

# معیارها و ساختارهای کیفیت سود

نظام‌الدین رحیمیان

دانشجوی دکتری 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 مصرف رساند، 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 اندازه‌گیری‌های ناشی از آن معمولاً در طرح‌های پاداش و قراردادهای مربوط به بدهی‌ها استفاده می‌شوند. اخذ تصمیمات بر اساس سود ناقص یا کم کیفیت باعث انتقال نامطلوب ثروت می‌شود. 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 بدهی‌ها را پوشاند و وام‌دهندگان را به سوی تداوم وام‌دهی سوق دهد.

از دیدگاه سرمایه‌گذاری نیز سود کم کیفیت نامطلوب است. زیرا تخصیص نادرست منابع را به دنبال دارد و باعث کاهش رشد اقتصادی می‌شود. این سودها کارایی لازم را نداشته و منابع را از پروژه‌های اساسی و مهم و با بازده‌های واقعی مورد انتظار به سمت پروژه‌هایی سوق می‌دهند که واهی بوده و بازده‌های ساختگی و خیالی دارند.

### مقایسه سود اقتصادی و سود جامع

تعریف هیکس از سود در رابطه با استفاده‌کنندگان و استفاده از ارقام سود، تعریفی بی‌طرفانه است؛ اما این معیار به دلیل قابل مشاهده نبودن مدل سود هیکس، قابل اجرا نمی‌باشد. رقم حسابداری قابل مشاهده و مطابق با سود هیکس، سود جامع می‌باشد که در بیانیه مفاهیم شماره ۶، بدین صورت تعریف می‌شود (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 می‌شود. 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.

تفاوت‌های بین سود هیکس و سود جامع از کاربرد قوانین اندازه‌گیری و اصل شناخت حسابداری ناشی می‌شود. برای نمونه، برخی از دارایی‌ها و بدهی‌های ۱۹ اقتصادی را نمی‌توان به کمک اصول متداول حسابداری

برای قضاوت در مورد گزینه‌ها یا انتخاب‌های حسابداری<sup>۷</sup> قلمداد می‌کند (Concepts Statement No.2, FASB (1980, paras.30,32) از این رو، احتمالاً سودمندی تصمیم، هدف استانداردهای گزارشگری مالی را در بر می‌گیرد. 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 نگرانی‌هایی نشأت گرفت که در زمینه عملیاتی برای این هیات مطرح بود. ساختار سود اقتصادی را نمی‌توان 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 تصمیم‌گیری استفاده‌کننده و قوانین شناخت حسابداری قرار نمی‌گیرد و به ما اجازه می‌دهد تا تصور کنیم اگر قوانین گزارشگری مالی نبودند یا اجرا نمی‌شدند، سود حسابداری چه می‌شد؛ چون در واقع قوانین شناخت و اندازه‌گیری حسابداری و تصمیمات اجرایی تهیه‌کنندگان، فاصله‌ای را بین سود گزارش شده و سود هیکس ایجاد می‌کند، اما از آنجایی که سود هیکس مشهود نیست امکان اندازه‌گیری تفاوت عددی بین این دو وجود ندارد. همان‌طور که قبلاً نیز ذکر شد، سودهایی که به سود هیکس نزدیک‌ترند، کیفیت بالاتری دارند؛ از این ساختار برای ایجاد قاعده کلی بی‌طرفانه و مستقل از شرایط، در مقابل سودمندی تصمیم، استفاده می‌شود 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 آنهایی است که برای مقاصد معاملاتی و تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری‌های خود از این گزارش‌ها استفاده می‌کنند. 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) به وسیله 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 مواجهه 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 (Ingliš, 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 آموزشی 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 ادامه در صفحه ۴۳

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 این‌طور 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; Ingliš, 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، براهیمیت 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 پراوند<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 بروظایف 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 براین، 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 اقلام 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 سسری‌لانکا 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



