰,۰۰۰   | لیسانس حسابداری یا مرتبط |
| ۴۱۹  | تهیه و ارائه صورت‌های مالی<br>(استانداردهای حسابداری ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲) | ۲۰ ساعت  | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | لیسانس حسابداری یا مرتبط |
| ۴۲۰  | استفاده از نرم‌افزارهای حسابداری  | ۵۰ ساعت  | ۱,۰۰۰,۰۰۰ | ۴۰۲                      |
| ۵۰۱  | دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی  | ۲۶۰ ساعت | ۳,۵۰۰,۰۰۰ | لیسانس حسابداری یا مرتبط |
| ۵۰۲  | دوره تکمیلی و امور مالی (۱)   | ۲۶۰ ساعت | ۳,۵۰۰,۰۰۰ | ۴۰۲                      |
| ۶۰۱  | حسابداری مالی به زبان انگلیسی   | ۶۰ ساعت  | ۱,۲۵۰,۰۰۰ | حداقل لیسانس مرتبط       |

در صورت نیاز به اطلاعات بیشتر می‌توانید با مرکز آموزشهای کاربردی اتاق بازرگانی به آدرس زیر مراجعه یا با تلفن‌های مرکز تماس حاصل فرمایید.

خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) بن‌بست نیکپور پلاک ۶۶  
تلفن ۸۸۸۱۰۵۳۵-۸۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۸۲۸۷۸۷

# راهنمای تدوین مقالات

از کلیه علاقه‌مندان و نویسندگان گرامی که مقالات خود را جهت چاپ در این مجله ارسال می‌دارند تقاضا می‌شود به نکات زیر توجه فرمایند:

۱- **عنوان، نام و نشانی:** صفحه اول مقاله اختصاص داده شود به ذکر عنوان فارسی و انگلیسی مقاله - نام نویسنده یا نویسندگان، عنوان شغلی یا علمی، صفحه دوم با عنوان و چکیده‌ای از مقاله آغاز گردد.

۲- **چکیده:** چکیده در ۱۰۰ تا ۱۵۰ کلمه و بلافاصله بعد از عنوان مقاله و در صفحه‌ای مجزا تایپ شود. چکیده باید حاوی بیان مختصری از هدف، یافته‌ها و نتیجه‌گیری باشد. (ارسال چکیده به زبان فارسی و انگلیسی الزامی است).

۳- **کلید واژه‌ها:** در صورتی که در مقاله از اصطلاحات و واژه‌های خاص استفاده شده باید بلافاصله بعد از چکیده مقاله قرار گیرد. متن مقاله باید با بخشی تحت عنوان مقدمه آغاز گردد. مقدمه اصولاً باید جزئیات بیشتری درباره هدف، انگیزه، روش و یافته‌ها در اختیار گذارد. چکیده و مقدمه باید حتی‌المقدور از لحاظ فنی پیچیده نباشد.

۴- **جدول، نمودارها و شکل‌ها:** نویسنده باید به موارد زیر توجه نماید:

- هر جدول یا نمودار باید در صفحه‌ای جداگانه و در انتهای مقاله قرار گرفته و دارای شماره الفبایی و عنوان دقیق محتوای آن باشد.

- عطف هر نمودار باید در متن مقاله آمده باشد.

- نمودار باید به طور منطقی و بدون نیاز به رجوع به متن قابل درک و تفسیر باشد.

- مندرجات جدول‌ها باید روشن و آشکار بوده و شماره‌گذاری جدول‌ها نیز به ترتیبی باشد که در متن می‌آید.

۵- **مستندسازی:** برای استناد به کار دیگران باید از سیستم "مولف - تاریخ" که به فهرست کارهای دیگران (ماخذ) عطف می‌گردد، استفاده شود. نویسندگان در این فهرست باید شماره صفحات مورد استفاده از هر ماخذ را ذکر نمایند.

- در متن به کارهای دیگران اینگونه استناد می‌شود: نام، نام خانوادگی و تاریخ در داخل پرانتز، برای مثال (حسنی، ۱۳۸۱) یا دو نویسنده (حسنی و حسینی ۱۳۸۱)، یا بیش از دو نویسنده (حسنی و دیگران ۱۳۸۱)، استناد به بیش از یک منبع توأم در یک عطف (حسنی ۱۳۸۱، حسینی ۱۳۸۲)، استناد به دوکار یا بیشتر یک نویسنده (حسنی ۱۳۸۱ و ۱۳۷۹).

- هنگامی که فهرست ماخذ شامل پیش از یک کار از یک نویسنده در همان سال باشد، پسوند الفبایی در ادامه تاریخ درج می‌گردد. برای مثال (حسنی ۱۳۸۱ الف).

۶- **شکل مقاله:** جهت ویراستاری احتمالی و درج نظرات داور در حاشیه صفحه مقاله باید روی کاغذ A4 و در یک سمت آن و به طور یک خط در میان با برنامه Zarnegar یا Word تایپ شود. صفحات مقاله به ترتیب شماره‌گذاری شود. **فلاپی یا لوح فشرده مقاله حتماً باید ضمیمه مقاله ارسال شود.**

۷- **فهرست منابع و ماخذ:** هر مقاله‌ای شامل فهرستی از ماخذ کارهای استناد شده می‌باشد. هر قلم این فهرست باید شامل تمامی اطلاعات لازم برای شناسایی آن کار تحقیقی باشد. در سیستم نام خانوادگی، تاریخ، چارچوب زیر پیشنهاد می‌گردد:

- ماخذ را به ترتیب حروف الفبایی در رابطه با نام خانوادگی اولین نویسنده (بانهاد ماخذ شده) تنظیم کنید.

- تاریخ انتشار باید بلافاصله بعد از نام و نام خانوادگی نویسنده قرار گیرد.

- کارهای چندگانه توسط همان نویسنده در همان سال بوسیله حروف الفبایی بعد از تاریخ تفکیک شوند.

- برای کتاب: نام نویسنده، نام کتاب، نام مترجم، محل نشر، ناشر، تاریخ انتشار، شماره صفحه.

- برای مقاله: نام نویسنده، "عنوان مقاله"، نام نشریه، دوره، شماره مجله، شماره صفحه.

۸- **پانویس‌ها:** پانویس‌ها نباید برای استنادسازی مورد استفاده قرار گیرند. پانویس‌ها باید تنها برای بسط و تکرار اطلاعات مفیدی که اگر در خود متن ذکر گردد ممکن است به تداوم مطلب خدشه وارد سازد، مورد استفاده قرار گیرد. کلیه پانویس‌ها در انتهای مقاله بترتیب استفاده در متن و قبل از فهرست منابع و ماخذ درج شود.

۹- **ارسال مقالات:** مقالاتی که در حال حاضر توسط مجلات یا ناشرین دیگر در دست بررسی می‌باشد نباید ارسال گردد.

- نویسنده مقاله باید یک نسخه از مقاله ارسالی را نزد خود نگه دارد زیرا مقالاتی که جهت چاپ مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد عودت نخواهد شد.

- مقالات پس از بررسی در صورت تأیید هیات تحریریه به چاپ خواهد رسید.

- درج مقالات در مجله به معنی تأیید محتوای آن توسط هیات تحریریه نبوده، لذا نویسنده شخصاً مسئول بیان نظرات خود در مقاله می‌باشد.

- مقالاتی که به صورت ترجمه می‌باشد، ارسال‌کنندگان ترجمه مقالات باید ضمن نشانی کامل منبع مورد استفاده یک نسخه از اصل مقاله را ارسال دارند.

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

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

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





کردن، چاره‌اندیشی واکنش‌های سیاست‌ها و خط‌مشی‌های دولت می‌باشد. در این باره گزارش ROSC،

(Reports on the Observation of Standards and Codes)، مورد کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا (MENA) ارائه می‌شود. به طوری که ملاحظه می‌شود در نمایشگر ارائه شده فقط شش کشور در منطقه (الجزیره، اردن، کویت، مراکش، تونس، و امارات متحده) اقدام به تکمیل و انتشار مقوله "گزارش‌ها نسبت به مشاهدات استانداردها و مقررات" نموده‌اند. بعضی از کشورها (از قبیل مصر و لبنان) گزارش‌های خود را بر روی تعدادی از موضوعات کامل کرده‌اند. (به‌عنوان مثال: سیستم‌های پرداخت، انتشار اطلاعات، و در مورد لبنان نظارت در بانکداری)، اما گزارش‌هایی را منتشر نساخته و به‌طور وسیع در دسترس قرار نداده‌اند. متأسفانه عدم دسترسی در سطح وسیع و عدم انتشار به‌موقع گزارش‌ها، مفید واقع شدن آنها را در دگرگونی سیاست‌ها، اصلاحات و مدون‌سازی کاهش می‌دهد.

فقط یک کشور یعنی کویت اقدام به انتشار برنامه ارزیابی بخش مالی نموده است. صندوق جهانی پول (IMF) و بانک جهانی اقدام به ارزیابی توانایی‌ها و چاره‌اندیشی‌های ضعف سیستم مالی کشورها شامل مشاهده و اجرا و تطبیق با استانداردها و دستورالعمل‌های بخش مالی مربوطه می‌نمایند. در ارتباط با راهبری سازمان فقط دو کشور (مصر و مراکش) اقدام به نهایی نمودن و انتشار بررسی و تحقیق راهبری سازمان نمودند، ضمن اینکه لبنان، اردن و تونس متعهد به انتشار بررسی‌ها و تحقیقات گردیدند. همایش اخیری که در مورد راهبری سازمان برای منطقه خاورمیانه و شمال آفریقا (MENA-Middle Eastern and North African Countries) با شرکت تعدادی از کشورهای منطقه در ژانویه ۲۰۰۵ برگزار گردید و از طریق OECD، بانک جهانی CIPE و سایر سازمان‌های بین‌المللی و نیز سازمان‌های منطقه‌ای از قبیل اتحادیه بانک‌های عربی مورد حمایت قرار گرفت، متقبل انجام بررسی‌های راهبری سازمان در کشورهای عربی شدند.

۹- در عمل باید به این نکته واقف باشیم که سازمان‌های کوچک و متوسط (SMEs) و سازمان‌های خانوادگی (FOEs) در اجرای اصول و استانداردهای راهبری سازمان دارای مشکلاتی خواهند بود.

۱۰- با این ترتیب چگونه می‌توان راهبری سازمان را در کشور ارتقاء بخشید؟ حضور ذی‌نفعان در صحنه به‌منظور دستیابی به طرق عملی و کاربردی در جهت اجراء راهبری سازمان کارآمد دارای اهمیت است. باید با گروه‌های کسب و

کیفیت ضعیف و رعایت ناقص مقررات بانک‌ها و بازار سرمایه، اصلاح، ترغیب و ایجاد انگیزش در اجتناب از پذیرش ریسک اضافی در بخش خصوصی و دولتی و بیان عدم کفایت نظام‌های نقدینگی بوده است. اقتصاد مبتنی بر بازار نیازمند زیربنای معقول و مقررات رسمی و مستحکم شامل دستورالعمل‌هایی است که حافظ منافع صاحبان سهام، دولت، مقررات ورشکستگی و حفاظت از حقوق و دارایی‌ها و تنفیذ و پادار کردن قراردادها می‌باشد. در عین حال این دستاوردها نمی‌تواند جایگزین شهرت و اطمینان گردد. شهرت، شرافت کلام و قول برای ارزش‌های اقتصادی موسسات اساسی است لیکن این ارزش‌ها در سرفق‌لی به صورت دارایی غیرمشهود در بعضی از ترازنامه‌ها متجلی است.

چنین ضوابطی در بسیاری از کشورهای منطقه مورد توجه قرار گرفته است. مثلاً در لبنان به خاطر علائق بین کشوری اکثرآ در جریان رویدادهای سیاسی آن از طریق صدا و سیما قرار می‌گیریم لیکن در جریان پیشرفت‌های این چنینی آن قرار نگرفته‌ایم.

۷- OECD اصول تجدید نظر شده راهبری سازمان را با هدف تامین چارچوبی برای راهبری سازمان کارآمد به شرح زیر منتشر ساخت:

#### اصول راهبری سازمان از دیدگاه OECD

- ایجاد اطمینان بنیادی برای چارچوب راهبری سازمان موثر
- حقوق صاحبان سهام و اقدامات کلیدی مالکیت
- روش‌های ایجاد حق برای سهامداران
- نقش ذی‌نفعان
- آشکار سازی و شفاف سازی
- مسئولیت‌های هیات مدیره

موارد فوق مجموعه‌ای از استانداردها برای شرکت‌های نرخ‌بندی شده است. ما در این محک‌سنجی بین‌المللی در کجا قرار داریم؟

۸- بررسی‌ها و گزارش‌های اخیر حکایت از آن دارد که یک شکاف راهبری سازمان در منطقه کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا وجود دارد، با شاخص‌های موجود روشن می‌شود که شرکت‌ها و کشورهای منطقه از اجراء اصول و استانداردهای راهبری سازمان OECD و مقررات کشورهای صنعتی فاصله بسیار دارند.

به‌هر حال طرح عملیاتی راهبری سازمان و برنامه‌های اصلاحی اشخاص حقوقی نیازمند اطلاعات و ارزیابی مشروح به منظور اقدام به اولویت‌بخشی و فرموله

## نقش هیات مدیره در حاکمیت شرکتی

## نمایشگر: آیا این حقوق و مزایای خیلی زیاد است؟

فقط به اندازه چند لقمه نان و پنیر ناقابل... رزماری براوو<sup>۱۹</sup> مدیر عامل شرکت بربری<sup>۲۰</sup> تولیدکننده بارانی‌های مد روز، در سال ۲۰۰۲ معادل شش میلیون پوند حقوق و مزایا دریافت داشته است. به رغم سخت کوشی‌های وی در تغییر وضعیت شرکت، انجمن ملی صندوق‌های بازنشستگی معتقد است که نمی‌توان نسبت به حقوق و مزایای هدایا گونه مدیران شرکت مذکور بی‌تفاوت بود؛ زیرا هیچ تناسبی با عملکرد آنان ندارد (باکسل<sup>۲۱</sup> ۱۴ جولای ۲۰۰۳). انجمن بیمه‌گران بریتانیا نیز نظر مشابهی را اعلام داشته است. حقوق و مزایای بن ورواین<sup>۲۲</sup>، مدیر عامل بی‌تی<sup>۲۳</sup>، در سال ۲۰۰۲ بالغ بر سه میلیون پوند بوده است. همچنین، چهار تن از مدیران شرکت خدماتی ای دبلویجی<sup>۲۴</sup>، به پاس تجدید ساختار بدهی‌های شرکت، در سال ۲۰۰۲ پاداش‌های ویژه‌ای در کل به مبلغ ۴۷۵٫۰۰۰ پوند دریافت کردند (بریم<sup>۲۵</sup> ۲۰۰۳). ویتوریو رادیس<sup>۲۶</sup>، مدیر عامل سابق سلفریج<sup>۲۷</sup>، در بدو ورود به شرکت مارکس انداسپینسر<sup>۲۸</sup>، مبلغ ۱٫۱۵ میلیون پوند را به عنوان "خوش آمدگویی طلایی"<sup>۲۹</sup> به جیب زد. نمونه دیگر، آلیستر دیلز<sup>۳۰</sup> می‌باشد که شرکت نیشن واید<sup>۳۱</sup> در آوریل ۲۰۰۲ و در ازای بازنشستگی پیش از موعد، مبلغ ۸۸۹٫۴۵۷ پوند علاوه بر حقوق ۳۰۱٫۰۰۰ پوندی و سایر مزایا، به عنوان پاداش جبران خدمت به وی پرداخت کرد (کرافت<sup>۳۲</sup> ۲۴ جولای ۲۰۰۳). البته به نظر می‌رسد که این مسئله حتی با رفتن این مدیران از شرکت، خاتمه نمی‌یابد. برای مثال، سر ایان والانس<sup>۳۳</sup>، رئیس سابق هیات مدیره بی‌تی، در طی دو سال بعدی پس از استعفايش به عنوان مدیر عامل و انتخاب به عنوان "رئیس افتخاری" شرکت، تقریباً ۱٫۱ میلیون پوند دریافت کرد. موارد مطرح شده، تنها مشتقی از خروار است و نگاهی دقیق‌تر به اخبار رسانه‌ها، تعداد بیشتری را آشکار خواهد ساخت. این در حالی است که مسئله حقوق و مزایای مدیران، تنها به انگلستان محدود نمی‌شود. فریتر بلکشتین<sup>۳۴</sup>، مسئول بازارهای داخلی و امور مالیاتی اتحادیه اروپا، با بیان این که... حقوق و مزایای پرداختی به مدیران ارشد صنایع، از هیچ گونه تناسبی برخوردار نیست... من مبالغ حقوق و مزایای توافق شده را خارج از اندازه‌های متعارف و بیش از حد می‌دانم... موضع‌گیری سختی علیه این مسئله کرده است. وی اعتقاد دارد که باید اقدامات سریعی در زمینه افشای خط مشی‌های سالانه مربوط به حقوق و مزایای مدیران و تصویب آن توسط سهامداران، برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس کلیه کشورهای عضو اتحادیه، صورت پذیرد (آیین نامه خدمات مالی اروپا<sup>۳۵</sup> ۲۰۰۳). نظر شما درباره چنین سطحی از حقوق و مزایا برای مدیران چیست؟

حقوق و منافع سهامداران ترغیب نماید، در متون علمی مورد تاکید قرار گرفته است (جنسن، ۱۹۹۳). از این دیدگاه، حقوق و مزایای مدیران سازوکار دیگری است که می‌توان به کمک اصلاح و بهبود آن، سطح حاکمیت شرکتی را ارتقاء بخشید.

