

مبانی نظری حاکمیت شرکتی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

چارچوب نظری حاکمیت شرکتی

چند چارچوب نظری متفاوت برای توضیح و تحلیل حاکمیت شرکتی مطرح شده است. هر یک از آنها با استفاده از واژگان مختلف و به صورتی متفاوت به موضوع حاکمیت شرکتی پرداخته‌اند که ناشی از زمینه علمی خاصی است که به موضوع حاکمیت شرکتی می‌نگرند. به عنوان مثال، تئوری نمایندگی ناشی از زمینه مالی و اقتصادی است، در صورتی که تئوری هزینه معاملات ناشی از تئوری‌های اقتصادی، حقوقی و سازمانی و تئوری ذی‌نفعان ناشی از یک دیدگاه اجتماعی در مورد موضوع حاکمیت شرکتی است. گرچه تفاوت‌های چشمگیری بین چارچوب‌های نظری مختلف وجود دارد (چون هر یک موضوع را از دیدگاه متفاوتی در نظر می‌گیرند)، اما دارای وجوه مشترک مشخصی هستند، که در مورد هر یک مختصراً توضیح داده خواهد شد. در ادامه تئوری‌های نمایندگی، هزینه معاملات و ذی‌نفعان را بررسی خواهیم کرد. البته تئوری‌های دیگری مثل تئوری سازمان و مباشرت وجود دارد که نسبت به تئوری‌های پیش‌گفته، اهمیت کمتری دارند. هم چنین باید دانست که زمینه‌های فرهنگی و قانونی بر حاکمیت شرکتی تاثیر بسزایی دارند.

تئوری نمایندگی

آغاز حاکمیت شرکتی از طریق مالکیت سهام تاثیر چشمگیری بر روش کنترل شرکت‌ها داشت و بدین ترتیب، مالکان اداره شرکت را به مدیران تفویض کردند. جدایی مالکیت از مدیریت (کنترل) منجر به یک مشکل سازمانی مشهور به نام مشکل نمایندگی شد. برل و مینز (۱۹۳۲)، راس (۱۹۷۳) و پرایس (۱۹۷۶) از زوایای مختلف به این موضوع پرداختند و نهایتاً جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶) مبانی تئوری نمایندگی را مطرح نمودند. آنها مدیران شرکت‌ها را به عنوان کارگزاران و سهامداران را به عنوان کارگزار تعریف کردند (در تحلیل آنها، یک سهامدار در برابر مدیران قرار دارد). به عبارت دیگر، تصمیم‌گیری روزمره شرکت به مدیران تفویض می‌شود که کارگزاران سهامداران هستند. مشکل در اینجا آن است که کارگزاران لزوماً به نفع کارگزار تصمیم‌گیری نمی‌کنند. یکی از فرضیات اصلی تئوری نمایندگی این است که کارگزار و کارگزاران با هم تضاد منافع دارند. در تئوری‌های مالی یک فرض اساسی این است که هدف اولیه شرکت‌ها افزایش ثروت سهامداران است، لکن در عمل همواره این گونه نیست. این احتمال وجود دارد که مدیران ترجیح دهند منافع خود، مثل کسب بیشترین

به طور مختصر، برخی از روش‌های مستقیم که از طریق آنها سهامداران می‌توانند مدیران را کنترل و به حل و فصل تضادها کمک کنند به شرح ذیل است:

● **حق رای سهامداران** در مجامع عمومی بر نحوه اداره شرکت تاثیر می‌گذارد. حق رای مذکور بخشی با اهمیت از دارایی مالی سهامدار است. یکی از موارد استفاده از حق مذکور رای به تغییر مدیران است. این موضوع یک ابزار انضباطی برای مدیران است.

● **قراردادهای فی‌مابین سهامداران و مدیران** نیز یکی از راه کارها است، گرچه با اصلاح و بهبود حاکمیت شرکتی، مناسبت خود را از دست می‌دهند.

● **یک راه کار نهایی**، راه حل خروج است. واضح است که خروج سهام دار اصلی موجب نگرانی بازیگران بازار سرمایه می‌شود و در پی آن سهامداران بیشتری نگران افت شدید قیمت شده و با فروش سهام خود، کاهش شدید قیمت سهام را موجب خواهند شد در نتیجه منافع مدیران را متاثر خواهد نمود.

بنابراین، اگر سازوکار بازار و توانایی سهامداران برای کنترل و مراقبت از رفتار مدیران، کافی نباشد، نیاز به نوعی نظارت یا راهنمایی رسمی خواهد بود. در واقع، اگر بازار کاملاً کارآ باشد و شرکت‌ها بتوانند در این نوع بازار به تامین مالی اقدام کنند، اقدامات سطحی با هدف اصلاح حاکمیت شرکتی، اقدامات زائدی است. لکن شواهد موجود نشان می‌دهد که بازارهای سرمایه کاملاً کارآ نیستند، بنابراین، به منظور ارتقاء حاکمیت شرکتی و افزایش پاسخگویی مدیران نسبت به سهامداران و سایر ذی‌نفعان دخالت لازم است. مشکلات نمایندگی بین مدیران و سهامداران در سراسر جهان وجود دارد و دولت‌ها با تصویب قوانین و مقررات حاکمیت شرکتی برای بهترین عملکرد با سرعت شگفت‌آوری در این کار دخالت می‌کنند.

از اوایل دهه ۱۹۹۰ در برخی از کشورها منجمله در بریتانیا، قوانین و مقرراتی تدوین شد تا شرکت‌ها بتوانند استانداردهای حاکمیت خود را ارتقا دهند و آنها را در برابر سهامداران و سایر ذی‌نفعان پاسخگو سازند. گرچه رعایت قوانین رفتاری و توصیه‌های موجود در اسناد مربوطه،

پاداش ممکن را تعقیب کنند. مدیران احتمالاً به افزایش منفعت شخصی تمایل دارند. این امر منجر به تمرکز و سرمایه‌گذاری آنها بر طرح‌هایی می‌شود که منافع کوتاه مدت دارند (بویژه در مواردی که حقوق، مزایا و پاداش مدیران با سود مرتبط است) و توجهی به منافع بلندمدت سهامداران ندارند. در شرکت‌های بزرگ که مستقیماً توسط مدیران و به طور غیرمستقیم به کمک سرمایه‌گذاران نهادی کنترل می‌شوند، مدیران در مورد منافع کوتاه‌مدت تحت فشارند که ممکن است به نفع سایر سهامداران نباشد. در این شرایط مدیران برای دستیابی به عایدی‌های متفرقه تحریک می‌شوند که باز هم منجر به کاهش ارزش منافع و رفاه سهامداران می‌شود. در واژگان تئوری نمایندگی کاهش رفاه سهامدار زیان باقی‌مانده نامیده می‌شود. این مشکل نمایندگی، ضرورت کنترل مدیریت شرکت‌ها توسط سهامداران را نشان می‌دهد.

یک سوال مهم این است، سهامداران چگونه می‌توانند مدیریت شرکت را کنترل کنند؟ یک فرض اساسی و مهم دیگر تئوری نمایندگی این است که تایید کارهای کارگزاران برای کارگزار بسیار مشکل و پرهزینه است. به چند روش می‌توان منافع سهامداران و مدیران را هماهنگ نمود، تجربه نشان داده که یکی از با اهمیت‌ترین و در عین حال موثرترین روش، حسابرسی مستقل است.

هزینه‌های نمایندگی ناشی از تلاش‌های سهامداران برای کنترل مدیران است که اغلب دارای هزینه سنگینی است. طرح‌ها و قراردادهای از روش‌های کنترل است. این قراردادهای (صریح و یا ضمنی) که بین مدیر و سهامداران منعقد می‌شود، منافع دو گروه را هماهنگ می‌کند. افزون بر سهامداران، مدیران نیز مایلند ثابت کنند که آنها نسبت به سهامداران مسئول بوده و به دنبال افزایش ثروت سهامداران هستند. بنابراین، انگیزه‌هایی برای شفافیت مالی، گزارش ریسک شرکت و ... خواهند داشت که هزینه‌های مربوطه بخشی از هزینه‌های نمایندگی است. مجموع هزینه‌های نمایندگی را می‌توان به صورت ذیل خلاصه نمود:

مجموع هزینه‌های کنترل کارگزار، هزینه‌های الزام کارگزار و هرگونه زیان مازاد باقی‌مانده (هیل و جونز، ۱۹۹۲).

اطلاعاتی اتخاذ شود برای مدیر شرکت سودمند است و منجر به کاهش ریسک تجاری شرکت می‌شود. در انجام معاملات در بازار، هزینه‌های غیر جزئی و بازدارنده‌ای وجود دارند، بنابراین، برای شرکت‌ها مقرون به صرفه‌تر است که از طریق ادغام عمودی، آن را برای خودشان انجام دهند.

تئوری‌های سنتی اقتصادی، تمام کارگزاران اقتصادی را منطقی و افزایش سود را هدف اولیه تجارت می‌دانند. برعکس، تئوری اقتصادی هزینه معاملات، رفتار انسان را به نحوی واقع بینانه‌تری در نظر می‌گیرد. در این الگو؛ مدیران و دیگر کارگزاران اقتصادی منطقی محدود را به کار می‌برند. سیمون (۱۹۵۷) منطقی محدود را به صورت رفتاری تعریف می‌کند که منطقی است، اما مدیران به طور محدود این رفتار را انجام می‌دهند. اقتصاد هزینه معاملات، هم چنین فرض اساسی فرصت‌طلبی^۱ را می‌سازد. این تئوری فرض می‌کند که مدیران همچون افراد دیگر در برخی از مواقع فرصت‌طلب هستند.

فرصت‌طلبی، به صورت تمایل کارگزاران در به کارگیری تمام روش‌های موجود برای افزایش منفعت شخصی، تعریف شده است (کروزیر ۱۹۶۴، ص ۲۶۵). با فرض مشکلات منطقی محدود و فرصت‌طلبی، مدیران معاملات را برای حداکثر کردن منفعت شخصی خود ساماندهی می‌کنند. چنین رفتار فرصت‌طلبانه‌ای می‌تواند نتایج نامطلوبی برای شرکت و سهامداران ببار آورد، در نتیجه این عملکرد نیاز به کنترل دارد. در اینجا، شباهت‌هایی بین تئوری نمایندگی و تئوری هزینه معاملات مشاهده می‌شود، چون هر دو تئوری یک منطقی را برای کنترل مدیران ارائه می‌دهند.

تئوری هزینه معاملات در برابر تئوری نمایندگی

ویلیامسون (۱۹۹۶) با مقایسه این دو تئوری به این نتیجه می‌رسد که یکی از تفاوت‌های اصلی بین آنها استفاده از یک آرایه‌بندی متفاوت برای یک موضوع است (یعنی استفاده از واژگان متفاوت برای توصیف مسایل و مشکلات یکسان). برای مثال:

اختیاری هستند، لکن شرکت‌هایی که سهام آنها در بازار بورس اوراق بهادار معامله می‌شود، باید طبق قوانین، وضعیت حاکمیت شرکتی را افشا کنند. یکی از این موارد تفکیک وظایف رئیس هیات مدیره از وظایف مدیریت عامل است. شرکت‌هایی که در آنها این تفکیک انجام نشده باشد، برچسب حاکمیت ضعیف می‌خورد. نگرانی از لطمه زدن به اعتبار شرکت‌ها در ارتباط با ضعف‌های حاکمیت شرکتی و در نتیجه کاهش ارزش سهام، موجب بهینه‌سازی حاکمیت شرکتی شده است.

تئوری هزینه معاملات

تئوری هزینه معاملات، ترکیبی میان رشته‌ای بین اقتصاد، حقوق و سازمان می‌باشد... (ویلیامسون، ۱۹۹۶، ص ۲۵). این تئوری که اول بار توسط سیرت و مارچ (۱۹۶۳) به نام تئوری رفتاری شرکت مطرح شده، یکی از مبانی اقتصاد صنعتی و تئوری مالی گردیده است. در این تئوری شرکت نه تنها به عنوان یک واحد اقتصادی عمومی (سهامی عام)، بلکه به عنوان یک سازمان متشکل از افراد با دیدگاه‌ها و اهداف مختلف است. تئوری هزینه معاملات براساس این واقعیت است که شرکت‌ها آنقدر بزرگ شده‌اند که در تخصیص منابع جانشین بازار می‌شوند. در واقع شرکت‌ها آنقدر بزرگ و پیچیده‌اند که با توجه به نوسانات قیمت در بازار، تولید را هدایت کرده و بازار معاملات را متعادل می‌کنند. در درون شرکت‌ها، برخی از معاملات حذف می‌شوند و مدیران شرکت، تولید را هماهنگ می‌کند (کواس، ۱۹۳۷). به نظر می‌رسد، سازماندهی شرکت (مثلاً میزان ادغام عمودی) محدوده‌هایی را تعیین می‌کنند که فراسوی آنها شرکت می‌تواند قیمت و تولید را برای معاملات داخلی معین کند.

واضح است داخلی کردن معاملات به نفع مدیریت شرکت‌ها می‌باشد. دلیل اصلی این امر، این است که داخلی کردن معاملات ریسک و عدم اطمینان‌ها را در مورد قیمت و کیفیت آینده محصول حذف می‌کند. این کار به شرکت اجازه می‌دهد ریسک‌های معامله با عرضه‌کنندگان را تا حدودی از بین ببرد. هر روشی که برای حذف این تقارن‌های

جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. چند روش تعریف براساس رشته‌های مختلف برای تئوری ذی‌نفعان وجود دارد. وجه تشابه تمام آنها، تأیید دخالت آنها در یک رابطه مبادله‌ای (تعامل) است (پیریچ ۱۹۸۲، فری من ۱۹۸۴، هیل و مونز ۱۹۹۲). نه تنها ذی‌نفعان تحت تاثیر شرکت‌ها هستند بلکه آنها نیز بر شرکت‌ها تاثیر می‌گذارند. آنها در شرکت‌ها به جای سهام، دارای منافع هستند. ذی‌نفعان شامل، سهامداران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، بستانکاران، شرکت‌های مجاور و عموم مردم می‌باشند. افراطی‌ترین حامیان تئوری ذی‌نفعان براین باورند که محیط‌زیست، گونه‌های جانوری و نسل‌های آینده نیز باید در زمره ذی‌نفعان گنجانده شوند.

رابطه ذی‌نفع به صورت یک مبادله (تعامل) توصیف شده است و گروه ذی‌نفعان به پیش برد اهداف وجودی شرکت‌ها کمک کرده‌اند و پیش‌بینی می‌شود منافع آنان از طریق تشویق و ایجاد انگیزه، فراهم شود (مارچ و سیمون ۱۹۵۸). با استفاده از این چارچوب تحلیلی، عموم را می‌توان ذی‌نفع شرکتی در نظر گرفت، چون آنها با پرداخت مالیات زیر ساخت ملی برای انجام عملیات شرکت‌ها را فراهم می‌کنند. در مبادله (تعامل) آنها شرکت‌ها را به عنوان شهروندان شرکتی فرض می‌کنند که کیفیت زندگیشان را ارتقا می‌دهند (هیل و جونز، ۱۹۹۲). در واقع هر ذی‌نفع بخشی از سلسله قراردادهای صریح و ضمنی را نشان می‌دهد که یک شرکت را تشکیل می‌دهد. اما بسیاری از نویسندگان ذی‌نفعان را کسانی می‌دانند که در شرکت نفعی قانونی به گسترده‌ترین مفهوم دارند (فارار و هاین گان، ۱۹۹۸). در بریتانیا گزارش شرکتی (TASSC، ۱۹۷۵) یک طرح حسابداری مطرح کرد که نشان می‌داد شرکت‌ها باید مسئول تاثیری باشند که بر گروه زیادی از ذی‌نفعان می‌گذارند. نحوه دستیابی به این امر از طریق تشویق شرکت‌ها به افشای داوطلبانه تعدادی از گزارش‌های مورد نظر برای استفاده ذی‌نفعان، افزون بر صورت سود و زیان سنتی و ترازنامه بود. صورت‌های اضافی شامل صورت ارزش افزوده، گزارش استخدام و اشتغال، صورت مبادلات پولی با دولت، صورت معاملات ارزی، صورت مشتریان احتمالی آینده و

● تئوری هزینه معاملات فرض می‌کند که افراد اغلب فرصت طلب هستند در صورتی که تئوری نمایندگی خطر اخلاقی و هزینه‌های نمایندگی را مورد بحث قرار می‌دهد.

● تئوری نمایندگی فرض می‌کند مدیران به دنبال عایدی‌های متفرقه هستند، در صورتی که در تئوری هزینه معاملات، مدیران معاملات خود را به صورت فرصت طلبانه‌ای ترتیب می‌دهند.

● تفاوت دیگر این است که واحد بررسی و تحلیل در تئوری نمایندگی، کارگزار فردی است، در صورتی که در تئوری هزینه معاملات واحد بررسی و تحلیل، معامله است. با این همه، هر دو تئوری به یک مشکل می‌پردازند: چگونه مدیر را متقاعد کنیم تا منافع سهامداران و افزایش سود شرکت / سهامدار را به جای منافع شخصی خود دنبال کند؟

این دو تئوری لنزهای متفاوتی هستند که می‌توان از طریق آنها مشکلات یکسان را مشاهده، بررسی و تحلیل کرد. اکنون لنز سومی را معرفی می‌کنیم، لنز تئوری ذی‌نفعان.

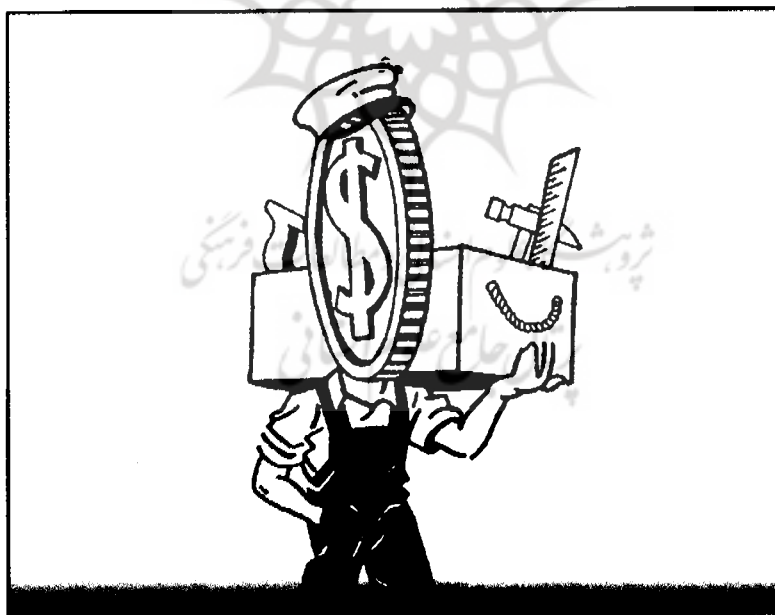
تئوری ذی‌نفعان

تئوری ذی‌نفعان به تدریج از دهه ۱۹۷۰ توسعه یافت. یکی از اولین توضیحات در مورد این تئوری در رشته مدیریت توسط فری من (۱۹۸۴) ارائه گردید. وی تئوری عمومی شرکت را مطرح و پاسخگویی شرکتی را به گروه گسترده‌ای از ذی‌نفعان پیشنهاد کرد. از آن زمان ادبیات بیشتری در این مورد مطرح شده است. نقش شرکت‌ها در جامعه در گذشت زمان، توجه افراد زیادی را به خود جلب کرده و با تاثیر خود بر کارکنان، محیط، اجتماعات محلی و همچنین سهامداران، مرکز اصلی مباحثات بوده است.

تئوری ذی‌نفعان ترکیبی از تئوری‌های سازمانی و اجتماعی است. در واقع تئوری مذکور بیشتر یک سنت پژوهشی گسترده است که فلسفه، اخلاق، تئوری‌های سیاسی، اقتصاد، حقوق، علوم سازمانی و اجتماعی را در هم می‌آمیزد. اساس تئوری ذی‌نفعان این است که شرکت‌ها بسیار بزرگ شده‌اند و تاثیر آنها بر جامعه آنچنان عمیق است که آنها باید به جز سهامداران به بخش‌های بسیار بیشتری از

نقش حسابرس داخلی در اجرای سیستم بهایابی صحیح در سازمان

دکتر رضوان حجازی
 عضو هیات علمی دانشگاه الزهراء
 نازنین بشیری منش
 دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه الزهراء



مقدمه

حسابرسان داخلی، بررسیدگی، پی‌جویی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی و کارایی وظایف محول به هر یک از بخش‌های واحد تجاری باید قابلیت اتکا، کامل و جامع بودن اطلاعات عملیاتی و مالی و

شده محصول ضعیف عمل می‌کنند، چون برای تسهیم هزینه‌های سربار از مبنای اختیاری مثل ساعات کار مستقیم استفاده و روابط علی و معلولی بین ساعات کار مستقیم به کار رفته و هزینه‌های سربار را نادیده می‌گیرند.

عدم وجود

اطلاعات درست در مورد بهای تمام شده واقعی محصول، منجر به اتخاذ تصمیمات نادرست و نابه‌هنگام مدیران مانند، حذف خطوط تولیدی سودآورتر و نگهداشتن خطوط تولیدی با سودآوری کمتر می‌شود. که نتیجه آن کاهش سود واحد تجاری و تحقق

بین‌الملل، واحدهای تجاری به طراحی مجدد سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت^۳ پرداخته‌اند، زیرا معتقدند که سیستم‌های سنتی نمی‌تواند جوابگوی نیازهای مدیریتی کنونی باشد. سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی برای تخصیص هزینه‌ها و تعیین بهای تمام

استفاده از منابع از لحاظ کارایی و صرفه اقتصادی را ارزشیابی کنند. (IIA, 1978) امروزه با پیشرفت‌هایی در فناوری تولید همچون تولید یکپارچه رایانه‌ای^۱، سیستم‌های تولید انعطاف‌پذیر^۲، بالا رفتن سطح کیفیت محصول و انتظار مشتری و تشدید رقابت در سطح

نیافتن اهداف کوتاه مدت و بلندمدت و خارج شدن از صحنه رقابت است.

آنچه مسلم است موفقیت و تداوم فعالیت در محیط رقابتی جدید، مستلزم استفاده از روش‌های نوینی است که واحدهای سازمانی را در فضای رقابتی در رده‌های بالا قرار دهد. یکی از مهم‌ترین ابزارهای رقابتی، تعیین بهای تمام شده صحیح واقعی است. بهای تمام شده در تصمیمات قیمت‌گذاری فروش، تعیین سود و زیان، کنترل و کاهش هزینه و بسیاری از موارد دیگر موثر است. هر چند ممکن است هیچ سیستم هزینه‌یابی نتواند بهای تمام شده را به طور کاملاً دقیق و صحیح محاسبه کند ولی در بین سیستم‌های هزینه‌یابی، سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۴ اطلاعات صحیح‌تری را ارائه می‌دهد زیرا روشی است که در آن هزینه‌ها بر مبنای فعالیت‌ها، از مخزن هزینه به محصولات مختلف تخصیص داده می‌شود. این سیستم هزینه‌یابی می‌تواند مدیریت را در تصمیم‌گیری برای تعیین ترکیب بهینه محصولات و قیمت‌گذاری بر مبنای بهای تمام شده واقعی کمک کند.

طبق گفته لارنس سایر یکی از وظایف حسابرس داخلی، کسب اطلاع و درک دقیق از روش‌های جدید حسابداری است. (Saweyer, 1983) حسابرس داخلی با شناخت از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند مدیر را در استقرار یک سیستم هزینه‌یابی یکپارچه دارای اطلاعاتی با کیفیت عالی برای هر سه دسته از اهداف گزارشگری بیرونی، تصمیم‌گیری و

کنترل عملیات یاری رساند. (Kaplan, 1990) به کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌تواند کارایی و اثربخشی فرایند حسابرسی داخلی را افزایش دهد. با توجه به اینکه طبق استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی، حسابرس داخلی باید کارایی و صرفه اقتصادی منابع به کار رفته را ارزیابی کنند. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا بتوانند امکانات و تسهیلات موجود و فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده واحد را شناسایی کنند. اما قبل از آن، حسابرس داخلی باید با مبانی و اصول سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت آشنایی کامل داشته باشد تا به وسیله آن بتواند فرایند حسابرسی آن را بهبود بخشد. (Tanju, 1991) در این مقاله، نقش حسابرسان داخلی در پذیرش و اجرای فنون هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در واحد تجاری و چگونگی به کارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای ارزیابی کار حسابرس داخلی از جانب مدیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت یک روش هزینه‌یابی دو مرحله‌ای است. مرحله اول، بعد از ثبت فعالیت‌ها، هزینه‌های مرتبط با آنها را در مخزن هزینه جمع‌آوری می‌کنند و در مرحله دوم، بر اساس مصرف محصول از فعالیت هزینه سربار به آن تخصیص می‌یابد. (Rommano, 1998)

سه گام کلیدی در طراحی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به شرح زیر است:

۱. شناسایی فعالیت‌هایی که منابع را مصرف می‌کنند و تخصیص هزینه‌ها به آن فعالیت‌ها. به طور کلی فعالیت فرایند یا روشی است مانند دریافت سفارش از مشتریان، جابه‌جایی مواد و قطعات شناسایی جریان تولید که موجب انجام کار می‌شود.

۲. محاسبه نرخ هزینه برای هر واحد محرک هزینه. محرک هزینه عاملی است که پدید آورنده هزینه یک فعالیت است. به عنوان نمونه برای فعالیت خرید مواد اولیه، تعداد سفارش خرید، محرک هزینه است. برای هر فعالیت، تنها یک محرک هزینه در نظر گرفته می‌شود.