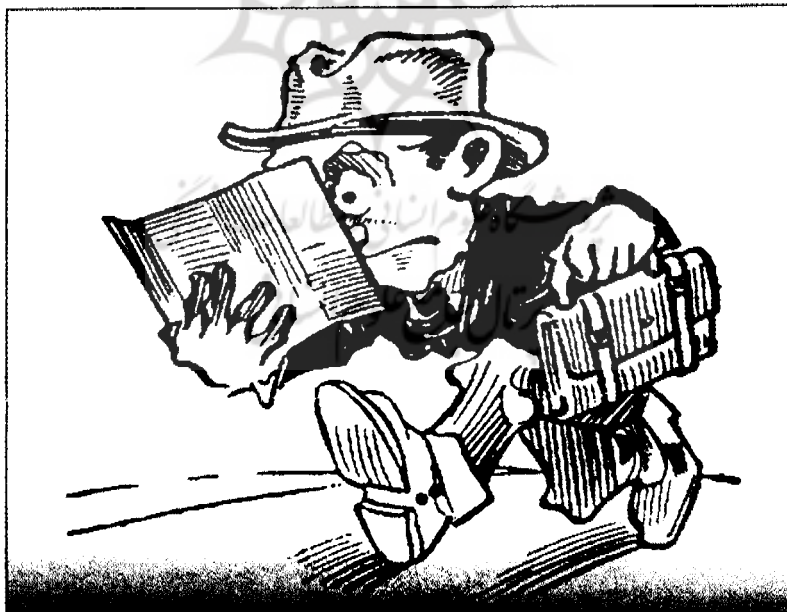
# راهبری در صنعت بانکداری

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

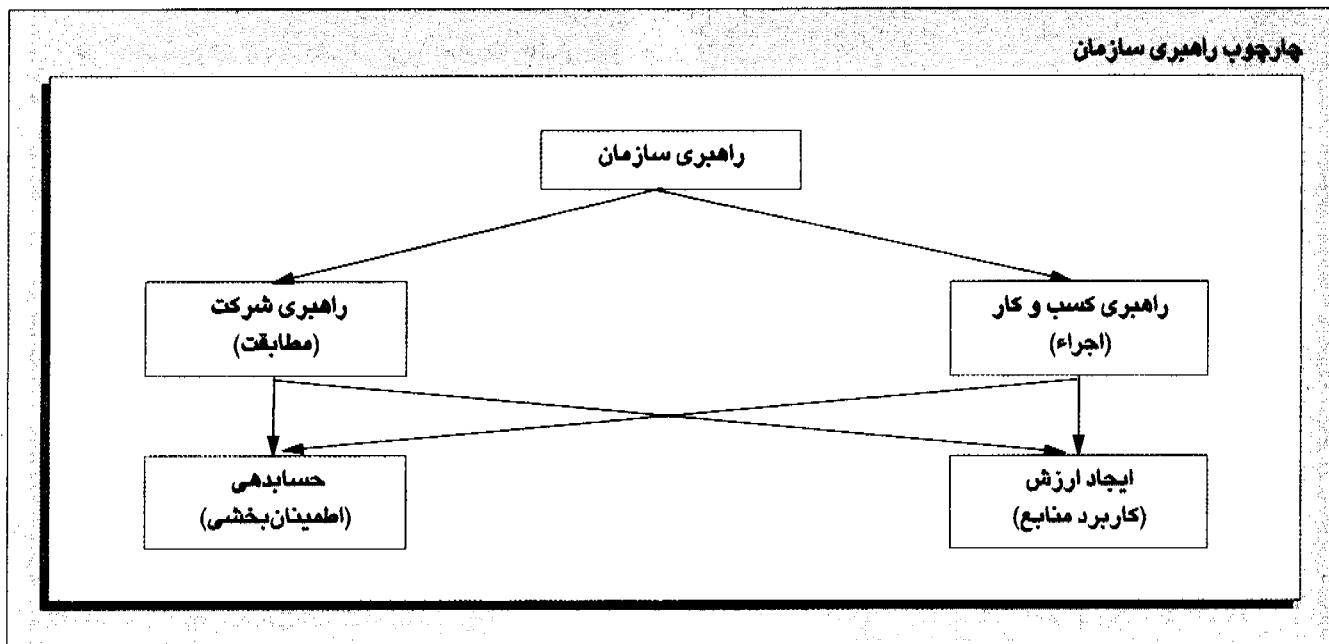
در خصوص یافتن معادلی مناسب که کاملاً بیانگر مفهوم باشد گفتگوهای بسیاری شده است که در نهایت دو معادل زیر در حال حاضر در ادبیات دانش حسابداری مقبولیت یافته است:

- حاکمیت سهامی  
- راهبری سازمان

مواردی 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 برگیرنده 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 این‌که 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 کادبری 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.