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تفاوت میان حقوق و مزایای مدیران موظف و دستمزد کارگران، در ۲۰ سال اخیر افزایش یافته است (اکونومیست، ۱۵ نوامبر ۲۰۰۲). در گزارش هیگنز، با استناد به یافته‌های پژوهش‌های انجام شده، حقوق و مزایای متوسط سالانه رؤسای هیات مدیره ۱۰۰ شرکت برتر پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، ۴۶۰/۰۰۰ پوند اعلام شده است. رقم مذکور، تصویر مناسبی را از حقوق و مزایای اعضای ارشد هیات مدیره ارائه می‌کند. در نمایشگر شماره (۳)، به نمونه‌های دیگری از حقوق و مزایای دریافتی

می‌سازند. بدین ترتیب، نقش چنین سازمان‌هایی در ایجاد اطمینان نسبت به کارایی مدیران غیرموظف (غیراجرایی)؛ ضروری به نظر می‌رسد.

## حقوق و مزایای مدیران موظف

در اوایل دهه ۱۹۹۰، مردم با اصطلاح "حاکمیت شرکتی" به اندازه امروز آشنا نبودند. اکنون حتی در دانشکده‌های معروف مدیریت، موضوع حقوق و مزایای مدیران به کانون مباحث مربوط به حاکمیت شرکتی تبدیل شده است. البته، این موضوع از جنبه‌های بسیار با اهمیت بحث حاکمیت شرکتی به شمار می‌آید؛ هر چند، اکنون همه می‌دانیم که دامنه این بحث، به مراتب فراتر از مسئله حقوق و مزایای مدیران است. موضوع لزوم تعیین حقوق و مزایای مدیران موظف، در سطحی که آنان را به پیگیری و حمایت از

## سیستم

### انبار و کنترل موجودی

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



موسسه تخصصی کنترل سیستمها

تلفن: ۸۸۸۲ ۳۸ ۲۷ (خط ۱۰)

تلفن: ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸

۸۸۸۲ ۶۵ ۹۲

Email: CSD\_Company@yahoo.com

مدیران شرکت‌ها اشاره شده است. از این گذشته، مدیران علاوه بر حقوق و مزایا، پاداش‌های اضافی (برای مثال به شکل اختیار خرید سهام) غیر معقولی نیز دریافت می‌کنند که به اعتقاد برخی، متناسب با عملکرد آنان نمی‌باشد. نتایج یک نظرسنجی انجام شده در سال ۲۰۰۳ نشان می‌دهد که به اعتقاد ۷۸ درصد از مشارکت‌کنندگان، حقوق و مزایای دریافتی مدیران شرکت‌های بزرگ، بیش از میزانی است که استحقاق آن را دارند (بلیتز<sup>۳۶</sup>، ۲۰۰۳).

در گزارش کدبری، موضوع حقوق و مزایای مدیران موظف، کم و بیش مورد توجه قرار گرفته است؛ در حالی که گزارش گرین‌بری<sup>۳۷</sup> و آیین‌نامه اجرایی پیوست آن که در سال ۱۹۹۵ انتشار یافت، فقط به مسائل و موارد مربوط به حقوق و مزایای مدیران اختصاص دارد. کمیته گرین‌بری نیز مانند قانون کدبری، پیشنهاد کرده است که کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و ثبت شده در انگلستان، باید ضمن رعایت آیین‌نامه اجرایی پیوست، گزارش میزان رعایت آن را نیز هر سال به سهامداران شرکت اعلام کنند. هدف آیین‌نامه مذکور، ارائه بهترین روش‌های تعیین حقوق و مزایا برای مدیران و رویه‌های حسابداری مربوط بوده است. البته، گزارش گرین‌بری (۱۹۹۵) را می‌توان یک نوع واکنش انفعالی (و نه یک راه‌حل فعال) در پاسخ به احساسات عمومی به شمار آورد. کمیته گرین‌بری متشکل از سرمایه‌گذاران بزرگ و صاحبان صنایع بود که ریاست آن را سرریچارد گرین‌بری<sup>۳۸</sup> بر عهده داشت. مأموریت گروه، شناسایی روش‌های مطلوب تعیین حقوق و مزایا برای مدیران و تهیه آیین‌نامه اجرایی مربوط برای شرکت‌های سهامی عام در انگلستان بود و هدف آن، ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و بهبود عملکرد تعیین شده بود. از سوی دیگر، افشای کامل حقوق و مزایای پرداختی به مدیران و سایر اطلاعات مربوط نیز در کمیته مطرح، و مورد توجه واقع شده بود. یکی از اهداف مهم کمیته گرین‌بری (و پیش از آن، آیین‌نامه اجرایی قانون کدبری) ایجاد کمیته‌های حقوق و مزایا بود که باید ضمن تعیین حقوق و مزایای لازم برای جذب و نگهداری مدیران باکفایت، از پرداخت‌های اضافی انجام شده برای این منظور، ممانعت به عمل می‌آوردند. این کار، محرکی به حساب می‌آمد که تصور

می شد قادر است تا شفافیت را در این حوزه، بهبود بخشد. هدف از ایجاد این کمیته‌ها که باید (عمدتاً) از مدیران غیرموظف (غیراجرایی) تشکیل می‌شدند، تعریف خطمشی‌های تعیین حقوق و مزایای مدیران و مشخص ساختن حقوق و مزایای مدیران موظف، شامل مزایای بازنشستگی و پرداخت‌های مربوط به جبران خدمات بود. آنچه مسلم است، مهم‌ترین دلیل انجام این کار، جلوگیری از تعیین حقوق و مزایای مدیران موظف، توسط خود آنان بود. لزوم ایجاد کمیته‌های مستقل تعیین حقوق و مزایا، در متون علمی نیز به عنوان ساز و کار موثری جهت جلوگیری از صدور و امضای چک‌های حقوق و مزایای مدیران توسط خود آنان، مورد تأکید قرار گرفته است (ویلیامسون<sup>۳۹</sup>، ۱۹۸۵) کمیته حقوق و مزایا باید هر سال گزارشی را به نیابت از هیات مدیره، به سهامداران ارائه دهد و فهرست اعضای خود را نیز طی همان گزارش، به سهامداران اعلام کند. گزارش مزبور باید شامل جزئیات کامل حقوق و مزایای هر مدیر، همراه با ذکر نام و مواردی از قبیل حقوق پایه، مزایا به تفکیک انواع آن، پاداش‌های سالانه، طرح‌های پاداش بلندمدت شامل اختیاری خرید سهام و حقوق و مزایای بازنشستگی سالانه هر مدیر باشد.

از زمان گزارش گرین‌بری تاکنون، پیشرفت‌های مهمی در زمینه کیفیت و کمیت افشای اطلاعات مربوط به حقوق و مزایای مدیران به وجود آمده است و شرکت‌ها اطلاعات زیادی را در این رابطه در گزارش‌های سالانه خود افشاء می‌کنند. اصلاحات انجام شده در قانون جامع که در جولای ۲۰۰۳ و در پی بررسی‌های هیگز در مورد مدیران غیرموظف (غیراجرایی) به تصویب رسید، مواد جدیدی را به منظور جلوگیری از پرداخت‌های بیش از اندازه حقوق و مزایا به مدیران موظف، به قانون قبلی افزوده است (تسل، ۲۲ جولای ۲۰۰۲). حال زمان آن فرا رسیده است که در زمینه حقوق و مزایای مدیران، به ارائه شواهد و یافته‌های موجود در متون علمی پردازیم.

پژوهش‌های انجام شده در زمینه حقوق و مزایای مدیران در زمینه حقوق و مزایای مدیران موظف، مطالعات زیادی انجام شده است. در اینجا، هدف ما بررسی تفصیلی

متون مربوط نمی‌باشد و تنها به ذکر تعدادی از آنها و یافته‌های برجسته موجود، اکتفا می‌شود. در مورد رابطه میان حقوق و مزایا و عملکرد شرکت، نتایج یک پژوهش حاکی از آن است که میان حقوق و مزایای بیش از اندازه مدیران موظف و حاکمیت شرکتی نامطلوب و عملکرد ضعیف شرکت‌ها در ایالات متحده، رابطه آماری معنی‌داری وجود دارد (کر<sup>۴۰</sup> و همکاران، ۱۹۹۹). در حقیقت، پژوهش مذکور به رابطه منفی معنی‌داری میان حقوق و مزایا (که توسط هیات مدیره و ساختار مالکیت شرکت تعیین می‌شود) و عملیات شرکت و قیمت سهام آن دست یافته و در آن چنین نتیجه‌گیری شده است که هر چه عدم توازن قوا در ساختار هیات مدیره شرکت، منجر به تعیین حقوق و مزایای نامتعارف‌تری برای مدیر عامل شود؛ ارزش شرکت کاهش بیشتری خواهد یافت. تحقیق مزبور، علاوه بر توصیه‌های دیگر، پیشنهادی را نیز در مورد تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره و مدیر عامل در هیات مدیره شرکت‌های آمریکایی، ارائه کرده است؛ بدین ترتیب که این امر، باید بر اساس توصیه‌های گزارش کدبری صورت گیرد. تحقیقات دیگر نشان می‌دهد که میان حقوق و مزایای مدیر عامل و نحوه انتخاب اعضای هیات مدیره نیز رابطه معنی‌داری وجود دارد. یعنی، معمولاً هر چه نفوذ مدیر عامل در تعیین اعضای دیگر هیات مدیره بیشتر باشد، سطح حقوق و مزایای وی بالاتر خواهد بود (لامبرت<sup>۴۱</sup> و همکاران، ۱۹۹۳).

همچنین، در ارتباط با ایجاد کمیته‌های حقوق و مزایا، یافته‌های بوستک<sup>۴۲</sup> (۱۹۹۶) نشان داده که در پاسخ به توصیه ایجاد کمیته‌های مذکور، واکنش‌های سریعی از سوی تعداد زیادی از شرکت‌های انگلیسی، صورت گرفته است. پژوهش مزبور بیان داشته است که این شرکت‌ها در ظرف مدت کوتاهی، کمیته‌های حقوق و مزایایی با عضویت تعداد نسبتاً کمی از مدیران موظف؛ تشکیل داده‌اند. علاوه بر این، یافته‌های مطالعات کنیون<sup>۴۳</sup> و مالین<sup>۴۴</sup> (۱۹۹۷) نیز نشان می‌دهد که ۹۸٪ از شرکت‌های مشارکت‌کننده در تحقیق سال ۱۹۹۵، در واکنش به توصیه‌های اولیه کدبری؛ کمیته حقوق و مزایا ایجاد کرده بودند.

در ارتباط با سطح حقوق و مزایای مدیران موظف در کشورهای گوناگون، پژوهش دیگری پدیده جهانی شدن

## سیستم

### کنترل دارائیهای ثابت

• امکان طبقه بندی اموال  
در سطوح مختلف

• امکان تهیه شناسنامه دارائی ها

• امکان تهیه کلیه گزارشات  
گردش اموال

• درج اطلاعات انواع بیمه های اموال

• امکان تعریف وابستگی بین اموال

• امکان تعریف بدهی ها



موسسه کنترول و سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۴۸ ۱۷

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸

۸۸۸۴ ۶۵ ۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

حقوق و مزایای مدیران موظف را مورد مطالعه قرار داده است (شفینز<sup>۴۵</sup>، ۲۰۰۳). در این رابطه، محقق مذکور ادعا کرده است که نه تنها سطح حقوق و مزایای مدیران در سطح بین‌المللی هماهنگ شده؛ بلکه این هماهنگ‌سازی، براساس الگوی ایالات متحده که دارای بالاترین سطح حقوق و مزایای مدیران در میان کشورهای دیگر می‌باشد، صورت گرفته است. سپس، پژوهشگر با بررسی داده‌هایی در مورد سطوح حقوق و مزایای مدیران در ایالات متحده، چنین نتیجه می‌گیرد که توافق‌های مربوط به حقوق و مزایای مدیران عامل آمریکایی، پر منفعت‌ترین نوع قرارداد در نوع خود و در میان سایر کشورهای جهان به‌شمار می‌آید. از سوی دیگر، محقق با بررسی تعدادی از محرک‌های بازار محور موثر برهمگرایی حقوق و مزایای مدیران موظف و مرتبط ساختن سیر تطور آن با روند همگرایی پایدار نظام‌های حاکمیت شرکتی در جهان؛ ادعا می‌کند که می‌توان از روی جذابیت ساختارهای مربوط به پرداخت حقوق و مزایای مدیران موظف در یک نظام حاکمیت شرکتی، میزان بازار محوری آن را تعیین کرد. شفینز (۲۰۰۳) معتقد است که هر چه قوانین و مقررات سختگیرانه‌تری در مورد افشای حقوق و مزایای مدیران موظف در سطح جهان وضع گردد، نظام پرداخت مذکور به سمت "آمریکایی شدن" پیش خواهد رفت. علاوه بر این، سهامداران می‌توانند به میزان حقوق و مزایایی پی‌ببرند که موجب ترغیب مدیران به افزایش ثروت سهامداران می‌شود. این امر نیز به نوبه خود، موجب کاهش "هزینه نمایندگی" در این شرکت‌ها می‌شود. بحث دیگری که شفینز (۲۰۰۳) مطرح می‌سازد، آن است که وجود رابطه معنی‌داری در میان حقوق و مزایای مدیران و عملکرد شرکت، امکان دارد منجر به کاهش هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های نظارتی سهامداران شود. این همه در حالی است که بسیاری از این تغییرات، هم‌اکنون به واسطه معرفی قوانین و مقررات جدیدی از سوی دولت انگلستان، ایجاد شده است. طبق قوانین و مقررات جدید، سهامداران نهادی در مورد تعیین حقوق و مزایای مدیران؛ حق رای دارند و شرکت‌ها نیز ملزم هستند تا خط مشی‌های مرتبط خود را با جزئیات بیشتری افشاء کنند. با این وجود، به نظر می‌رسد که با فرض درست بودن الگوی شفینز (۲۰۰۳)،

"آمریکایی شدن" سیستم پرداخت حقوق و مزایای مدیران در انگلستان، دارد به یک واقعیت انکارناپذیر تبدیل می‌شود. برای نمونه، طرح حقوق و مزایای مدیر عملیات ایالات متحده در بانک اچ اس بی سی<sup>۴۶</sup>، که شامل مزایای پایان خدمت چندین میلیون دلاری وی نیز می‌شود؛ در ماه می ۲۰۰۳، بالغ بر ۳۷٫۵ میلیون دلار در طی سه سال آینده بوده است. این امر نشان‌دهنده این واقعیت است که الگوی حقوق و مزایای مدیران آمریکایی، اقیانوس اطلس را نیز در نوردیده است (کرافت، ۱۲ می ۲۰۰۳). جالب اینجاست که با وجود چنین طرح‌های جذابی، شرکت‌های انگلیسی توفیقی در استخدام مدیران توانا و با کفایت آمریکایی نداشته‌اند (گیمبل<sup>۴۷</sup>، ۲۰۰۳). در حقیقت، متعادل شدن حقوق و مزایای مدیران، به احتمال زیاد در سطحی بالاتر از آنچه که هم اکنون قرار دارد؛ اتفاق خواهد افتاد.