۳. تخصیص هزینه‌ها به محصولات به وسیله ضرب نرخ محرک هزینه در حجم محرک هزینه‌ای که توسط محصول مصرف شده است. هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به وضوح هزینه‌های انجام فعالیت‌های تولید کالا یا ارائه خدمات را شناسایی و اندازه‌گیری می‌کند. (افخمی، ۷۵) علاوه بر این با استفاده از این سیستم هزینه‌یابی فعالیت‌های دارای ارزش افزوده از فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده تفکیک می‌گردد. این گونه فعالیت‌ها ارزشی به محصولات و خدمات نمی‌افزایند و صرفاً باعث اتلاف منابع و ضایعات می‌شوند. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مدیریت کمک می‌کند تا با شناسایی این فعالیت‌ها، اقدام به حذف یا اصلاح آنها کند بدون آنکه تأثیری در ارزش محصولات یا خدمات در بازار بگذارد و یا در کیفیت آن تغییری ایجاد کند. این موضوع باعث می‌شود فعالیت‌ها به خوبی کنترل شوند و هزینه‌ها کاهش

یابند. (نظری، ۷۴) در نتیجه محصولات به دست آمده در بازار قابلیت رقابت بیشتری خواهند داشت و سطح سودآوری شرکت افزایش می یابد.

نقش حسابرِس داخلی در اجرای سیستم

در ابتدا لازم است حسابرِس داخلی، درک منطقی و جامعی از اصول و مبانی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت به دست آورد و در مرحله بعد، این فن را برای افزایش کارایی و اثربخشی فرایند حسابرِس به کار برد. این مرحله با توجه به اینکه آیا سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت قبلاً در واحد تجاری به کار رفته یا خیر، می تواند به روش های مختلفی اجرا شود. در شرکت هایی که هنوز متوجه اهمیت و فواید سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت نشده اند، حسابرِس داخلی باید نقش مشاور مدیر را بازی کند و می تواند مسئولیت اجرای پروژه به کارگیری سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت را به منظور اثبات منافع و مخارج و مزایا اجرای این سیستم تقبل کند. حسابرِس داخلی با داشتن اطلاعات از تمام قسمت های مختلف سازمان، بازوی قوی در تیم طراحی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت محسوب می شود. تیم طراح با همکاری حسابرِس داخلی می تواند فعالیت های واحد تجاری را شناسایی و فعالیت های دارای ارزش افزوده را از فعالیت های فاقد ارزش افزوده تفکیک کند. زیرا حسابرِس داخلی با شناخت از فعالیت هایی که بدون هیچ ضرورتی تکرار می شوند یا فعالیت هایی که به

دلیل منقطع بودن از هم، مشکلاتی را ایجاد کردند، نقش ارزشمندی را در طراحی بهینه این سیستم ایفا می کند.

بعد از این مرحله، لازم است فعالیت های فاقد ارزش افزوده حذف شوند زیرا منجر به اتلاف منابع و عدم کارایی و اثربخشی می شوند و فعالیت های دارای ارزش افزوده برای تداوم بهینه شوند. برای نمونه، در صورتی که کارمندی مشغول انجام فعالیت فاقد ارزش افزوده باشد، حسابرِس داخلی باید توصیه کند که فعالیت این کارمند متوقف شده یا فعالیت دارای ارزش افزوده به وی محول گردد. هم چنین او می تواند پیشنهاد کند به کارکنان واحد تجاری آموزش های لازم داده شوند تا شرایط کاری مناسب و متعادل در بخش های مختلف حاکم گردد.

در صورت قابل حذف نبودن فعالیت فاقد ارزش افزوده، حسابرِس داخلی باید توصیه کند که این فعالیت ها را به عنوان معیار با اهمیت کنترل عملیاتی در نظر بگیرند و حسابرِس داخلی می تواند در تعیین استانداردهایی برای شناسایی علائم و نشانه های اتلاف منابع و ضایعات این فعالیت ها مانند تعیین زمان پاسخگویی به درخواست مشتری، سطوح موجودی کالا و زمان چرخه تولید نقش به سزایی داشته باشد. این فرایند به شرکت کمک می کند تا به کیفیت و انعطاف پذیری بیشتری در تولید و کاهش هم زمان هزینه دست یابد و این منجر به تحقق اهداف حسابرِس عملیاتی یعنی ارزیابی دقیق اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات می گردد.

در شرکت های دارای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، سیستم می تواند حسابرِس داخلی را تقویت کند. حسابرِس داخلی با مطالعه نمودارهای موجود از فعالیت های بخش، با واحد مورد حسابرِس آشنایی کامل پیدا می کند و با توجه به اینکه سیستم، استاندارد هر فعالیت را معین کرده است کار حسابرِس عملیاتی آسانتر صورت می گیرد. در اینجا حسابرِس داخلی لازم است اسناد و مدارک موجود درباره نحوه تعیین استاندارد عملکرد هر فعالیت را به دقت مورد ارزیابی قرار دهد تا مطمئن شود این استانداردها بر مبنای شیوه صحیحی تعیین شده اند و نیازی به تغییر یا تعدیل ندارند. آنگاه انحراف از استانداردها را ارزیابی کنند و تحلیل آنها را مبنای کار خود قرار دهند. در این نوع از شرکت ها نیز با استفاده از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت و ردیابی نشانه های اتلاف منابع ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات تقویت می شود. (Tonju, 1991) علاوه بر منافع و مزایای سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت برای تعیین صحیح بهای تمام محصول و کمک در امر تصمیم گیری مدیر، این سیستم می تواند مدیر را در ارزیابی کارایی فرایند حسابرِس داخلی و همین طور حسابرِس داخلی در تسهیل و بهبود فرایند حسابرِس یاری رساند. برای حصول به این امر مدیریت می تواند برای تخصیص هزینه حسابرِس داخلی نیز از فن هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده کند. (Haskin, 1999) یعنی تمام هزینه های حسابرِس داخلی در مرکز هزینه

منابع و مآخذ

- ۱- افخمی سعید. "هزینه‌یابی براساس فعالیت‌ها" انجمن حسابداران خیره ایران، مجله حسابدار ۱۱۸، اسفند ۷۵.
- ۲- نظری رضا. "هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت" انجمن حسابداران خیره ایران، مجله حسابدار ۱۱۲، اسفند ۷۴.
- 3- Haskin Daniel L. "Using ABC to Allocate Audit costs" **Internal Auditor**. Dec 1999.
- 4- Kaplan Robert "the four stage model of cost systems design" **Management Accounting**. February 1990.
- 5- Romano Partrick L. "Activity Accounting" **Management Accounting**, May 1988.
- 6- Sawyer Lawrence B. "Elements of Management-Oriented Auditing" 1983.
- 7- Standards for the professional practice of Internal Aditing (Altomante Springs, FL: The Institute of Internal Aditors) 1978. Section 300.
- 8- Tanju Dborah W., and Medhat Helmi "ABCs for internal auditors" **Internal Auditor**. Dec 1991.

تسلیت

سرکارخانم حمیرا گلیان و جناب آقای غلامرضا یارانی عضو محترم بدین وسیله مصیبت وارده را به شما تسلیت گفته و از خداوند متعال برای آن مرحوم طلب رحمت و برای بازماندگانش صبر جزیل مسئلت می‌نمائیم.

انجمن حسابداران خیره ایران

نشان‌دهنده عدم کارایی حسابرس داخلی خواهد بود.

همان‌طور که مشاهده می‌کنید، تخصیص هزینه‌های حسابرسی داخلی براساس هزینه‌یابی فعالیت، مانع از اتلاف منابع و همین‌طور تسهیل فرایند حسابرسی داخلی می‌شود زیرا مدیر بخش می‌خواهد هزینه‌های تخصیص یافته از بابت حسابرسی داخلی را در حداقل نگهدارد در نتیجه تمام توانش را برای تسهیل این فرایند انجام خواهد داد و این منجر به افزایش کارایی و اثربخشی فرایند حسابرسی داخلی خواهد شد.

نتیجه‌گیری

حسابرسان داخلی دائماً باید به آگاهی خود نسبت به فنون جدید حسابداری بیفزایند تا بتوانند با استفاده از این فنون، عملکرد حرفه‌ای خود را بهبود بخشند. به‌کارگیری سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، منافع ارزشمندی با توجه به تقویت کردن قدرت تصمیم‌گیری مدیران و فرایند حسابرسی داخلی برای سازمان به ارمغان می‌آورد. سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مدیران و حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا ارزیابی صحیحی در این مورد صورت گیرد که شرکت فعالیت‌های درست را انجام می‌دهد و فعالیت‌های درست را به نحو صحیحی اجرا می‌کند.

پی‌نوشت‌ها

- 1- Computerize Integrated Manufacturing (CIM)
- 2- Flexibility Manufacturing System (FMS)
- 3- Management Information System (MIS)
- 4- Activity Based Costing (ABC)

فعالیت حسابرسی داخلی جمع‌گردد و برحسب ساعات حسابرسی داخلی مصرف شده توسط هر بخش تخصیص یابد.

همان‌طور که گفته شد با استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، فعالیت‌های موجب اتلاف منابع شناسایی شده در جهت رفع آنها اقدام می‌شود. در حسابرسی داخلی، برای مثال، اگر برنامه حسابرسی داخلی انبار مواد، شامل آزمون نمونه‌های انتخابی از موجودی کالای انبار و آزمون جهت سیستم کنترل داخلی انبار طبق استانداردها دارای زمان بودجه‌بندی شده ۸۰ ساعت باشد ولی گزارش حسابرسی نهایتاً بعد از ۱۴۷ ساعت کار واقعی به مدیر انبار ارائه می‌شود. این انحراف از استاندارد چه معنایی به غیر از اتلاف منابع از طرف شرکت‌کنندگان در فرایند حسابرسی خواه حسابرس داخلی یا مدیران بخش خواهد داشت. ممکن است بازتاب این حسابرسی برای مدیر انبار رضایت‌بخش باشد ولی برای تیم حسابرسی داخلی با توجه به میزان وقت تلف شده، رضایت‌بخش نیست.

در صورتی که هزینه حسابرسی داخلی بر مبنای سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به مدیران بخش‌ها تخصیص یابد، مدیر باید هرگونه انحراف از استاندارد هزینه حسابرسی را پاسخگو باشد. آیا مدارک و اسناد لازم برای حسابرس را در موعد تهیه نکرده است؟ آیا ضعف عملکردی وی منجر به تاخیر فرایند حسابرسی شده است؟ اگر مدیر بتواند شواهد و مدارک لازم مبنی بر همکاری کامل خود را با حسابرس داخلی ارائه دهد، این انحراف

عوامل موثر بر حقوق و مزایای مدیران مالی

نظام‌الدین رحیمیان
دانشجوی دکتری حسابداری
افسانه امیرانی

مقدمه

اگر شما مدیر ارشد مالی یک شرکت در ایالات متحده هستید یا امیدوارید که به زودی به این مقام برسید، فکر می‌کنید حقوق شما در مقایسه با حقوق هم‌رتبه‌هایتان در شرکت‌های دیگر چقدر است؟ عوامل صنعتی باعث می‌شوند که مسئله به این شکل مطرح شود. برای مثال، اگر کارکنان تحت سرپرستی شما، فقط افراد غیرمتخصص هستند احتمالاً درآمد سالانه‌ای بین ۷۵,۰۰۰ تا ۹۰,۰۰۰ دلار خواهید داشت، اما اگر همکار شما به عنوان مدیر امور مالی شرکتی دیگر، سرپرستی ۲۵ نفر یا بیشتر کارمند متخصص را برعهده دارد درآمد سالانه او احتمالاً به طور متوسط ۱۷۱,۲۲۴ دلار خواهد بود. این مسئله به‌خصوص وقتی بیشتر به چشم می‌آید که بدانید سطح تحصیلات و گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای، و میزان تجربه هر دوی شما یکسان است. (توجه داشته باشید که افراد مستخصص از نظر ما، حسابداران،

حساب‌برسان، تحلیلگران سیستم، و برنامه‌نویس‌ها هستند. افراد غیرمتخصص به کارمندان اداری، کارمندان حسابداری و دفترداران گفته می‌شود.

این ارقام مربوط به آخرین بررسی است که در زمینه‌ی حقوق و مزایای مدیران مالی به عمل آمده و می‌تواند زمینه‌های محدودی برای ارزیابی در اختیار شما قرار دهند گری بارنهام^۱، حسابدار رسمی و مشاور مدیریت و مدیر و صاحب یک موسسه مشاوره و خدمات حسابداری در وودلند هیلز^۲، کالیفرنیا می‌گوید: «گزارش‌های مربوط به مقدار حقوق و مزایای مدیران مالی بسیار با ارزش هستند، به خصوص اگر شرکتی نیاز به استخدام موقت یک فرد یا جایگزین کردن یکی از کارمندان خود را داشته باشد. من متوجه شده‌ام که شرکت‌ها اعم از تازه تاسیس و یا با سابقه، در بسیاری از موارد، هیچ اطلاعی از نرخ‌های جاری حقوق و مزایای کارکنان حسابداری ندارند.»

متغیرهای موثر در میزان حقوق و مزایا
متغیرهای جمعیت شناختی متعددی وجود دارند که در تعیین میزان دریافتی مدیران ارشد مالی موثرند. مسئولیت‌های نظارتی، نوع شرکت، بزرگی شرکت چه از نظر میزان درآمد و چه از نظر تعداد کارمندان، محل شرکت، سطح تحصیلات، میزان تجربه، و گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای همگی مواردی است که نقش مهمی در این مسئله بازی می‌کنند. با بررسی هر یک از این عوامل و، در صورت امکان، ترکیب آنها با یکدیگر، می‌توان به طور دقیق یک موقعیت شغلی را با موقعیت شغلی دیگر مقایسه کرد. در این جا، درباره نقش هر یک از این متغیرها در تعیین حقوق و مزایای متخصصان حسابداری و مالی توضیح مختصری داده شده است.

مسئولیت نظارتی. نمودار ۱ نشان می‌دهد که تعداد و سطح افراد تحت سرپرستی مدیر ارشد مالی چه تاثیر مهمی می‌تواند بر سطح حقوق وی داشته باشد. بالاترین

اما ایالت‌های منفرد و کلانشهرها رانیز نباید از نظر دور داشت. برای مثال، مدیران ارشد مالی در کنتاکی به طور متوسط ۷۶,۵۰۰ دلار درآمد دارند اما در مقایسه با آنها، درآمد متوسط مدیران شاغل میشیگان ۲۰۲,۰۲۵ دلار است. به همین ترتیب، و به دلیل همین موقعیت شغلی در سان‌فرانسیسکو/اوکلند ۷۵۶۶۰ دلار بیش از مینه‌آپولیس/سنت‌پل پرداخت می‌شود. و مدیران مالی ارشد شاغل در بعضی از مراکز تولیدی شمال مرکزی و شرقی، گاهی اوقات بیش از همکاران خود در دو کرانه دیگر درآمد دارند.

تحصیلات. در تعیین میزان حقوق و مزایای مدیران ارشد مالی، عامل تحصیلات، چند درصد را به خود اختصاص می‌دهد؟ به گفته دکتر کارل ای. ریچارد^۳، حسابدار رسمی مدیریت و استاد حسابداری دانشکده مدیریت بازرگانی دانشگاه والپاریسو^۴: «برطبق آمار، مدرک تحصیلی و گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای از عوامل مهمی هستند که به نظر می‌آید در طول تمام دوران کارهای فرد، او را تعقیب می‌کنند.»

گزارش ما در مورد حقوق و مزایای مدیران این گفته را تایید می‌کند. مدیران ارشد مالی فاقد مدرک دانشگاهی به طور متوسط سالی فقط ۴۰,۰۰۰ دلار درآمد دارند. آنهایی که در یکی از رشته‌های علمی (BS) یا علوم انسانی (BA) دارای مدرک کارشناسی هستند یا اینکه مدرک BBA دارند سالی ۹۶,۹۰۰ دلار درآمد دارند در حالی که درآمد افراد دارای درجه کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی (MBA) سالی ۱۱۶,۵۳۷ دلار است. علاوه بر این، متوسط درآمد سالانه مدیران ارشد مالی دارای گواهی‌نامه حرفه‌ای حسابدار رسمی (CPA)، ۱۱۰,۴۳۸ دلار از درآمد مدیرانی

نمودار ۱- حقوق و مزایای نقدی سالانه مدیران ارشد مالی برحسب مسئولیت نظارتی

میزان حقوق و مزایای نقدی متوسط کل حقوق	مدیران ارشد مالی شرکت یا
(دلار) ۱۷۱/۲۲۴	سرپرستی ۲۵ نفر یا بیشتر کارمند متخصص
۱۱۰/۰۰۰	سرپرستی ۱۰-۲۴ نفر کارمند متخصص
۱۰۶/۰۰۰	سرپرستی ۵-۹ نفر کارمند متخصص
۹۸/۴۱۱	سرپرستی ۲-۴ نفر کارمند متخصص
۱۰۵/۰۰۰	سرپرستی ۱۰ نفر یا بیشتر کارمند متخصص و غیرمتخصص
۹۰/۶۲۸	سرپرستی ۵-۹ نفر کارمند متخصص و غیرمتخصص
۶۷/۹۲۱	سرپرستی کمتر از ۵ کارمند متخصص و غیرمتخصص
۹۰/۰۰۰	سرپرستی ۵ نفر یا بیشتر کارمند غیرمتخصص

برمیزان حقوق و مزایای مدیران ارشد مالی تاثیر زیادی می‌گذارند و هنگام محاسبه یا ارزیابی حقوق و مزایای مدیران ارشد مالی باید به آنها نیز توجه شود.

موقعیت جغرافیایی. موقعیت جغرافیایی محل کار، عامل بسیار مهمی در تعیین توان درآمدی مدیران ارشد مالی محسوب می‌شود. اما موضوعی که اغلب مورد توجه مردم قرار نمی‌گیرد این است که این مسئله خود جنبه‌های مختلفی دارد. اگر ما صرفاً از دیدگاه موقعیت اقلیمی به موضوع بنگریم مدیران ارشد مالی شاغل در ایالت‌های جنوبی غربی (آرکانزاس، لوئیزیانا، آکلاهما، تگزاس) با درآمد ۱۳۱,۸۷۵ دلار در صدر جدول درآمدها قرار می‌گیرند در حالی که مدیران مالی ایالت‌های شمال مرکزی (آیوا، کانزاس، مینه‌سوتا، میسوری، نبراسکا، داکوتای شمالی و جنوبی) با درآمد ۸۲,۰۰۰ دلار در انتهای جدول جای دارند.

میزان حقوق و مزایای مدیران ارشدی که فعالیت‌های تعداد زیادی کارمند متخصص را رهبری می‌کنند به شدت از میزان حقوق مدیرانی که تنها سرپرستی کارکنان غیرمتخصص را برعهده دارند بیشتر است. در بین مدیرانی که ۲۵ کارمند متخصص یا بیشتر را سرپرستی می‌کنند ارقام مربوط به حقوق و مزایای بیش از ۳۵۰,۰۰۰ دلار است و تنها ۱۰ درصد این قبیل مدیران درآمدی کمتر از ۷۲/۹۳۷ دلار دارند. اما در گستره‌ی دیگر این طیف، مدیران دارای ۵ کارمند غیرمتخصص یا بیشتر به زحمت درآمد سالانه‌ای بیش از ۱۲۵,۰۰۰ دلار دارند و این رقم می‌تواند به کمتر از ۷۲,۵۰۰ دلار نیز کاهش یابد.

اما اگر موضوع را تنها از منظر مسئولیت نظارتی مورد بررسی قرار دهیم دیدگاه نادرستی نسبت به آن پیدا خواهیم کرد. عوامل متعدد دیگری وجود دارند که

بخش‌های غیرتولیدی، شرکت‌های بازرگانی (و شرکت‌های خدمات حمل و نقل با فاصله بسیار نزدیکی بلافاصله بعد از آن) به مدیران ارشد مالی خود حقوق و مزایای سالانه‌ای معادل ۱۶۰۲۵۰ دلار پرداخت می‌کنند. در انتهای این فهرست، بخش خدمات درمانی، دولتی، آموزشی، و سازمان‌های غیرانتفاعی قرار می‌گیرند (نمودار ۳ را ببینید).

بزرگی سازمان. بزرگی سازمان نیز درست مانند نوع صنعت، مفهومی چند بُعدی است که در آن علاوه بر تعداد کارکنان، درآمد و بودجه نیز باید مورد نظر قرار گیرد. مدیر ارشد مالی حرفه‌ای دارای کمتر از ۲۵ نفر کارمند ۵۱۸۶۰ دلار درآمد دارد در حالی که شرکت‌های با ۲۵۰۰ تا ۴۹۹۹ نفر کارمند، حدود ۱۹۷۵۱۶ دلار به مدیران مالی ارشد خود حقوق می‌دهند. اما اگر از منظر فروش سالانه به مسئله بنگریم یک شرکت تولیدی با فروش سالانه کمتر از ۲۵ میلیون دلار به مدیر ارشد مالی خود ۹۹۰۰۰ دلار می‌پردازد و در مقایسه با آن مشاغل غیرتولیدی با فروش سالانه بیش از یک میلیارد دلار به مدیران خود پرداختی معادل ۳۲۲۹۰۵ دلار دارند.

بررسی تاثیر درآمد شرکت بر نمونه‌های حقوق و مزایای مدیران نشان می‌دهد که شرکت تولیدی با فروش کمتر از ۲۵ میلیون دلار در سال به مدیران ارشد مالی خود ۹۹۰۰۰ دلار حقوق پرداخت می‌کند. وقتی میزان فروش بین ۲۵ تا ۴۹/۹ میلیون دلار باشد حقوق و مزایای مدیر به ۱۲۰۰۰۰ دلار می‌رسد. مدیران شرکت‌هایی با فروش سالیانه بین ۵۰ تا ۱۰۰ میلیون دلار، حقوق و مزایایی معادل ۱۴۴۰۰۰ دلار دریافت می‌کنند. و برای مدیرانی که فروش سالانه شرکت آنها بین ۱۰۰ تا ۵۰۰ میلیون دلار در

نمودار ۲- حقوق و مزایای مدیران سالانه ارشد مالی برحسب میزان تجربه

مدیران ارشد مالی شرکت با	متوسط دریافتی کل نقد (دلار)
۵ تا ۹ سال تجربه	۷۶/۳۱۷
۱۰ تا ۱۴ سال تجربه	۱۰۷/۳۲۳
۱۵ تا ۱۹ سال تجربه	۱۰۰/۰۰۰
۲۰ تا ۲۴ سال تجربه	۱۰۲/۰۰۰
۲۵ سال تجربه یا بیشتر	۱۲۵/۰۰۰

می‌کند. آنها می‌توانستند با اطلاع دقیق از نرخ جاری حقوق و مزایا، فرد جایگزینی را با صلاحیت بیشتر و حقوق خیلی کمتر به طور موقت به استخدام در آورند.» نوع صنعت. این عامل می‌تواند بسیاری از فواید و مضار عواملی چون موقعیت مکانی، تحصیلات، تجربه، یا مسئولیت نظارتی را خنثی کند، به خصوص آنجا که صحبت از بخش تولید به میان می‌آید. مدیران ارشد مالی در استخدام صنایع تولیدی به‌طور متوسط ۱۲۵۵۰۰ دلار درآمد دارند و در مقابل آنهایی که در بخش‌های تولیدی کار نمی‌کنند تنها درآمدی معادل ۹۷۴۵۰ دلار دارند.

در بین صنایع تولیدی نیز تفاوت‌های اساسی و مهمی وجود دارد. بخش صنایع غذایی، نوشابه‌سازی و دخانیات با پرداخت سالانه ۱۴۲۵۰۰ دلار به مدیران ارشد مالی در صدر فهرست قرار می‌گیرد در حالی که مدیران شاغل در صنایع پوشاک، منسوجات و کارخانه‌های نساجی سالانه تنها ۷۸۰۰۰ دلار درآمد دارند. در بین

که این گواهی‌نامه حرفه‌ای را ندارند، بیشتر است. (هنوز تاثیر گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای دیگر به‌جز حسابداری رسمی (CPA) را بر میزان حقوق مدیران ارشد مالی بررسی نکرده‌ایم.

میزان تجربه. اگر چه مسئولیت نظارتی، سطح تحصیلات، و موقعیت جغرافیایی می‌توانند عوامل بسیار مهمی باشند اما خیلی چیزها در مورد میزان تجربه یک مدیر ارشد مالی می‌توان گفت. در شرایطی که مدیری با ۵ تا ۹ سال سابقه کار، درآمدی معادل ۷۶۳۱۷ دلار دارد، به مدیرانی که ۲۵ سال یا بیشتر تجربه دارند به‌طور متوسط سالانه ۱۲۵۰۰۰ دلار پرداخت می‌شود (نمودار ۲ را ببینید).

اما چندین و چند سال تجربه و افزایش سالانه حقوق می‌تواند منجر به بی‌نظمی‌هایی در میزان حقوق و مزایا شود. بارنهام می‌گوید: «شرکتی پس از سال‌ها افزایش خودکار حقوق کارکنان خود پی‌برد که به حسابداران ارشد بازنشسته‌اش ۲۰ درصد بیش از نرخ جاری حقوق پرداخت

از برگزاری همایش "حسابرسی داخلی و نظام حاکمیت شرکتی" چه خبر؟

این همایش در شورای عالی انجمن و اقدامات انجام شده در چند ماهه گذشته توسط کمیته همایش‌ها و دبیرخانه انجمن پرداختند. در این همایش دو روزه جمعاً یازده مقاله توسط استادان و صاحب‌نظران ارائه گردید که گزارش مبسوط‌تر این همایش به علت کثرت مطالب این شماره در شمارگان بعدی به اطلاع خوانندگان محترم و علاقه‌مندان خواهد رسید.

ضمناً متن کامل گزارش جناب آقای پوریان‌سب دبیر محترم علمی همایش جهت اطلاع خوانندگان در زیر درج می‌شود. در خاتمه مجله "حسابدار" موفقیت و سلامتی دست‌اندرکاران و برگزارکنندگان این همایش را از درگاه خداوند متعال آرزو مند است.

سلام به حرفه‌ی شریف و عزیز حسابداری، سلامی چو بوی خوش آشنایی به خانم‌ها، آقایان و اعضای محترم انجمن حسابداران خبره‌ی ایران که از دور و نزدیک در این همایش و انجمن گرد هم آمده‌اند و سلام بر حساب‌برسان داخلی.