داکس<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. داکس 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 پراندن 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 کمیایی 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 ...

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. به‌رغم 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 به‌علاوه 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

(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 براساس هزینه‌سرانه فراگیران به آن نگرسته شود کمتر از آموزش براساس 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).

## 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 غیرمستقیم

آموزش سنتی (چهره به چهره)	آموزش مجازی
شهریه ثابت	کم - خطی - صعودی
شهریه متغیر	کم - خطی - صعودی
فروش مواد درسی	تقریباً صفر
به اشتراک‌گذاری امکانات	تقریباً صفر
استفاده از صرفه مقیاس	ناچیز - در موارد نادر
	کم - خطی - صعودی
	خیلی زیاد - خطی - صعودی
	خیلی زیاد - خطی - صعودی
	خیلی زیاد - همیشگی

نمایشگر شماره ۴- منافع غیرریالی

آموزش سنتی (چهره به چهره)	آموزش مجازی
کیفیت آموزش و یادگیری	نسبی - متغیر
دسترسی آسان و سریع	نسبی - ضعیف
انعطاف‌پذیری دوره‌ها و دروس	نسبی - ضعیف
طول دوره - مدت آموزش	زیاد - ریسکی
سهولت برقراری دوره جدید	ضعیف
تنوع	نسبتاً کم
انعطاف‌پذیری عمومی	کم
تناسب با توان مالی فراگیران	نسبی - کم
افزایش میزان توفیق تحصیلی	نسبی - ریسکی
	زیاد - ثابت
	زیاد - غیرقابل تردید
	زیاد - غیرقابل تردید
	معقول - انعطاف‌پذیر
	ممکن - معقول
	خیلی زیاد
	خیلی زیاد
	نسبی - معقول
	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 سؤالاتی 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 کم اهمیت 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- همیارحساب

### 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

- مهرباد 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: ۸۸۷۵۷۳۴۰ - ۸۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۸۰۳۴۶۵  
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 سیستم های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۰۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۱  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۴۵  
فاکس: ۰۲۱.۶۶۳۸۹۹۲  
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 روچی (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 عوفی (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 اردیبهشت، 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 خبره 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 خبره 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 نرم‌افزارهای 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 خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم (نرم‌افزار) 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 خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهدی سوادلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- داریوش امین‌نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمودرضا 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 نخعی، خیابان صابونچی، کوچه دوم (اداشی)، پلاک ۵، واحد ۷، کدپستی: ۱۵۳۳۶۳۵۴۱۹

## موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

### بهرادمشمار

عضو انجمن حسابداران خبره 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 خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

## موسسه حسابرسی تدوین و همکاران

ERNST & YOUNG INTERNATIONAL

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- احمد ثابت‌مظفری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- ابوالقاسم 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 - ۸  
نشانی: خیابان ولیعصر، پانزین تر از میدان ونک، پلاک ۱۲۷۹/۱  
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹  
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

## انجمن حسابداران خبره ایران



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



# راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

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

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 پیاده سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۵۲۸۶۰۰ فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶  
نشانی: خیابان شهید بهشتی، خیابان سرافراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۹۴۷-۱۵۷۴۵  
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

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 سیستم های مالی

تلفن: ۸۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۸۷۲۷۵۴  
دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶  
دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم خان، خیابان شهید آذرینا، بزرگراه  
تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵

۲۰

## موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۵-۸۸۹۸۵۷۵۱ فاکس: ۸۸۹۷۵۷۲۱  
صندوق پستی: ۱۳۵۸ - ۱۴۳۳۵  
نشانی: خیابان یوسف آباد - خیابان چهارم، پلاک ۵، واحد ۶، کدپستی: ۱۴۳۱۶

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 سیستم های مالی

تلفن: ۶۶۹۴۵۴۶۷-۶۶۹۴۵۴۶۵ فاکس: ۶۶۴۲۹۹۷۱  
نشانی: تهران - خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپروی بانک ملی شماره ۲۵۳  
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷  
Email: Dash\_Co@neda.net