حق رای در مورد مسائل مربوط به حقوق و مزایای مدیران یکی از تغییرات مهمی که حاکمیت شرکتی و مسئولیت پاسخگویی را در انگلستان تحت تاثیر قرار داده؛ تصمیم بسیاری از شرکت‌ها (بر اثر فشار سهامداران، سایر گروه‌های فشار و عوامل دیگر) مبنی بر اعطای حق رای به سهامداران در مورد مسائل مربوط به حقوق و مزایای مدیران بوده است. در اکتبر ۲۰۰۳، دولت طرحی را اعلام کرد که طبق آن، شرکت‌ها باید ضمن تهیه یک گزارش سالانه در مورد حقوق و مزایای مدیران خود، آن را به تصویب سهامداران شرکت نیز می‌رساندند. در پی اعلام طرح مزبور، مشاهده شد که تعداد شرکت‌های بورسی که چنین حق رای را برای سهامداران خود قائل شده بودند، به طرز چشمگیری افزایش یافته است. در واقع، نتایج یک پژوهش نشان داده که اعطای حق رای در مورد مسائل مربوط به حقوق و مزایای مدیران به سهامداران، در مجامع عمومی سالانه شرکت‌های برتر بورسی<sup>۴۸</sup>، از ۱۳ درصد شرکت‌ها در سال ۲۰۰۱، به ۳۷ درصد آنها در سال ۲۰۰۲ افزایش یافته است (جونز<sup>۴۹</sup>، ۲۰۰۲). از سوی دیگر، پاتریشیا هیوویت، وزیر تجارت و صنایع نیز در سال ۲۰۰۲ با ارائه یک متن پیشنهادی در مورد حقوق و مزایای مدیران؛ اختیارات سهامداران را در این زمینه تقویت کرد. با این حال، قدرتی که سهامداران از این

طریق کسب کردند، کمتر از آن چیزی بود که کسی تصور می‌کرد؛ زیرا حق رای اعطا شده، تنها جنبه مشورتی داشت. به بیان دیگر، اگر شرکتی تمایل نداشت؛ مجبور نبود در مورد پیامدهای عملیات خود با کسی مشورت کند. بدین ترتیب، سهامداران فرصتی برای رای‌گیری در مورد حقوق و مزایای تک تک مدیران به دست نمی‌آوردند. علاوه بر این، برخی از سرمایه‌گذاران نهادی نیز در مقابل متن پیشنهادی واکنش منفی نشان دادند؛ زیرا به عقیده آنها، متن مذکور دستاویزی برای سلب مسئولیت پاسخگویی مدیران و واگذاری آن به سهامداران محسوب می‌شد (مایو<sup>۵۰</sup> و یانگ<sup>۵۱</sup>، ۲۰۰۲). با این وجود، مانند مقوله‌های "داوطلبانه" دیگر حاکمیت شرکتی، بعید به نظر می‌رسد که شرکت‌های خوشنام و معروف، این ابراز نارضایتی سهامداران را نادیده بگیرند و واکنشی در قبال آن نشان ندهند. آنچه مسلم است مشارکت بیشتر سهامداران در تصمیم‌گیری‌های مربوط، موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی و تهیه طرح‌های معقول‌تری برای حقوق و مزایای مدیران شرکت‌ها خواهد شد.

شواهد نشان می‌دهد که فعالیت سهامداران در این زمینه، تاثیر بااهمیتی بر مدیریت شرکت‌ها گذاشته؛ به گونه‌ای که در پی اعتراض سهامداران، خط‌مشی‌های مربوط به حقوق و مزایای مدیران مورد بازنگری و اصلاح قرار گرفته است.

#### آموزش مدیران

یکی دیگر از موضوعات مربوط به هیات مدیره مورد تاکید در توصیه‌های انجام شده در زمینه تعیین خط‌مشی، مسئله آموزش مدیران است. در جوامع امروز، کسب آموزش و صلاحیت‌های لازم، اهمیت روزافزونی یافته؛ به گونه‌ای که داشتن معلومات تخصصی لازم برای احراز سمتی در یک موسسه، برای عملکرد کارای آن سازمان ضروری است. برای ایجاد یک هیات مدیره پویا و یادگیر (گرت، ۱۹۹۶) که دارای رویکردی فعال بوده و قابلیت استقرار یک سیستم مطلوب حاکمیت شرکتی را داشته باشد؛ باید مدیران را برای شرکت در دوره‌های آموزشی تشویق کرد. در واقع، این پیشنهاد یکی از پیشنهادهای گزارش کدبری به شمار می‌آید که چنین بیان شده بود:

سنگینی بار مسئولیت مدیران و تعهدات روزافزون مربوط به وظایف ایشان، اهمیت شیوه‌های آماده‌سازی آنان را برای به عهده گرفتن مشاغل آینده شان، بیش از پیش مشخص می‌سازد. با توجه به زمینه کاری قبلی، معلومات و تجارب گوناگون مدیران، گذراندن تعدادی دوره آموزشی درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی؛ برای آنان امر مطلوبی به نظر می‌رسد.

(گزارش کدبری، ۱۹۹۲، ص ۲۴، بند ۱۹-۴)  
توصیه‌های کدبری در مورد آموزش مدیران، به ویژه مدیران جدیدی که تجربه نسبتاً کمی دارند، در گزارش همپل دوباره مورد تایید قرار گرفته است. همپل همچنین، بر لزوم آموزش مدیران در زمینه قوانین، مقررات و ریسک‌های تجاری مربوط و جدید تاکید کرده است. همان‌گونه که در گزارش کدبری پیشنهاد شده بود، در گزارش همپل نیز برای دانشکده‌های مدیریت نقش مهمی در زمینه ارائه آموزش‌های کیفی و آشنا ساختن مدیران شرکت‌ها با حاکمیت شرکتی؛ در نظر گرفته شده است. از سوی دیگر، مطلب اخیر فرصت مناسبی را برای انجام پژوهشی با موضوع بررسی رابطه آماری میان آموزش مدیران و عملکرد مالی شرکت؛ فراهم می‌سازد.

**یک دیدگاه موافق**

مروری بر حوزه‌های گوناگونی که اصلاحات انجام شده در زمینه حاکمیت شرکتی، سعی در بهبود آنها داشته‌اند؛ ممکن است این تصور را ایجاد کند که تغییرات صورت گرفته، موجب دلسردی افراد نسبت به حضور در هیات مدیره شرکت‌ها می‌شود. واقعیت آن است که شغل مدیریت، به ویژه در انگلستان؛ نسبت به گذشته دشوارتر شده است. امروزه افکاری مانند "در شرکت یاد می‌گیرم"، "از پدرم یاد گرفته‌ام" یا "تجربه کاسبی و تجارت دارم" به کلی منسوخ شده؛ و به جای آن، آموزش، صلاحیت و ارائه شواهدی مبنی بر توانایی هدایت امور، حرف اول را می‌زند. امروزه، اوضاع مدیران بدتر نیز شده است؛ چون مشاهده هرگونه نشانه‌ای دال بر وجود افکار فریب‌کارانه، سوءاستفاده و اعمال خودسرانه در نزد مدیران، امکان دارد منجر به پیگرد قانونی و حتی زندانی شدن آنان شود. دلیل

**اولین نرم افزار  
هزینه یابی فعالیت**

**سیستم  
حسابداری صنعتی**

● برنامه ریزی

● کنترل

● محاسبات قیمت

تمام شده



دفتر مرکزی: (۰۲۱) ۸۸۸۲۶۸۱۲  
دفتر مدیریت: تلکس ۸۸۸۲۶۹۹۸  
۸۸۸۲۶۵۹۳  
Email: CSD\_Company@yahoo.com



سهامداران نسبت به طرح‌های پرداخت حقوق و مزایای مدیران، حق رای دارند و کلیه جزئیات طرح‌های مذکور، به طور کامل در گزارش‌های سالانه افشاء می‌شود. در حقیقت، جای بسی تعجب دارد که با وجود سختی این شغل و مسئولیت‌های کمرشکن آن، هنوز داوطلبانی برای این کار پیدا می‌شوند! البته، باید دقت داشت که هر چقدر هم حقوق و مزایای مدیران محدود شود و یا حداقل مورد بحث و بررسی دیگران قرار گیرد؛ هنوز هم مبالغ دندان‌گیری را تشکیل می‌دهد و انگیزه خوبی را برای جلب افراد به این گونه مشاغل، ایجاد می‌کند.

#### پایان سخن

در متنی که از نظر گذشت، موارد ذیل مورد بحث و بررسی قرار گرفت:

- نقش هیات مدیره شرکت در نظام حاکمیت شرکتی، با تاکید بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انگلستان؛
- سیر تطور قوانین، مقررات و خطمشی‌های مربوط در انگلستان و نقش آنها در بهبود حاکمیت شرکتی؛ از گزارش کدبری در سال ۱۹۹۲ تا گزارش هیگز در سال ۲۰۰۳؛
- تاکید ویژه بر اهمیت توازن قوا در هیات مدیره شرکت و تشبیه هیات مدیره به قلب بدن انسان؛ بدین ترتیب که صحت عملیات شرکت، مستلزم اثربخشی و سلامت عملکرد هیات مدیره می‌باشد؛
- اهمیت روزافزون نقش مدیران غیرموظف (غیراجرایی) مستقل در حاکمیت شرکتی، به واسطه ارائه دیدگاه‌های مستقل در مورد راهبردهای شرکت و کمک به برقراری توازن قوا در هیات مدیره؛ و
- موضوع بحث انگیز حقوق مزایای مدیران، با تاکید بر شواهد تجربی نشان می‌دهد میان پرداخت‌های بیش از اندازه به مدیران و ساختارهای ضعیف حاکمیت شرکتی و عملکرد نامطلوب شرکت، رابطه آماری وجود دارد.

در انگلستان، حاکمیت شرکتی مبنای درست و معقولی را پیدا کرده است؛ ولی همیشه باید به این مطلب نیز توجه داشت که همواره، جای بهبود و پیشرفت بیشتری در زمینه وجود دارد. به منظور اجتناب از به وجود آمدن یک انرون

این امر نیز آن است که دامنه تعهدات مدیران، پس از فروپاشی انرون و سایر شرکت‌ها، با دقت بیشتری مورد بررسی قرار گرفته و دوباره تعریف شده است. خوشنامی شرکت که معمولاً طی چند دهه به دست می‌آید؛ ممکن است ظرف یک شب از بین برود. در قانون سربینز آکسلی (۲۰۰۲) که نقطه عطفی برای مدیران به شمار می‌آید؛ تصریح شده است که در صورت گناهکار شناخته شدن مدیران در تخلفات شرکتی، تعهدات و بدهی‌های شخصی و زندان در انتظار آنان خواهد بود. از سوی دیگر، گرچه قانون مذکور به طور مستقیم فقط در ایالات متحده قابل اجرا است؛ ولی برای مدیران فعال در سایر کشورهایی نیز که ممکن است روابط تجاری با شرکت‌های آمریکایی داشته باشند، پیامدهای متعددی را به همراه دارد. البته، ترس از ایجاد تعهد و بدهی، قبل از فروپاشی انرون نیز به عنوان یک عامل باز دارنده وجود داشته است. الخفجی (۱۹۸۹) این بحث را پیش می‌کشد که در ایالات متحده دهه ۱۹۸۰، نامزدهای احراز پست‌های مدیریتی، به دلیل امکان ایجاد بدهی‌های شخصی و افزایش دعاوی حقوقی علیه هیات مدیره شرکت، از پذیرفتن مشاغل مذکور امتناع می‌کردند. البته، وی به این نکته نیز اشاره کرده که ممکن است بر اساس استدلال ذیل، دعاوی مزبور حاصل تصمیمات خود مدیران نیز بوده باشد:

... اگر اعضای هیات مدیره مهارت و تخصص خود را به بهترین شکل و در راستای حمایت از منافع شرکت و سهامداران آن مورد استفاده قرار ندهد؛ مانند پزشکان خاطی، به سوء عملکرد متهم خواهند شد. از دیدگاه کسب و کار، شرکت همان بیمار است و هیات مدیره در نقش پزشک و سهامداران به مثابه بستگان بیمار می‌باشند که هیات مدیره را به اتهام سوء عملکرد، تحت پیگرد قانونی قرار می‌دهند.

(الخفجی، ۱۹۸۹، ص ۶۹)

این همه در حالی است که در محیط‌های امروزی، مدیران نمی‌توانند نسبت به دریافت مبالغ کلانی حقوق و مزایا و سپس ایفای تعهدات سنگین از محل آن؛ اطمینان داشته باشند. حقوق و مزایای مدیران، بیش از پیش زیر ذره بین قرار گرفته است؛ به گونه‌ای که هم‌اکنون در انگلستان،

## راهبری در صنعت بانکداری

کار - نظیر اطاق‌های بازرگانی، صنعت و بانک‌ها، به منظور ترغیب آنها در پذیرش رسمی اصول راهبری سازمان خوب و انجام تطبیق و رعایت توسط اعضا آنها فعال باشیم. همراه با گروه‌های کسب و کار گفتمان‌های عمومی با نهادهایی مانند بانک مرکزی و مراجع حرفه‌ای نیز صورت پذیرد. هم چنین تماس و دسترسی به مراکز علمی و تحقیقاتی، وسایل ارتباط جمعی و سیاست‌سازان نیز حائز اهمیت است. عملی ساختن راهبری سازمان باید همراه با فرموله کردن نقشه عملی و بسیج نمودن آنها با کمک وسایل ارتباط جمعی و سازمان‌های مربوط باشد. پی‌گیری در اجرای ۱۲ استاندارد کلیدی برای سیستم‌های مالی کارآمد باید قسمتی از نقشه اجرایی باشد. هم چنین باید در انگیزه‌های خودجوش، شرکت‌ها را به پذیرفتن اصول راهبری سازمان ترغیب نمود و نه با تحمیل این اصول به آنها. ترکیبی از انگیزه‌های اقتصادی، مقررات و لازم‌الاجراء نمودن قوانین در متجلی کردن راهبری سازمان ضروری است. اما همه این‌ها مستلزم فعالیت بخش خصوصی در توسعه و گسترش راهبری سازمان در محیط است. وجود یک ستاد کارآمد (به طریقی در لبنان تحت عنوان گروه ضربت "راهبری سازمان لبنان" تاسیس شده است)، یا اتحادیه‌ها و نهادهای گسترش‌دهنده مقررات و دستورالعمل‌های راهبری سازمان برای اعضا خود، نقطه شروع مناسبی می‌باشد. هدف و انگیزه بالاست. راهبری سازمان و بخش دولتی فضای سرمایه‌گذاری را مناسب می‌کند و منتهی به استقرار موسسات بهتر با کارایی بیشتر می‌گردد و مالا رشد اقتصادی پایدار را در بر خواهد داشت.