بسیار خوشوقتم که در این همایش با شکوه و محفل انس به نمایندگی از کمیته‌ی همایش‌های انجمن حسابداران

همان‌گونه که از طریق جراید به اطلاع عموم و از طریق نامه به آگاهی کلیه متقاضیان شرکت در همایش حسابرسی داخلی و نظام حاکمیت شرکتی رسانده شده بود، این همایش در روزهای ۳۰ آبان‌ماه و اول آذرماه سال جاری در مرکز همایش‌های محمدبن‌زکریای رازی برگزار گردید. این همایش با مقدمه و خیرمقدم آقای ابوالقاسم فخاریان رئیس محترم شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران آغاز و با سخنان جناب آقای مهندس طهماسب مظاهری معاون محترم کل وزارت امور اقتصادی و دارایی رسماً افتتاح شد. جناب آقای مهندس مظاهری که همواره چه در مسئولیت وزارت مذکور و اکنون در مقام معاونت آن وزارتخانه توجه خاصی به ضرورت و اهمیت جایگاه حسابداران و حساب‌برسان در جامعه مبذول داشته‌اند، در این همایش هم به نقش توسعه حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و موسسات و لزوم تدوین ضوابط و استانداردهای حرفه‌ای تاکید خاص ورزیدند.

همچنین دبیر علمی این همایش جناب آقای امیر پوریان‌سب طی گزارشی به چگونگی طرح اندیشه برگزاری

خبره‌ی ایران و در مقام دبیر علمی همایش، گزارشی کوتاه را از عملکرد کمیته همایش‌ها که به برپایی این همایش انجامید به عرض شما عزیزان و بزرگواران برسانم.

رسالت انجمن ما که نماد هم‌اندیشی و خردورزی جمعی در حرفه‌ی حسابداری است آن‌گونه که در اساسنامه‌اش آمده است، ارتقاء و بالندگی عرصه‌ی عمل حسابداری و تمام مشاغل حرفه‌ای وابسته به حوزه‌ی حسابداری است. براین اساس، شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران از مدت‌ها پیش دریافته بود که جای حرفه‌ی حساب‌برسان داخلی در ایران خالی است و به حساب‌برسی داخلی در مقام کنترل‌کننده‌ی کنترل‌های سازمانی و مهم‌ترین رکن نظارتی درون سازمانی بهای لازم داده نمی‌شود. طبعاً این نیاز در درجه‌ی اول برخاسته از ناکارآمدی و نااثر بخشی عملیات شرکت‌ها، کژنمایی صورت‌های مالی، و تخطی از قوانین و مقررات، و سپس تشکیل بازار سرمایه و تغییر در اندازه‌های شرکت‌ها بود.

عزیزان و حضار ارجمند، متأسفانه در حال حاضر کارکرد حساب‌برسی داخلی که در خط مقدم مبارزه با تقلب در سازمان‌ها قرار دارد از اثربخشی و اندازه‌ی مناسب برخوردار نیست، حرفه‌ای وجود ندارد تا استانداردهای کارهای میدانی و آیین‌نامه‌ی کار و زیان حساب‌برسی داخلی را رقم بزنند و باعث بالندگی و ارتقاء استانداردهای اخلاقی و عملی حساب‌برسی داخلی شود. بی‌تردید این نارسایی‌ها ریشه در فرهنگ و ساختار اداره‌ی شرکت‌های ایرانی دارد. شورای عالی انجمن حسابداران خبره‌ی ایران با آگاهی از این نارسایی‌ها کار فرهنگ‌سازی و ایجاد بستر لازم برای تشکیل کارکردهای حساب‌برسی داخلی و مآلاً برپایی حرفه‌ی حساب‌برسان داخلی را در دستور کار خود قرار داده است. نخستین گام معرفی جایگاه و ضرورت حساب‌برسی داخلی به اعضای حرفه به ویژه حساب‌برسان داخلی و حساب‌برسی‌شوندگان آنان به‌ویژه مدیران شرکت‌ها، بود.

به همین دلیل شورای عالی انجمن حسابداران خبره در مرداد ۱۳۸۴ تصمیم گرفت تا همایشی را برای معرفی حساب‌برسی داخلی ارزش‌افزا و اثربخشی برپا کند. همایشی

که اینک با حضور شما شکل گرفته است و جریان دارد. اما شورای عالی در مرداد ۱۳۸۴ کمیته‌ی همایش‌های انجمن حسابداران خبره‌ی ایران را مأمور برگزاری این همایش کرد. کمیته‌ی همایش‌ها به مدت یک ماه موضوعات همایش‌های بین‌المللی حساب‌برسی داخلی، برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش حرفه‌ای، دوره‌های آموزشی انجمن‌های حرفه‌ای حساب‌برسی داخلی، کتاب‌ها، مقالات، وب‌سایت‌ها و کتاب‌خانه‌های برخط تخصصی را بررسی کرد و سرانجام نام حساب‌برسی داخلی و نظام حاکمیت شرکتی را به عنوان موضوع محوری همایش برگزید. چرا که همه می‌دانیم در اثر تحولات اخیر در نظام حاکمیت شرکتی که خود پاسخی به رسوایی‌های مالی و تقلب‌های عظیم در اقتصاد دنیا بود، نقش حساب‌برسان داخلی به کلی دگرگون شده است. آنان علاوه بر کنترل کنترل‌ها باید کنترل حاکمیت شرکتی را انجام دهند. از این میان کمیته در حدود ۳۰ موضوع را در ده مقوله برای سخنرانی در نظر گرفت که متعاقباً از طریق جراید به اطلاع عموم و از طریق نامه و برگزاری جلسات به اطلاع اندیشه‌ورزان و صاحب نظران رسانده شد.

در این مدت، کمیته‌ی همایش‌ها دو جلسه را با سخنرانان به منظور هماهنگی در میان مباحث، حذف همپوشی‌ها، و ارتقاء محتوای مقالات تشکیل داد. فرصت کوتاهی در دست بود و کار عظیمی پیش رو، به هر حال از نیمه‌ی دوم شهریور تا پایان آبان ۱۳۸۴ کار عظیمی از سوی کمیته‌ی همایش‌ها صورت گرفت. هم چنین دبیرخانه‌ی انجمن با همت و تلاش بی‌وقفه کوشید تا ثبت‌نام از داوطلبان، تدارک محل برگزاری همایش، و نیز تهیه بروشورها و نوشت‌افزار لازم را به ثمر رساند و این همایش با شکوه را تدارک ببیند. بدین وسیله از اعضای محترم کمیته‌ی همایش‌ها و کارکنان شریف و صدیق دبیرخانه‌ی انجمن سپاسگزاری می‌نمایم که اگر همت والای ایشان نبود این کار سترگ به انجام و فرجام نمی‌رسید.

حسابداری و توسعه پایدار

قدرت‌اله برزگر

عضو هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه مازندران



مقدمه

توسعه پایدار، فرآیندی مستمر از دگرگونی، انطباق و سازگاری همه ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی در استفاده از منابع، هدایت سرمایه‌گذاری‌ها و جهت‌گیری توسعه فناوری با در نظر گرفتن

نیازهای بالقوه و بالفعل بشری است که مهم‌ترین ویژگی آن جامع‌نگری و فرابینی می‌باشد و در مفهوم گسترده آن، به معنای توجه به همه ابعاد سرمایه اعم از مادی، انسانی و طبیعی است. اندازه‌گیری، انعکاس و گزارشگری ابعاد مختلف توسعه پایدار، حرفه

حسابداری را نیز با چالش‌های مختلفی مواجه کرده است که سبب ظهور مقوله جدیدی تحت عنوان حسابداری پایدار^۱ شده است. حسابداری پایدار، یک فعالیت پویا است که "جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و استفاده از اطلاعات پولی مرتبط با ابعاد

اقتصادی، اجتماعی و محیطی را به منظور بهبود عملکرد سازمانی انجام می‌دهد" و از طریق توسعه سازوکارهای مالی به‌عنوان ابزاری توانمند کمک می‌کند تا سازمان‌ها بتوانند به آسانی با چالش‌های توسعه پایدار مواجه

شوند. حرفه حسابداری در سال‌های اخیر، اقدامات و گام‌های موثری در توسعه برداشته و پیشرفت‌های قابل توجهی به دست آورده است. با وجود این، موانع و محدودیت‌هایی از جمله انقلاب فناوری، بحران‌های مالی جهانی و

اعمال فشار جهت تقویت کنترل کیفی خدمات حرفه حسابداری، همگرایی بازارهای جهانی و ضرورت تدوین استانداردهای بین‌المللی سبب شده است که به اندازه لازم، به ملاحظات اجتماعی، محیطی و مباحث توسعه پایدار پرداخته نشود.

اهمیت توسعه پایدار

توسعه پایدار در مفهوم گسترده آن به معنای به رسمیت شناختن سه سرمایه مادی، انسانی و طبیعی است که با یکدیگر در تقابل هستند. توسعه پایدار در جهان متحول کنونی بانگاهی به قرن بیست و یکم متولد شده است. این مفهوم انسان محور، به سرعت به مهم‌ترین مناظره کنونی بانگاهی به قرن بیست و یکم تبدیل شده است و درحقیقت، راه حلی برای معمای توسعه در شرایط سال‌های پایانی قرن بیستم تلقی می‌گردد.

کمیسیون جهانی محیط‌زیست، توسعه پایدار را این‌گونه تعریف کرد: "توسعه پایدار، فرایند تغییر در استفاده از منابع، هدایت سرمایه‌گذاری‌ها، سمت‌گیری توسعه فناوری و تغییر نهادی است که با نیازهای حال و آینده سازگار باشد". (UNESCO، ۱۹۹۷) بنابراین، توسعه پایدار "مفهومی شکل یافته نیست، بلکه بیشتر، فرایند دگرگونی رابطه سیستم‌های اجتماعی، اقتصادی و طبیعی و مراحل آن را بیان می‌کند". مفهوم جدید توسعه پایدار، کلی‌نگر

است و همه ابعاد اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و دیگر نیازهای بشری را در برمی‌گیرد. مهم‌ترین جاذبه توسعه پایدار در جامع‌نگری آن است. توسعه پایدار یک موقعیت ثابت نیست. بلکه فرایندی مستمر از دگرگونی، انطباق و سازگاری است که طی آن بهره‌کشی از منابع جهت سرمایه‌گذاری‌ها، جهت‌گیری توسعه فناوری و دگرگونی نهادینه، همگی هماهنگ با هم در برگیرنده نیازهای بالقوه و بالفعل انسان می‌شوند. توسعه پایدار، برآورنده نیازها و آرمان‌های انسان‌ها، نه فقط در یک کشور و یک منطقه، بلکه تمام مردم در سراسر جهان در حال و آینده است. (Linder، ۱۹۹۳) توسعه بدون پایداری و پایداری بدون توسعه وجود نخواهد داشت. توسعه پایدار، فرایندی است که طی آن جوامع مختلف از شرایط اولیه عقب‌ماندگی و توسعه نیافتگی با عبور از مراحل تکاملی کم و بیش یکسان و تحمل دگرگونی‌های کیفی و کمی به جوامع توسعه یافته تبدیل خواهند شد. بنابراین، توسعه پایدار در واقع راه حلی برای معمای توسعه در شرایط متحول سال‌های پایانی قرن بیستم بود. (Arnold، ۱۹۹۳) انسان، محیط‌زیست، فرهنگ، امنیت، علم و آموزش، اخلاق، مشارکت، دولت‌ها، نهادهای غیردولتی و سازمان‌های بین‌المللی، از مولفه‌های اصلی توسعه پایدار به‌شمار می‌روند.

راهبرد صنعت و نگرش توسعه پایدار بیشتر چارچوب حسابداری مالی

فعلی در اوایل قرن بیستم تدوین شده است و طبعاً حسابداری در حوزه فعالیت‌های تجاری یعنی صنایع تولیدی که حجم قابل ملاحظه‌ای از اموال، ماشین‌آلات و نیروهای کارگری را به کار می‌گیرند، به خوبی جا افتاده است. در اواخر قرن بیستم، ساختار اقتصادهای بزرگ از صنایع تولیدی به صنایع خدماتی تغییر جهت داده و در حال حاضر، شرکت‌ها و واحدهای تجاری روی کیفیت خدمات، نوآوری، رضایت مشتریان، مطلوبیت سرمایه‌گذاران و طیف وسیعی از ذی‌نفعان، تمرکز و توجه دارند. در قرن جدید، شکاف بین ارزش بازار شرکت و ارزش خالص دارایی‌ها بیشتر شده است. تفاوت بین ارزش‌های بازار و ارزش دفتری جنبه‌هایی از عملکرد شرکت را نشان می‌دهد که از خارج از حیطه و مرزهای روش‌های حسابداری متداول است. این تفاوت اغلب به دارایی‌های نامشهود نسبت داده می‌شود که نشان‌دهنده انتظارات سرمایه‌گذاران در توانایی شرکت برای ایجاد سود اقتصادی خالص در بلندمدت است. حرفه حسابداری هنوز با چگونگی ارائه مدل ارزش‌گذاری مالی برای دارایی‌های نامشهود دست و پنجه نرم می‌کند. تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران به طور فزاینده‌ای در حال استفاده و به‌کارگیری داده‌هایی هستند که خارج از حیطه چارچوب حسابداری متداول است و عمدتاً از شاخص‌های غیرمالی برای ارزش‌گذاری شرکت استفاده می‌کنند.

اصول حسابداری مالی سنتی، موارد اثرات محیطی و اجتماعی را در برنمی‌گیرد. این در حالی است که صنعت عهده‌دار مسئولیت اجتماعی است و باید منعکس کند که آیا بازده سرمایه‌گذاری حاصل شده است یا خیر؟ در حال حاضر، درک و توجه به عواقب و پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و محیطی صنعتی شدن در مقیاس وسیعی در حال رشد و نگرش شرکت‌ها نسبت به مسئولیت اجتماعی‌شان در حال تغییر است. به گونه‌ای که تمرکز روی پیشرفت اقتصادی در حال گذار از توسعه - رشد اقتصادی به توسعه پایدار می‌باشد که مشمول توسعه اقتصادی، اجتماعی و محیطی در مقیاس جامع و وسیع است. تصمیم‌گیرندگان برای پایداری مستلزم داشتن بینش و دیدی وسیع از ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی هستند و از طرف دیگر شرکت‌ها نیز به‌طور فزاینده‌ای در حال گزارشگری جنبه‌های اجتماعی و محیطی عملکردشان هستند.

حرفه حسابداری و توسعه پایدار
حرفه حسابداری، به عنوان زبان تجارت نقش مهمی در تجارت جهانی به عهده دارد و به عنوان داور مستقل و بی‌طرف در تعیین صحت و مطلوبیت صورت‌های مالی منتشر شده عمل می‌کند. حسابداران و موسسات حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، فعالیت‌های متنوعی از جمله حسابداری، حسابرسی، مالیاتی و

خدمات مشاوره در شاخه‌های مختلف جامعه از شرکت‌های چند ملیتی تا شرکت‌های کوچک و متوسط و سازمان‌های دولتی و محلی انجام می‌دهند و به همین دلیل از جایگاه خاصی در صنعت، تجارت و بخش عمومی برخوردارند. حرفه حسابداری از بدو پیدایش تاکنون همگام با تحولات محیطی توسعه یافته است و طبیعتاً اندازه‌گیری، انعکاس و گزارشگری ابعاد مختلف توسعه پایدار، حرفه حسابداری را نیز با چالش‌های مختلفی مواجه کرده است. بازارهای سرمایه در سطح جهانی به طور وسیعی به نقشی که حسابداران ایفا می‌کنند، وابسته است و ارتباط تنگاتنگی بین صنعت، بازار و حرفه در تهیه، تایید و گزارشگری اطلاعات در ابعاد مختلف وجود دارد. اما، بسیاری از مردم در حرفه‌های مختلف، هنوز حسابداری و حسابداران را به عنوان تافته‌ای جدا بافته در ادای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و توسعه پایدار می‌نگرند. سوال این است که زمینه‌های تعامل حرفه حسابداری با جنبه‌های توسعه پایدار کدامند؟ اگر چه، حسابداری به عنوان بخشی نسبتاً کم اهمیت در ابعاد اجتماعی و محیطی تلقی می‌شود، اما، حسابداران همواره در تصمیمات سازمانی و گزارشگری خارجی درگیر بوده و در درک و به‌کارگیری مباحث توسعه پایدار اعمال نفوذ کرده و مسئولیت سنگینی را برعهده دارند.

بین حرفه حسابداری و مباحث در

سطوح مختلف تعامل بالقوه و بالفعل وجود دارد. حرفه حسابداری در سطح مختلف و متنوعی در حال فعالیت است و تأثیرات مستقیم و غیرمستقیم در جنبه‌های اقتصادی، اجتماعی و محیطی دارد. این تأثیرات، متقابل اند و هم حرفه حسابداری از طریق فعالیت‌های حسابداران و شرکت‌های حرفه‌ای حسابداری روی اقتصاد، جامعه و محیط تأثیرگذار است و هم فعالیت‌های اقتصادی، اجتماعی و محیطی روی حرفه حسابداری تأثیر دارد و در واقع، حرفه حسابداری از بدو پیدایش تاکنون همگام با تحولات اقتصادی، اجتماعی و محیطی، توسعه و تکامل یافته است.

توسعه مرزهای حسابداری
گسترده‌گی مباحث توسعه پایدار سبب توسعه مرزهای حسابداری در پاسخ به ابعاد مختلف و متنوع مباحث محیطی و پایدار شده است که در سال‌های اخیر، کلیه این حوزه‌ها مورد توجه قرار گرفته‌اند و عبارتند از:

- حسابداری مالی محیطی^۳
 - حسابداری مدیریت محیطی^۴
 - مدیریت مالی محیطی^۵
 - حسابداری گونه‌های زیستی و منابع طبیعی (حسابداری محیطی)^۶
 - گزارشگری محیطی^۷
 - حسابداری اجتماعی و گزارشگری^۸
 - حسابداری منابع انسانی^۹
 - حسابرسی / ممیزی گزارش‌های محیطی، اجتماعی و پایدار
- همه این موضوعات در مقوله جدیدی

جایگاه شش سیگما در ارتقای رضایت مشتریان

دکتر جمشید صالحی صدقیانی
 عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی
 اعظم روستانی
 دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی

شرکت‌های فعال در آنها به رقابت مشغولند، نیاز مبرمی را جهت استفاده از ابزارهایی برای بهبود کیفیت و تطبیق با شرایط اقتصادی ایجاد می‌کند. توجه به مقوله کیفیت در چنین جوی، در راس تفکر نظریه پردازان و مدیران برجسته جهان قرار گرفته است، مدیران با شرایطی از قبیل عدم وجود سرمایه، نیاز به



در شرایط کنونی، تعالی خواهی و تعالی جویی یک شعار کاذب و فریبنده نیست زیرا دیگر نمی‌توان با عبارت کلی شعارگونه، سازمان‌ها را از بحران‌ها و خطرات آتی نجات داد. در طول حیات صنعتی، ابزارها و راهکارهای مختلفی به منظور بهبود وضعیت تولید از نظر کمی و کیفی مورد نظر بوده است.

کاهش هزینه‌ها و فروش بیشتر محصولات خود مواجه‌اند و لازم است در شرایط متغیر و ناپایدار اقتصادی، سازمان خود را به نحوی راهبری نمایند که قادر به پاسخ‌گویی به تمام نیازها باشد. روش شش سیگما^۱ به عنوان یکی از روش‌های کیفی است که اجرای آن تاثیر مثبت قابل ملاحظه‌ای در افزایش سطح کیفیت، کاهش هزینه و ارتقای رضایت مشتری داشته است، هم چنین این روش به عنوان یکی از پیشرفته‌ترین مباحثی می‌باشد که در حال حاضر سرآمد

روشی سیستماتیک جهت به کارگیری منسجم ابزارهای مختلف کیفی مطرح گردیده است. در این روش، سعی بر کاهش انحرافات فرایندهاست و اهداف اساسی در به کارگیری آن را می‌توان در مواردی مانند کاهش تغییرات، کاهش عیوب، بهبود بازده، بالا بردن رضایت مشتری و بهبود در مسائل مالی خلاصه کرد.

مقدمه

شرایط خاص اقتصادی که امروزه

کمیت تولیدات صنعتی در ابتدای روند گسترش صنعت، به عنوان عامل اساسی جهت ادامه حیات سازمان‌ها بود، در حالی که با گذر از زمان، اهمیت کیفیت محصولات برای حفظ بازار فروش به عنوان عامل تعیین‌کننده‌ای در سرنوشت سازمان‌ها شناخته شده است. در این راستا، ابزارهای متعددی جهت بهبود این عامل اساسی توسط بشر استفاده شده و در این برهه از زمان که دنیای رقابتی نیاز به برترین‌ها جهت باقی ماندن در شرایط رقابتی دارد، روش شش سیگما به عنوان

اهداف سازمان‌های بزرگ دنیا قرار گرفته است.

اگر چه به ظاهر، شش سیگما یک فرایند و تفکر آماری را تداعی می‌کند ولی به واقع می‌خواهد در جاده‌های کیفیت و تعالی از طریق آسیب‌شناسی، شناسایی نقاط قوت و فرصت‌های بهبود، مسیر حرکت و استقرار سیستم‌های کیفیت را به سمت خطای صفر^۲ ترسیم سازد و هدف علمی آنها رسیدن به سطح کیفیت شش سیگما یعنی ۳/۴ خطا در هر میلیون واحد است. این موضوع خود را در جاهای بسیار بحرانی و حساس مانند، حرکت امن هواپیماها، کنترل ضربان قلب بیماران، کنترل حساب‌های کلان بانکی و ... نشان می‌دهد که خطای جزئی در محاسبه، ضررهای جبران ناپذیری را به بار می‌آورد.

روش شش سیگما تلفیقی از مدیریت کیفیت و مهندسی سیستم‌ها می‌باشد. شش سیگما، روشی برای دستیابی به هدف نمی‌باشد بلکه روشی است که به سازمان‌ها می‌گوید در شرایط مختلف برای بهبود وضعیت خود چه راهکاری را انتخاب کنند.

این روش را می‌توان در هر زمینه‌ای به کار بست. با پیاده‌سازی این روش در یک سازمان، موارد بسیاری آشکار می‌گردد که از آن جمله می‌توان موارد زیر را نام برد:

- درجه واقعی کیفیت محصولات، خدمات و فرایندها مشخص می‌شود.
 - امکان مقایسه بین محصولات، خدمات و فرایندهای مشابه و غیرمشابه فراهم می‌گردد.
 - تعیین وضعیت سازمان نسبت به برنامه‌ها و سایر رقبا امکان‌پذیر می‌گردد.
 - به سازمان نشان می‌دهد که در چه موقعیتی قرار دارد.
- به عبارت دیگر، این روش مسیری را نشان می‌دهد که سازمان برای دستیابی به

رضایت مشتری باید در آن گام بردارد و یکی از بهترین راهبردهای تجاری سازمان برای بقا می‌باشد. دلیل آن روشن است، چنانچه نرخ سیگما در یک فرایند کاهش یافته و بهبود داده شود کیفیت محصول از فرایند نیز بهبود می‌یابد و طبیعتاً با چنین دستاوردی رضایت مشتریان نیز تامین خواهد شد.

روش‌های شش سیگما

با دیدی جامع‌نگر و فراگیر می‌توان روش‌های شش سیگما را به صورت زیر تقسیم‌بندی کرد:

- تغییر سازمانی (فرهنگی و رویه‌ای)
- فرایند (طراحی و بهبود)
- مشتری‌ها (تمرکز روی مشتری و تجزیه و تحلیل آن)
- شاخص‌های کمی (آمارها، عملکرد، مقوله هدف)
- کارکنان (آموزشی، انگیزش، درگیری آنها در کار)

هدف شش سیگما، بهبود رضایت مشتری از طریق کاهش و از بین بردن ضایعات محصولات یا خدمات دارای نقص می‌باشد. رضایت‌مندی مشتری یک هدف متغیر می‌باشد زیرا انتظارات مشتری پیوسته در حال تغییر است. یک هدف مهم و قابل توجه که سازمان می‌تواند روی آن متمرکز شود، دستیابی به سطوح شش سیگما در جهت «نقص صفر کردن مشتری» می‌باشد، یعنی تا آنجایی پیش رویم که هرگز مشتری‌های خود را از دست ندهیم.

«ارزش یک مشتری وفادار» و «هزینه یک مشتری از دست رفته» دو دلیلی هستند که ما را وادار به دنبال کردن هدف «نقص صفر کردن مشتری» می‌کند. در سطوح اجرایی، هدف شش سیگما این است که فعالیت تولید و یا ارائه خدمات را در محدوده مشخصات مشتری قرار دهد و تغییر فرایند

(علت تولید محصول معیوب که به صورت منفی روی مشتری تاثیر می‌گذارد) را کوچک کند.

در حقیقت سه گروه وجود دارند که از این روش سود می‌برند:

۱- مشتری که خدمات بهتر، تحویل بهتر، پشتیبانی فنی بهتر می‌گیرد و منجر به رضایت‌مندی بیشتر او می‌شود.

۲- شرکت که از طریق کاهش هزینه‌های داخلی (هزینه عملیات) پایدارتر و کاراتر می‌شود و این امر منجر به افزایش سهم بازار و رضایت‌مندی بیشتر صاحبان سهام و شرکا شده و نهایتاً سود بیشتر را به ارمغان می‌آورد.

۳- کارکنان که از طریق رویارویی با عملیات و فرایندهای کارآمد، رضایت‌مندی بیشتر از کار خود به دست می‌آورند.

به طور خلاصه و مختصر خروجی‌های مورد انتظار شش سیگما را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

بهبود رضایت‌مندی مشتری، کاهش زمان چرخه تولید، کاهش محصولات معیوب، بهبود بازده، افزایش کارایی فرایند و قابلیت اطمینان محصول، کاهش کار در جریان، افزایش بهره‌وری و ظرفیت و بازده و به‌دست آوردن سهم بازار.

چرخه DMAIC

چرخه DMAIC روش نتیجه‌گرایی است که پروژه‌های شش سیگما بر مبنای آن انجام می‌گیرند. به عبارتی ساده‌تر، چرخه DMAIC روش سیستماتیک و منظمی برای حل مسائل و پیشبرد این نوع از پروژه‌هاست. DMAIC برگرفته از حروف اول کلمات Define (تعریف)، Measure (اندازه‌گیری)، Analyze (تجزیه و تحلیل)، Improve (بهبود)، Control (کنترل) می‌باشد.