۱۵

## حسابرسین موسسه حسابرسی و بهبود سیستم های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه آریانیپور (حسابدار رسمی)
- مصطفی خادم الحسینی (حسابدار رسمی)
- ابو الفضل بیظامی (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۷۲۱۲۶۹ فاکس: ۸۸۷۱۹۷۴۳  
نشانی: خیابان قائم مقام قزاقی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶  
Email: hesabresn@rayankoosh.com

## راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

۱۶

## موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- نادر خملولو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت اله علیخانی راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۸۰۴۵۱۹-۲۱ فاکس: ۸۸۹۰۲۳۴۰  
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

## راهنمای موسسات حسابرسی



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
سخن حق



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- شهروز شهبلائی (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، بازرسی 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، ۸۸۸۹۵۳۷۷  
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 هواندیشان (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 (6, Harris et al, 2000, Penman 2001,611). 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

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

در تهیه گزارش‌های مالی لازم است برخی از ارقام صورت‌های 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 می‌شود، باعث کاهش کیفیت سود می‌شود. تحقیقات زیادی در زمینه مدیریت سود انجام شده است. برخی از آنها به شناخت علل، انگیزه‌ها و محرک‌های مدیریت سود می‌پردازند. برای نمونه، بورجستالر ۱۹۹۷ علت مدیریت سود را مواردی از قبیل اجتناب از گزارشگری زیان می‌داند و براساس یافته‌های خود به این نتیجه می‌رسد که این اعمال مدیران باعث کاهش کیفیت سود می‌شود.

### ویژگی‌های مشترک ساختارهای کیفیت سود

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

۱. به علت اینکه آنها از دیدگاه سودمندی تصمیم‌نشات می‌گیرند، هرکدام نیازمند یک استفاده‌کننده و یک تصمیم‌می‌باشند.

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 تهیه‌کنندگان را در برگیرد که ممکن است در انجام قضایات ها و برآوردهای مورد نیاز و هم در اجرای مخرب استانداردها ایجاد شود.

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

### نتیجه‌گیری

در این مقاله، چندین ساختار کیفیت سود، از دیدگاه سودمندی تصمیم‌بررسی شد و سودی با کیفیت‌تر تلقی شد که به سود هیکس نزدیک‌تر بوده و آن را صادقانه ارائه می‌کرد. ساختارهای کیفیت سودی به ثبات، توانایی پیش‌بینی و واریانس سری‌های زمانی، ارتباطات بین وجه

باعث می‌شود ارقام گزارش شده تحت تاثیر برآوردهای مدیریت قرار بگیرند. نمونه‌هایی از این مورد، تغییرات در ارزش متعارف برخی اوراق بهادار قابل داد و ستد و اوراق بهادار مشتقه معین و نیز شناخت کاهش زیان‌های مربوط به دارایی‌های 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 می‌شود که سود حسابداری به سود هیکس نزدیک‌تر شود، در عوض با این کار، کاهش چشمگیری در قابلیت اتکا روی می‌دهد. نیاز به شناخت سریع رویدادهای اقتصادی باعث می‌شود که به علت پیش‌بینی‌های بی‌دقت یا خطاهای قضایاتی تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی، خطاهای ناشی از اندازه‌گیری آنها به این گزارش‌ها وارد شود بنابراین می‌توان گفت بین پیش‌بینی و قضایات 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 می‌شود. با وجود تاخیر در شناخت حسابداری و خطاهای اندازه‌گیری، به علت شناخت سریع، اگر شناخت حسابداری در گزارش‌های 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 می‌گذارد. لذا می‌توان چنین استنباط کرد درباره ارقام گزارش شده مبتنی بر برآوردهای مدیریت باشند، قابلیت مقایسه مشکل‌تر است؛ چون ممکن است واحدهای تجاری مختلف برآوردها را به روش مشابهی انجام ندهند. برای افزایش قابلیت مقایسه می‌توان دو راه را پیشنهاد کرد: یکی ارائه قوانینی با جزییات زیاد است، زیرا با حذف عنصر قضاوت، امکان متفاوت بودن برآوردهای مبتنی بر قضاوت‌های مدیریتی کاهش می‌یابد. 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 می‌کند تا زمانی که تهیه‌کنندگان برای برآوردهای خود رهنمودهای مشابهی را دنبال می‌کنند، 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 تغییراتی 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.