۱۱- پیشرفت‌های نائل آمده در زمینه راهبری سازمان بخش بانکداری در کشورهای عربی منطقه با اجراء اصول کلیدی برای نظارت موثر بانکداری - آن طور که توسط BIS عنوان شد - و ضوابط سنجشی احتیاطی و دستورالعمل‌های ارزیابی و نیز از طریق بنیان نهادن سازمان‌های نظارت بانکی موثر و اقدامات اطمینان‌بخشی در تمامیت و کل نظام بازار با برقراری کمیسیون‌ها و قوانین مبارزه با پول‌شویی و ممانعت از مساعدت‌های مالی به موسسات غیرقانونی صورت پذیرفته است. در واقع بررسی‌های اخیری که IMF در زمینه سیستم مالی در کشورهای MENA انجام داده است حاوی مستنداتی است که سازمان‌های دست‌اندرکار وضع مقررات بانکی، هم جهت با بهترین دستورالعمل‌ها و اقدامات بین‌المللی گام برداشته‌اند. شاخص‌های مرتبط با "مقررات و نظارت" بخش بانکداری و مالی نشان از اقدامات خوب در

## سیستم پیشرفته دفترداری

دو زبانه (انگلیسی و فارسی)

چند ارزی

چند شرکت

چند شعبه

عملیات بانکی

ساخت گزارشات دلخواه

گزارشات مقایسه‌ای  
دوره مشابه سنوات قبل



موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۲۴۸۱۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸

۸۸۲۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

## شاخص توسعه بر مبنای اطلاعات کمی و کیفی در کشورهای منطقه خاورمیانه و آفریقای شمالی MENA تا ۲۰۰۳/۳/۱

| شاخص توسعه مالی   | بخش بانکی | بخش مالی غیر بانکی | مقررات و نظارت | بخش پولی و خط و مشی | گسترده‌گی | فضای مؤسسه‌ای |     |
|-------------------|-----------|--------------------|----------------|---------------------|-----------|---------------|-----|
| بحرین             | ۷/۷       | ۷/۳                | ۵              | ۹/۳                 | ۷/۸       | ۸             | ۸/۹ |
| لبنان             | ۷         | ۷/۸                | ۳/۳            | ۷/۷                 | ۸/۳       | ۷             | ۵/۲ |
| اردن              | ۶/۹       | ۷/۱                | ۶/۳            | ۸/۷                 | ۶/۵       | ۸             | ۵/۴ |
| کویت              | ۶/۸       | ۷/۳                | ۵              | ۸                   | ۶/۶       | ۸             | ۵/۹ |
| امارات متحده عربی | ۶/۶       | ۷/۹                | ۵              | ۶/۷                 | ۵/۸       | ۸             | ۵/۹ |
| عربستان سعودی     | ۶/۴       | ۷/۸                | ۳/۳            | ۸                   | ۶/۴       | ۸             | ۴/۲ |
| پاکستان           | ۶         | ۵/۸                | ۶/۳            | ۷/۷                 | ۷/۴       | ۴             | ۳/۹ |
| عمان              | ۵/۹       | ۶/۱                | ۵              | ۸/۳                 | ۳/۲       | ۸             | ۴/۸ |
| قطر               | ۵/۷       | ۶/۸                | ۰/۷            | ۶/۷                 | ۵/۷       | ۸             | ۶/۳ |
| تونس              | ۵/۶       | ۷/۷                | ۴/۷            | ۵/۳                 | ۴/۵       | ۵             | ۵   |
| مراکش             | ۵/۵       | ۵/۶                | ۴/۷            | ۷/۲                 | ۶/۸       | ۴             | ۲/۸ |
| مصر               | ۵/۴       | ۶                  | ۶/۳            | ۵/۳                 | ۵/۶       | ۶             | ۲/۲ |
| سودان             | ۴/۷       | ۵/۷                | ۰/۷            | ۳/۷                 | ۶/۲       | ۷             | ۴/۵ |
| جیبوتی            | ۴/۱       | ۳/۸                | ۱/۳            | ۵                   | ۶         | ۷             | ۲   |
| یمن               | ۲/۹       | ۳/۱                | ۰/۷            | ۲/۳                 | ۵         | ۹             | ۲/۲ |
| موریتانی          | ۳/۵       | ۳/۸                | ۰/۷            | ۳                   | ۳/۹       | ۵             | ۳/۵ |
| الجزیره           | ۳/۲       | ۲/۵                | ۳              | ۲/۵                 | ۳/۴       | ۴             | ۲/۳ |
| ایران             | ۲/۵       | ۱/۹                | ۳/۳            | ۴/۷                 | ۰/۵       | ۴             | ۲/۴ |
| سوریه             | ۱/۱       | ۱/۹                | ۰/۷            | ۰                   | ۰/۹       | ۰             | ۲/۴ |
| لیبی              | ۱         | ۱/۲                | ۰/۷            | ۲                   | ۰/۵       | ۰             | ۱   |
| میانگین           | ۵         | ۵/۵                | ۳/۳            | ۵/۷                 | ۵/۱       | ۵/۹           | ۴/۲ |

متوسط ۵۶

بسیار پایین &gt; ۲/۵

بالا ۶-۷/۵

پایین ۲/۵۵

بسیار بالا &lt; ۷/۵

دارای حاکمیت ضعیف هستند.

۱۲- بانک‌ها با مسائل ویژه راهبری مواجه هستند، زیرا فعالیت‌های آنها غامض‌تر و متنوع‌تر است که خود سبب

اکثر کشورهای عرب منطقه در شاخه‌های پیشرفته بانکداری ۷۰ دارد. آن دسته از کشورهایی که دارای سیستم مالی واپس زده و یا تحت سلطه موسسات دولتی هستند در بخش مالی

## سیستم

## حقوق و پرسنلی

• دو زبانه (انگلیسی و فارسی)

• چند ارزی

• کاملاً پارامتریک و سازگار با هر شرایط کاری

• ساخت گزارشات دلخواه

• امکان Gross Up

• امکان گزارشات دلخواه



دفتر فروش: (خط ۱۱) ۸۸۸۲ ۲۵ ۹۲  
 دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸  
 ۸۸۸۲ ۶۵ ۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

اشکالات بیشتری در پایش می شود و سنجش و ارزیابی میزان ریسک پرتفوی و فعالیت هایشان را پیچیده می سازد. آشکارسازی و شفافیت در راهبری بانکی واجد اهمیت است. به همین دلیل اعمال کامل استانداردهای آشکارسازی مندرج در میثاق های بین المللی حسابداری مهم است. در این خصوص OECD اصول آشکارسازی و شفاف سازی را به روشنی بیان می دارد: "چارچوب راهبری سازمان باید این اطمینان را ایجاد کند که جمیع موارد دارای اهمیت مرتبط با حاکمیت، شامل وضعیت مالی، اجرا، مالکیت و راهبری شرکت، به موقع و دقیق آشکارسازی می شود."

البته بانکها در شاخه الزامات اضافی مقررات دولتی قرار دارند (در کشور ما تحت ضوابط قانون پولی و بانکی و قانون عملیات بانکی بدون ربا) که سبب محدودیت و یا جلوگیری سایر سنجش های کنترل حاکمیت و حساب خواهی می گردد. در کشور ما نیز همانند بسیاری از بازارهای حائز اهمیت، مالکیت اضافی دولتی در بانکها مانع رقابت جدی و بحث برانگیز و رقابتی بازارهای مالی و بانکی می شود. و بالاخره پشتیبانی های دولت و سایر شبکه های ایمنی مالی به طور ضمنی و تلویحی انگیزه های بزرگ تری برای ریسک پذیری بانکها و اشتیاق کمتری از جانب سپرده گذاران در پایش فعالیت های آنها ایجاد می کنند. در مقابله با این مسائل، روش های ما، سازمان های نظارت بانکی و پولی، باید از طریق تشجیع و ترغیب در ورود سیستم بانکی و نرخ گذاری و لیست کردن آنها در بازار سهام موجب پیروی نظام های بازار بشوند. دیگر اصلاحات ساختاری عمده عبارت است از سرمایه برداری (divestment) برای خصوصی سازی بانکها و موسسات مالی است. خصوصی سازی باید همراه با تدوین و استقرار مقرراتی باشد که از تضاد منافع اجتناب نموده و از استفاده نادرست در سیستم های مالی و بانکی وسیله دولت و سیاست سازان جلوگیری نماید.

۱۳- در بخش بانکی، مسیر اجرای نیازهای بازل ۲ (Basel II) با اجرای اصول حاکمیت سهامی و راهبری در سیستم بانکی در سطح مشتریان سیستم بانکی محقق می شود. بازل ۲ ضرورتاً درباره پایش، کنترل و مدیریت می باشد، و مستلزم اقدامات درست سیستم و فرآیند درجه بندی اعتبارات است. اجرا، حاکمیت سهامی در سطح مشتریان بانکی فرایند ارزیابی ریسک را در زمینه تخمین میزان ریسک در پرتفوی سرمایه گذاری و وام بانک به عنوان الزام عمده در اجرای اصول بازل ۲ تسهیل می کند. با این همه

سیستم‌های بانکداری ما نقش مهمی:

- در اجرای اصول راهبری در سیستم‌های بانکی
- در سطح مشتریان بانک دارا می‌باشند.

۱۴- راهبری سازمان کارآمد سبب هموار کردن راه برای حاکمیت سهامی در سایر بخش‌های اقتصادی می‌گردد. عملی ساختن اصول حاکمیت سهامی به این مفهوم است که بانک‌های ما سطح راهبری را ارتقا و بهبود بخشیده و در بخش اشخاص حقوقی غیربانکی در جهت پیروی از راهبری سازمان موثر واقع می‌شوند. در خصوص راهبری سازمان، بانک‌های ما دارای توان بالقوه‌ای هستند که می‌توانند ابزاری برای اصلاحات این چنینی در شرکت‌ها بشوند، به‌ویژه یک راهبری کارآمد.

● منبعی برای استقرار سلامت مالی بانک و توسعه شرکت‌ها است.

● وسیله‌ای کارآمد در مقابل فساد است.

● الزامی در ایجاد فضای داخلی و خارجی کارآمد است.

● در آشکارسازی اطلاعات محوریت عمده دارد.

● به ارتقاء و شفاف‌سازی و رعایت استانداردها در گزارشگری مالی کمک می‌رساند.

● آشکارسازی و اجرای میثاق دوم کمیته بازل را تسهیل می‌بخشد.

● نقش بانک‌ها را در تحقق اجرا و متعالی ساختن راهبری در نظام اقتصادی کشور بمنصه ظهور می‌رساند.

۱۵- ما در خصوص راهبری سازمان دغدغه داریم، زیرا

قسمت عمده از زیربنا و بستر اساسی (قوانین، مقررات موسسات و مکانیسم‌های لازم‌الاجرا نمودن) که شالوده

اقدامات ضروری برای اقتصادی کارآمد در کشور می‌باشد پانگرفته است. راهبری سازمان بهتر به میزان بالایی با اقدامات

عملیاتی بهتر و ارزیابی بازار و شرکت‌ها هم بسته است. حفاظت و حمایت از حقوق سهامداران به‌ویژه سهامداران

خارجی و دارای سهم اقلیت - سبب ترغیب در نوآوری و سرمایه‌گذاری طول‌مدت در نیروی انسانی و سرمایه‌های

فیزیکی، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و نیز خلق دارایی‌های فکری می‌شود. باترغیب در اجرا و ایجاد

بازدهی بالا و سوددهی مناسب در شرکت‌ها مالا زمینه تشویق در کلیه عوامل رشد بهره‌وری، منابع عمده رشد

اقتصادی فراهم می‌شود. با محدودکردن سوء استفاده از نیروی درون سازمانی، مکانیسم موثری برای انتقال ثروت

بین نسل‌ها ایجاد می‌گردد. با پایش مدیران اجرایی شرکت‌ها

در بخش مالی و مسئول نمودن آنها برای حسابدهی از منافع سرمایه‌گذاران حمایت می‌شود.

### بخش پایانی

استقرار کامل مفاهیم راهبری سازمان در حقیقت سرمایه‌گذاری ساختاری و بنیادی است. مشتاقم برنامه عملیاتی چنین اقدامی سترگ را مشتمل بر ساختار و اجرا به صورت ابتدایی به شرح آتی پیشنهاد نمایم. تردیدی نیست که چنین برنامه‌ای باید در اقدامات و نشست‌های ویژه بعدی مورد بررسی و تدقیق قرار گیرد.

محققاً بررسی‌های عمیق‌تر و برخوردار از دیدگاه‌های صاحب‌نظران و استراتژیست‌ها برنامه جامع‌تری را فراهم خواهد آورد.

### برنامه عملیاتی

● تعیین مسئولان از سوی قوه مجریه به‌عنوان ستاد تدوین مقررات راهبری سازمانی با هدف مشخص نمودن حوزه‌های کار و تعیین کارگروه‌های تخصصی و رهنمودهای کار.

● تشکیل کارگروه‌ها مشتمل بر

- کارگروه حسابداری

- کارگروه حسابرسی

- کارگروه قانون و مقررات

- کارگروه قوانین پولی و بانکی

- کارگروه قوانین و مقررات مالی

- کارگروه قوانین و مقررات بازار سرمایه

- کارگروه سمینارها و همایش‌ها

- هر کارگروه دیگری که مورد نیاز باشد.

● استفاده از استانداردهای کلیدی ۱۲ گانه به‌عنوان مبنای کار و اقدام جهت اجرایی نمودن آنها و ارائه گزارش‌های لازم برای طرح در سمینارها.

● تجدید نظر در ساختار و وظایف و مهندسی مجدد "انجمن مدیران" و در پی آن انستیتوی منطقه‌ای برای هماهنگی و یک پارچه‌سازی چارچوب‌های راهبری سازمان و فراهم آوردن اطلاعات و ایفای نقش مهم در امر تربیت، ارتقاء دانش و آموزش مدیران.

● ایجاد نهادی مانند Company House که وظیفه اخذ و ضبط گزارش‌های مالی و اطلاعات درباره عملکرد مدیریت و دیگر اطلاعات ذریبط را عهده‌دار شده و به‌عنوان منبعی قابل اتکا و موثق در خصوص اطلاعات قابل دسترس شرکت‌ها و موسسات اقتصادی عمل نماید.

● مهندسی مجدد مکانیسم ثبت شرکت‌ها برای به ثبت رساندن بنگاه‌های اقتصادی با وظایف مرتبط با موضوع و ارتباط آن با سازمان مالیاتی در جهت آگاهی به هنگام از شرکت‌های تشکیل و ثبت شده و ممانعت از ثبت شخصیت‌های حقوقی غیرمتعارف و ناهنجار.

● الزام شرکت‌ها و موسسات ثبت شده به تهیه و ارائه صورت‌های مالی حسابرسی آنها توسط مراجع ذیصلاح.

● ایجاد نهادی مرکزی در سیستم بانک مرکزی برای فراهم آوردن اطلاعات اعتباری شامل توانمندی، میزان استفاده بنگاه‌های اقتصادی از تسهیلات بانکی و میسر نمودن امکان اجازه استفاده مستقیم از این اطلاعات توسط سیستم بانکی برای بررسی ریسک‌های اعتباری و کنترل سلامتی اعطای تسهیلات.