چرخه DMAIC یک رویکرد ساخت یافته منسجم و همه جانبه‌ای برای بهبود ۲۷ فرایند و شامل ۵ فاز است که هر فاز به‌طور

پرداخته و تغییرات لازم را در مراحل مختلف اعمال کرد.

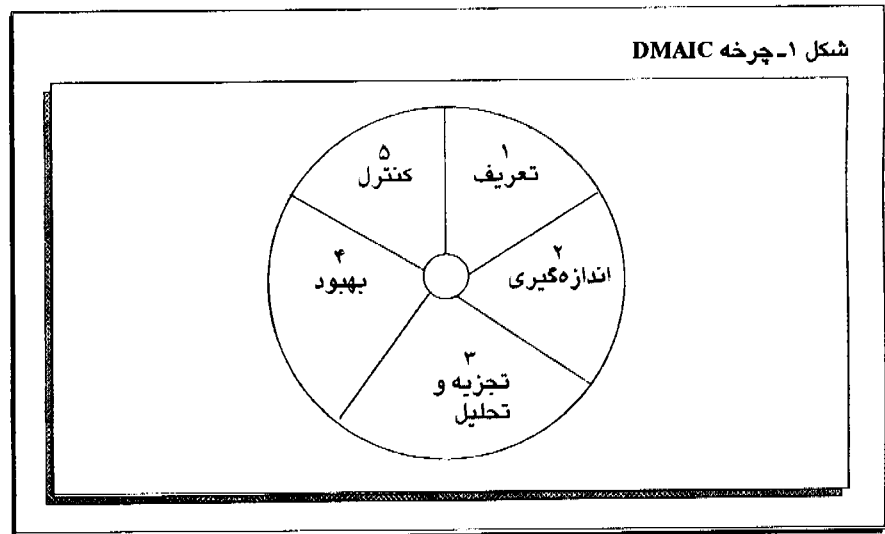
سطوح سازمانی پروژه شش سیگما برای پیاده‌سازی پروژه

پیاده‌سازی این پروژه در سطح سازمان نیازمند استفاده از افراد و متخصصان در زمینه‌های مختلف کاری است. هم چنین در بسیاری موارد، باید به انجام آموزش‌هایی برای این افراد پرداخت. در مورد سطوح سازمانی پروژه شش سیگما، ایده‌های متفاوتی وجود دارد. آنچه در زیر به آن پرداخته شده، مرسوم‌ترین و معمول‌ترین سطوح می‌باشد.

گروه رهبری^۴: مجموعه‌ای از مدیران و مجریان سطح بالا که اتخاذ تصمیمات حساس و راهبردی مربوط به فرایندهای اجرایی و نظارتی پروژه شش سیگما به عهده آنهاست.

راهبر^۵: یکی از مدیران ارشد است که مسئولیت جنبه‌های کاری و تدارکاتی پروژه شش سیگما را برعهده دارد. راهبران مدیریت نقش افراد دارای کمر بند مشکی^۶ را برعهده دارند و دارای دانش کلی و سطحی در مورد ابزارهای مورد استفاده شش سیگما هستند.

رئیس افراد دارای کمر بند مشکی: این فرد بالاترین سطح مهارتی فنی و سازمانی را دارد. از آنجایی که آموزش افراد دارای کمر بند مشکی برعهده این فرد می‌باشد. بنابراین باید سطح علمی بالاتری نسبت به آنان داشته باشند. توانایی درک نظریه‌های ریاضی و روش‌های آماری، یکی دیگر از نیازمندی‌های این افراد است. هرچا که ممکن باشد، آموزش‌های آماری باید فقط توسط رئیس افراد دارای کمر بند مشکی انجام شود و اگر رئیس افراد دارای کمر بند مشکی مجبور به آموزش سایر افراد شوند، باید کار خود را تحت راهنمایی و نظارت رئیس افراد دارای کمر بند مشکی



تخمین پراکندگی و یا تغییرپذیری (انحراف از استاندارد) و میزان کارایی فرایند است. هدف از تهیه اطلاعات در این مرحله، تعیین یک مقدار مرجع^۳ برای فرایندی است که بتوان میزان بهبود در مرحله بعدی کار را با آن مقدار مقایسه کرد.

فاز ۳: تجزیه و تحلیل (Analyze) هدف از این مرحله، شناسایی علل ریشه‌ای و تایید آنها براساس داده‌ها است. خروجی این مرحله، نظریه‌ای می‌باشد که آزمایش و تایید شده است. علل بررسی شده به عنوان مبنایی برای ارائه راه حل محسوب خواهد شد.

فاز ۴: بهبود (Improve) هدف از این مرحله، آزمایش و اجرای راه حل‌هایی می‌باشد که برای حذف علل ریشه‌ای شناسایی شده‌اند. راه حل‌های شناسایی شده، برنامه‌ریزی می‌شوند و اقداماتی که باید اثر علل ریشه‌ای را کاهش دهند، آزمایش می‌شوند و علاوه بر این برنامه‌های جهت ارزیابی نتایج ایجاد می‌گردد.

فاز ۵: کنترل (Control) آخرین مرحله از چرخه DMAIC، نیازمند طراحی یک سیستم کنترل است تا از نگهداری و حفظ بهبودی انجام یافته، اطمینان حاصل شود و هم چنین در صورت لزوم به جرح و تعدیل در سیستم خود

منطقی به فاز قبلی و بعدی مرتبط می‌شود. دلیل دنبال کردن چنین روش منسجمی، رسیدن به هدف متعالی شش سیگما با ۳/۴ واحد خرابی در میلیون می‌باشد.

فاز ۱: تعریف (Define)

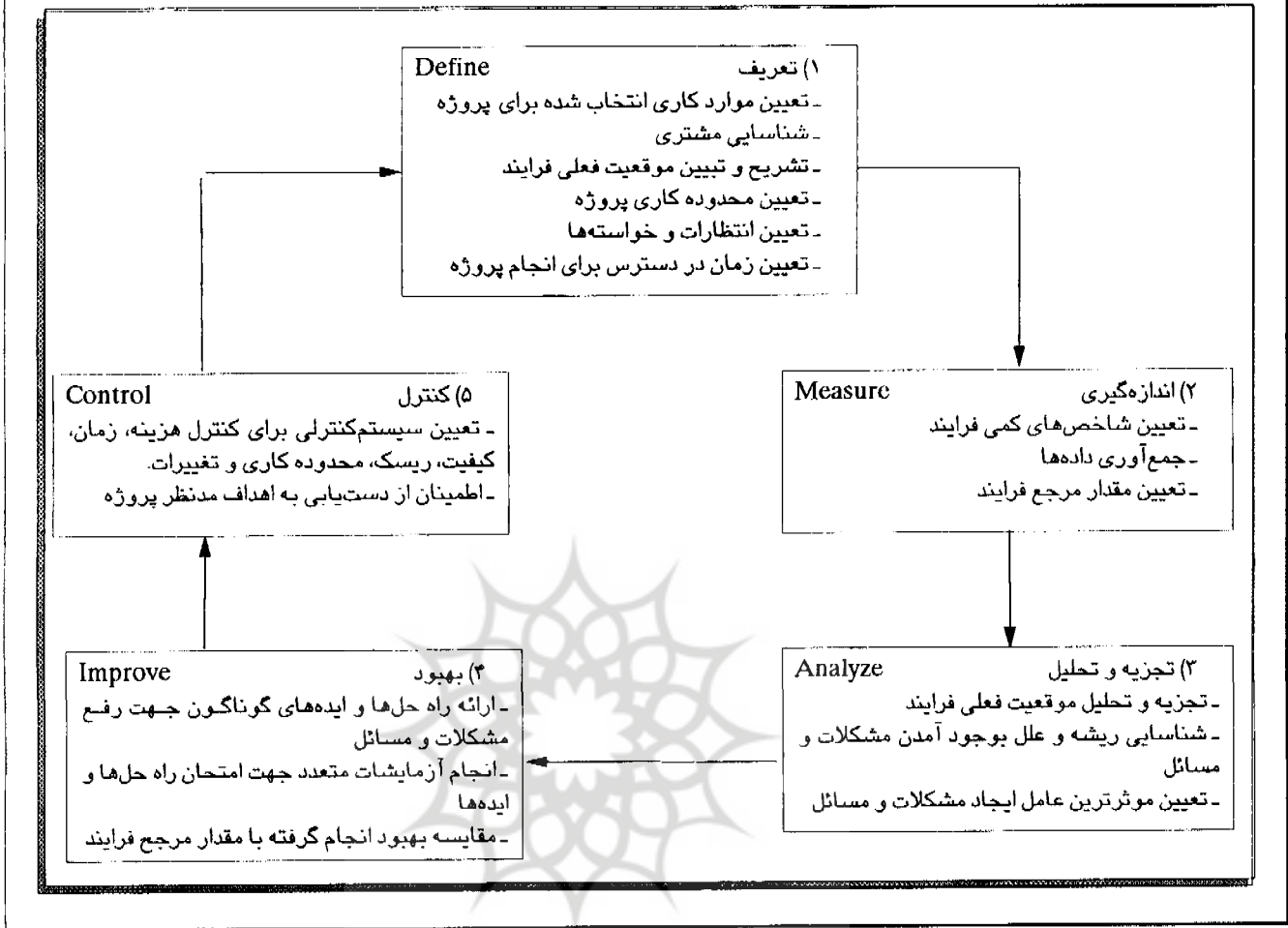
اولین مرحله در ترکیب DMAIC، مرحله تعریف است. DMAIC ابتدا از راهبران پروژه می‌خواهد تا فرایندهای اصلی پروژه را تعریف کنند و اطلاعات قبلی در مورد فرایند و مشتری جمع‌آوری شود. خروجی این مرحله در برگزیده موارد زیر است:

- ۱- بیان روشنی از بهبود درخواست شده.
- ۲- تصویری از فرایند (منابع و زمان در دسترس برای پروژه).
- ۳- لیستی از مواردی که برای مشتری مهم هستند.

فاز ۲: اندازه‌گیری (Measure)

هدف از مرحله اندازه‌گیری، متمرکز کردن فعالیت‌های مربوط به بهبود، وسیله جمع‌آوری اطلاعات در موقعیت فعلی می‌باشد. در این مرحله با جمع‌آوری اطلاعات وضعیت موجود، اولویت فعالیت‌های مربوط به بهبود شناسایی می‌گردد. حداقل اطلاعات مورد نیاز عبارت از میانگین فرایند متوسط عملکرد فرایند،

دوره پروژه شش سیگما



انجام می‌گیرد. و آموزش آنها شامل فنون و تکنیک‌های مدیریت، مدیریت پروژه، ابزارهای کنترل کیفیت، حل مساله و تجزیه و تحلیل اطلاعات استخراجی می‌باشد. قابل ذکر است که شرکت‌ها، اغلب از عنوان خود برای توصیف کار انجام شده توسط این رهبران فنی استفاده می‌کنند و هیچ استاندارد و وجود ندارد که مشخص‌کننده و توصیف‌کننده چنین افرادی باشد. اما این روند با شکل‌گیری یک سازمان کیفیت جدید به نام فدراسیون بین‌المللی کیفیت^۸ تا حدی تغییر یافته است.

اولین فعالیت‌های انجام گرفته توسط این فدراسیون، اعطای گواهینامه به افراد دارای کمربند مشکی می‌باشد و برگزاری امتحان جهت اعطای گواهینامه نیز از طریق

عنوان رهبران فنی پروژه به استخراج اطلاعات لازم برای تجزیه و تحلیل و انجام پروژه می‌پردازند. افراد دارای کمربند مشکی موفق، افرادی هستند که حداقل دارای آشنایی به یک یا چند سیستم عامل، نرم‌افزارهای صفحه گسترده، بانک اطلاعاتی مدیران، نرم‌افزارهای ارائه و پردازشگرهای کلمات هستند. هم چنین به عنوان بخشی از برنامه آموزشی مورد نیاز این افراد، باید در استفاده از حداقل یک یا چند بسته نرم‌افزارهای تجزیه و تحلیل آماری پیشرفته، متخصص باشند.

افراد دارای کمربند سبز^۷. این افراد رهبران تیم هستند و به شکل‌دهی تیم و هم چنین مواجهه با اعضای تیم می‌پردازند. آموزش این افراد توسط افراد دارای کمربند مشکی

انجام دهند. به‌خاطر طبیعت و وظایف رئیس افسرد دارای کمربند مشکی داشتن مهارت‌های آموزش و ارتباطی قوی از دیگر شاخصه‌های این افراد می‌باشد.

افراد دارای کمربند مشکی: این افراد کاندیدای رهبری فنی پروژه و به صورت جدی و فعال در تغییرات سازمانی و توسعه فرایند درگیر هستند. از آنجایی که این افراد باید به مدیریت تعداد زیادی از ابزارهای فنی در یک دوره زمانی کوتاه بپردازند. بنابراین احتمالاً دارای سابقه تحصیلات دانشگاهی در زمینه ریاضیات و یا ابزارهای تجزیه و تحلیل کمی داده‌ها هستند. داشتن اطلاعات لازم در زمینه روش‌های آماری در حد رشته‌ها و سطوح دانشگاهی، لازمه کار این افراد است. افراد دارای کمربند مشکی با

نظام حسابداری و گزارشگری مالی لهستان

دکتر محسن خوش طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

پری چالاکی

دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

مقدمه

از دیرباز لهستان دارای اقتصاد سوسیالیستی مبتنی بر برنامه‌ریزی متمرکز دولتی بوده است. تا قبل از جنگ جهانی دوم اقتصاد این کشور بیشتر به کشاورزی و دامپروری و صنایع دستی متکی بود اما با اجرای ۷ برنامه عمرانی پنج ساله که از سال ۱۹۵۰ در لهستان به مورد اجرا گذاشته شد، تحولات زیربنایی قابل توجهی در ساختار نظام اقتصادی این کشور مرحله به مرحله بوجود آمد. به طوری که با مقایسه بین آمار و ارقام موجود در ارتباط با میزان درآمد ملی لهستان در سال‌های گذشته می‌توان دریافت که با گذشت زمان از سهم بخش کشاورزی کاسته شده و در مقابل بخش صنعت رشد قابل توجهی را نشان می‌دهد. لهستانی‌ها بعد از جنگ جهانی دوم برای بازگرداندن حیثیت و بقای ملت و

اعتبار سیاسی خود از پای ننشستند. نمونه بارز این چالش‌ها و مبارزات رشد و انسجام، پذیرفتن جنبش همبستگی در سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۸۱ می‌باشد. لهستان ناگهان به طور اجتناب‌ناپذیر به صورت پیشتاز کشورهای اروپای شرقی برای درهم شکستن قدرت کمونیسم به مبارزه برخاست و در اواسط اوت ۱۹۸۹ اولین دولت ملی را به ریاست فردی تشکیل داد. که مورد حمایت کمونیست‌ها نبود.

رویکردی که اصلاً به آن شوک درمانی گفته می‌شود به سمت اقتصاد مبتنی بر بازار حرکت کرد و به همراه آن، اصول حسابداری جدید نیز بنیان نهاده شد. از گذشته نه چندان دور لهستان گام‌هایی در جهت کاهش فاصله بین مقررات حسابداری لهستان و استانداردهای بین‌المللی حسابداری برداشته است. از زمان ایجاد کمیسیون بورس اوراق بهادار و بازگشایی بورس اوراق بهادار ورشو در سال ۱۹۹۱، بازار سرمایه لهستان تمام شرایط لازم برای حرکت به سوی اقتصاد مبتنی بر بازار را توسعه داده است تا به همراه هفت کشور واقع در اروپای شرقی و مرکزی (که سابقاً سوسیالیستی بودند) و قبرس و مالت در ماه می سال ۲۰۰۴ به عضویت اتحادیه اروپا در آید.

مروزی بر تحولات اقتصادی و حسابداری پیش از فروپاشی کمونیسم، لهستان اساساً یک اقتصاد کمونیستی و برنامه‌ریزی شده دولتی داشت و اصول حسابداری در این کشور متناسب با همان سیستم بود. با پایان یافتن کمونیسم، این کشور با استفاده از

فرعی در این کشور کردند.

۳- تبدیل شرکت‌های دولتی به خصوصی به صورت فروش کامل آنها (بیشتر به شکل اجاره‌های بلندمدت) به کارمندان و مدیران (در حدود ۱۰۴۰ شرکت در حال حاضر موجود است) یا فروش بخشی از آنها و باقی ماندن به شکل نیمه دولتی.

چارچوب قانونی

قانون حسابداری ۲۹ سپتامبر ۱۹۹۴ و اصلاح جامع آن در ۹ نوامبر سال ۲۰۰۰، مقررات حسابداری لهستان^۲ را هر چه بیشتر در راستای استانداردهای بین‌المللی حسابداری قرار داده است.

مقررات حسابداری توجه حسابداری لهستان را از تاکید بر مطابقت با قوانین مالیاتی به سمت رویکرد کسب و کارمدار با هدف پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی ذینفعان مختلف در اقتصاد بازار سوق داده است. بیشتر موسسات ملزم به نگهداری دفاتر حساب و تهیه صورت‌های مالی برطبق شرایط قانون حسابداری هستند. ضوابط قانون حسابداری شامل شکل‌های نمونه‌ای ترانزنامه، صورت سود و زیان، صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام، صورت جریان وجوه نقد است، انحراف از این اشکال زمانی مجاز است که صورت‌های مالی به صورت منصفانه و شفاف وضعیت مالی و نتایج عملیات را مطابق قواعد و رویه‌های قید شده در قانون حسابداری نشان دهد.

شرکت‌های مالی برطبق شرایط قانون حسابداری هستند. ضوابط قانون حسابداری شامل شکل‌های نمونه‌ای ترانزنامه، صورت سود و زیان، صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام، صورت جریان وجوه نقد است، انحراف از این اشکال زمانی مجاز است که صورت‌های مالی به صورت منصفانه و شفاف وضعیت مالی و نتایج عملیات را مطابق قواعد و رویه‌های قید شده در قانون حسابداری نشان دهد. شرکت‌های تجاری دولتی ملزم هستند صورت‌های مالی را مطابق شکل‌های مقرر در حکم شورای وزرا با توجه به موضوع اوراق بهادار دولتی تهیه کنند.

آشنایی با برخی اطلاعات ضروری در کشور لهستان

مساحت	۲۱۲,۶۸۵ کیلومتر مربع
جمعیت	۳۸/۱۸ میلیون نفر
موقعیت جغرافیایی	شمال شرقی قاره اروپا و جنوب دریای بالکان
رشد سالانه جمعیت	۰/۸٪
واحد پول	زلوتی
صنایع مهم	استخراج معدن، تولید ماشین‌آلات، غذایی، کشتی‌سازی
صادرات	۱۲/۵۸۵ میلیارد دلار
واردات	۱۵/۸۷۸ میلیارد دلار
نرخ تورم	۹/۹٪

حسابرسی و انتشار صورت‌های مالی. ● ۱۹۹۲، تصویب مقررات بر روی گزارش‌ها و صورت‌های مالی میان دوره‌ای شرکت‌های دولتی. روش‌های به کار رفته برای حرکت موسسات به سمت اقتصاد مبتنی بر بازار آزاد عبارتند از:

۱- تاسیس شرکت‌های خصوصی جدید به شکل تضامنی و سهامی که اکثریت مالکیت آنها با کشور لهستان بود. این شرکت‌ها کوچک اما موسسات کارایی بودند مثل کارخانه‌ها، شرکت‌های خدماتی و تجاری، کارگاه‌ها و غیره.

۲- تاسیس شرکت‌های سرمایه‌گذاری مشترک با سرمایه‌گذاران خارجی. در سال ۱۹۹۸ بیشتر از ۲۸۰۰۰ از این نوع شرکت‌ها وجود داشت. پس از سال ۱۹۹۱ شرکت‌های خارجی مثل جنرال موتورز، دوو، فولکس واگن، کوکاکولا و پیسی‌کولا شروع به تاسیس شرکت‌های

در ادامه به برخی از رویدادهای مهم و موثر در این تحول اقتصادی، چارچوب قانونی و حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی و ویژگی‌های نظام حسابداری قدیم و جدید و سایر موضوعات مرتبط در این کشور اشاره می‌شود.

تغییرات مهم اقتصادی

● ۱۹۸۸، آغاز سیستم مبتنی بر بازار آزاد تحت قانون "آزادی تجارت".

● ۱۹۸۹، آغاز تجدید ساختار سیستم بانکداری.

● ۱۹۹۰، تصویب قانون خصوصی‌سازی موسسات دولتی، اعمال مقررات بر قوانین حسابداری بانک‌ها از سوی بانک ملی لهستان، تصویب قانون بر روی اوراق بهاداری که در آغاز فعالیت بورس ورشو در آن ثبت شده بودند، تشکیل کمیسیون اوراق بهادار لهستان، تصویب قانون بر

با اصلاح قانون حسابداری، الزامات حسابرسی موسسات کوچک حذف شده است. برای اینکه شرکتی مورد حسابرسی قانونی قرار گیرد باید حداقل دو شرط از شرایط زیر را در طول سال مالی گذشته داشته باشد: الف) به طور متوسط ۵۰ کارمند تمام وقت داشته باشد. ب) کل دارایی‌ها در پایان سال حداقل ۲۵۰۰۰۰۰ یورو باشد. ج) فروش‌های خالص حداقل ۵۰۰۰۰۰۰ یورو باشد. قبل از اصلاح این قانون، شمار زیادی از موسسات کوچک ملزم بودند هر سه سال یکبار مورد حسابرسی قانونی قرار بگیرند که در حال حاضر، این الزام وجود ندارد. قانون حسابداری هم چنین حسابرسی قانونی سالانه بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های تجاری دولتی، سرمایه‌گذاری، صندوق‌های بازنشستگی، شرکت‌های هلدینگ و شرکت‌های سرمایه‌گذاری مشترک (سهامی) را الزامی می‌کند.

حسابرسان قانونی در مجمع عمومی سالانه سهامداران منصوب می‌شوند مگر اینکه اساسنامه شرکت چنین اختیاری را برعهده هیات نظارت (سرپرستی) گذاشته باشد.

علاوه بر این، قانون تجارت به سهامداران شرکت‌های سهامی (با مسئولیت محدود) دارای حداقل ۱۰ درصد سهام شرکت این حق را داده تا حسابرسی را منصوب کنند. مدیرعامل شرکت‌ها، قانوناً مسئول صورت‌های مالی هستند. در قانون حسابداری، برای مدیرعامل شرکتی که در نگهداری دفاتر حساب و تهیه و آماده کردن صورت‌های مالی برطبق قانون حسابداری موفق

نبوده جریمه‌ای به میزان دو سال حبس در نظر گرفته شده است. صورت‌های مالی باید در فاصله زمانی ۳ ماه از تاریخ ترازنامه ارائه شوند و برای تصویب در مجمع عمومی سالانه سهامداران در فاصله زمانی ۶ ماه (۸ ماه در مورد صورت‌های مالی تلفیقی یک گروه) از تاریخ ترازنامه ارائه شوند و در مجله رسمی Monitor polski B تا ۱۵ روز پس از تصویب در مجمع عمومی سالانه سهامداران منتشر شود.

شرکت‌های تجاری دولتی الزامات گزارشگری بیشتری دارند. آنها ملزم هستند که صورت‌های مالی میان دوره‌ای حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل را تهیه و آن را به کمیسیون بورس اوراق بهادار (Sec) ارائه نمایند. در پایان سال (۲۰۰۱)، این شرکت‌ها ملزم شدند که در صورت‌های مالی خود تفاوت اصلی بین سیاست‌های حسابداری پذیرفته شده و الزامات استانداردهای بین‌المللی حسابداری را توضیح دهند و صورت مغایرت مبالغ سود خالص و حقوق صاحبان سهام را تهیه کنند. در اوایل سال ۲۰۰۲ تصمیم گرفته شد تا این الزام به افشای اضافی سکوت گذاشته شود.

قانون حسابرسان و هیات خودکنترل آن در تاریخ ۱۳ اکتبر ۱۹۹۴ اصلاحات بعدی آن حرفه حسابرسی در لهستان را قانونمند می‌کند. این قانون چارچوب مشخصی برای تاسیس، نظارت و عملکرد انجمن ملی حسابرسان قانونی^۳ فراهم می‌کند.

وزارت دارایی مسئول نظارت برانجمن ملی حسابرسان قانونی است و اگر عملکرد آن انجمن مغایر با الزامات

قانونی باشد یا مستقل از قانون عمل نماید می‌تواند برعلیه آن به دادگاه ناحیه در شهر ورشو شکایت کند.

ویژگی‌های نظام حسابداری قدیمی به‌طور کلی حسابداران قدیمی تمایل شدیدی به رعایت نکردن قواعد حسابداری به دلیل مفید نبودن آنها داشتند اما به‌رغم وجود نواقص، این قواعد نقش مهمی در پشتیبانی واقعیت حسابداری موجود در آن برهه از زمان ایفا می‌کرد. حتی اگر صورت‌های مالی به صورت درست ارائه می‌شد به دلیل وجود یارانه‌های دولتی در حجم وسیع و مالیات‌های سنگین، نتایج عملیات چندان رضایت‌بخش نبود، در واقع یارانه‌ها و مالیات‌های سنگین، اندازه‌گیری نتایج یک موسسه را غیرقابل اتکا می‌ساخت.

بیشتر مفاهیم حسابداری براساس "تئوری حسابداری نیکو" شکل گرفته بود. در زیر به طور خلاصه به برخی از قواعد حسابداری قدیمی در این کشور اشاره می‌کنیم:

● تداوم فعالیت موسسات به دلیل ضمانت‌های دولتی موضوع مهمی نبود و زیان‌های مالی منجر به ورشکستگی نمی‌شد چرا که دولت در موارد بحرانی به شرکت‌ها سرمایه تزریق می‌کرد.

● حسابداری تعهدی در بیشتر حالات کاربرد داشت به غیر از بهره‌دهی که در زمان پرداخت شناسایی می‌شد.

● روش استهلاک برای تمام دارایی‌ها بدون استثنا بر مبنای خط مستقیم بود. الزامی برای محاسبه ذخیره مطالبات مشکوک الوصول وجود

نداشت چرا که بانک‌ها بهای تمام شده کالاهای صورت‌حساب شده را بیمه می‌کردند و لذا روش اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار معنی نداشت.

● شرکت‌های هلدینگ دولتی صورت‌های مالی ترکیبی تهیه می‌کردند اما در واقع آن صورت‌های مالی فقط خلاصه حساب‌ها بدون حذف حساب‌های متقابل بودند.

● تهیه صورت جریان وجوه نقد الزامی نبود. اگر چه برخی شرکت‌ها برای برنامه‌ریزی نیازهای نقدی خود به صورت گزارش‌های داخلی تهیه می‌کردند.

قانون حسابداری جدید

در اقتصاد جدید مبتنی بر بازار آزاد، بیشتر یارانه‌های دولتی و مالیات‌های سنگین کاهش و با توجه به افزایش شمار شرکت‌های خصوصی، نیاز به اندازه‌گیری سود واقعی افزایش یافته است.

پس از دوره انتقال (از اقتصاد کمونیستی به اقتصاد مبتنی بر بازار)، دوره‌ای که شرایط اجرایی جدیدی اعمال شد (۱۹۹۴-۱۹۹۲)، پارلمان قانون حسابداری را تصویب کرد. که از سال ۱۹۹۵ قابل اجرا بود. این قانون از سه بخش تشکیل می‌شود:

بخش اول: موسسات ملزم به تهیه صورت‌های مالی هستند و تمام موسسات دارای درآمدهای سال گذشته بیش از ۴۰۰/۰۰۰ دلار ملزم به ارائه مجدد صورت‌های مالی خود هستند. و با مشورتی که در مجلس صورت گرفت تغییری در این بخش به وجود آمد به این صورت که این مبلغ برای شرکت‌های

تک مالکی و تضامنی به ۸۰۰/۰۰۰ دلار تغییر کرد. در تهیه صورت‌های مالی باید از مفاهیم حسابداری غربی مثل تطابق درآمد با هزینه، ثبات رویه و حسابداری تعهدی استفاده شود. عدم اجرای قانون مزبور منجر به جریمه پولی یا در حالت‌های خاص حبس به مدت ۲ سال می‌گردد.

بخش دوم: مستندات و منابع کتاب‌ها، موضوعات کنترلی، ثبت، حسابداری کامپیوتری، شمارش موجودی، مسئولیت حسابرسی، گزارش‌های حسابرس و تداوم حسابرسی به این بخش مربوط می‌شود. تاکنون هفت استاندارد حسابرسی منتشر شده است.

در موارد خاص قید نشده در این استانداردها، حساب‌های حسابداری از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی استفاده می‌کنند.

بخش سوم: شکل و محتوای گزارش‌های مالی، اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌ها، ارائه سود، افشای سیاست‌های حسابداری و یادداشت‌ها. مبالغ ترازنامه‌ای براساس ارزش‌های تاریخی بیان می‌شوند اگر چه نرخ تورم بالا باشد. شرکت‌ها ممکن است جداولی تهیه نمایند تا تورم را به حساب گیرند اما اجرای این کار اجباری نیست. کاهش اخیر نرخ تورم به کمتر از ۱۰ درصد، افشای آثار تورم را کم اهمیت ساخته است.

در مورد شکل صورت‌های مالی و صورت‌های مالی تلفیقی اشاره کوتاهی شده است. تهیه صورت جریان وجوه نقد الزامی است اگر چه بیشتر کشورهای اروپای غربی چنان الزامی را ندارند. این قانون الزامات

دستورالعمل‌های چهارم و هفتم اتحادیه اروپا را در برمی‌گیرد. این دستورالعمل‌ها برای تمام کشورهای عضو الزامی است و موافقت با آن لهستان اهمیت ویژه‌ای داشت زیرا این که این کشور درصدد عضویت در اتحادیه اروپا بود. نحوه حسابداری پروژه‌های ساختمانی بلندمدت، ادغام و تحصیل و ابزارهای مالی به وسیله دستورالعمل‌های اتحادیه اروپا پوشش داده نمی‌شود. حسابداران لهستانی در مواردی که در قوانین خود رهنمودی در خصوص برخی موارد نداشته باشند از استانداردهای بین‌المللی حسابداری استفاده می‌کنند.

حرفه حسابداری و حسابرسی

از حدود ۷۷۰۰ نفر اعضای انجمن ملی حساب‌برسان قانونی، ۴۲۵۰ نفر آنها فعالند. معرفی طرح "حسابداران خیره" توسط قانون شورای وزرا در سال ۱۹۵۷ آغاز بهبود حرفه حسابداری در لهستان بود. در سال ۱۹۵۹، امتحان دو مرحله‌ای برای اصلاح و بهبود حسابداری توسط شورای وزرا برگزار شد. وزارت دارایی عهده‌دار اعطای گواهی و ثبت نام حسابداران خیره ذیصلاح است. حسابداران خیره عمدتاً در بخش حسابداری موسسات تجاری استخدام می‌شوند. همچنین، حسابداران خیره مجاز به حسابرسی صورت‌های مالی موسسات تعاونی و دولتی هستند. طبق قانون حساب‌برسان مورخه ۱۹ اکتبر ۱۹۹۱، تمام حسابداران رسمی موجود در انجمن ملی حساب‌برسان قانونی ثبت نام کردند و مجوز حسابرسی دریافت کردند، بدون

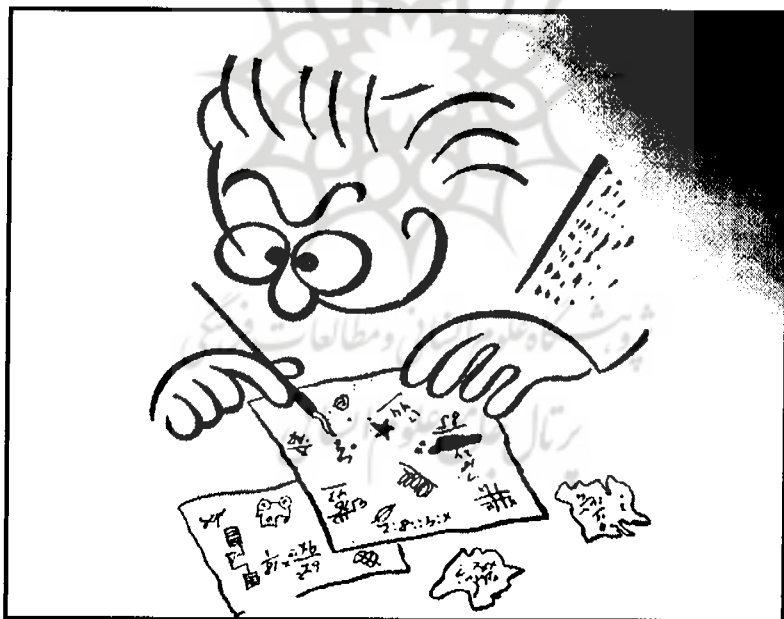
دوره عمر محصول و روش های هزینه یابی آن

محمد امری اسرمی
عضو هیئت علمی دانشگاه

است تا موضوعات دوره عمر محصول و دوره عمر بازار به اختصار مورد بحث قرار گیرد و روش های هزینه یابی آنها معرفی شود. این کار می تواند زمینه را بیش از پیش برای مدیریت هزینه و کاهش هزینه های محصول و هزینه های مشتریان مهیا سازد.

دوره عمر

در پاسخ به این که "دوره عمر چیست" نمی توان با استفاده از یک تعریف ساده به طور صریح و روشن به آن جواب داد، اصطلاح دوره عمر موضوع گمراه کننده ای است، "بعضی مردم، هزینه های دوره عمر را فقط مربوط به هزینه های اشخاص می دانند، در حالی که بعضی از افراد تمام هزینه های اشخاص و هزینه های اجتماعی را جزئی از آن می دانند" از این رو تعریف



چکیده

در این مقاله، دوره عمر از دیدگاه های بازاریابی، تولیدکنندگان، مشتری و اجتماع مورد بحث قرار می گیرد. دوره عمر از دیدگاه مشتری یا مصرف کنندگان را دوره عمر محصول می گویند، هزینه های دوره عمر از دیدگاه مشتری، کامل ترین هزینه است و در این مقاله مورد تأکید قرار گرفته است.

واژه های کلیدی

دوره عمر محصول، دوره عمر بازار، روش های هزینه یابی دوره عمر محصول

مقدمه

دوره عمر از مفاهیم مطرحی است که از دیدگاه های مختلف مانند دیدگاه بازاریابی، تولیدکنندگان، مشتریان و اجتماع مورد بحث قرار می گیرد. در این مقاله، تلاش شده

هزینه یابی دوره عمر محصول یکی از روش های مدیریت هزینه است که برای شناسایی و اداره هزینه در فاصله زمانی بین طراحی یک محصول جدید تا عرضه آن به بازار و بالاخره توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن محصول در بازار استفاده می شود. برای مدیریت بهتر هزینه چهار دسته روش های هزینه یابی وجود دارد که برای طول دوره عمر محصول مناسب است.

دوره عمر متناسب با هدف و نهایتاً برای تعیین مبنای مناسب هزینه مهم است. (Emblemsvag, 2003,31)

مفاهیم مختلفی از دوره عمر وجود دارد و از دوره عمر بین تصمیم‌گیرندگان مختلف، معانی متفاوتی دارد.

الف - دیدگاه بازاریابی

مدیر بازاریابی به این واژه از دیدگاه بازاریابی می‌نگرد و از این دیدگاه، دوره عمر از چهار مرحله تشکیل شده است:

۱- معرفی محصول به بازار

۲- رشد محصول

۳- بلوغ (رشد نهایی) محصول

۴- رکود محصول

ب - دیدگاه تولیدکننده

از دیدگاه تولیدکننده، دوره عمر از پنج مرحله تشکیل شده است:

۱- شکل‌گیری طرح محصول

۲- طراحی محصول

۳- توسعه محصول و فرآیند

۴- تولید محصول

۵- تجهیز (پشتیبانی) محصول

ج - دیدگاه مشتری

واژه "دوره عمر" از دیدگاه مشتری یا مصرف‌کننده، معمولاً پنج مرحله زیر را شامل می‌شود:

۱- خرید محصول

۲- کارکرد محصول

۳- پشتیبانی (خدمات پس از فروش)

۴- نگهداری

۵- کنارگذاری یا توقف استفاده از محصول از آنجا که قیمت خرید محصول توسط مشتری برابر با هزینه تولیدکننده به علاوه

سود مورد نظر است، هزینه‌های دوره عمر از دیدگاه مشتری (مصرف‌کننده) کامل‌ترین

هزینه خواهد بود. این موضوع برای شناسایی و یافتن زمینه‌های رقابتی مهم

است، به‌عنوان نمونه، شرکت تویوتا سال‌های زیادی برای کاهش هزینه‌های دوره

عمر تلاش کرد و نهایتاً مشتریان به همین

دلیل، محصولات این شرکت را به محصولات شرکت‌های رقیب ترجیح دادند و این موضوع سبب افزایش قیمت محصولات شرکت و نهایتاً افزایش سود آن گردید، در این شرکت، مشتریان نیز از محصولات راضی بودند چون می‌دانستند هزینه‌های نگهداری محصولات شرکت تسویوتا کم است. در این وضعیت، هم تولیدکننده و هم مشتری راضی هستند. در واقع، در سیستم‌های سنتی حسابداری به هزینه‌های تحقیق و توسعه، بهایی داده نمی‌شود و آن را به‌عنوان هزینه‌های دوره در صورت سود و زیان دوره جاری منظور می‌کردند و سبب کاهش سود و سایر معیارهای مالی مربوط به سود هر سهم می‌شود ولی هزینه‌های تحقیق و توسعه، اساساً سرمایه‌گذاری‌هایی است که در آینده نتیجه‌ی آن مشخص خواهد شد. در نتیجه رویه‌های قدیمی حسابداری تصور غلطی ارائه می‌کند و صرفاً دیدگاه‌های کوتاه مدت را اشاعه می‌دهد. در واقع، رویه‌های حسابداری اغلب تصمیمات جاری را هدایت می‌کند.

د- دیدگاه اجتماع

سه دیدگاه پیشگفته فقط هزینه‌های اشخاص را در نظر می‌گیرد یعنی هزینه‌هایی که مستقیماً بر سودآوری شرکت یا اشخاص اثر دارد. به هر حال از دیدگاه اجتماع، فعالیت‌ها و هزینه‌های همراه آن را مانند مصرف یا کنارگذاری محصول، و اثرات مثبت یا منفی تولید یا مصرف محصول را اجتماع به دوش می‌کشد.

دوره عمر محصول

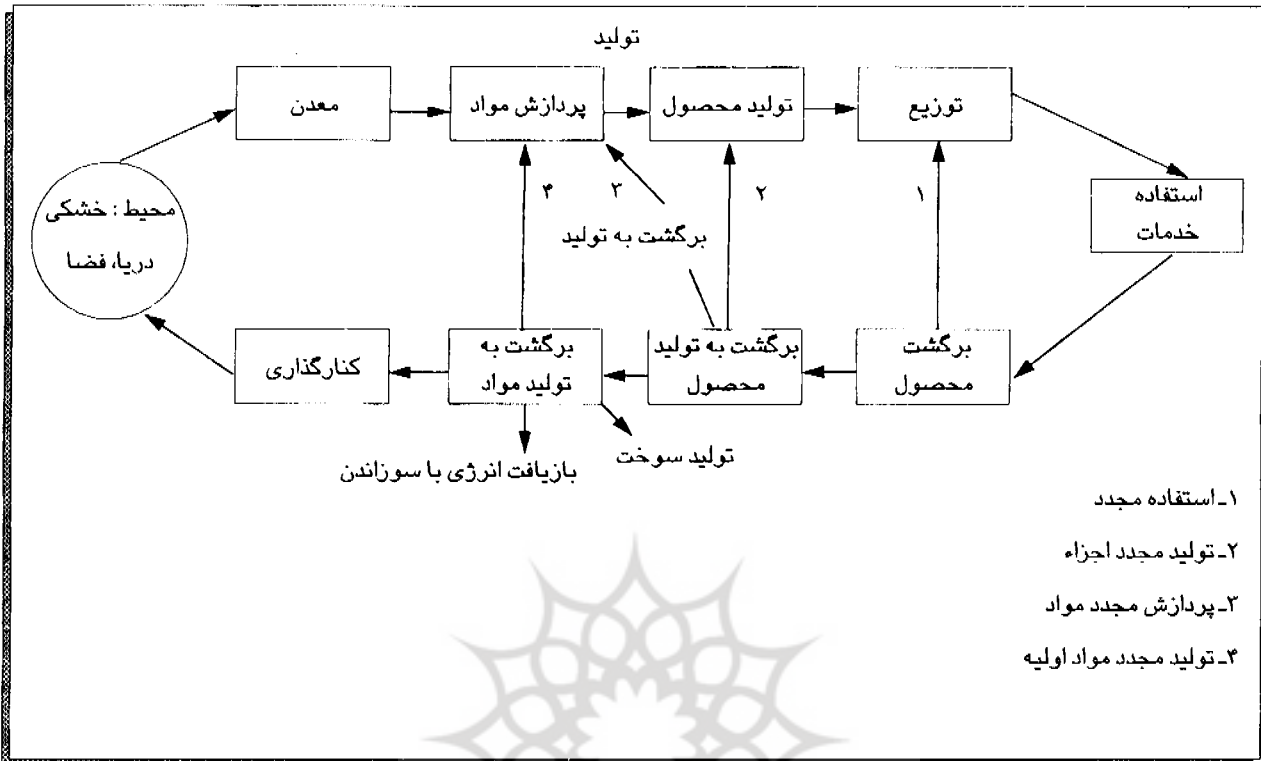
دوره عمر محصول عبارت از: "فاصله زمانی بین طراحی تا عرضه محصول جدید به بازار و توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن در بازار" است.

بنابراین، دوره عمر محصول، تمام فعالیت‌های لازم از طراحی محصول

و خرید مواد اولیه برای ساخت آن تا تحویل محصول ساخته شده و ارائه خدمات پس از فروش را در بر می‌گیرد. این فعالیت‌ها شامل فعالیت‌های تحقیق و توسعه، طراحی محصول، ساخت، فروش، بازاریابی و تبلیغات و خدمات پس از فروش است. به عبارت دیگر، دوره عمر محصول در سیستم تولید، با تحصیل مواد اولیه شروع می‌شود و شامل پردازش مواد، تولید مواد طراحی شده، عملیات تولید و مونتاژ، استفاده، کنارگذاری و فروش ضایعات تولید در هر مرحله می‌شود. دوره عمر محصول یا فعالیت‌های یک بخش از محصول یا بخش‌هایی از محصول را (صرف نظر از تصمیم‌گیرندگان موثر در آن) در بر می‌گیرد، همان‌طور که نمودار (۱) نشان می‌دهد برای هر فعالیت یا فرآیندی، فعالیت‌های بیشتری را می‌توان تعریف کرد که این بستگی به محصول خاص و فرآیند مورد نیاز دارد، یک تولیدکننده معمولاً بر نیمه بالایی نمودار (۱) تأکید دارد، در حالی که مشتریان معمولاً به موضوعات سمت راست نمودار می‌اندیشند و نیمه پایین نمودار، سمتی است که مربوط به اجتماع می‌باشد ولی هیچ گروهی به موضوعات سمت چپ نمی‌اندیشد. با افزایش مسائل و مشکلات محیطی بعد از دهه ۱۹۵۰، قوانین و مقررات بیشتری برای پاسخگویی به تقاضای عموم تدوین شد. در سال ۱۹۹۱ بخش برنامه زیست محیطی سازمان ملل متحد^۱ ۱۴۱ برنامه جهانی را ذکر کرده که از لحاظ قانونی، رعایت آن الزامی است. این برنامه‌ها در ارتباط با محیط است و علاوه بر آن، چندین هزار قرارداد، عهدنامه و پیمان، در مورد مسائل و موضوعات محیطی وجود دارد و در حال حاضر احتمالاً تعداد آن بیشتر شده است.

پس از تصویب قوانین و مقررات ۳۵ جدید، به شرکت‌ها فشار می‌آورند تا آنها را

نمودار ۱ - فرآیند کلی دوره عمر محصول



نمودار (۲) نگاه کنید) برخلاف انتظار، راهبرد پایان زندگی یک وظیفه متفاوت برای استفاده مناسب از منابع طبیعی در مقایسه با برنامه‌های مهندسی محیط است، و این باید همه چیز را در ارتباط با شرکت (دیدگاه^۳ راهبردی، ترکیب محصول، بخش، مدل‌ها، رویکردها و ابزارهای بسیار متفاوتی وجود دارد. به هر حال، همه این رویکردها را می‌توان از لحاظ ارتباط آنها با دوره عمر محصول، گروه‌بندی کرد:

اول؛ آنهایی که در طی یک دوره عمر محصول استفاده می‌شوند و بر مراحل دوره عمر خاص تمرکز دارند.

دوم؛ آنهایی که بر یک دوره‌ی کامل عمر محصول تمرکز دارند و همه مراحل دوره عمر را می‌پوشانند.

سوم؛ آنهایی که ماوراء (فرا تر از) یک دوره عمر خاص محصول حرکت می‌کنند.

اصطلاحات جدیدی مانند "گهواره تا گور"، "حیات دوباره"، "پایان زندگی" ابداع شده است. در واقع بعضی از شرکت‌ها به هزینه‌یابی دوره عمر با توجه به مفاهیم پیشگفته به‌عنوان هزینه‌یابی محیطی دوره عمر روی آورده‌اند به همین دلیل، هزینه‌یابی دوره عمر، ریشه در محیط‌زیست دارد، و به نظر می‌رسد در سال‌های اخیر حیات دوباره‌ای در موضوعات محیطی روی داده است.

با انتخاب راهبرد پایان زندگی، کار طراحی شروع می‌شود. البته، این راهبرد در ارتباط با چیزی ارائه می‌شود که برای ترکیب محصول جاری عملی است، اما هر لحظه، محصولات و زنجیره‌های ارزش آنها، باید به طور متقارن (همزمان) و متناسب با یکدیگر طراحی شود. در هر موردی، بسته به تناسب روابط اصلی^۲ و سازمانی، چند بخش اصلی برای بررسی (آزمون) از دیدگاه راهبردی طرح مربوط وجود دارد. (به

رعایت کنند، این قوانین و مقررات، بدهی بالقوه‌ای را برای شرکت‌ها ایجاد می‌کند مانند بدهی‌هایی که صنایع دخانیات با آن مواجه‌اند، بسیاری از شرکت‌ها دریافته‌اند که تنها راه اداره این وضعیت، پیشگیری است، در واقع بسیاری از شرکت‌ها در راستای قوانین و مقررات حرکت می‌کنند زیرا آنها متقاعد شده‌اند که این کار یک فرصت بزرگ سرمایه‌گذاری برای آنها می‌باشد. در سال ۱۹۹۸، شرکت‌ها پیشرفت‌های چشم‌گیری در این زمینه داشته‌اند و بسیاری از شرکت‌ها، طرح‌های مشابهی در این زمینه دارند، آنها طراحی محصول یا فرآیند را با در نظر گرفتن نیمه پایین نمودار (۱) دوباره شروع کردند. شرکت‌ها برای دستیابی به چنین موفقیتی، باید به طراحی بیندیشند، در نتیجه بسیاری از روش‌های جدید طراحی مانند طراحی دوره عمر در ۱۰ تا ۱۵ سال اخیر اصلاح شده است، همچنین

راهنمای تدوین مقالات

- از کلیه علاقه‌مندان و نویسندگان گرامی که مقالات خود را جهت چاپ در این مجله ارسال می‌دارند تقاضا می‌شود به نکات زیر توجه فرمایند:
- ۱- عنوان، نام و نشانی: صفحه اول مقاله اختصاص داده شود به ذکر عنوان فارسی و انگلیسی مقاله - نام نویسنده یا نویسندگان، عنوان شغلی یا علمی، صفحه دوم با عنوان و چکیده‌ای از مقاله آغاز گردد.
 - ۲- چکیده: چکیده در ۱۰۰ تا ۱۵۰ کلمه و بلافاصله بعد از عنوان مقاله و در صفحه‌ای مجزا تایپ شود. چکیده باید حاوی بیان مختصری از هدف، یافته‌ها و نتیجه‌گیری باشد. (ارسال چکیده به زبان فارسی و انگلیسی الزامی است).
 - ۳- کلید واژه‌ها: در صورتی که در مقاله از اصطلاحات و واژه‌های خاص استفاده شده باشد بلافاصله بعد از چکیده مقاله قرار گیرد. متن مقاله باید با بخشی تحت عنوان مقدمه آغاز گردد. مقدمه اصولاً باید جزئیات بیشتری درباره هدف، انگیزه، روش و یافته‌ها در اختیار گذارد. چکیده و مقدمه باید حتی‌المقدور از لحاظ فنی پیچیده نباشد.
 - ۴- جدول، نمودارها و شکل‌ها: نویسنده باید به موارد زیر توجه نماید:
 - هر جدول یا نمودار باید در صفحه‌ای جداگانه و در انتهای مقاله قرار گرفته و دارای شماره الفبایی و عنوان دقیق محتوای آن باشد.
 - عطف هر نمودار باید در متن مقاله آمده باشد.
 - نمودار باید به طور منطقی و بدون نیاز به رجوع به متن قابل درک و تفسیر باشد.
 - مندرجات جدول‌ها باید روشن و آشکار بوده و شماره گذاری جدول‌ها نیز به ترتیبی باشد که در متن می‌آید.
 - ۵- مستندسازی: برای استناد به کار دیگران باید از سیستم "مولف - تاریخ" که به فهرست کارهای دیگران (ماخذ) عطف می‌گردد، استفاده شود. نویسندگان در این فهرست باید شماره صفحات مورد استفاده از هر ماخذ را ذکر نمایند.
 - در متن به کارهای دیگران اینگونه استناد می‌شود: نام، نام خانوادگی و تاریخ در داخل پرانتز، برای مثال (حسنی، ۱۳۸۱) یا دو نویسنده (حسنی و حسینی ۱۳۸۱)، با بیش از دو نویسنده (حسنی و دیگران ۱۳۸۱)، استناد به بیش از یک منبع تماماً در یک عطف (حسنی ۱۳۸۱، حسینی ۱۳۸۲)، استناد به دوکار یا بیشتر یک نویسنده (حسنی ۱۳۸۱ و ۱۳۷۹).
 - هنگامی که فهرست ماخذ شامل پیش از یک کار از یک نویسنده در همان سال باشد، پسوند الفبایی در ادامه تاریخ درج می‌گردد. برای مثال (حسنی ۱۳۸۱ الف).
- ۶- شکل مقاله: جهت ویراستاری احتمالی و درج نظرات داور در حاشیه صفحه مقاله باید روی کاغذ A4 و در یک سمت آن و به طور یک خط در میان با برنامه Zarnegar یا Word تایپ شود. صفحات مقاله به ترتیب شماره گذاری شود. فلابی یا لوح فشرده مقاله حتماً باید ضمیمه مقاله ارسال شود.
- ۷- فهرست منابع و ماخذ: هر مقاله‌ای شامل فهرستی از ماخذ کارهای استناد شده می‌باشد. هر قلم این فهرست باید شامل تمامی اطلاعات لازم برای شناسایی آن کار تحقیقی باشد. در سیستم نام خانوادگی، تاریخ، جارجوب زیر پیشنهاد می‌گردد:
 - ماخذ را به ترتیب حروف الفبایی در رابطه با نام خانوادگی اولین نویسنده (یا نهاد ماخذ شده) تنظیم کنید.
 - تاریخ انتشار باید بلافاصله بعد از نام و نام خانوادگی نویسنده قرار گیرد.
 - کارهای چندگانه توسط همان نویسنده در همان سال بوسیله حروف الفبایی بعد از تاریخ تفکیک شوند.
 - برای کتاب: نام نویسنده، نام کتاب، نام مترجم، محل نشر، ناشر، تاریخ انتشار، شماره صفحه.
 - برای مقاله: نام نویسنده، "عنوان مقاله"، نام نشریه، دوره، شماره مجله، شماره صفحه.
 - ۸- پانویس‌ها: پانویس‌ها نباید برای استنادسازی مورد استفاده قرار گیرند. پانویس‌ها باید تنها برای بسط و تکرار اطلاعات مفیدی که اگر در خود متن ذکر گردد ممکن است به تداوم مطلب خدشه وارد سازد، مورد استفاده قرار گیرد. کلیه پانویس‌ها در انتهای مقاله بترتیب استفاده در متن و قبل از فهرست منابع و ماخذ درج شود.
 - ۹- ارسال مقالات: مقالاتی که در حال حاضر توسط مجلات یا ناشرین دیگر در دست بررسی می‌باشد نباید ارسال گردد.
 - نویسنده مقاله باید یک نسخه از مقاله ارسالی را نزد خود نگه دارد زیرا مقالاتی که جهت چاپ مورد پذیرش قرار نمی‌گیرد عودت نخواهد شد.
 - مقالات پس از بررسی در صورت تأیید هیات تحریریه به چاپ خواهد رسید.
 - درج مقالات در مجله به معنی تأیید محتوای آن توسط هیات تحریریه نبوده، لذا نویسنده شخصاً مسئول بیان نظرات خود در مقاله می‌باشد.
 - مقالاتی که به صورت ترجمه می‌باشد، ارسال‌کنندگان ترجمه مقالات باید ضمن نشانی کامل منبع مورد استفاده یک نسخه از اصل مقاله را ارسال دارند.