● فراهم آوردن امکانات حمایت از مقوله راهبری سازمانی در مجامع آکادمیک و برنامه‌ریزی آموزشی برای تدریس مقوله در مقاطع تحصیلات تکمیلی.

● کار فرهنگی در خصوص ایجاد فرهنگ مسئولیت‌پذیری و حسابداری و افزایش توان در مقوله حسابداری چه در بخش خصوصی و چه در بخش عمومی و دولتی.

در این راستا و اشاعه موضوع، نقش سیستم بانکی بسیار فراگیر و ملموس است. بررسی شیوه‌های کاری مراجعی مانند FSA و IFC در اعطای تسهیلات که منوط به ایجاد ساختار حاکمیت سهامی و ... شده موید اهمیت این نقش است.

اینک در پایان بحث سخنی با شما سروران دارم:

ما در تلاش برای رقابت در دنیای کسب و کار فزاینده در سطح جهانی هستیم. من به شدت به اهمیت نقش بخش خصوصی باور دارم. سازمان‌های کسب و کار ما، NGOهای ما می‌توانند و باید نمایندگان تغییر و اصلاح ساختار تجاری اقتصادی باشند. من در این زمان کوتاه به شدت کوشش نمودم تا فقط گوشه‌ای از مقوله راهبری سازمانی را به استحضار برسانم و حکایت آن هم چنان باقی. اما از شما حضار محترم مدیران گرانقدر بانک‌ها و اعضای رسانه‌های ارتباطی استدعا دارم اگر بر مبنای شمای گشوده شده باوری ایجاد شده است عزم خود را برای به فعل در آوردن آن جزم فرمایید. با پشتیبانی و درج در رسانه‌ها موضوع را برجسته نمائید و امیدوارم شما هم با من در تبلیغ و حمایت از حاکمیت سهامداران و ذی‌نفع‌ها و جنگ با ارتشاء، فساد و حیف و میل هم صدا باشید. این اقدام جسارت‌آمیز و استراتژیک یک نوع سرمایه‌گذاری استراتژیک است که ما به فرزندان و نوباوگانمان مدیون هستیم که آنها از این بابت سیاست‌گذار شما خواهند بود.

**HE S A**

**حسابداری با آسانی**

نار برم افزاری حسابداری

برای بازرگانان موفق و مدیران فردا

قدرتمند  
مطمئن  
ارزان  
آسان

www.hesabyar.com

**توسعه و فروش**

**قابل نصب روی همه ویندوزها**  
Win 95 - 98 - ME - 2000 - XP

- ✓ حسابداری کاملاً هوشمند جدول استاندارد
- ✓ در سه سطح کل، شعب، تفصیلی با تکلیف نرم‌نامه جداول
- ✓ خرید - فروش - انبارها - چک و کوپن
- ✓ فاکتور فروش با پنجاه کار شدن مشتری، نقدی، چک، گروه، منطقه و حسابداری شعب
- ✓ کاربرد حسابداری انبار با تعداد و قیمت و سود فروش کالا
- ✓ دریافت چک - پرداخت چک - انتقال چک انوماک
- ✓ پروژه‌ها برای شرکت‌های پیمانکاری
- ✓ دارای تصحیح و بطلان سند - قبض - حواله
- ✓ قابلیت چاپ از همه قسمت‌های برنامه یا در یک روی مانیتور
- ✓ گزارش‌های ۴ سطری - مشاهده دفتر و تراز در هنگام صدور سند
- ✓ تراز و صورت حساب سود و زیان و عملکرد سود و زیان
- ✓ صورتحساب مشتری با عملکرد انبار
- ✓ مرکز هزینه، تعاقب سند، کپی سند
- ✓ قیمت تمام شده، حسابداری چند مرکز
- ✓ لیست کالاهای فروش رفته به مشتریان
- ✓ نگهداری اسامی مالی متعدد جهت دسترسی به اطلاعات
- ✓ گزارش‌های ۶ سطری و ۹ سطری
- ✓ تهیه گزارشات به صورت HTML
- ✓ تهیه گزارشات در صفحه گسترده Excel
- ✓ امکان انتقال گزارشات به MS-Word
- ✓ کنترل سقف اعتبار مشتریان - پورسانت بازاریابی
- ✓ کنترل موجودی زیر نظر سفارش
- ✓ گزارش حسابداری ساده چک‌ها
- ✓ صدور فاکتور فروش از طریق دستگاه بارکد

**حسابداری حرفه‌ای**

**حسابداری تخصصی**

**حسابداری تولیدی**

**حسابداری بین‌المللی**

**فروش و پشتیبانی:**  
۸۸۴۳۳۳۷۰-۱  
۸۸۴۵۴۵۶۵  
۰۹۱۲۳۲۵۳۴۷۱

کتاب راهنما - VCD آموزش

نصب برنامه، نقل سخت‌افزاری

یکسال کارایی با آموزش رایگان

## نقش هیات مدیره در حاکمیت شرکتی

انگلیسی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی، شرکت‌ها باید به طور مستمر در پی بهبود و اصلاح سازوکار توازن و کنترل نظام حاکمیت شرکتی خود باشند و تنها به افتخارات گذشته خود تکیه نکنند. از سوی دیگر، پژوهش‌های علمی در این حوزه، نتایج قاطعی را در زمینه مسائل مربوط به هیات مدیره شرکت‌ها نشان نداده است. برای مثال، تحقیقات انجام شده در زمینه وظیفه نظارت مدیران غیرموظف (غیراجرایی) بر سایر مدیران شرکت، به نتایج ضد و نقیضی رسیده است. بدین ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که در این حوزه، هنوز باید پژوهش‌های بسیاری در مورد مزایا و کاستی‌های محرک‌های گوناگون حاکمیت شرکتی صورت گیرد تا امکان تهیه و ارائه پیشنهادهایی در خصوص اتخاذ خط مشی‌های مقتضی، فراهم گردد.

پی‌نوشت‌ها

- 20- Rose Marie Bravo.
- 21- Burberry.
- 22- Boxell.
- 23- Ben Verwaayen.
- 24- BT (British Telecom).
- 25- AWG.
- 26- Bream.
- 27- Vittorio Radice.
- 28- Selfridges.
- 29- Marks and Spencer.
- 30- Golden Hello.
- 31- Alistair Dales.
- 32- Nationwide.
- 33- Croft.
- 34- Sir Iain Valance.
- 35- Fritz Bolkestein.
- 36- European Financial Services Regulation.
- 37- Greenbury Report.
- 38- Sir Richard Greenbury.
- 39- Williamson.
- 40- Core.
- 41- Lambert.
- 42- Bostock.
- 43- Conyon.
- 44- Mallin.
- 45- Cheffins.
- 46- HSBC.
- 47- Gimbel.
- 48- Blue-Chip Companies.
- 49- Jones.
- 50- Mayo.
- 51- Young.

- 1- Fama.
- 2- Morck.
- 3- Weisbach.
- 4- Tekeover.
- 5- Agrawal.
- 6- Knober.
- 7- Hostile Takeover Bids.
- 8- Rosenstein.
- 9- Wyatt.
- 10- Hart.
- 11- Event Study Methodology.
- 12- Hermalin.
- 13- Mace.
- 14- Alkhafaji.
- 15- Waldo.
- 16- Vancil.
- 17- Short.
- 18- Pround.
- 19- Blitz.

## منابع فارسی

- ۱- جهان‌نخانی علی و علی پارسائیان (۱۳۷۵) فرهنگ اصطلاحات مالی، چاپ اول، تهران: شرکت چاپ و نشر بازرگانی.

(Report of a Study Group Chaired by Sir Richard Greenbury), London: Gee Professional Publishing.

15- Hart O. D. (1983) "The Market Mechanism as an Incentive Scheme", Bell Journal of Economics, No. 14.

16- Jones R. (25 January 2002) "FTSE 100 Prepares for Shareholder Vote on Pay", Investors Chronicle.

17- Lambert R., D. Larker, and K. Weigelt (1993) "The Structure of Organisational Incentives", Administrative Science Quarterly, No. 38.

18- Mayo C., and M. Young (2003) Cool for Cats: The DTI's Proposals on Directors' Remuneration, Chichester : John Wiley & Sons.

19- Morck R., A. Schleifer, and R. W. Vishney (1988) "Management Ownership and Market Valuation : An Empirical Analysis", Journal of Financial Economics, No. 20.

20- Rosenstein S., and J. Wyatt (1990) "Outside Directors, Board Independence and Shareholder Wealth", Journal of Financial Economics, No. 26.

21- Short H. (1996) "Non-Executive Directors, Corporate Governance and the Cadbury Report : A Review of the Issues and Evidence", Corporate Governance : An International Review, Vol. 6, No. 3.

22- Vancil R. F. (1987) Passing the Baton : Managing the Process of CEO Succession, Boston : Harvard Business School Press.

23- Waldo C. N. (1985) Board of Directors : Their Changing Roles, Structure, and Information Needs, New York : Quorum Books.

24- Weisbach M. S. (1988) "Outside Directors and CEO Turnover", Journal of Financial Economics, No. 20.

25- Williamson O. E. (1985) The Economic Institutions of Capitalism, New York : Free Press.

۲. مکرمی یداله (۱۳۸۲) "تحولات حرفه حسابداری در جهان"، مقاله ارائه شده در اولین همایش حسابداری در ایران، ۲۰ و ۲۱ اسفندماه، تهران.

#### منابع انگلیسی

1- Agrawal A. and C. R. Knover (1996) "Firm Performance and Mechanisms to Control Agency Problems Between Managers and Shareholders", Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol. 31, No 3, September.

2- Alkhafaji A. F. (1989) A Stakeholder Approach to Corporate Governance : Managing in a Dynamic Environment, Westport, CT : Quorum Books.

3- Blitz R. (29 June 2003) "UK Survey Shows Wide Distrust of Directors", Financial Times.

4- Bostock R. (1995) "Company Responses to Cadbury", An International Review, Vol. 3, No 2, April.

5- Cheffins B. R. (2003) "Will Executive Pay Globalise Along American Lines?", An International Review, Vol. 11, No 1, January.

6- Conyon M. J., and C. A. Mallin (1997) "A Review of Compliance with Cadbury", Journal of General Management, Vol. 2, No 3.

7- Core J. E., R. W. Holthausen, and D. F. Larcker (1999) "Corporate Governance, Chief Executive Officer Compensation and Firm Performance", Journal of Financial Economics, No 51.

8- Croft J. (12 May 2003) "HSBC Shrugs Off Shareholder Protest", Financial Times.

9- Economist, The (31 October 2002) "Cleaning Up the Boardroom".

10- Economist, The (15 November 2002) "See You in Court".

11- Economist, The (28 November 2002) "Investor Self-Protection".

12- European Financial Services Regulation (2003) "Bolkestein Outlines Top Priorities for FSAP and Corporate Governance", European Financial Services Regulation, Vol. 4, July.

13- Fama E. F., and M. C. Jensen (1983) "Separation of Ownership and Control", Journal of Law and Economics, No. 27.

14- Greenbury Report, The (July 1995) Directors Remuneration





# اخبار انجمن

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



۳۸۲۴ - غلامرضا خلیل  
ارجمندی  
دبیرکل اتاق صنایع و  
کشاورزی ایران



۳۸۲۳ - شراره رضازاده  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مالی همیار حساب  
مدیریت



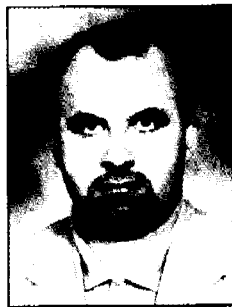
۳۸۲۲ - فرزام زمانی  
شرکت خدمات تدوین



۳۸۲۱ - ناصر صمیمی  
موسسه حسابرسی فردا پدید  
و همکاران



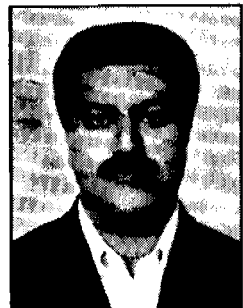
۳۸۲۸ - مهری فیروزبخت  
بیمارستان تخصصی تامین  
اجتماعی البرز کرج



۳۸۲۷ - محمدرضا بابائی  
رئیس مرکز آموزش علمی  
کاربردی علوم و فنون قزوین



۳۸۲۶ - افسانه پیروزیان  
دانشگاه علوم پزشکی کرمان



۳۸۲۵ - منصور عسکری  
دانشگاه شهید چمران اهواز



۳۸۳۲- حسین یاراحمدی  
موسسه حسابرسی بهمند



۳۸۳۱- محمدتقی انتظاری  
رودسری  
موسسه حسابرسی  
مجربان پویا



۳۸۳۰- محسن امانی  
شمس آبادی  
موسسه حسابرسی  
مجربان پویا



۳۸۲۹- اباصلت چراغی  
شرکت بسیم گوشت



۳۸۳۶- شاهین مجدرضایی  
موسسه حسابرسی و خدمات  
مدیریت معیز



۳۸۳۵- محمد ترامشلو  
سازمان حسابرسی



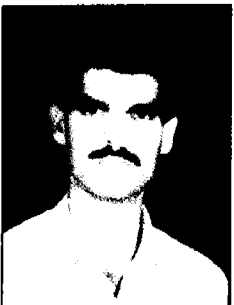
۳۸۳۴- فرخنده حبیبی نوا  
شرکت ماشین سازی منگان