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

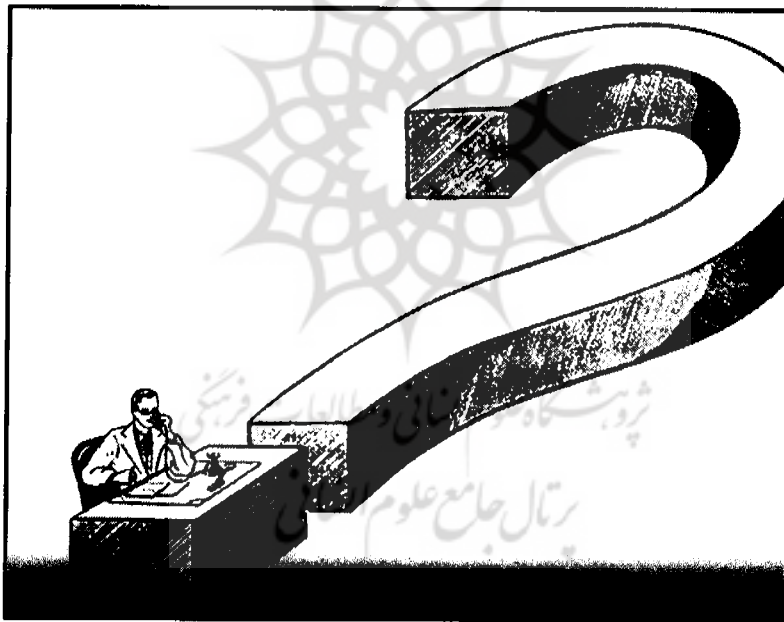
۱۰- ارسال مقاله: نسخه اصلی مقالات باید به نشانی زیر ارسال شود:

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

حسابداری سبز به عنوان یک سیستم اطلاعاتی

ترجمه: فرامرز رسولی
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

تاریخی و ارزش فعلی شناسایی و ثبت می‌کند. اما این تئوری، استفاده از منابع طبیعی و محیطی، و همچنین کاهش در درآمد ناشی از افت سرمایه طبیعی را مورد ارزیابی قرار نمی‌دهد. به علاوه، تا امروز بسیاری از منابع محیطی مثل آب، و هوا را به عنوان کالاهای مجاز^۳ در نظر گرفته‌اند



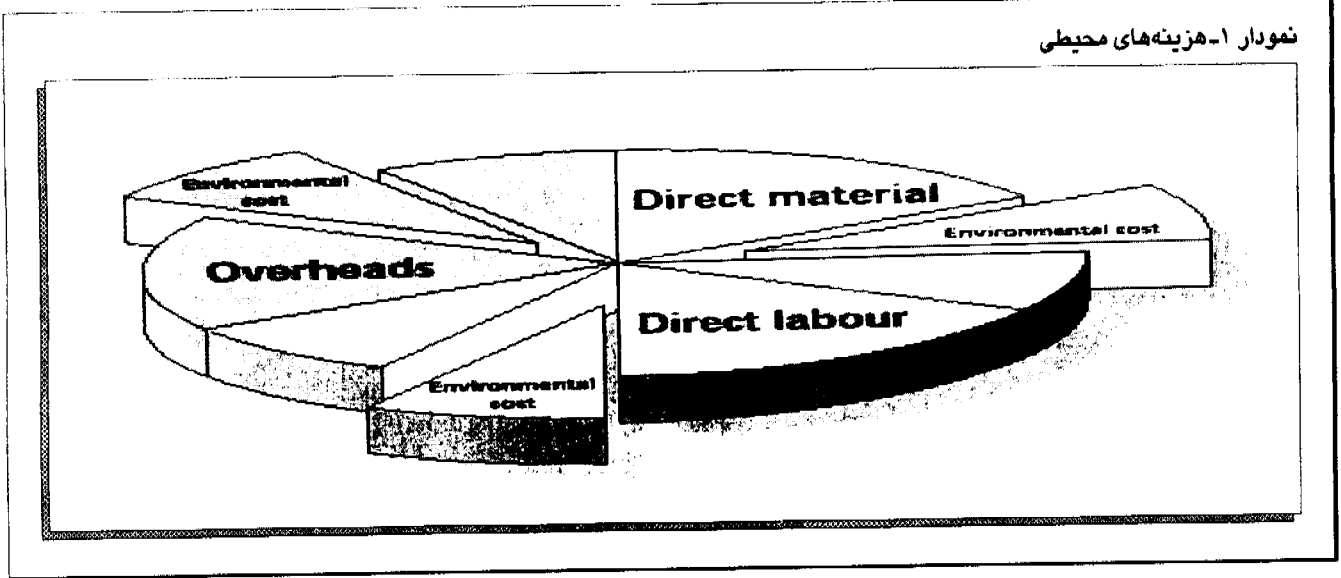
مقدمه

فشارهای فزاینده موجود در محیط و آگاهی‌های محیطی، نیاز به مطالعه تعاملات بین بخش‌های اقتصادی با محیط را الزامی کرده است. حساب‌های ملی سنتی (تولید ملی خالص یا ناخالص یا داخلی) بر اندازه‌گیری رشد و عملکرد اقتصادی تاکید دارد. به منظور ارزشیابی

جامع‌تری از دوام و توسعه، لازم است که حوزه حسابداری مالی گسترده‌تر گردد تا استفاده از منابع طبیعی و همچنین زیان‌های موجود در فرایند تولید را شامل شود. هدف این مقاله، اندازه‌گیری دارایی‌های طبیعی و محاسبه هزینه‌ها و درآمدهای محیطی است، این مقاله با پذیرش سیستم‌های مدیریت محیطی^۱ و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری سبز^۲ به بررسی تعاملات بین محیط و عملکرد

اقتصادی شرکت‌ها می‌پردازد. علاوه بر این، این مقاله امکان ایجاد تعامل بین محیط و عملکرد اقتصادی شرکت‌ها را با پذیرش سیستم‌های مدیریت محیطی و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری سبز، مورد بررسی قرار می‌دهد.

تعیین هزینه‌ها و درآمدهای محیطی
تئوری حسابداری مالی، دارایی‌های
مشهود و نامشهود را به اقل بهای تمام شده



● یک فرایند تولید محیطی برای کالاها و خدمات طراحی نمایند.

اکثر هزینه‌های محیطی مورد بحث در این مقاله هزینه‌های داخلی هستند. اما، انواع خاصی از هزینه وجود دارد که هزینه‌های «خارجی» یا «اجتماعی» می‌باشند. هزینه‌های داخلی را می‌توان به عنوان هزینه‌های سنتی، ناسازگار (توان مخفی)، و محسوس تعریف کرد که سبب بروز یک تاثیر اقتصادی بر شرکت می‌شود. هزینه‌های خارجی شامل آن گروه از هزینه‌های محیطی است که شرکت‌ها مسئول آن نیستند و این هزینه‌ها هیچ پیامد اقتصادی مستقیمی برای فعالیت‌های مالی این شرکت‌ها ندارند (به نمودار ۲ مراجعه فرمایید).

اغلب هزینه‌های محیطی در بخش‌های مختلف سیستم حسابداری گنجانده می‌شود و به دشواری می‌توان اطلاعات سبز مورد نیاز برای تصمیم‌گیری را جمع‌آوری کرد. شرکت‌ها تلاش می‌کنند تا به اهداف محیطی از جمله کاهش هزینه‌های سبز، افزایش درآمد و بهبود بازده محیطی دست یابد. بنابراین، لازم است که هزینه‌های

دارند این استفاده‌کنندگان می‌توانند افرادی خارج از شرکت (سرمایه‌گذاران، بستانکاران، مسئولان مالیاتی، ساکنان محلی) نیز باشند که منافع آنان به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم به منافع شرکت وابسته است. همه دریافت‌کنندگان به اطلاعات معتبری نیاز دارند تا:

● فرصت‌های محیطی را تعیین و هزینه‌های اضافی فاقد ارزش افزوده را محدود کنند.

● هزینه‌های محیطی را برآورد کنند. که در هزینه‌های سربار تولید قرار می‌گیرند.

● فرصت‌های محیطی موجود برای تولید درآمد خالص را شناسایی کنند.

● دیگر جنبه‌های مدیریت عملیاتی با مشارکت دادن محیط در یک سیستم محیطی اطلاعات اجرایی (سیستم اطلاعات و بررسی محیطی) را به اجرا در آورده و حفظ کنند.

● هزینه‌ها و بازده آتی به‌کارگیری سیستم اطلاعات و بررسی محیطی را تعیین کنند.

● روش‌های حسابداری هزینه و قیمت‌گذاری محصولات محیطی را تدوین کنند.

نمی‌شوند و به عنوان هزینه‌های عمومی تلقی می‌شوند. شکل شماره یک هزینه‌های محیطی را نشان می‌دهد. تئوری حسابداری محیطی^۴، تلاش می‌کند تا درآمدهای محیطی (شامل درآمد حاصل از دفع مواد زائد، درآمد حاصل از چرخه مجدد کالاهای تولیدی) و هم چنین هزینه‌های محیطی (شامل هزینه‌های جبران خسارات محیطی ناشی از انتشار تشعشعات مضر) را در صورت سود و زیان بگنجانند.

ما در دنیای امروز، با پذیرش سیستم‌های اطلاعاتی و مدیریت محیطی، هر روز بیش از پیش به اهمیت ایجاد پیوند بین عملکرد اقتصادی و محیط یک شرکت پی می‌بریم، بنابراین می‌توانیم بین حسابداری مالی و حسابداری طبیعی - سبز^۵ ارتباط برقرار سازیم.

حسابداری محیطی - سبز می‌تواند در تصمیم‌گیری در مورد موضوعاتی مثل، توزیع هزینه محیطی و مالیات‌های سبز، مفید باشد. عموماً استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری سبز، افراد داخل سازمان مدیران و مالکان موسسات هستند که وظیفه مدیریت و اداره شرکت را برعهده

نمودار ۲- انواع هزینه‌های محیطی

هزینه‌های خارجی

هزینه‌های غیر مستقیم و نامشهودتر شرکت

هزینه‌های سنتی شرکت

محیطی ایجاد شده توسط فعالیت‌های محیطی را پیش‌بینی، ارزیابی و ارائه کند.

خط فاصل بین هزینه‌های داخلی و خارجی با توجه به تغییرات مستمر مقررات و افزایش خواسته‌های بازار با هدف حمایت از محیط‌زیست، همواره ثابت است در نتیجه، شرکت‌ها نیاز دارند که عوامل مولد هزینه‌های محیطی خارجی را شناسایی کرده و به خوبی درک کنند.

اغلب به طور سنتی، هزینه‌های محیطی را، به عنوان هزینه‌های اداری و به صورت هزینه‌هایی غیرعادی و غیرمنتظره در نظر می‌گیرند که سبب بروز مشکلاتی در کار شناسایی و اندازه‌گیری می‌شوند، علاوه بر این، این تمایل وجود دارد که آنها را از محصولات، فرایندها، یا فعالیت‌های متقابل مجزا کنند که سبب بروزشان می‌شوند. این انتظار وجود دارد که هم وظایف «داخلی» و هم وظایف «خارجی» تحت تاثیر حسابداری محیطی قرار گیرند.

در وظایف داخلی، حسابداری - محیطی سبز به مدیریت هزینه‌های محیط زیست و تحلیل تاثیرات مربوط به هزینه معیارهای محیطی کمک می‌کند و موجب سرمایه‌گذاری‌های کارا و موثری بر روی

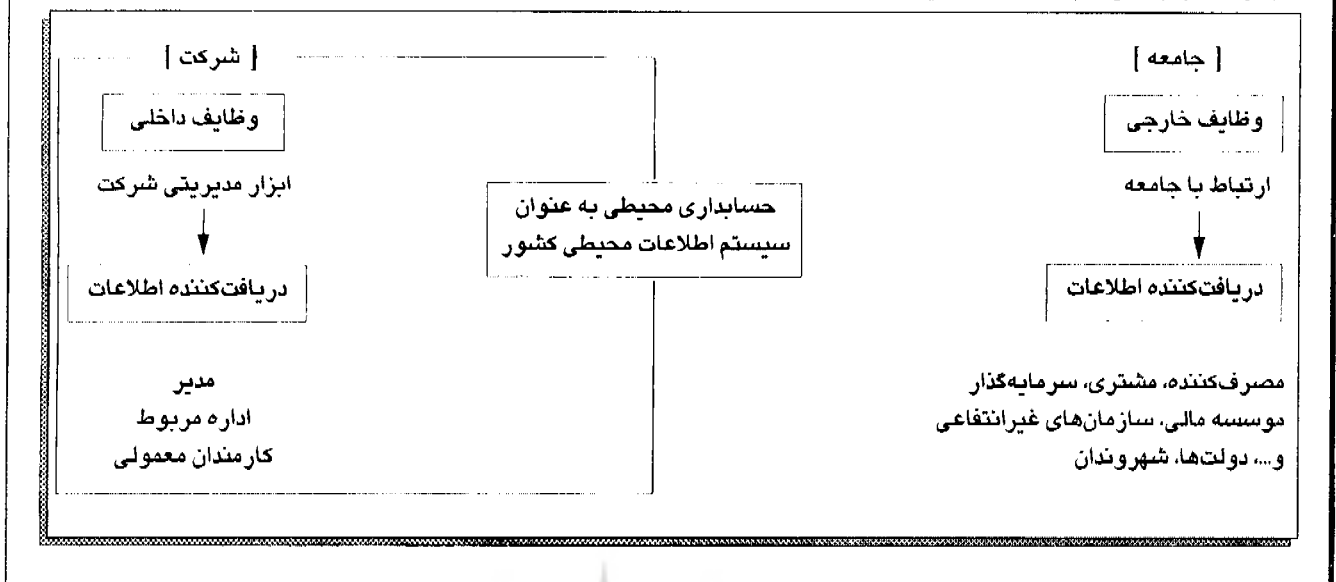
محیط‌زیست می‌شود. وظایف خارجی، بر پذیرش تصمیمات طرف‌های ذینفع قراردادها تاثیر می‌گذارد. از آنجایی که می‌توان از اطلاعات به عنوان عاملی برای دسته‌بندی محیطی شرکت‌ها و همچنین، به عنوان عاملی درآمدزا استفاده کرد، ارزش‌های اعمال شده توسط حسابداری محیط‌زیست منعکس کننده ثبات ذخایر و عرضه یکنواخت سرمایه است. (به نمودار ۳ مراجعه فرمایید).

هنگام ارائه اطلاعات حسابداری محیطی به کاربران خارجی مثل مصرف‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، ساکنان محلی، دو نوع وظایف داخلی و خارجی وجود دارد. پایگاه داده‌های شرکت برای وظایف داخلی یا خارجی، یکسان است. برای وظایف داخلی، موضوعاتی برگزیده می‌شوند. که برای شرکت حائز اهمیت هستند برای توزیع این اطلاعات در خارج از سازمان لازم است که این اطلاعات از انسجام و تشابه کافی برخوردار باشند تا اطلاعات دقیقی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

برای مدیریت خوب عملیاتی، به عنوان یک عامل ضروری نیاز، به ارزیابی هزینه‌های محیطی و همچنین نتایج

اندازه‌گیری‌های محیطی داریم. شرکت باید مقدار پول سرمایه‌گذاری شده، و هزینه محیطی مربوط به حفاظت از محیط‌زیست و میزان آگاهی از تاثیرات محیطی را ارزیابی و تحلیل کند. اهمیت این عوامل برای شرکت‌ها در بهبود کارایی کاربرد و برای استفاده‌کنندگان در پذیرش تصمیمات معقول محیطی، بسیار فوق‌العاده است. ارزیابی هزینه‌های محیطی و نتایج حاصل از ارزیابی‌های محیطی برای رشد و عملیات سیستم دقیق مدیریت محیط زیست مفید است. به عبارت دیگر، می‌توان از حسابداری محیطی به عنوان شاخصی برای مدیریت عملکرد محیطی آنها استفاده کرد. از تحلیل هزینه‌های محیطی و نتایج حاصل از ارزیابی‌های محیطی، می‌توان به عنوان ابزار اجرایی داخلی برای یک سیستم مدیریت محیطی استفاده کرد. اعلان هزینه‌های محیطی به معیاری برای ارزیابی رفتار محیطی شرکت تبدیل شده است. می‌توان از طریق اعلان محتوای هزینه‌های محیطی و سهم آن در فعالیت‌های محیطی، دریافت‌کنندگان اطلاعات محیطی را از روش حفاظت شرکت از محیط زیست آن آگاه کرد. بسیاری از موسسات و شرکت‌ها

نمودار ۳- کارکرد سیستم حسابداری محیطی



برای ثبت، بررسی و تایید کیفیت و گزارش‌دهی عناصر محیطی است. اهمیت این برنامه در تثبیت تعادل هر ماده شیمیایی به تنهایی است. این عناصر برای داروی‌های محیطی بعدی جهت گزارش‌دهی و بررسی‌های لازم، در یک پایگاه داده ثبت می‌شوند و بنابراین در هر لحظه از زمان می‌توان گزارش‌های محیطی را ارائه داد. مجموع عناصر مورد استفاده، کمیت مواد زائدی را نشان می‌دهند که بیرون ریخته شده است. با وارد کردن مجموع مواد شیمیایی مصرف شده، این برنامه می‌تواند مجموع مواد شیمیایی بیرون ریخته شده را محاسبه کند. (به نمودار شماره ۴ مراجعه فرمایید.)

برنامه سیستم جامع مدیریت و حسابداری محیطی مطابق با مدل‌های بین‌المللی برای مدیریت محیط‌زیست (US, ISO 14001) تهیه شده است. با این برنامه، مدیر شرکت می‌تواند بر جمع‌آوری،

فرایندها و سیاست‌هایی است که تعیین می‌کند یک شرکت چگونه به مدیریت تاثیرات احتمالی در محیط طبیعی خود، و سلامت و رفاه شهروندان می‌پردازد. این برنامه، سیستمی خلق می‌کند که تاثیرات محیطی را از همه جنبه‌های یک شرکت، از نظر کمی، ارزیابی، ثبت و بیان می‌کند.

پذیرش سیستم‌های مدیریت محیطی توسط شرکت‌ها عموماً می‌تواند سبب تغییر ارتباط بین عملکرد اقتصادی و بازده محیطی شود. شرکت استفاده‌کننده از سیستم‌های مدیریت محیط، این توانایی را دارد که تشکیلات خود را مجدداً طوری طراحی کند که تاثیرات نامطلوب آن بر محیط را به حداقل برساند. به علاوه، با پذیرش سیستم‌های مدیریت محیط با کیفیت بالا، احتمال دارد موفق به کشف مواردی از کاهش استفاده از منابع پولی و طبیعی شود.

سیستم جامع مدیریت و حسابداری محیطی^۸ عبارت از به‌کارگیری پایگاه داده

گزارش‌های محیطی خود را از قبل آماده کرده و اعلان کرده‌اند. تعداد شرکت‌هایی که هزینه‌های محیطی خود را با استفاده از فرایند حسابداری محیطی اعلام می‌کنند هر روزه افزایش می‌یابد و بسیاری از شرکت‌ها به این نیاز پی برده‌اند.

به‌کارگیری حسابداری محیطی مناسب برای هر شرکت اساساً از طریق آزمایش‌های بسیار و پیشرفت‌های حاصل توسط هر شرکت انجام می‌گیرد. هیچ نظام حسابداری محیطی وجود ندارد. که به‌طور کامل آماده کاربرد باشد. هر شرکت در حال کسب تجربیاتی است که به بهبود و اصلاح نیاز دارد. فرایند پیشنهاد شده برای راه‌اندازی سیستم محیطی، تشخیص و اندازه‌گیری تاثیرات محیطی فعالیت‌های عملیاتی، و هم چنین، ارزشیابی نتایج محیطی است.

حسابداری سبز و سیستم‌های محیطی مدیریت

سیستم محیطی مدیریت^۷ (سیستم‌های مدیریت محیط) مجموعه

سخنی با دانشجو

زیر نظر علی مصدر

ALI_MASDAR@Yahoo.com

کتاب‌هایی که فقط تجدید چاپ می‌شوند

گسترش روزافزون دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی کشور و جذب روزافزون مشتاقان ورود به دانشگاه باعث شده تعداد دانشجویان کشور به رقم قابل ملاحظه‌ای برسد. در همین راستا، تعداد دانشجویان رشته حسابداری در مقاطع مختلف بنا به برخی آمار، از یکصد هزار نفر گذشته است. بنابراین آمار، باید تعداد کتاب‌هایی که بتواند نیاز علمی این دانشجویان را تامین کند از یک میلیون نسخه نیز بیشتر باشد.

برخی از کتاب‌ها، در این بازار گسترده با تیراژ وسیع و به دفعات مختلف در حال چاپ هستند که نیاز تعداد زیادی از دانشجویان را در برمی‌گیرد و خوب یا بد بودن مطالب آنها، به طور مستقیم در فرهنگ‌سازی رشته‌های دانشگاهی مربوط تاثیر دارد. عدم نظارت یک مرجع علمی با صلاحیت تخصصی نسبت به مطالب درسی مندرج در این کتب، باعث شده تا بسیاری از اصطلاحات غیرصحيح و مطالب غلط بارها و بارها زیر چاپ رفته و در اعماق ذهن دانش‌پژوهان جای گیرد، آن چنان که پاک کردن آنها و انتقال مفاهیم صحيح را با مشکل همراه می‌کند و گاه هرگز این فرصت پیش نمی‌آید.

یکی از ناشران کتب حسابداری با تیراژ بالا، دانشگاه پیام نور است. کتاب‌های این دانشگاه که در اختیار دانشجویان این رشته در دانشگاه پیام نور و در برخی موارد سایر دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی کشور قرار می‌گیرد، عمدتاً با شمارگان بیش از ۵۰۰۰ نسخه در حال چاپ است که هم اکنون از هر عنوان ۱۰ نوبت و یا بیشتر چاپ شده است و فرهنگ حسابداری تعداد زیادی از دانشجویان این رشته را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

فرصتی پیش آمد تا یکی از عناوین کتب این ناشر را مرور کنم و ایرادات آن را نه به خاطر تضعیف مولفین محترم و یا ناشر آن، بلکه جهت رفع موارد متذکر گردم، زیرا تاثیر منفی این گونه اشکالات به دلیل گستردگی تعداد خوانندگان بسیار زیاد است. امید دارم انشاء‌الله... چاپ بعدی کتاب خالی از اشکالات و لغزش‌هایی باشد که دانشجویان بی‌معلم دانشگاه پیام نور را ساعت‌ها دچار سردرگمی می‌کند، چون در کلاس‌های رفع اشکال

اساتید نیز فرصت کافی برای اصلاح تمام آنها ندارند.

نام کتاب: حسابداری صنعتی ۳ - جلد اول (رشته حسابداری)

مولفین: نسرین مزیور - محمود عربی

ناشر: دانشگاه پیام نور

چاپ هشتم - آذر ۱۳۸۳

شابک: ۱-۰۴۷-۴۵۵-۹۶۴

شمارگان: ۶۰۰۰ نسخه

قیمت: ۱۴۵۰۰ ریال

در مقدمه این کتاب، که جلد اول از دوره دوجلدی کتب درسی حسابداری صنعتی ۳ است، آمده است: "خواننده عزیز که این نوشته را پیش رو دارد، نه از سر تفنن که به قصد آموختن و توسعه دانش خویش آن را می‌گشاید و لذا شایسته است به آنچه خواهد یافت آگاه باشد."

"دانشجویان دانشگاه پیام نور که مخاطبان اصلی این نوشتارند، از حضور در کلاس‌های درس کم بهره‌اند، لذا سعی بر این است که با ارایه مثال‌ها و مسائل متعدد که شیوه تدوین و تالیف این کتاب ارایه داده، مطالب مذکور را آسان‌تر دریافته و کمتر نیازمند مراجعه به کتاب‌های دیگر شوند." ... "خوانندگان ارجمند و صاحب‌نظران فرمند، از سرلطف، مولفین را به نواقص و خطاهای مختلف کتاب آگاه فرمایند تا در چاپ‌های بعدی، سیرکمال پیموده شود."

این کتاب شامل ۳ فصل است: فصل اول، بودجه جامع - فصل

دوم، بودجه قابل انعطاف و تجزیه و تحلیل گرایش‌های هزینه -

فصل سوم، برنامه‌ریزی هزینه‌های سرمایه‌ای

۱- برخلاف آن که مطالب مطرح شده در فصل اول در رابطه با

بودجه جامع از شیوایی برخوردار است، ولی ارایه مثال‌ها با اعداد

فراوان در قالب‌های نامناسب و ریز، درک مطلب را مشکل

می‌سازد.

۲- در سراسر متن و مسائل و تمرین‌ها، اعداد و ارقام بزرگی آمده

است که نبود جداکننده در بین رقم‌ها، خواندن ارقام را با مشکل

مواجه می‌کند. به عنوان مثال سعی کنید عدد ۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰

را در صفحه ۵۸، بند اول حل مثال اول بخوانید!

۹- در حل مثال ۶ در صفحه ۷۷ صورت سود و زیان سال ۱۳۷۳ تهیه شده است، که این صورت سود و زیان باید همراه با عبارت پیش‌بینی شده باشد. و هم چنین باید اعداد کسر شونده داخل پراتر قرار گیرند.

۱۰- در صفحه ۷۵ و ۷۷ در زیر مجموعه هزینه‌های تولید ابتدا به مواد اولیه اشاره شده و به دنبال آن هزینه‌های متغیر ساخت درج شده است. این ابهام و سوال مطرح می‌شود که آیا مواد اولیه از جمله هزینه‌های متغیر ساخت نیست؟

۱۱- در حل این مثال، در صفحه ۷۶، هزینه مواد اولیه سال ۷۳ نسبت به سال ۷۲ فقط شامل افزایش نرخ شده است، در حالی که هزینه‌های متغیر، از جمله مواد اولیه با افزایش حجم فعالیت، افزایش پیدا می‌کنند. به این ترتیب، به جای عدد ۱۵۰۸۰۰ ریال باید عدد ۱۸۸۵۰۰ ریال جایگزین شود: $۱۸۸۵۰۰ = ۱۲۵\% \times ۱۵۰۸۰۰$ و $۱۴۵۰۰۰ \times ۱۰۴\%$ این موضوع در مورد هزینه‌های متغیر دیگر نیز مطرح است و عدد ۱۵۸۱۰۵ باید جایگزین ۱۲۶۴۸۴ ریال شود. ۱۲- در صفحه ۷۶ بند ۶ وجود یک رقم "یک" اضافی قبل از ۶۴۰۰۰ ریال خواننده را دچار مشکل می‌کند.

۱۳- در ترازنامه ارایه شده در صفحه ۷۸، باید بعد از عنوان حساب‌های پرداختی، کلمه "تجاری" قرار گیرد.

۱۴- در صفحه ۷۹ و در حل مثال ۷، قبل از رقم بودجه مبلغ خرید به نحوه محاسبه موجودی ابتدای دوره سه ماهه اول که ۱۴۸۵۰۰۰۰ ریال است، اشاره‌ای نشده و برای جلوگیری از سردرگمی خواننده، بهتر است طی یک یادداشت توضیح داده شود که رقم مزبور همان موجودی پایان سه ماهه در قبل است که از فرمول زیر به دست آمده است:

$$۴۹,۵۰۰,۰۰۰ \times ۶۰\% \times ۵\% = ۱۴,۸۵۰,۰۰۰$$

۱۵- تاریخ‌گذاری ترازنامه شرکت دشت مغان در صفحه ۸۱ اشتباه است و باید به جای تاریخ ۲۹ اسفندماه، تاریخ ۳۱ شهریور ماه قرار گیرد.

۱۶- در صفحه ۸۲ طی یادداشت ۸ جدولی ارایه شده که زیر ارقام خرید باید خط کشیده شود. در سطر چهارم این یادداشت نیز نوشته شده: "کسر می‌شود: ارزش طی دوره" باید به عبارت "کسر می‌شود: فروش طی دوره به بهای تمام شده" جایگزین آن شود.

۱۷- در ترازنامه صفحه ۸۷ به جای استفاده از عبارت ذخیره استهلاك انباشته باید از عبارت استهلاك انباشته ساختمان استفاده شود. در همین ترازنامه یک رقم اضافی "یک" در جلوی رقم ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول آن را مشکل‌ساز کرده است.

۱۸- در صفحه ۸۸ در شرح مساله ۱ در مورد هزینه استهلاك ماشین‌آلات کارخانه هیچ رقمی عنوان نشده در حالی که رقم هزینه بیمه آنها ذکر شده است.

۱۹- در صفحه ۸۹ کتاب، در بند ۳ عنوان شده که ۴۰۰۰۰۰ ریال از

۳- در صفحه ۵۸ کتاب، بند ۲ حل مثال یک، که عنوان آن بودجه مقداری تولید است. تعداد واحدهای فروش رفته نوشته شده است. در این جا خواننده کتاب، با یک علامت سوال بزرگ مواجه می‌شود که تعداد واحدهای فروش رفته چه ارتباطی با بودجه دارد؟ این عنوان باید به تعداد بودجه فروش اصلاح شود.

۴- در بند ۳ حل مزبور در همین صفحه، عدد ۲ در ۷۸۰۰۰۰ واحد ضرب شده است که عدد ۲ تعداد چرخ‌های موتورسیکلت‌های بودجه شده برای تولید است. جالب آن که به این عدد در صورت مساله اشاره نشده است. آیا حتماً همه موتورسیکلت‌ها با دو چرخ تولید می‌شوند؟

۵- در صفحه ۶۴، در حل مثال ۳ برای رسیدن به بودجه مواد مصرفی جدول طراحی شده فاقد ستون خاصی برای ضریب مصرف مواد است. به همین دلیل برای خواننده مشخص نیست که اعداد مربوط به مصرف ماده ۱۰۱ و ۱۰۲ و ۱۰۳ چگونه محاسبه شده‌اند.

۶- اشکالات محاسبه و چاپی حل مثال ۴ در صفحه ۶۹ به طور حتم وقت زیادی از دانشجویان را هنگام مرور این بخش تلف می‌کند. باز پرداخت اصل وام در خرداد به جای ۲۰۰۰۰ ریال مبلغ ۲۴۰۰۰ ریال درج شده است و جمع پرداخت‌های خرداد نیز اشتباه است. جالب آن که رقم پرداخت‌های نقدی خرداد ۸۰۶۸۰۰ ریال (که اشتباه محاسباتی دارد) از جمع مبالغ آماده برای پرداخت که ۵۲۵۳۰۰ ریال است، کسر شده ولی مانده وجوه نقدی پایان خرداد معادل ۲۸۱۵۰۰ ریال مثبت است!

۷- در حل همین مثال در صفحه ۷۱ کتاب، در جدول بودجه خرید موجودی ابتدای اردیبهشت معادل با ۹۳۶۰۰۰ ریال برابر با خرید فروردین ماه منظور شده است. این موضوع خود به سردرگمی خواننده منجر خواهد شد. این وضعیت در مورد موجودی ابتدای خرداد نیز با درج خرید اردیبهشت تکرار شده است، در حالی که باید به سطر اطلاعات بعد از آن انتقال می‌یافت. یعنی موجودی ابتدای دوره اردیبهشت برابر با موجودی پایان فروردین یعنی ۲۱۶۰۰۰ ریال و موجودی ابتدای خرداد برابر با موجودی پایان اردیبهشت یعنی ۲۵۲۰۰۰ ریال است.

۸- در سطر آخر صفحه ۷۱ که سود تضمین شده ماه‌های فروردین، اردیبهشت و خرداد با هم جمع زده شده و ۳۹۰۰ ریال به دست آمده است، این رقم به ۴۰۰۰ ریال گرد شده است که مابه بسی تعجب است! واقعاً چرا؟

در توضیح این رقم نوشته شده سود تضمین شده پرداختی در خرداد. دقت دارید که حساب پرداختی یک نوع بدهی است و منظور در این جا سود تضمین شده قابل پرداخت است نه پرداختی و این رقم مربوط به ۳ ماه است نه خرداد ماه. این سطر کوتاه شامل ۲ اشتباه آن قدر جذاب بوده که باید دوباره در ابتدای صفحه ۷۲ نوشته می‌شد؟

بخشنامه

شماره: ۱۴۸۳/۱۰۵۲۹

تاریخ: ۱۳۸۴/۶/۶

تصویب نامه اصلاحیه آئین نامه مربوط به روش نگاهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم که مفاد آن پانزده روز پس از درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۸۴/۷/۱۱) لازم الاجرا خواهد شد جهت اطلاع به پیوست ارسال می گردد. ضمناً متذکر می شود اقدامات انجام شده براساس آیین نامه قبلی تا تاریخ لازم الاجرا شدن این اصلاحیه (تا تاریخ ۱۳۸۴/۷/۱۰) حسب مورد معتبر می باشد.

روزنامه رسمی شماره: ۱۳۵۹۳

تاریخ: ۱۳۸۴/۶/۲۶

موضوع: اصلاحیه آئین نامه مربوط به روش نگاهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم که مفاد آن پانزده روز پس از درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۸۴/۷/۱۱) لازم الاجرا خواهد شد جهت اطلاع به پیوست ارسال می گردد. ضمناً متذکر می شود اقدامات انجام شده براساس آیین نامه قبلی تا تاریخ لازم الاجرا شدن این اصلاحیه (تا تاریخ ۱۳۸۴/۷/۱۰) حسب مورد معتبر می باشد.

ماده (۱) مقررات این آیین نامه شامل مودیانی است که در موعد مقرر در قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه های بعدی آن ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حسب مورد درآمد و هزینه و حساب سود و زیان خود را با رعایت مقررات مربوط تسلیم می نمایند.

تبصره - مودیان در انتخاب یکی از رویه های حسابداری براساس استانداردهای پذیرفته شده مجازند و در سال های بعد باید همان رویه را اعمال نمایند. در صورتی که به جهات مشخصی تغییر رویه داده باشند مکلفند اثرات حاصل از تغییر رویه را بر صورت های مالی مشخص و طی یادداشتی جداگانه پیوست اظهارنامه به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند.

فصل اول - مشخصات دفاتر قانونی

ماده (۲) دفاتر قانونی مشمول این آیین نامه عبارتست از کلیه دفاتر روزنامه و کل اعم از مشترک یا جدا از یکدیگر و دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) که قبل از ثبت هرگونه عملیات حسابداری در آنها، دفاتر روزنامه و کل مطابق مقررات مواد ۱۱ و ۱۲ قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ از طرف نماینده اداره ثبت اسناد و دفتر مشاغل از طرف ادارات امور مالیاتی ذیربط حسب مورد امضاء پلمپ و ثبت گردیده و به فارسی تحریر شده باشد. (اصلاحیه ۸۴/۶/۶)

تبصره ۱- اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از پلمپ دفاتر در مراجع مذکور موجب بی اعتباری دفاتر نخواهد بود.

تبصره ۲- نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیک) ممنوع است. (اصلاحیه ۸۴/۶/۶)

تبصره ۳- ادارات امور مالیاتی موظفند فهرست دفاتر ثبت و پلمپ شده واصله از اداره ثبت اسناد و همچنین فهرست دفاتر مشاغل ثبت و امضاء شده از ناحیه خود را به ادارات امور مالیاتی مربوط ارسال نمایند.

ماده (۳) مودیان مشمول این آیین نامه مکلفند برای هر سال مالی، فقط از دفاتر امضاء، پلمپ و ثبت شده ظرف یک سال قبل استفاده نمایند، مگر اینکه در اثناء سال بعثت تمام شدن دفاتر نیاز به دفاتر جدید باشد که در اینصورت مجاز هستند دفاتر جدید امضاء پلمپ و ثبت نمایند و با رعایت مقررات ماده ۱۶ این آیین نامه ادامه عملیات مالی را در دفاتر جدید ثبت کنند. درج تعداد و مشخصات دفاتر مآخوذه برای استفاده در هر سال مالی، در اظهارنامه مالیاتی مربوط به آن سال الزامی است.

ماده (۴) دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقوقی یا

فصل سوم - نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی

ماده ۱۱) مودیانی که دفتر روزنامه و کل نگهداری می نمایند باید کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی و مودیان مجاز به نگهداری دفاتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) باید هرگونه درآمد و هزینه و خرید و فروش دارایی های قابل استهلاك خود را طبق مقررات این آیین نامه حسب مورد در دفاتر مربوط ثبت کنند ولو آنکه برای نگهداری حساب ها از ماشین های الکترونیکی و کارت های حساب استفاده می شود.

تبصره - اشتباهات حسابداری در صورتی که بعداً در اثناء عملیات سال مربوط مورد توجه واقع و برپایه استانداردهای حسابداری در دفاتر همان سال اصلاح و مستندات آن ارائه شود، به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد. (اصلاحیه ۸۴/۶/۶)

ماده ۱۲) مودیان مجاز به نگهداری دفتر مشاغل می توانند تمام یا قسمتی از درآمد و هزینه های مشابه روزانه را تحت یک شماره ردیف در دفتر ثبت نمایند. مشروط براینکه در ستون شرح دفتر، نوع و تعداد آنها را قید و اگر متکی به اسناد و مدارک باشد مشخصات آن را نیز در ستون مزبور درج نمایند. در صورتی که اقلام درآمد و هزینه و خرید و فروش دارایی های قابل استهلاك متکی به اسناد و مدارک باشد، مودیان مذکور می بایست پس از ثبت در دفتر مشاغل، اسناد و مدارک مربوط را به ترتیب شماره ردیف دفتر و به نحوی که برای رسیدگی ماموران مالیاتی قابل استفاده باشد، نگهداری نمایند. (اصلاحیه ۸۴/۶/۶)

ماده ۱۳) در مواردی که دفاتر روزنامه و کل نگهداری می شود، کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی مربوط و در موارد نگهداری دفاتر مشاغل، درآمدها و هزینه ها و خرید و فروش دارایی های قابل استهلاك باید در همان روز انجام، حسب مورد در دفاتر روزنامه یا مشاغل ثبت گردد.

تبصره ۱- تاریخ مذکور در مدارک یا فاکتور فروش یا خرید و غیره ملاک قطعی تاخیر تحریر شناخته نمی شود و هرگاه انجام و ختم این گونه اعمال با توجه به روش و طرز کار موسسه تابع تشریفات را طی مراحلی باشد تا موضوع آماده برای ثبت در دفتر مربوط شود، فاصله بین تاریخ فاکتور یا مدارک و روز آماده شدن آن برای ثبت در دفتر تاخیر ثبت تلقی نخواهد شد.

تبصره ۲- تاخیر در تحریر عملیات در صورتی که به منظور سوء استفاده نباشد تا ۱۵ روز به تشخیص اداره امور مالیاتی و

حقیقی کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی خود را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و به این ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت نمایند.

تبصره - نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

ماده ۵) دفتر کل دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سرفصل یا کدگذاری حساب ها در صفحات مخصوص آن ثبت می شود به ترتیبی که تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه از آن امکانپذیر باشد.

ماده ۶) دفتر مشترک روزنامه و کل دفتری است که دارای ستونهایی برای سرفصل حساب های متفاوت باشد، به طوری که اشخاص حقوقی و حقیقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور برطبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، بتوانند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه نمایند.

ماده ۷) دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) دفتری است که حداقل دارای ستونهایی برای درج تاریخ، شرح معاملات، درآمد، هزینه و دارایی های قابل استهلاك باشد و معاملات مذکور به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت گردد به طوری که در پایان سال تعیین جمع درآمد و هزینه شغلی مودی و تنظیم حساب سود و زیان از آن امکانپذیر باشد.

فصل دوم - سایر دفاتر، اسناد حسابداری و مدارک حساب
ماده ۸) دفتر معین دفتری است که برای تفکیک و مجزی ساختن هر یک از حساب های دفترکل برحسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگاهداری شود. کارتهای حساب در حکم دفاتر معین است. (اصلاحیه ۸۴/۶/۶)

ماده ۹) سند حسابداری فرمی است که در آن یک یا چند مورد از معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی به حساب هائی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده تجزیه می شود و پس از امضاء مراجع ذیصلاح مندرجات آن قابل ثبت در دفاتر می باشد.

ماده ۱۰) مدارک حساب عبارت از مستنداتی است که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حسابداری و دفاتر بر مبنای آنها تنظیم و تحریر می گردد.

نظام حسابداری و گزارشگری مالی لهستان

اینکه هیچگونه آزمون تعیین صلاحیت صورت گیرد. این اعضا ملزم شدند که آموزش‌های مربوط به قوانین جدید مالیاتی، حسابداری و حسابرسی را کامل کنند. پس از معرفی قانون جدید حسابرسان در سال ۱۹۹۴، تمام اعضای انجمن ملی حسابرسان قانونی به‌طور خودکار به عنوان حسابرسان قانونی طبق شرایط قانون جدید شناخته شدند.

دو نهاد حرفه‌ای در لهستان به عضویت فدراسیون بین‌المللی حسابداران درآمده‌اند، هیات ملی انجمن حسابداران رسمی در لهستان^۴ در می ۱۹۸۹ و انجمن ملی حسابرسان قانونی در نوامبر ۲۰۰۱. هیات ملی انجمن حسابداران رسمی در لهستان در درون ساختار انجمن حسابداران لهستان با عضویت حسابداران رسمی به‌وجود آمد.

انجمن حسابداران لهستان سازمان داوطلبانه حسابداران، متخصصان مالی، حسابرسان و متخصصان حسابداری فناوری اطلاعات، در سال ۱۹۰۷ ایجاد شد و بیش از ۳۰۰۰۰ عضو حقیقی (شامل متخصصان بخش حسابداری و حسابداران خیره ذیصلاح) و ۱۲۰۰۰ عضو حقوقی دارد. زمانی که قانون حسابرسان (۱۹۹۱) معرفی شد، حسابداران خیره در انجمن حسابداران لهستان می‌توانستند تا به عنوان حسابرسان قانونی و اعضای انجمن ملی حسابرسان قانونی ثبت نام کنند. هدف اصلی انجمن حسابداران لهستان حمایت از حقوق، صداقت و منافع اعضا، آموزش و تعلیم حرفه‌ای مستمر، ارتقا جامعه و اخلاق حرفه‌ای، همکاری با دولت و قوانین محلی در محدوده‌های

حسابداری و سازمان‌های بین‌المللی برای به‌کارگیری استانداردهای اروپایی در حرفه. عضویت در این انجمن به روی هرکسی باز است که در فعالیت‌های مربوط به حسابداری، دفترداری، حسابرسی، مالیات، بانکداری و مالی می‌پردازد. این انجمن در چارچوب قانون لهستان قرار ندارد و فعالیت‌های آن بوسیله قانون انجمن‌ها قانونمند می‌شود.

انجمن ملی حسابرسان قانونی به عنوان بخش حرفه‌ای منظم است و از نظر قانونی اختیار دارد که الزامات صلاحیتی ارائه دهد و گواهی حسابرسی قانون اعطا کند، استانداردهای حرفه‌ای برای حسابرسان با مشورت وزارت دارایی انجام دهد، مجموعه‌ای از آیین‌رفتار حرفه‌ای را ارائه کند، بر رفتار حرفه‌ای اعضا نظارت کند و جریمه‌های انضباطی تعیین کند. در شرایط نادر یک حسابرس قانونی مجاز است که به‌طور مشترک با سایر حرفه‌ها فعالیت کند. قانون انجمن ملی حسابرسان قانونی به‌وسیله مجمع ملی حسابرسان قانونی ارائه و به‌وسیله وزارت دارایی تصویب می‌شود مجمع ملی رئیس و سایر اعضای هیات ملی حسابرسان قانونی (هیات اجرایی) را منصوب می‌کند. مجمع ملی ممکن است تمام اعضای هیات (شامل رئیس)، را رد کند. قبل از اینکه دوره آنها تمام شده باشد. دوره کاری هیات ملی حسابرسان قانونی و سایر بخش‌های مربوطه ۴ سال است. در ژوئن ۲۰۰۲ کنگره ملی در نشست فوق‌العاده، حسابرسان قانونی اعضای کمیته عالی

ملی را منصوب کرد که بخش جدید انجمن ملی حسابرسان قانونی است. این کمیته عالی ملی، بر کار حسابرسان قانونی نظارت می‌کند.

در لهستان، آیین رفتار حرفه‌ای در لهستان وجود دارد. در سال ۱۹۹۶ کنگره ملی آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسان در لهستان را تصویب کرد که از اول ژانویه ۱۹۹۷ قابل اجرا بود. کنگره مسلی همچنین در نشست فوق‌العاده ژوئن ۲۰۰۲ آیین رفتار حرفه‌ای جدیدی را در لهستان ارائه داد که براساس آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران به روز شده بود.

حسابرسان خارجی در صورتی می‌توانند گواهی دریافت کنند که گواهی حسابرسی از کشور خودشان داشته باشند و آزمون در مورد قانون تجارت و مالیات لهستان پست سر بگذارند. شرکت‌های حسابرسی قانونی یک درصد از درآمد خود را علاوه بر حق عضویت برای پوشش هزینه‌ها به انجمن می‌پردازند.

تقاضا برای حسابرسان حرفه‌ای و حسابرسان بیش از عرضه است. شرکت‌های تجاری دولتی و موسسات مالی سعی می‌کنند تا از خدمات حسابداران حرفه‌ای برای کنترل داخلی و گزارشگری مالی برون سازمانی استفاده نمایند. بنابراین در دسترس بودن چنان افراد حرفه‌ای تا حدودی محدود و نسبتاً گران است. در حال حاضر سن متوسط در حدود ۷۵ درصد اعضای انجمن ملی حسابرسان قانونی، ۶۰ سال است.

پنج موسسه بزرگ حسابرسی و بیشتر موسسات حسابرسی بزرگ اروپایی در شهرهای بزرگ لهستان شعبه دارند. در واقع بیشتر شرکت‌های بزرگ دارای سرمایه خارجی از خدمات حسابرسان خارجی استفاده می‌کنند. می‌توان فرض کرد که موسسات حسابرسی خارجی به دلیل تجربه و شهرت و تنوع خدمات بیشتر طرفدار دارند هر چند نرخ خدمات آنها بالاتر از حسابرسان لهستانی باشد. انتظار می‌رود شعب ۵ موسسه بزرگ حسابرسی در آینده نسه چندان دور نسبت به ایالات متحده و اروپای غربی رشد بیشتری داشته باشد.

قوانین تجاری

تغییرات اقتصادی منجر به بازنگری کامل قوانین مالیات و تجارت گردید. مالیات‌ها: مالیات بر ارزش افزوده^۵ بر بیشتر کالاها اعمال می‌شود و مالیات غیرمستقیم اضافی بر نوشیدنی‌های الکلی، تنباکو، لوازم آرایشی، اتومبیل‌های سواری و بنزین وضع می‌شود. هم اکنون این مالیات‌ها ۴۳ درصد درآمد‌های دولت را تشکیل می‌دهند. درآمد‌های مالیاتی موسسات تجاری ۳۷ درصد آن را تشکیل می‌دهد در حالی که این نسبت برای شرکت‌های تضامنی و تک مالکی ۲۰ درصد می‌باشد.

لهستان با آمریکا پیمان‌نامه مالیاتی امضا کرده تا مالیات مضاعف را حذف کند. قانون گمرکی: تقریباً تمام محدودیت‌ها برداشته شده و تعرفه‌های گمرکی به تدریج کاهش می‌یابد.

مبادله خارجی: بیشتر محدودیت‌ها

حذف شده و بیشتر سوده‌های شرکت خارجی می‌تواند به خارج از لهستان انتقال یابد.

تولید ناخالص ملی: از سال ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۶، ۲۶ درصد افزایش یافته که سریع‌ترین رشد در اروپای مرکزی است. در سال ۱۹۹۷ تولید ناخالص ملی ۶/۹ درصد و در سال ۱۹۹۸ تقریباً ۶/۵ درصد رشد کرده است.

نرخ تورم: در سال ۱۹۹۷، ۱۴/۹ درصد بود که در اکتبر ۱۹۹۸ به ۹/۹ درصد کاهش یافت.

بدهی ملی: در سال ۱۹۹۰، ۴۸/۵ میلیارد دلار بود که در سال ۱۹۹۷، به ۴۰/۵ میلیارد دلار رسید.

سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی: در اواخر ۱۹۹۷ به ۲۰/۶ میلیارد دلار رسید در حالی که این رقم در کشور مجارستان ۱۷ میلیارد دلار و در جمهوری چک ۸/۲ میلیارد دلار است.

موسسات عملیات خود را به شیوه‌های زیر تامین مالی می‌نمایند:

الف) وام‌های بانکی، تعداد و ارزش کل سپرده‌ها به طور موازی با ارزش وام‌های اعطایی در حال افزایش است.

ب) بورس اوراق بهادار: بورس لهستان کوچک (در حدود ۲۰۱ شرکت) ولی در کل در حال رشد است.

تاریخچه‌ای از بورس اوراق بهادار ورشو اولین بورس اوراق بهادار در ورشو

در ۱۲ می ۱۸۱۷ گشایش یافت و اوراق بهادار مورد معامله در آغاز فعالیت بورس حواله‌های دیداری و اوراق قرضه بود. در نیمه دوم قرن ۱۹ معامله سهام

در سطح وسیعی صورت گرفت. هم اکنون در ۶ شهر دیگر این کشور بورس

اوراق بهادار فعال است. بورس ورشو با ۱۸۸ سال سابقه جزء قدیمی‌ترین بورس‌های اروپاست. با وجود وقعه‌ای که در فعالیت بورس ورشو به دلیل جنگ جهانی دوم (که با حمله آلمان نازی به این کشور و تصرف تمام خاک آن همراه بود) و حاکمیت سیستم کمونیستی، این کشور توانست با استفاده از بهترین راه حل‌هایی که در کشورهای اروپایی دیگر اجرا می‌شد بورس اوراق بهادار مدرنی را ایجاد نماید. در ۱۰ اکتبر ۱۹۹۴ بورس ورشو عضو ثابت فدراسیون بین‌المللی بورس‌های اوراق بهادار و در ۳ ژوئن ۲۰۰۴ عضو ثابت فدراسیون بورس‌های اوراق بهادار اروپا شد. در حال حاضر ۲۰۱ شرکت در بورس ورشو ثبت شده‌اند.

سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری در عمل هر چند که مقررات حسابداری لهستان در طول سال‌ها بهبود یافته است، اما در عمل، آن قوانین به طور مناسب و کامل اجرا نشده است. قانون حسابداری اصلاح شده سال ۲۰۰۰ که در اول ژانویه ۲۰۰۲ قابل اجرا بود، فاصله میان مقررات حسابداری لهستان و استانداردهای بین‌المللی حسابداری را کم کرد. به برخی از رویه‌های حسابداری در این کشور اشاره می‌کنیم.

● مقررات حسابداری لهستان هیچ الزامی برای گزارشگری مالی تحت شرایط اقتصادی با تورم حاد ندارد و در چنان شرایطی فقط بخش‌های عمومی ملزم به تعدیل اقلام اصلی یک صورت مالی با شاخص تورمی مناسب هستند.