۳۸۳۳- غلامرضا علیمرادی  
شرکت توسعه پست های  
فشارقوی پارسیان



۳۸۴۰- مسعود صالح آبادی  
موسسه حسابرسی  
صالح اندیشان



۳۸۳۹- عظیم اعظمی  
شهرداری بندرعباس



۳۸۳۸- حسین رضایی  
شهرداری بندرعباس مدیریت  
امور مالی



۳۸۳۷- حسین مقدسی  
شرکت سروایانه

# حسابداران مستقل

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

## حسابداران مستقل شافل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی

| ردیف نام | نام خانوادگی          | تلفن     | محل کار                               |
|----------|-----------------------|----------|---------------------------------------|
| ۲۵۰      | مهربان پروز           | ۸۸۲۶۵۲۷  | حسابرسی بهرامشار                      |
| ۲۶۰      | عبدالحسین تجلی        | ۸۸۹۰۹۷۹۳ | موسسه حسابرسی نیکروشان                |
| ۲۷۰      | سیدهدایت تشکر حسینی   | ۸۸۷۰۶۵۸۲ | موسسه حسابرسی رهنمودنامن              |
| ۲۸۰      | مجید ترکمان           | ۸۸۳۰۵۳۹۱ | موسسه حسابرسی بهمند                   |
| ۲۹۰      | حسن تنگ عیش           | ۸۸۸۹۹۰۷۰ | موسسه حسابرسی فردایدیدوهنگاران        |
| ۲۰۰      | احمد ثابت مظفری       | ۸۸۸۲۶۶۱  | حسابرسی تدویکو                        |
| ۲۱۰      | حبیب جامعی            | ۸۸۲۶۸۵۳۵ | حسابرسی آریاروش                       |
| ۲۲۰      | ابراهیم جعفریان       | ۲۲۲۲۰۱۶۰ | حسابرسی هوستندیار                     |
| ۲۳۰      | محمد جم               | ۸۸۹۰۱۲۳۶ | حسابرسی آگاهان وهنگاران               |
| ۲۴۰      | علیرضا جم             | ۸۸۵۰۴۵۸۶ | حسابرسی بیات رایان                    |
| ۲۵       | احمد جلالی            | ۸۸۷۹۱۴۹۹ | موسسه حسابرسی ایران مشهود             |
| ۲۶۰      | مجتبی جواهر نشان      | ۸۸۲۶۷۹۱۲ | موسسه حسابرسی وخدمات مدیریت برداش     |
| ۲۷۰      | مصطفی جهانانی         | ۸۸۵۰۳۹۱۸ | حسابرسی رهیافت وهنگاران               |
| ۴۸۰      | حسین حریری            | ۲۲۰۹۱۳۲۰ | حسابرسی وخدمات مدیریت برترین یز وهشگر |
| ۲۹۰      | دکتر یحیی حساس یگانه  | ۸۸۷۹۶۴۵۹ | موسسه حسابرسی یگانه وهنگاران          |
| ۵۰       | ولی حسینی طالقانی     | ۸۸۹۰۱۵۴۷ | موسسه حسابرسی ممیز                    |
| ۵۱۰      | کریم حسین آبادی       | ۸۸۵۰۴۵۸۸ | حسابرسی بیات رایان                    |
| ۵۲۰      | حسن حیاطشاهی          | ۲۲۲۷۸۷۶۴ | حسابرسی رمز                           |
| ۵۳۰      | عباس حیدری کبری       | ۶۶۹۹۵۹۵  | حسابرسی سپاهان تراز (اصفهان)          |
| ۵۴۰      | مصطفی خادم الحسینی    | ۸۸۷۲۱۲۶۹ | موسسه حسابرسی و بهبود حسابرین         |
| ۵۵۰      | حسن خدانی             | ۸۸۷۷۸۸۱۱ | حسابرسی تلاش ارقام                    |
| ۵۶۰      | هورشنگ خستونی         | ۸۸۷۹۶۴۲۶ | حسابرسی وخدمات مدیریت سخن حق          |
| ۵۷۰      | اصغر خرمی دیزجی       | ۷۷۶۳۳۵۲  | حسابرسی وخدمات مدیریت حساب گستر پیویا |
| ۵۸۰      | علی اصغر خلفی         | ۸۸۶۳۹۷۰۱ | حسابرسی مجریان پیویا                  |
| ۵۹۰      | حسین خطیبیان          | ۸۸۷۷۲۸۲۸ | حسابرسی آریا حسابرسان یارسا           |
| ۶۰۰      | داود خمارلو           | ۸۸۹۰۳۳۱۶ | حسابرسی خبره                          |
| ۶۱۰      | بهرز دارش             | ۶۶۹۴۵۳۶۷ | حسابرسی دش وهنگاران                   |
| ۶۲۰      | محمدنهی داهی          | ۸۸۸۹۵۳۷۷ | موسسه حسابرسی ممیز                    |
| ۶۳۰      | غلامرضا درباری        | ۴۲۲۴۴۰۱۱ | موسسه حسابرسی ذخائر                   |
| ۶۴۰      | محمد دل آرام          | ۸۸۹۰۱۴۹۶ | حسابرسی و خدمات مدیریت دل آرام        |
| ۶۵۰      | غلامحسین دونی         | ۸۸۷۳۹۰۷۲ | حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان     |
| ۶۶       | محمدصفا دهقان         | ۸۸۵۰۳۹۱۷ | حسابرسی رهیافت وهنگاران               |
| ۶۷۰      | علی دهدشتی            | ۶۶۷۰۴۴۲۵ | حسابرسی طوس                           |
| ۶۸۰      | غلامحسین دهدشتی اخوان | ۲۲۲۸۰۷۱  | حسابرسی دهدشتی وهنگاران (اهواز)       |
| ۶۹۰      | عباسعلی دهدشتی نژاد   | ۸۸۸۰۲۰۴۴ | موسسه حسابرسی راییندوهنگاران          |
| ۷۰۰      | مصطفی دیلمی پور       | ۲۲۰۴۶۹۶۱ | حسابرسی و مدیریت دینمی پور وهنگاران   |
| ۷۱۰      | محمدعلی رادمان        | ۸۸۰۳۰۶۴۴ | حسابرسی هدف                           |
| ۷۲       | مصطفی رأفتی           | ۸۸۳۰۵۳۹۱ | موسسه حسابرسی بهمند                   |
| ۷۳۰      | محمد رامین فر         | ۲۲۳۴۱۴۹۳ | حسابرسی وخدمات مدیریت دادور           |
| ۷۴۰      | روح اله رجیبی         | ۸۸۳۵۲۱۲  | حسابرسی کاشفان                        |
| ۷۵۰      | سیروس رحمانی          | ۸۸۷۸۳۳۲۳ | حسابرسی سیروس                         |
| ۷۶۰      | مرتضی رحمانی یگانه    | ۸۸۲۵۲۰۹  | حسابرسی تبدیل حساب                    |
| ۷۷۰      | حسین رضائی            | ۸۸۸۲۰۱۲۳ | حسابرسی رضائی وهنگاران                |
| ۷۸۰      | حسن رضوی              | ۸۸۲۰۵۱۸۴ | موسسه حسابرسی اعداد آراه              |
| ۷۹۰      | عبدالحسین رهبری       | ۸۸۵۰۴۵۸۶ | حسابرسی وخدمات مدیریت بیات رایان      |
| ۸۰۰      | قدرت اله رهگذر        | ۸۸۲۲۱۶۰۵ | حسابرسی آبا حسابرسان                  |
| ۸۱۰      | مهربان ریحانی         | ۲۲۲۵۵۷۷۸ | حسابرسی و مدیریت حافظان دانشان یارس   |

| ردیف نام | نام خانوادگی                 | تلفن     | محل کار                               |
|----------|------------------------------|----------|---------------------------------------|
| ۱۰       | سورن آبتوس                   | ۸۸۳۰۲۳۱۶ | حسابرسی نوآندیشان                     |
| ۲۰       | رضا آتش                      | ۸۸۳۰۵۳۹۱ | حسابرسی بهمند                         |
| ۳۰       | شهریار آذری سامانی           | ۸۸۷۹۹۳۶۵ | موسسه حسابرسی اصول اندیشه             |
| ۴۰       | محمد رضا آرون                | ۴۲۲۴۴۰۱۲ | موسسه حسابرسی ذخائر                   |
| ۵۰       | مهرداد آل علی                | ۸۸۸۰۲۶۳۹ | حسابرسی آزمودگان                      |
| ۶۰       | بهرز ابراهیمی                | ۸۸۳۲۶۵۲۷ | حسابرسی بهرامشار                      |
| ۷۰       | امیرحسین ابطی نائینی         | ۶۶۶۸۷۶۰۰ | سپاهان تراز-اصفهان                    |
| ۸۰       | مرتضی احمدی شیرازی           | ۸۸۷۵۱۲۴۱ | حسابرسی وخدمات مالی خیرگان حبیب       |
| ۹۰       | مصطفی احمدی وسطی کلایی       | ۸۸۵۰۵۱۱۱ | حسابرسی وخدمات مالی آگاه نگر          |
| ۱۰۰      | عباس اختیاری                 | ۸۸۵۰۴۵۸۶ | موسسه حسابرسی بیات رایان              |
| ۱۱۰      | حیدررضا ارجمندی              | ۸۸۸۹۰۱۲۰ | حسابرسی و مشاوره فردا پدید            |
| ۱۲۰      | عباس اسرارحقیقی              | ۸۸۳۵۲۰۰۷ | حسابرسی بیداران                       |
| ۱۳۰      | جمشید اسکندری                | ۸۸۸۰۲۸۹۸ | حسابرسی وخدمات مدیریت ممیز            |
| ۱۴۰      | حسن اسمانی                   | ۸۸۷۲۱۲۶۹ | حسابرسی و بهبود میسستهای مدیریت       |
| ۱۵۰      | سیدعباس اسماعیل زاده پاکدامن | ۸۸۷۹۱۴۹۹ | موسسه حسابرسی ایران مشهود             |
| ۱۶۰      | عباس اسماعیلی                | ۶۶۲۱۳۳۵  | موسسه حسابرسی امجد (اصفهان)           |
| ۱۷۰      | بهرز افشارهور                | ۸۸۹۰۱۲۳۶ | حسابرسی آگاهان وهنگاران               |
| ۱۸۰      | علی امانی                    | ۸۸۷۳۹۰۷۱ | حسابرسی و خدمات مدیریت دایا رایان     |
| ۱۹۰      | یداله امیدواری               | ۸۸۳۰۶۹۱۱ | حسابرسی بیداران                       |
| ۲۰۰      | فریبرز امین                  | ۸۸۸۰۳۰۴۴ | موسسه حسابرسی راییندوهنگاران          |
| ۲۱۰      | داریوش امین نژاد             | ۸۸۷۵۲۶۳۱ | موسسه حسابرسی آریان فراز              |
| ۲۲۰      | نریمان ایلخانی               | ۸۸۹۰۰۵۲۸ | حسابرسی فراز مشاور                    |
| ۲۳۰      | میلتن ایوان کریمیان          | ۶۶۹۴۵۳۶۷ | حسابرسی دش وهنگاران                   |
| ۲۴۰      | محمد بدیمی چاریانی           | ۸۸۹۰۵۳۱۶ | حسابرسی و خدمات مدیریت آراه           |
| ۲۵       | سعید برانی                   | ۶۶۲۱۳۳۵  | حسابرسی امجد (اصفهان)                 |
| ۲۶۰      | سعید برهانی                  | ۲۲۳۶۷۷۸۳ | حسابرسی آگاه تدبیر                    |
| ۲۷۰      | سیدمحمد بزرگ زاده            | ۸۸۴۶۸۵۳۵ | حسابرسی آریاروش                       |
| ۲۸۰      | جبرائیل بهاری                | ۵۵۵۳۳۵۷۰ | موسسه حسابرسی ارکان سیستم (شبه تیریز) |
| ۲۹       | محمد رضا بهاری مهربانی       | ۸۸۷۹۱۴۳۷ | حسابرسی و خدمات ایران مشهود           |
| ۳۰۰      | راضیه بهروز                  | ۸۸۸۰۲۹۳۲ | حسابرسی و خدمات مدیریت آراه           |
| ۳۱۰      | اصغر بهنیا                   | ۶۶۲۱۳۳۵  | حسابرسی امجد                          |
| ۳۲۰      | منوچهر بیات                  | ۸۸۵۰۴۵۸۷ | حسابرسی بیات رایان                    |
| ۳۳۰      | حمزه پاکنیا                  | ۹۹۷۵۲۸۳  | حسابرسی تفسیر                         |
| ۳۴۰      | ناصر پسران رزاق              | ۸۸۷۱۳۸۰۹ | حسابرسی رهنمودگران کاردان             |



| ردیف نام | نام خانوادگی               | تلفن     | محل کار                                | ردیف نام | نام خانوادگی              | تلفن     | محل کار                            |
|----------|----------------------------|----------|--|----------|---------------------------|----------|------------------------------------|
| ۸۲۵      | محمد زادعیدر               | ۸۹۰۸۴۵۲  | سازمان حسابرسی                         | ۱۲۹۰     | علیرضا عطوفی              | ۸۸۷۸۵۷۶۵ | حسابرسی ایران مشهد                 |
| ۸۳       | فرانک زرفشان               | ۸۸۲۶۷۹۱۲ | حسابرسی و خدمات مدیریت برداشت          | ۱۳۰      | سید داود علوی             | ۸۸۹۶۸۵۳۲ | حسابرسی یارس                       |
| ۸۴       | غلامرضا زریابی لنگرودی     | ۴۴۳۳۶۰۲۱ | حسابرسی و خدمات مدیری اعدادرس          | ۱۳۱      | نعمت‌الله علیخانی راد     | ۸۸۹۰۲۳۱۶ | حسابرسی خیره                       |
| ۸۵       | علیرضا زندیبارتینسی        | ۸۸۸۷۲۰۹۲ | حسابرسی آگاه حساب                      | ۱۳۲      | جعفر عوض پور              | ۸۸۲۷۵۵۵۶ | حسابرسی کاشفان                     |
| ۸۶       | منوچهر زندی                | ۸۸۷۲۱۲۶۹ | حسابرسی و بهود سیستمهای مدیریت         | ۱۳۳      | دکتر بهرام غیانی          | ۸۸۹۰۹۷۱۸ | حسابرسی مختار و همکاران            |
| ۸۷       | محمد سخانی فر              | ۸۸۲۳۷۰۰۲ | موسسه حسابرسی هشیاره‌بند               | ۱۳۴      | کامبیز غیانی              | ۸۸۰۳۸۳۷۹ | حسابرسی احتساب                     |
| ۸۸       | نصرت‌الله سعادت            | ۲۲۲۱۰۰۲۷ | موسسه خدمات سمداتی و همکاران           | ۱۳۵      | هوشنگ غیبی                | ۸۸۹۸۵۷۵۱ | حسابرسی رهیافت حساب تهران          |
| ۸۹       | محمدحسن سعادتیان           | ۶۶۴۰۸۲۲۶ | موسسه حسابرسی فاطر                     | ۱۳۶      | ابوالقاسم فخریان          | ۸۸۷۷۸۵۵۹ | حسابرسی تدوینکو                    |
| ۹۰       | محمدتقی سلیمان‌نیا         | ۸۸۷۷۴۱۳۱ | حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب         | ۱۳۷      | محمد فدایی حسینی          | ۸۸۰۳۰۶۴۴ | موسسه حسابرسی هدف                  |
| ۹۱       | مهدی سوادلو                | ۸۸۷۵۱۶۳۱ | حسابرسی آریان فراز                     | ۱۳۸      | حسین فرج‌اللهی            | ۸۸۳۰۶۹۱۱ | موسسه حسابرسی بیداران              |
| ۹۲       | سیاوش سهیلی                | ۸۸۹۰۲۳۱۶ | حسابرسی خیره                           | ۱۳۹      | علی‌اصغر فرخ              | ۸۸۷۹۲۵۷۹ | موسسه حسابرسی و خدمات آژموده کاران |
| ۹۳       | حسین سیادت‌خو              | ۸۸۸۰۱۹۰۲ | موسسه حسابرسی میز                      | ۱۴۰      | فرهاد فرزاد               | ۸۸۸۰۳۴۶۵ | حسابرسی آژمودگان                   |
| ۹۴       | سیدمهدی سیدمهدی            | ۶۶۷۰۲۴۲۵ | حسابرسی طوس                            | ۱۴۱      | فرهاد فرزاد               | ۸۸۲۴۸۸۷  | حسابرسی نوگا                       |
| ۹۵       | سعید سینائی مهربانی        | ۸۸۸۰۲۹۰۱ | موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت میز       | ۱۴۲      | بهزاد فیضی                | ۸۸۹۰۱۲۴۶ | حسابرسی آگاهان و همکاران           |
| ۹۶       | واقف‌الله مسیحی شاه‌نظریان | ۸۸۳۰۲۳۱۶ | حسابرسی نوآندیشان                      | ۱۴۳      | حسین قاسمی روچی           | ۸۸۳۰۸۷۵۴ | حسابرسی آژمون سامانه               |
| ۹۷       | سیدمجید شجاعی              | ۸۸۷۹۱۲۳۷ | موسسه حسابرسی ایران مشهد               | ۱۴۴      | رضا قندی                  | ۸۸۰۳۲۹۶۹ | حسابرسی وثیق                       |
| ۹۸       | محمدعلی شعبانی سبزه‌میدانی | ۶۶۷۰۲۴۲۵ | حسابرسی طوس                            | ۱۴۵      | حسین کاموسی               | ۸۸۹۰۰۵۲۸ | حسابرسی فراز مشاور                 |
| ۹۹       | مهرداد شریعت‌زاده          | ۶۶۸۷۷۶۰  | حسابرسی بهود ارقام (اصفهان)            | ۱۴۶      | علیرضا کریمی طار          | ۸۸۳۰۲۷۱۶ | حسابرسی بهداوران                   |
| ۱۰۰      | تریان شهربانی              | ۸۸۸۷۳۳۰۸ | حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب         | ۱۴۷      | فریدون کشانی              | ۸۸۰۰۰۸۷۱ | موسسه حسابرسی آژمون                |
| ۱۰۱      | عبدالله شفاعت‌قراصلکی      | ۵۵۳۳۵۷۰  | موسسه حسابرسی ارکان سیستم (شعبه تبریز) | ۱۴۸      | مجید کشورپژوه لنگرودی     | ۸۸۷۱۷۶۵۰ | حسابرسی شراکت                      |
| ۱۰۲      | تیرانداز شکیبا             | ۷۷۸۰۲۰۴۴ | حسابرسی هزینه‌یاب                      | ۱۴۹      | محمدرضا گلچین‌پور         | ۸۸۷۱۱۲۳۷ | حسابرسی ایران مشهد                 |
| ۱۰۳      | احد شله‌چی                 | ۲۲۹۰۴۲۰۰ | حسابرسی شاخص آندیشان                   | ۱۵۰      | سیدرضا گلستانی            | ۸۸۷۱۳۸۰۹ | حسابرسی رهنودگران کاران            |
| ۱۰۴      | منصور شمس‌احمدی            | ۸۸۳۰۹۱۰۰ | حسابرسی شاهدان                         | ۱۵۱      | جواد گوهرزاد              | ۸۸۰۰۰۸۷۱ | موسسه حسابرسی آژمون                |
| ۱۰۵      | رضا شمس‌زهرایی             | ۸۸۸۷۲۰۹۲ | حسابرسی آگاه حساب                      | ۱۵۲      | سیروس گوهری               | ۸۸۷۱۷۶۵۰ | حسابرسی شراکت                      |
| ۱۰۶      | عبدالله شمشیرساز           | ۸۸۷۴۲۲۲۸ | موسسه حسابرسی آگاهان ارقام             | ۱۵۳      | مسعود مبارک               | ۸۸۷۷۴۱۳۱ | حسابرسی و خدمات مالی همیارحساب     |
| ۱۰۷      | محمد شوقیان                | ۸۸۸۰۴۹۴۱ | موسسه حسابرسی ارکان سیستم              | ۱۵۴      | موسی محسنی                | ۲۲۲۲۸۹۲  | حسابرسی نمودگر روش (ساری)          |
| ۱۰۸      | اردشیر شهیندیان            | ۸۸۹۹۷۷۷۲ | حسابرسی شهیندیان و همکاران             | ۱۵۵      | عبدالمجید محلاتی کاظمینی  | ۸۸۷۴۱۱۷۹ | حسابرسی محلاتی و همکاران           |
| ۱۰۹      | فرزاد شهیدافرد             | ۸۸۸۳۳۷۰۵ | موسسه حسابرسی هشیاره‌بند               | ۱۵۶      | نادر محمدپور              | ۹۹۸۷۶۵۲  | حسابرسی نادر                       |
| ۱۱۰      | محمود شهشهبانی پور         | ۸۸۹۰۹۷۱۸ | خدمات مدیریت و حسابرسی رایبند          | ۱۵۷      | جهانگیر محمدی‌فر          | ۸۸۷۸۸۰۱۳ | حسابرسی هزیران                     |
| ۱۱۱      | شهره شهلانی                | ۸۸۷۹۲۶۴۶ | موسسه حسابرسی و خدمات مالی سخن‌حق      | ۱۵۸      | ناصر محمودزاده‌احمدی‌نژاد | ۸۸۹۸۱۵۶۹ | بانک پارسیان                       |
| ۱۱۲      | امیر شهلانی‌مقدم           | ۸۸۹۰۳۹۴۹ | حسابرسی و خدمات مدیریت آراه            | ۱۵۹      | محمدباقر محمدی            |          |                                    |
| ۱۱۳      | صفری شهراسی                | ۸۸۷۷۳۸۲۸ | حسابرسی آریا حساب‌رسان پارسا           | ۱۶۰      | نصرت‌الله مختار           | ۸۸۹۰۳۳۹۶ | حسابرسی مختار و همکاران            |
| ۱۱۴      | فریده شیرازی               | ۸۸۳۲۶۵۲۷ | حسابرسی بهرادمشار                      | ۱۶۱      | ابوالقاسم مرآتی           | ۸۸۵۰۲۵۸۷ | حسابرسی بیات‌رایان                 |
| ۱۱۵      | پرویز صادقی                | ۸۸۸۹۲۰۳۶ | حسابرسی فراز مشاور                     | ۱۶۲      | طاها مراغه‌پور            | ۶۲۳۳۷۶۴  | حسابرسی مجریان بویا (شعبه اصفهان)  |
| ۱۱۶      | حسن صالح‌آبادی             | ۸۸۲۱۱۵۰۵ | حسابرسی اصول پایه                      | ۱۶۳      | رضا مستاجران              | ۸۸۷۲۹۰۸۳ | حسابرسی و خدمات مدیریت دایارایان   |
| ۱۱۷      | محمدرضا صداقت‌نفرشی        | ۸۸۳۰۵۹۱۸ | حسابرسی محمودی و همکاران               | ۱۶۴      | علیرضا مستغاثی            | ۶۶۲۵۳۵۷۶ | حسابرسی کاربرد تحقیق               |
| ۱۱۸      | سعید صدراتی نوری           | ۸۸۵۰۲۸۵۵ | حسابرسی مدیران مستقل                   | ۱۶۵      | عبدالکریم مستوفی‌زاده     | ۴۴۶۲۶۲۸۵ | حسابرسی مستوفی‌زاده و همکاران      |
| ۱۱۹      | مجید صفاتی                 | ۸۸۵۰۳۹۱۷ | حسابرسی مدیریت رهیافت مشهد             | ۱۶۶      | علی مشرفی‌آرانی           | ۸۸۳۰۵۳۹۲ | حسابرسی بهند                       |
| ۱۲۰      | قاسم ضرغامی                | ۸۸۲۷۵۵۵۶ | حسابرسی کاشفان                         | ۱۶۷      | هایون مشیرزاده            | ۸۸۸۰۳۰۴۴ | موسسه حسابرسی رایبند و همکاران     |
| ۱۲۱      | حمید طبائی‌زاده‌فشارکی     | ۸۸۷۲۲۴۲۵ | حسابرسی بهروز آوران زرفاندیش           | ۱۶۸      | شیرین مشیرفاطمی           | ۸۸۳۲۶۵۲۷ | موسسه حسابرسی بهرادمشار            |
| ۱۲۲      | امیرحسین ظهراهی            | ۸۸۵۰۴۵۸۶ | موسسه حسابرسی بیات‌رایان               | ۱۶۹      | زهرا مطلب‌زاده            | ۸۸۷۴۱۱۷۹ | حسابرسی محلاتی و همکاران           |
| ۱۲۳      | اصغر ظهروی                 | ۸۸۹۰۳۹۰۰ | حسابرسی آگاهان و همکاران               | ۱۷۰      | علیرضا مسعودخورسندی       | ۸۸۷۲۳۱۵۸ | حسابرسی بهروز آوران                |
| ۱۲۴      | احمد ظفرپرند               | ۲۲۰۱۱۳۷۲ | حسابرسی و خدمات مدیریت سامان‌پندار     | ۱۷۱      | رضا مغظمی                 | ۸۸۹۰۰۸۱۲ | حسابرسی کاربرد ارقام               |
| ۱۲۵      | بیژن عبداللهی‌نمین         | ۸۸۹۰۹۷۸۰ | حسابرسی و خدمات حسابداری نیک‌روشان     | ۱۷۲      | اکبر منفرد                | ۲۲۰۵۲۳۷۲ | حسابرسی منفرد و همکاران            |
| ۱۲۶      | سیدحسین عربزاده            | ۶۶۹۴۲۴۶۵ | حسابرسی دش و همکاران                   | ۱۷۳      | هوشنگ منوچهری             | ۸۸۴۱۱۵۰۵ | حسابرسی اصول پایه                  |
| ۱۲۷      | فیروز عربزاده              | ۸۸۷۷۸۸۱۱ | حسابرسی تلاش ارقام                     | ۱۷۴      | ابراهیم موسوی             | ۸۸۴۲۳۵۳۳ | حسابرسی اصول پایه                  |
| ۱۲۸      | حمیدرضا عرفی               | ۸۸۹۵۲۲۸۹ | حسابرسی ژرف‌بین                        | ۱۷۵      | سیدکمال موسوی             | ۸۸۰۰۰۸۷۱ | موسسه حسابرسی آژمون                |

**ردیف نام نام خانوادگی تلفن محل کار**

|      |                       |          |                                    |
|------|-----------------------|----------|------------------------------------|
| ۱۷۶۰ | محبوب مهدی پور بهمیری | ۸۸۹۰۲۳۸۹ | موسسه حسابرسی عامر مشاور تهران     |
| ۱۷۷  | پرویز میرآرمندهی      | ۸۸۸۰۴۵۱۹ | حسابرسی خیره                       |
| ۱۷۸۰ | منصور میرزاخانی نافعی | ۶۶۶۳۱۳۹۰ | موسسه حسابرسی نخستین کاوش (اصفهان) |
| ۱۷۹۰ | محمودرضا ناظری        | ۸۸۷۵۲۴۳۱ | حسابرسی آریان فراز                 |
| ۱۸۰۰ | حمید ناموری           | ۸۸۷۸۲۰۹۶ | خدمات حسابداری و حسابرسی تدوینکو   |
| ۱۸۱۰ | ایرج نجفیان           | ۶۶۴۳۹۵۵۵ | حسابرسی خردمندان حساب              |
| ۱۸۲۰ | علی اصغر نجفی مهری    | ۸۸۲۰۸۷۵۲ | حسابرسی آزمون سامانه               |
| ۱۸۳۰ | عبدالرضا نوربخش       | ۷۷۵۲۷۹۲۴ | حسابرسی آزمون سامانه               |
| ۱۸۴۰ | سیدشهریار نوریان      | ۶۶۶۸۷۶۰۰ | موسسه حسابرسی سیاهان تراز          |
| ۱۸۵۰ | اسدالله نبیلی اصفهانی | ۸۸۷۹۴۴۳۶ | حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق      |
| ۱۸۶۰ | محمدحسین واحدی        | ۶۶۲۱۳۳۵  | حسابرسی امجد (اصفهان)              |
| ۱۸۷۰ | محمود واحدی           | ۸۸۷۲۳۰۹۲ | موسسه حسابرسی فرارمند              |
| ۱۸۸۰ | اکبر وقارکاشانی       | ۸۸۶۳۹۶۷۲ | حسابرسی مجریان بویا                |
| ۱۸۹۰ | ایرج هادی             | ۸۸۷۸۲۰۹۶ | موسسه حسابرسی تدوینکو              |
| ۱۹۰۰ | اصغر هشی              | ۸۸۳۰۵۳۹۱ | موسسه حسابرسی بهند                 |
| ۱۹۱۰ | عباس هشی              | ۸۸۸۴۳۷۰۴ | موسسه حسابرسی هشیاربهند            |
| ۱۹۲۰ | کارو هوانسیان فر      | ۸۸۳۰۲۳۱۶ | حسابرسی نوآندیشان                  |
| ۱۹۳۰ | قاسم یاحقی            | ۸۸۵۰۲۱۵۹ | حسابرسی مدیران مستقل               |
| ۱۹۴۰ | محمدرضا یادگاری       | ۸۸۷۹۹۳۶۵ | حسابرسی اصول اندیشه                |
| ۱۹۵  | حمید یزدان پرستی      | ۸۸۸۲۳۰۷۴ | حسابرسی هوشیاربهند                 |
| ۱۹۶۰ | هادی یوسف زاده        | ۸۸۷۵۲۷۲۷ | حسابرسی بهرادمشار                  |
| ۱۹۷۰ | رضا یعقوبی            | ۸۸۳۲۶۵۲۷ | موسسه حسابرسی بهرادمشار            |

**سایه داران رسمی حسابرسی در استان تهران**

| ردیف نام نام خانوادگی تلفن  | ردیف نام نام خانوادگی تلفن      |
|-----------------------------|---------------------------------|
| ۱ هرمز ایزدگشسب             | ۹ مرتضی حجازی ۸۸۷۲۰۳۵۳          |
| ۲۰ عبدالجواد اسلامی         | ۱۰ فرهاد دولتشاهی ۸۸۷۷۵۰۸۶      |
| ۲۰ فریدون ایزدپناه          | ۱۱ علی صحرانی ۷۷۴۲۱۴۵۶          |
| ۲۰ پروو آواکیانس            | ۱۲ جمشید فراروی ۲۲۵۵۰۵۶۹        |
| ۵۰ هوشنگ تسلیمی (موبایل)    | ۱۳ عبدالامیر میرآب ۸۸۶۶۱۲۹۲     |
| ۶۰ محمدحسین ترکلی           | ۱۴ علی هاشم نژادشیرازی ۸۸۰۶۳۲۷۲ |
| ۷۰ سعید جمشیدی فرد (موبایل) | ۱۵ احمدی رضانقی زاده ۸۸۲۸۰۲۰۹   |
| ۸ سیدمحسن حجازی             |                                 |

**سایه داران رسمی حسابرسی در استان خراسان**

| ردیف نام نام خانوادگی تلفن | ردیف نام نام خانوادگی تلفن      |
|----------------------------|---------------------------------|
| ۱۰ جعفر باقری              | ۸ محمد صفری کوبایی ۸۸۷۲۶۳۰۴     |
| ۲۰ محمدرضا تقوایی          | ۹ فهیمه عیسی ۸۸۷۲۶۳۱۹           |
| ۳۰ مصطفی جان نثاری         | ۱۰ محمد تقی منصوری راد ۸۸۷۲۶۳۰۷ |
| ۴۰ اصغر داوطلب             | ۱۱ محمد میرآفتابزاده ۸۸۷۲۶۱۰۹   |
| ۵۰ هادی روحی فانی لنگرودی  | ۱۲ منوچهر نصر اصفهانی ۶۶۷۸۳۳۴   |
| ۶۰ سیروس شمس               | ۱۳ میرمجید وکیل زادیان ۸۸۷۲۶۳۰۸ |
| ۷۰ غلامرضا صرام            |                                 |

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

| ردیف نام نام خانوادگی تلفن محل کار | ردیف نام نام خانوادگی تلفن                |
|------------------------------------|---|
| ۱۰ علی احتشام (موبایل)             | ۳۳۹۶۲۶۰ عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی |
| ۲ محمدحسین استحقاری                | ۸۸۷۶۲۰۴۴ شرکت بوتان                       |
| ۳ مجید اسعدی الموتی                | ۸۸۹۱۰۴۳۶ شرکت خدماتی مالی شهر             |
| ۴۰ ایرج پورحسین اکبری              | ۸۸۹۰۳۱۹۰ وزارت صنایع                      |
| ۵۰ خسرو پورمعمار                   | ۸۸۰۳۰۶۴۴ کارگزاری پارس نمودگر             |
| ۶۰ سعید تاج بخش                    |   |
| ۷۰ پرویز جواد یوسجین               | ۸۸۷۹۸۰۲۳ شرکت کارگزاری خیرگان سهام        |
| ۸۰ مصطفی حقدوست                    | ۸۸۷۶۹۰۴۳ شرکت یزد تا بیر                  |
| ۹۰ بهروز خالق ویردی                | ۸۸۸۹۱۲۴۲ شرکت سرمایه گذاری تامین اجتماعی  |
| ۱۰۰ امیرعلی خان خلیلی              | ۸۸۷۹۸۰۲۳ کارگزاری خیرگان سهام             |
| ۱۱ اسپک دراستپانیانس               | ۸۸۷۲۰۷۷۷ شرکت ناماران نصر                 |
| ۱۲ ایوب رستمی سلطان احمدی          | ۸۸۷۸۸۱۳۷ شرکت صنایع مین شهید باهنر        |
| ۱۳ سروش زینعلی یزدی                | ۱۲۷۷۲۶۲ موبایل                            |
| ۱۴ احمد زینی                       | ۸۸۷۸۸۹۵۸ بانک اقتصادنویین                 |
| ۱۵ رسول محمدی سالک                 | ۲۲۵۴۸۵۴۹                                  |
| ۱۶ غلامرضا سلامی                   | ۸۸۸۸۲۲۲۳ سرمایه گذاری آینده نگر           |
| ۱۷ ناصر سالار                      | ۸۸۹۰۲۲۲۶                                  |
| ۱۸ فرامرز شایگان                   | ۶۶۴۳۶۳۹۱                                  |
| ۱۹ سیامک شهریاری                   | ۸۸۷۵۱۹۰۹ شرکت آرات                        |
| ۲۰ شهرام شهمیری                    | ۶۶۷۱۷۲۱۷ شرکت سهم آشنا                    |
| ۲۱ هوشنگ شیوایی                    | ۲۲۲۵۶۷۰۱                                  |
| ۲۲ محمدجواد صفار سفلی              | ۲۲۲۶۸۹۳۵ جامعه حسابداران رسمی             |
| ۲۳ احمد عبائی کویانی               | ۸۸۰۸۵۹۴۹ شرکت سرمایه گذاری دورنمای آینده  |
| ۲۴ خسرو فغیم هاشمی                 | ۶۶۷۲۰۲۳۶ شرکت نیشه همغان                  |
| ۲۵ محمود قدس                       |   |
| ۲۶ محمدابراهیم قربانی فرید         | ۷۷۵۰۸۴۶۳ شرکت کارگزاری سهام بزویان شایان  |
| ۲۷ سهراب کارگر معمولی رفتار        | ۸۸۸۲۸۲۲۲ شرکت عالی فرد                    |
| ۲۸ بهرام کلانتری پور               | ۸۸۸۰۲۶۴۱ شرکت ایرام کو                    |
| ۲۹ محمود گلرخی                     | ۲۲۹۴۴۳۶۰                                  |
| ۳۰ پرویز گلستانی                   | ۸۸۷۹۰۱۸۲ شرکت سرمایه گذاری سامان          |
| ۳۱ علی مستاجران                    | ۸۸۲۵۴۶۶                                   |
| ۳۲ امین محبوبی                     | ۶۰۲۶۷۶۰۷۷۷ شرکت مشاوره مالی امین کانادا   |
| ۳۳ مجید میراسکندری                 | ۸۸۰۸۵۹۴۹ شرکت سرمایه گذاری دورنمای آینده  |
| ۳۴ غلامعلی نعیمی منفرد             | ۷۷۹۸۳۶۰                                   |
| ۳۵ ایرج نیک نژاد                   | ۶۶۲۶۳۳۹۵ شرکت یزدیاب                      |
| ۳۶ فریدون وحدتی نیکزاد             | ۸۸۸۳۳۸۵۵ وزارت صنایع شرکت احداث صنعت      |
| ۳۷ بهروز وقتی                      | ۲۲۶۷۲۲۳                                   |

تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (۱) بازده مورد انتظار (مبلغ پیش‌بینی شده و زمان بازده مورد انتظار روی سرمایه‌گذاری) (۲) ریسک (تغییرپذیری بازده مورد انتظار) می‌باشد. با توجه به اطلاعات اشاره شده در هیئت، دیدگاه تحلیل‌گران بورس و دیگر سرمایه‌گذاران حرفه‌ای، هیئت پیشنهاد می‌کند که "ارتباط بین مخارج جاری تحقیق و توسعه و منافع آتی مورد انتظار چنان مبهم است که به حساب دارایی منظور کردن هرگونه مخارج تحقیق و توسعه در ارزیابی سودآوری بالقوه موسسه مفید نمی‌باشد. بنابراین، هیئت نتیجه می‌گیرد که بعید است توانایی سرمایه‌گذاران در پیش‌بینی نرخ بازده سرمایه‌گذاری و ریسک آن، از طریق به حساب دارایی منظور کردن مخارج، افزایش یابد." دو نکته در ارتباط با نتایج بالا قابل توجه است: اول این که، مفید بودن اطلاعات حسابداری مربوط به مخارج تحقیق و توسعه برای سرمایه‌گذاران به طور تجربی یک سوال قابل بررسی است. در یک بررسی در ارتباط با این بیانیه، داکس دریافت که مخارج تحقیق و توسعه تحمل شده و هزینه شده طی دوره‌های مختلف به طور معنی‌داری با قیمت اوراق بهادار موسسه مرتبط می‌باشد. یعنی، میزان مخارج تحقیق و توسعه موسسه یک متغیر بیانگر معنی‌دار در توضیح قیمت سهام موسسه است. داکس پیشنهاد می‌کند که به سرمایه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه ابزار مفیدی را برای پیش‌بینی بازده آتی اوراق بهادار ارائه می‌کند. حداقل این بررسی، این نتیجه است که افشای مبلغ مخارج تحقیق و توسعه اطلاعاتی مربوط در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است.

دومین پیامد این که، اگر نتایج تحقیق داکس پذیرفته شود، واکنش قیمت اوراق بهادار به سود محاسبه شده پس از به حساب دارایی منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه نسبت به هزینه کردن آن مربوط تر است.

### نتیجه‌گیری

هدف اصلی این مقاله انتقادی، بررسی استدلال هیئت در رسیدن به این نتیجه است. شاید مناسب باشد که همه مؤسسات را ملزم به افشای مبلغ مخارج تحقیق و توسعه کرده و به هزینه منظور کردن این مخارج بهترین روش باشد. ممکن است به دلیل وضعیت قانونی، سرمایه‌ای کردن این

(۲) تخصیص سیستماتیک و منطقی: اگر مخارج متحمل شده منفعی را طی چند دوره فراهم کند، آنگاه مخارج متحمل شده به علت نبود رابطه مستقیم علت و معلولی به صورت منطقی و سیستماتیک به چند دوره حسابداری تخصیص می‌یابد.

(۳) شناسایی مخارج به عنوان هزینه: برخی مخارج با دوره جاری حسابداری مرتبط هستند زیرا:

الف) مخارج متحمل شده در دوره جاری منافع آتی مشخص ندارد

ب) مخارج گزارش شده به عنوان دارایی منافع بیشتری در آینده ندارد

پ) تخصیص مخارج بر مبنای ارتباط مستقیم با درآمد یا طی چند دوره حسابداری، هدف مفیدی را برآورده نمی‌کند.

هیئت بر این باور است که به دلیل عدم وجود شواهد دال بر ارتباط مستقیم بین مخارج تحقیق و توسعه جاری و منافع آتی آن و همچنین عدم اطمینان در مورد ارائه منافع آتی ناشی از مخارج تحقیق و توسعه، کاربرد رابطه علت و معلولی و تخصیص سیستماتیک در مورد این مخارج ممکن نیست و اصل تطابق به کار برده نمی‌شود و مخارج به محض وقوع به سود و زیان منتقل می‌شوند.

تنها دلیل انجام مخارج تحقیق و توسعه، منفعت‌رسانی در دوره‌های آتی از طریق ایجاد درآمد است. بعید است که تحقیق و توسعه، درآمدهای عملیاتی دوره وقوع مخارج تحقیق و توسعه را افزایش دهد. در توجیه روش به هزینه منظور کردن مخارج، یکی از اصول اساسی حسابداری یعنی ضرورت تطابق درآمد و هزینه، نادیده گرفته می‌شود. اگر هیئت این استدلال را برگزیده باشد که اصل تطابق معیار مهمی نیست، ممکن است که نتیجه آن قابل درک باشد. ولی درک این استدلال مشکل است. که به هزینه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه با اصل تطابق، مطابقت.

### (۵) مفید بودن اطلاعات در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان

بیانیه شماره ۴ هیئت تدوین اصول حسابداری به این موضوع اشاره دارد که مخارج سریعاً به عنوان هزینه شناسایی شوند زیرا تخصیص آنها به چند دوره هدف مفیدی را برآورده نمی‌کند. دو عنصر اساسی در

تمام شده مبتنی بر اصول حسابداری و اندازه گیری درآمد را، در حالت نظری صحیح به کار ببرند. حسابدار وظیفه دارد به جای گزارش هزینه مخارج انجام شده طی یک دوره، برای تخمین هزینه‌های کسب درآمد یک دوره کوشش کند. از دیدگاه تئوری حسابداری، مخارج تحقیق و توسعه که به امید منفعت‌رسانی دوره‌های آتی انجام می‌شوند، نباید در مقابل درآمد دوره حاضر هزینه شوند.

#### پی‌نوشت‌ها

- 1- Financial Accounting Standard Board
- 2- John Willey & Sons.2002/2003.
- 3- The Institute of Chartered Accountants.1989.
- 4- Lev, B., and T. Sougiannis .1996.
- 5- Monahan,s.1999.
- 6- Ballester,M.2000.
- 7- Loudder,M.L., and B.K Behn.1995.
- 8- Aboody d., and B.Lev.1998.
- 9- Eccher, F. A. 1998.
- 10- Oswald, D.R. 2000.
- 11- Chambers,D.,R.Jennings, and R. Thompson. 2002.
- 12- Roland E.Dukes
- 13- Harold Bierman
- 14- Accounting Principle Board
- 15- Horwitz, B., and R. Kolodny. 1980.
- 16- Security Exchange Commission
- 17- Booz\_Allen & Hamilton.1968.
- 18- E. Mansfield.1969.
- 19- E. Mansfieldu New York: Norton 1969.
- 20- Martin Neil Bailey,1972.
- 21- Jora R. Minasian,1969.
- 22- Alan Angilley,1973.
- 23- Henry Grabowski and Dennis Mueller,1974.

#### فهرست منابع و مآخذ:

##### منابع فارسی:

- ۱- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۶۰، ۱۳۷۸، چاپ اول
- منابع لاتین:

- Aboody d., and B.Lev. 1998. "The Value Relevance of Intangibles : The Case of Software Capitalization." Journal of Accounting. - Research 36 (Supplement): 161-9
- Alan Angilley, "Returns to Scale in Research in the Ethical Pharmaceutical Industry: Some Further Empirical Evidence," Journal of Industrial Economics, December 1973, PP.81-93.

مخارج در مواقعی که مخارج تحقیق و توسعه ارزشی کمتر از مخارج گزارش شده داشته باشد، میسر نباشد. ولی رویه مستجج نباید پس از این به عنوان یک نظریه حسابداری مناسب، توجیه شود. هر لحظه که حسابدار مخارج را گزارش می‌کند، این ریسک را نیز می‌پذیرد که پیشرفت‌های بعدی ممکن است نشان دهد که گزارش اشتباه بوده است و یا دارایی ممکن است به ارزشی کمتر از بهای تمام شده برسد. راه حل اجتناب از انتقادات، در جایی که احتمال می‌رود دارایی به ارزشی کمتر از بهای تمام شده خواهد رسید، به هزینه منظورکردن بهای تمام شده مربوط به تحصیل دارایی‌ها است. این دیدگاه محافظه‌کارانه در اندازه‌گیری دارایی‌ها، مطابق با توصیه‌های هیئت در هزینه کردن مخارج تحقیق و توسعه است. رویه به هزینه منظور کردن مخارج تحقیق و توسعه به نظر نمی‌رسد بر مبنای نظریه مناسبی از حسابداری باشد ولی ترجیحاً به نظر می‌رسد برای اجتناب از انتقادات و مشکلات ناشی از مواقعی مناسب باشد. که دارایی به ارزشی کمتر از مبلغ گزارش شده حسابداری می‌رسد. این رویه انواع اشتباهات ناشی از بیان بیش از حد هزینه، بیان کمتر از حد درآمد، دارایی و حقوق صاحبان سهام را کاملاً نادیده می‌گیرد. حسابداران باید اطلاعات مفیدتری را با توجه به مخارج و منافع رویه‌های حسابداری جایگزین برای جامعه فراهم کنند. به هر حال، اندازه‌گیری این مخارج و منافع بی‌نهایت مشکل است.

به هر حال، داکس شواهدی تجربی از اهمیت افشای مخارج تحقیق و توسعه ارائه کرده است. این شواهد توصیه هیئت را تایید می‌کند که اغلب اطلاعات مربوط و با اهمیت مخارج تحقیق و توسعه افشا شود. اگر این فرض را بپذیریم که بازار سرمایه در پردازش اطلاعات موثر است، افشای مبالغ مخارج تحقیق و توسعه اولین گام مهم است. مطالعات داکس یافته‌هایی را مطابق با این نتیجه گزارش می‌کند. به هر حال پیشنهاد نمی‌شود که توانایی بازار در خلاصه کردن اطلاعات، باید به‌عنوان توجیهی در فروگذاری رویه‌های حسابداری باشد. هنگامی که یک موسسه از مشکلات اقتصادی رنج می‌برد محتمل است که ارزش دفتری دارایی‌های آن از ارزش اقتصادی آنها بیشتر شود یا تغییر فنی و گروهی می‌تواند سبب کاهش ناگهانی ارزش دارایی‌ها شود. برای حسابداران غیرممکن است که این تغییرات ارزش را تعیین و گزارش کرده و بتوانند در یک زمان بهای

نرم افزارهای یکپارچه مالی اداری

## کاکتوس

ابزاری کارآمد در دست مدیران

# کاکتوس CACTUS

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

تحت انواع ویندوز و شبکه  
SQL Server

شرکت کاکتوس کامپیوتر

۸۸۴۲۷۱۳۰



۸۸۴۴۴۲۱۹

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳

تهران، سهروردی شمالی،



مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،

طبقه هفتم، واحد شرقی

-Ballester, M., M. Garcia-Ayuso, and J. Livnat. 2000. "Estimating the R&D Intangible Asset." Working Paper. . New York University.

-Booz\_Allen & Hamilton, Inc. 1968.P.12

- Chambers, D., R. Jennings, and R. Thompson. 2002. "Managerial Discretion and Accounting for Research and Development Costs"

-Eccher, E. A. 1998. "Discussion of the Value Relevance of Intangibles: The Case of Software Capitalization." Journal of Accounting Research 36 (Supplement): 193-98.

-E. Mansfield, " Industrial Research and Development: Characteristics, Costs, and the Diffusion of Results," American Economic Review, May 1969, P. 65.

-E. Mansfield, " Industrial Research and Technological Innovation (New York: Norton, 1969).

- Henry Grabowski and Dennis Mueller, " Rates of Return on Corporate Investment, Research and Development and Advertising," unpublished working paper, Cornell University, 1974.

-Horwitz, B., and R. Kolodny. 1980. "The Economic Effects of Involuntary Uniformity in the Financial Reporting of Research and Development Expenditures." Journal of Accounting Research 18: 38-74.

- John Willey & Sons, INC, FASB, Accounting Standards , 2002/2003 ED, FAS2

-Jora R. Minasian, " Research and Development, Production functions, and Rates of Return," American Economic Review, May 1969, PP. 80-85.

-Lev, B., and T. Sougiannis .1996. "The Capitalization, Amortization and Value-Relevance of R&D." Journal of Accounting and Economics 21:107-38.

- Loudder, M.L., and B.K Behn. 1995. "Alternative Income Determination Rules and Earnings Usefulness: The Case of R&D Costs." Contemporary Accounting Research 12: 185-205.

-Martin Neil Bailey, " Research and Development Costs and Returns: The U.S Pharmaceutical Industry," Journal of Political Economy, January-February 1972, PP. 70-85.

- Monahan, s.1999. "Conservatism, Growth and the role of Accounting Numbers in the Equity Valuation Process." Working Paper, University of Chicago.

-Oswald, D.R. 2000. "The Determinants and Relevance of the Choice of Accounting for Research and Development Expenditures in the United Kingdom." Working Paper , London Business School.

-The Institute of Chartered Accountants, statement of standard accounting practice NO.13. England, January 1989