● هیچ سازوکار تجدید ارزیابی قانونی در مقررات حسابداری لهستان وجود ندارد. با وجود این موسسات دولتی

ملزم به تجدید ارزیابی دارایی‌های خود هستند و مازاد تجدید ارزیابی در قسمت حقوق صاحبان سهام منعکس می‌شود. برای موسسات خصوصی تجدید ارزیابی دارایی‌ها اختیاری است.

● برای ترکیب شرکت‌ها در عمل از روش خرید استفاده می‌شود هر چند در این زمینه استاندارد وجود ندارد. سرفقلی در زمان تحصیل از تفاوت بین ارزش دفتری خالص دارایی‌ها و مبلغ سرمایه‌گذاری به دست می‌آید و ظرف مدت ۵ سال مستهلک می‌شود. سایر دارایی‌های نامشهود ظرف مدت ۱۰ سال مستهلک می‌گردند.

● اکثر شرکت‌ها اطلاعات روشنی در مورد دارایی‌های در رهن ارائه نمی‌کنند.

● در مورد ابزارهای مالی (سررسید، قیمت بازار، ریسک مالی) الزامات افشا وجود ندارد.

● الزامات افشا در خصوص معاملات با اشخاص وابسته وجود ندارد.

● الزامات حسابداری برای زیان‌های کاهش ارزش دارایی‌های نامشهود و مشهود ندارد.

برخلاف الزام استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مورد تلفیق، اگر دو شرط از شرایط زیر برقرار باشد شرکت‌ها ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی نیستند:

(۱) میانگین کارکنان کمتر از ۲۵۰ نفر،
(۲) کل دارایی‌ها در پایان سال کمتر از ۷/۵ میلیون یورو و،

(۳) درآمد خالص فروش کالاها و فعالیت‌های مالی کمتر از ۱۵ میلیون یورو باشد. اگر چه کل شرکت‌های هلدینگ ثبت شده در بورس اوراق بهادار ملزم هستند صورت‌های مالی

تلفیقی ارائه کنند ولی بدون در نظر گرفتن این محدودیت‌ها، قانون موجود تلفیق نکردن برخی از شرکت‌های فرعی در شرایط زیر را مجاز می‌داند:

(۱) فعالیت‌های تجاری شرکت مادر و شرکت‌های فرعی غیرمشابه باشد،

(۲) هزینه‌های بدست آوردن اطلاعات لازم برای اهداف تلفیق از شرکت‌های خارج از لهستان بالا باشد.

● مفهوم گزارشگری بخش‌ها به شکل تعریف شده در استانداردهای بین‌المللی حسابداری در قانون حسابداری لهستان وجود ندارد. با این وجود، شرکت ملزم است که فروش‌های خالص را برحسب نوع و قلمرو (داخلی یا خارجی) تفکیک نماید. با شروع سال ۲۰۰۳، صادرکنندگان اوراق بهادار متعهدند خواهند بود تا اطلاعات از بخش‌های تجاری و جغرافیایی را در صورت‌های مالی تلفیقی منتشر نمایند که این مورد در IASs نیز الزامی است.

● هزینه‌های تحقیق و توسعه و هزینه‌های مرتبط با آن سرمایه‌ای قلمداد می‌شوند.

● به غیر از تعریف اجاره مالی مشابه با تعریف استاندارد بین‌المللی حسابداری، برای حسابداری اجاره‌ها رهنمود دیگری وجود ندارد.

● در مورد الزامات افشای اضافی برای بانک‌ها و موسسات مالی براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری عمل می‌شود و در قانون حسابداری به آن اشاره‌ای نشده است.

نظام گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی در سال‌های اخیر در این کشور بهبود پیدا کرده است.

تفسیر مختلف از استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استفاده از آنها به همراه مقررات حسابداری لهستان منجر به سردرگمی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود. فقدان افشای کافی روی موضوعات مربوط (مثل گزارشگری بخش‌ها و معاملات بین اشخاص وابسته) و وجود اطلاعات بسیار زیاد در مورد موضوعات کم اهمیت مفید بودن صورت‌های مالی از دیدگاه سرمایه‌گذار را کاهش می‌دهد. در ضوابط قانون حسابداری، شکل‌هایی از صورت‌های مالی ارائه شده است. انحراف از این اشکال زمانی مجاز است که صورت‌های مالی به صورت منصفانه و شفاف وضعیت مالی و نتایج عملیات را مطابق قواعد و رویه‌های حسابداری قید شده در قانون حسابداری نشان دهد. شرکت‌های تجاری دولتی باید صورت‌های مالی را مطابق شکل‌های مقرر در قانون شورای وزرا تهیه کنند. صورت‌های مالی الزامی عبارت از: ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام، صورت جریان وجوه نقد است. اقلام ترازنامه‌ای به ترتیب افزایش نقدینگی منعکس می‌شوند.

پانوشته‌ها

- 1- Shock therapy
- 2- Polish Accounting Regulations (PARs)
- 3- National Chamber of Statutory Auditors (NCSA)
- 4- National Board of Chartered Accounting Association in Poland (NBCAAP)
- 5- Value Added Tax (VAT)

معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

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

فهرست

- ۱- آزموگان
- ۴- آزمون
- ۵- آزمون سامانه
- ۶- آریاروش
- ۲- امجدتراز سپاهان
- ۳- ایران مشهود
- ۷- آریان فراز
- ۸- اصول پایه فراگیر
- ۹- ارکان سیستم
- ۱۰- بیهراه مشار
- ۱۱- بیداران
- ۱۲- بیات رایان
- ۱۳- تدوین و همکاران
- ۱۴- تلاش ارقام
- ۱۵- حسابرسین
- ۱۶- خبره
- ۱۷- دایارایان
- ۱۸- دش و همکاران
- ۱۹- رایمند و همکاران
- ۲۰- رهیافت حساب تهران
- ۲۱- سخن حق
- ۲۲- فراز مشار
- ۲۳- ممیز
- ۲۴- تواندیشان
- ۲۵- همیار حساب

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶
۸۸۹۰۵۹۲۰
فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net
info@iranianica.com

موسسه حسابرسی آزموگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهرداد آل علی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- فرهاد فرزاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالمجید قدریز (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌های و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۸۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۸۰۲۶۳۹
فاکس: ۸۸۷۵۷۳۴۱
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۷۹۷

موسسه حسابرسی آزمون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم، نرم‌افزار 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 بهنیا (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عباس اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌های مدیریت مالی، طراحی و یادده سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲
فاکس: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۱
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶
تلفن: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۲۵
فاکس: ۰۲۱.۶۶۲۸۹۹۲
صندوق پستی: اصفهان ۱۹۹
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 بزرگزاده (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: ۸۸۴۶۸۵۴۵
نشانی: تهران: سیدخندان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۷۹۱۹

معرفی موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران



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 عموفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصادق حشمتی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات 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

۹

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 تاق‌پوری (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: ۸۸۵۰۳۷۰۰ - ۸۸۷۵۲۶۳۱
فاکس: ۸۸۵۰۳۷۰۰

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

۱۰



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فرائیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی بازرسی 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

۱۱

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶
۸۸۹۰۵۹۲۰
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

E-Mail: Anjoman@systemgroup.net
info@iranianica.com

۱۲

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 کوه‌نور و دریای‌نور - شماره ۲۳۹ - طبقه سوم

Email: kpmg-br@parsonline.net
Kpmg-br@neda.net

۱۰

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرادمشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۳۲۶۵۲۷ - ۸ فاکس: ۸۸۳۰۹۴۹۰

نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (چم سابق) پایین‌تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
کدپستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶
Email: info@behradmoshar.com

۱۱۳

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 - بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۸۷۸۲۰۹۶ - ۸ فاکس: ۸۸۸۸۶۱۵۰

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

۱۱

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 رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی 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

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران



۱۴ موسسه حسابرسی تلاش ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۷۲۷۵۴
دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶
دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم‌خان، خیابان شهید آذرینا، بن بست رهی
تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵

۱۷ موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۲ - ۸۸۷۳۹۰۷۱ - ۴ - ۸۸۷۳۹۰۸۳
فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶
نشانی: خیابان شهید بهشتی، خیابان سرافراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

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: ۳۰۴۴ - ۸۸۸۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم
Email: rymand@rymand.com

۱۵ حسابرسین موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه اریانیپور (حسابدار رسمی)
- مصطفی خادم‌الحسینی (حسابدار رسمی)
- ابوالفضل بسطامی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۷۲۱۲۶۹ - ۸۸۷۱۹۷۴۳ - ۸۸۷۱۶۵۱۸
نشانی: خیابان قائم مقام قزاقی، ساختمان ۲۱۶، طبقه سوم، واحد ۲۶
Email: hesabresin@rayankooosh.com



۱۸ موسسه حسابرسی دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- بهروز دارش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سید حسین عربزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- میلتن ایوان کریعیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

۲۰ موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله تغذنی چهرمی (حسابدار رسمی)
- هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

۱۶ موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- داود خمارلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- نعمت‌الله علیخانی‌راد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیاوش سهیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱ - ۸۸۹۰۲۳۲۰
فاکس: ۸۸۹۰۲۳۲۰
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکیپور (شمال) فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶



راهنمای موسسات حسابرسی



۲۱

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت
سخن حق**



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره در زمینه امور بانک، بیمه، فن آوری اطلاعاتی
تلفن: ۸۸۷۹۴۶۴۶
تلفنکس: 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

۲۲

**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 تیرآبادی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی، بازرسی قانونی، خدمات حسابداری، ارزیابی سهام
تلفن: ۸۸۸۹۴۴۶۸-۸۸۸۹۲۰۳۶
فاکس: ۸۸۹۰۰۵۲۸
نشانی: تهران - ولیعصر نیش استادمطهری کوچه افتخار پلاک ۱۲ طبقه دوم کدپستی: ۱۵۹۵۸

۲۳

**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 مهربانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی 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 شرفی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۴

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت
نواندیشان**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبتوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- کارو هوانسیان‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

۲۵



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۷۷۴۱۳۱ - ۸۸۸۷۴۳۰۸
فاکس: ۸۸۷۹۰۸۹۹
نشانی: تهران - میدان ونک، خیابان ونک، پاساژ ونک، طبقه اول، آپارتمان شماره ۱۰۷
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳
Email : Hamyar@iranianica.com



راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران

خبره ایران

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

کاربرد تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی

اطلاعاتی نسبت به کلیه ذی‌نفعان، سوگیری و سایر محدودیت‌های ناشی از محوریت شخصیت حاکم بر تئوری‌های پیش‌گفته، مرتفع می‌شود.

تئوری وجوه و سبده‌گردانی اوراق بهادار در ایران

نگاهی اجمالی به نکات کلیدی منظور شده در احکام دستورالعمل اجرایی سبده‌گردانی به شرح پیش‌گفته از یک سو و ویژگی‌های محیط فعالیت‌های بازرگانی مبتنی بر عقود اسلامی در ایران از سوی دیگر، نشان‌دهنده این واقعیت است که استفاده از تئوری وجوه در طراحی و اجرای سیستم حسابداری و گزارشگری مالی فعالیت سبده‌گردانی امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر است. به بیان دیگر، تحقق مفاد دستورالعمل اجرایی مذکور مستلزم به کارگیری نظام حسابداری حساب‌های مستقل Fund Accounting می‌باشد. در نظام حسابداری حساب‌های مستقل که بر مبنای تئوری وجوه طراحی می‌شود، حساب مستقل Fund به جای شخص حقیقی یا حقوقی در مرکز ثقل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. در این نظام حسابداری، وجود مقداری دارایی به عنوان یک منبع مالی Fiscal Entity به عنوان شرط لازم و تخصیص یک واحد حسابداری جداگانه Accounting Entity برای نگهداری حساب و گزارش وضعیت و نتایج عملیات مالی آن منبع به عنوان شرط کافی، برای ایجاد یک حساب مستقل Fund الزامی است (GASB بیانیه اصول، ۱۹۹۳).

در فعالیت سبده‌گردانی، سبده

ایجاد می‌شود، کسانی که در آن سرمایه‌گذاری می‌کنند طبق قانون از مالکیت حقیقی برخوردار نمی‌شوند و از سوی دیگر نقل و انتقالات سهام این صندوق‌ها نیز در قانون مالکیت فعلی پیش‌بینی نشده است. در ایران هنوز قانونی وجود ندارد که سبده سرمایه‌گذاری مشاع را به عنوان یک شخصیت حقوقی بشناسد و تمام دارایی‌ها و سهام طبق قانون متعلق به افراد حقوقی که این صندوق را ایجاد کرده‌اند (برزنی، ۱۳۸۴، ۱۱). چالش‌های حقوقی بیان شده عمدتاً راجع به حقوق مالکیت بود، که با تصویب لایحه بازار اوراق بهادار و شناسایی سبده‌گردان به عنوان "شخص حقوقی" و تعریف "سبده" به عنوان "مجموعه دارایی‌های مالی که از محل وجوه سرمایه‌گذاران خریداری می‌شود به پایان رسید"، چالش‌های حقوقی مطروح شده تا حدودی منتفی گردیده و تعریف "سبده" نیز به تعریف پذیرفته شده "Fund" نزدیک می‌شود. با این ترتیب، سبده‌گردان به عنوان یک شخص حقوقی می‌تواند در قالب قراردادی مشخص، اداره امور تعدادی سبده اوراق بهادار را به عنوان امین برعهده گیرد.

حسابداری و گزارشگری مالی سبده اوراق بهادار

از آنجا که سبده اوراق بهادار حاوی مجموعه‌ای از دارایی‌های مالی متعلق به سرمایه‌گذار مشخص و در صورت تشکیل سبده اختصاصی اوراق بهادار، متعلق به سرمایه‌گذاران مشخصی می‌باشد، هر یک از این سبدها می‌تواند معرف یک واحد مالی Fiscal Entity

اوراق بهادار حاوی مقداری دارایی‌های مالی متعلق به سرمایه‌گذار مشخص، می‌تواند نقش منبع مالی Fiscal Entity مورد نیاز برای ایجاد یک حساب مستقل را ایفا کند. در صورت تخصیص واحد حسابداری جداگانه برای نگهداری حساب و گزارش وضعیت و نتایج عملیات مالی هر سبده، شرط کافی برای ایجاد حساب‌های مستقل و استفاده از نظام حسابداری حساب‌های مستقل نیز فراهم می‌شود. با این ترتیب، شرایط لازم و کافی برای طراحی یک سیستم حسابداری حساب‌های مستقل برای نگهداری حساب و گزارشگری مالی مربوط به فعالیت سبده‌گردانی اوراق بهادار به لحاظ نظری فراهم می‌گردد.

چالش‌های حقوقی سبده اوراق بهادار کارشناسان حقوقی اعتقاد دارند که راه‌اندازی سبده‌های اوراق بهادار و سبده‌گردانی با چالش‌های حقوقی روبرو خواهد بود. یکی از کارشناسان حقوقی عقیده دارد که این چالش عمدتاً ناشی از اعطای شخصیت حقوقی Legal Entity است که قانون تجارت در ایران به عنوان امری فرضی به نهادهای خاصی اعطا کرده است و چنین تصریحی در مورد صندوق‌های سرمایه‌گذاری وجود ندارد. از این رو، صندوق‌های مذکور نمی‌توانند جامه شخصیت حقوقی برتن کنند، ذمه‌ای مستقل از دارندگان اوراق ندارند و نمی‌توانند مالک دارایی شوند (جمالی، ۱۳۸۴، ۴). یکی از کارشناسان بازار سرمایه نیز اعتقاد دارد که "وقتی یک صندوق مشاع توسط شخص حقوقی

باشد. تخصیص یک کد معاملاتی جداگانه به هر یک از سبدها و ثبت روزانه معاملات سبد و ارسال گزارش‌های لازم به سرمایه‌گذاران در اجرای مواد ۲ و ۱۳ دستورالعمل سبدگردانی نیز مستلزم ایجاد یک واحد حسابداری Accounting Entity جداگانه برای هر سبد خواهد بود. در چنین حالتی، ویژگی‌های "سبد اوراق بهادار" از منظر مبانی نظری پشتوانه تئوری وجوه و بیانیه اصل حساب‌های مستقل (GASB)، با ویژگی‌های حساب مستقل Fund مشابه شده و شرایط لازم و کافی جهت استفاده از نظام حسابداری حساب‌های مستقل Fund Accounting مبتنی بر تئوری وجوه، برای سبدگردانی فراهم می‌شود.

با این ترتیب، هر سبدگردان به عنوان شخص حقوقی، با ایجاد حساب‌های مستقل به تعداد سبدهای تحت مدیریت خود (اعم از آنکه سرمایه‌گذاری سبد توسط یک شخص و یا بیش از یک شخص تامین شده باشد) و استفاده از یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر حساب‌های مستقل، نسبت به نگهداری اطلاعات مالی مربوط به خرید و فروش اوراق بهادار هر یک از سبدها اقدام و وضعیت و نتایج عملیات مالی آنها را به صورت جداگانه به اشخاص ذی‌نفع گزارش می‌کند. در چنین شرایطی، اطلاعات مالی مربوط به عملکرد سبدگردان به عنوان شخص حقوقی نیز در قالب یک حساب مستقل Fund قابل نگهداری و گزارش خواهد بود. ذکر این نکته ضروری است که تعدد سبدهای اوراق بهادار و پذیرش هر یک از آنها به عنوان

یک حساب مستقل یا Fund مستلزم تفکیک فیزیکی واحدهای حسابداری نبوده بلکه اطلاعات مالی کلیه سبدها، در قالب یک سیستم حسابداری و گزارشگری مالی و در یک واحد حسابداری مستقر در محل شخص حقوقی (سبدگردان)، نگهداری می‌شود. سیستم حسابداری مورد استفاده به نحوی طراحی می‌شود که با اختصاص کد جداگانه به هر یک از سبدها، امکان نگهداری حساب و انعکاس اطلاعات مالی در قالب گزارش‌های مالی مستقل، برای هر یک از سبدها فراهم می‌شود. نکته قابل توجه دیگر اینکه، تلفیق اطلاعات مالی سبدهای تحت مدیریت سبدگردان و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، اگر چه ممکن است، لیکن ضروری به نظر نمی‌رسد و فاقد جاهت قانونی و نظری می‌باشد.

در اصل تعداد حساب‌های مستقل مصوب (GASB) مقرر شده که تعدد حساب‌های مستقل موجب پیچیدگی حسابداری موسسات می‌شود و باید از آن پرهیز کرد (GASB، ۱۹۹۳)، اصل تعداد حساب‌های مستقل، نگارنده اعتقاد دارد، در شرایطی که نرم‌افزارهای بسیار پیچیده از سوی متخصصان رایانه‌ای طراحی و به مورد اجرا گذاشته می‌شود، توصیه (GASB) در طراحی و اجرای سیستم حسابداری و گزارشگری مالی سبدهای اوراق بهادار قابل اغماض می‌باشد. در این صورت و با استفاده از یک نظام کدگذاری مناسب برای سبدها، می‌توان اطلاعات مالی مربوط به هزاران سبد اوراق بهادار را از طریق یک سیستم حسابداری نگهداری و

گزارش‌های مالی مستقل و جداگانه برای هر یک از آنها، استخراج کرد.

مزایای استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل

شفافیت Transparency و مسئولیت پاسخگویی Accountability دو مفهوم اساسی است که در ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی دو دهه اخیر توجه صاحب‌نظران حسابداری را به خود جلب کرده است. در حال حاضر نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی موسسات و نهادهای مدنی با درجه تحقق دو معیار فوق مورد سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد. استفاده از تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی از یک سو موجب شفافیت اطلاعاتی می‌شود و از دیگر سو زمینه لازم را برای تحقق و ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی مدیران و امنای منتخب صاحبان حق فراهم می‌کند. به همین دلیل، نگارنده اعتقاد دارد که استفاده از سیستم حسابداری حساب‌های مستقل در نگهداری اطلاعات مالی سبد اوراق بهادار ضمن ایجاد شفافیت اطلاعاتی و تامین حقوق سرمایه‌گذاران و تحقق مسئولیت پاسخگویی سبدگردانان دارای مزایایی به شرح زیر خواهد بود.

۱- امکان تهیه صورت‌های مالی اساسی جداگانه نظیر ترازنامه و صورت سود و زیان برای هر یک از سرمایه‌گذاران و تحقق ماده ۱۳ دستورالعمل.

۲- ایجاد تسهیلات لازم برای محاسبه ارزش افزوده دوره سرمایه‌گذاری.

۳- ایجاد تسهیلات لازم برای محاسبه حق‌الزحمه سبدگردان موضوع ماده ۱۲

دستورالعمل.

۴- ایجاد تسهیلات لازم برای حصول اطمینان از عدم انجام معامله در مورد سبدهای تحت اداره یک سببگردان، موضوع ماده ۴ دستورالعمل.

۵- ایجاد تسهیلات لازم برای انجام حسابرسی حسابرسان معتمد بورس.

۶- ایجاد شفافیت اطلاعاتی در مورد درآمد مشمول مالیات هر یک از سبدهای تحت مدیریت سببگردان و درآمد مشمول مالیات شخص حقوقی به عنوان سببگردان.

۷- امکان نگهداری حساب و تهیه گزارش‌های مالی مستقل و جداگانه برای سببگردان به عنوان شخص حقوقی، به منظور انعکاس وضعیت و نتایج عملیات مالی ناشی از فعالیت سببگردانی و سایر فعالیت‌های انتفاعی شخصیت حقوقی.

نتیجه‌گیری و پیشنهاد

تئوری وجوه که Operation یا حوزه عمل را به جای Personality یا شخصیت (اعم از حقیقی یا حقوقی) به عنوان مرکز ثقل حسابداری و گزارشگری مالی یا Entity انتخاب کرده است، یکی از تئوری‌های برجسته حسابداری است که ابعاد، مزایا و کارکردهای آن برای بسیاری از حسابداران و مدیران مالی ایران روشن نشده است. کارکرد این تئوری که به منظور رفع برخی محدودیت‌ها، کاستی‌های Entity Theory ارائه شده، برخلاف تصور برخی صاحب‌نظران، صرفاً به حوزه فعالیت‌های غیربازرگانی بخش عمومی محدود نمی‌شود، بلکه متناسب با ویژگی‌های محیطی فعالیت و نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان، در فعالیت‌های بازرگانی و تولیدی بخش

خصوصی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. در جمهوری اسلامی ایران که فعالیت‌های بازرگانی آن براساس عقود اسلامی صورت می‌گیرد، استفاده از تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی این فعالیت‌ها، امری ضروری و اجتناب‌ناپذیر می‌نماید.

با توجه به تعاریفی که در لایحه بازار اوراق بهادار از "سببگردان" و "سبب" ارائه شده زمینه لازم برای فعالیت‌های قانونی سببگردانی اوراق بهادار فراهم شده است. در فعالیت‌های مربوط به سببگردانی، شفافیت اطلاعاتی و پاسخگویی مالی وظیفه و تکلیف سببگردانان و دسترسی سریع و آسان و بدون هزینه به اطلاعات، حق طبیعی سرمایه‌گذاران می‌باشد. تحقق این امر مستلزم استفاده از نظام حسابداری و گزارشگری مالی مبتنی بر تئوری وجوه است و طراحی و اجرای یک سیستم حسابداری حساب‌های مستقل می‌تواند نقش درخور ملاحظه‌ای در نگهداری صحیح حساب و تهیه گزارش‌های مالی جداگانه برای هر سبب اوراق بهادار ایفا نماید.

براساس مبانی نظری تئوری وجوه، هر سبب اوراق بهادار اعم از انفرادی یا مشاعی حاوی مجموعه‌ای از دارایی‌های مالی متعلق به سرمایه‌گذار یا سرمایه‌گذاران مشخص، معرف یک واحد مالی یا Fiscal Entity و نگهداری حساب و اطلاعات مالی جداگانه برای پاسخگویی به صاحبان آنها مستلزم یک واحد حسابداری یا Accounting Entity است. در چنین حالتی شرایط لازم و کافی برای ایجاد حساب مستقل یا Fund و استفاده از سیستم حسابداری

حساب‌های مستقل فراهم می‌گردد. از آنجا که نگهداری حساب و اطلاعات مالی سبدهای اوراق بهادار موسوم به Fund به تعداد فراوان و با استفاده از نرم‌افزارهای رایانه‌ای امکان‌پذیر می‌گردد، لذا پیشنهاد می‌شود هر چه سریع‌تر سازمان بورس و اوراق بهادار، طراحی یک سیستم حسابداری حساب‌های مستقل برای استفاده همگانی سببگردانان و به طریق مقتضی در دستور کار قرار دهد تا به محض ابلاغ قانون بازار اوراق بهادار به مورد اجرا گذاشته شود.

منابع و ماخذ

انگلیسی

1- (GASB), 2004, "Codification of Government Accounting and Financial Reporting Standards"

2- Vatter, William, "Fund Theory and Practice", 1974

فارسی

۱- برزنی، "خلاءهای قانونی تشکیل صندوق سرمایه‌گذاری مشاع"، روزنامه شرق، سال دوم شماره ۵۵۶، دوشنبه ۳۱ مرداد ۱۳۸۴.

۲- جمالی، جعفر، "چالش‌های حقوقی راه‌اندازی سبدهای اوراق بهادار"، روزنامه سرمایه، شماره ۳۴، یکشنبه ۱۳ شهریور ۱۳۸۴.

۳- دستورالعمل اجرایی سببگردانی، مصوب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار.

۴- کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، "لایحه بازار اوراق بهادار"، روزنامه دنیای اقتصاد، سال سوم، شماره ۷۶۷، سه‌شنبه ۱۵/۶/۱۳۸۴.

صورت اهداف آتی، می‌گردید.

یک انگیزه برای تشویق به ایفای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ناشی از این باور است که شرکت‌ها مسئولیت دارند تا به صورت اخلاقی عمل کنند. در این دیدگاه اخلاقیات ناب، فرض می‌شود که شرکت‌ها باید به صورتی اخلاقی عمل کنند و منافع تمام ذی‌نفعان را در نظر بگیرند. این موضوع بسیار گیرا و جالب است. کویم و جونز (۱۹۹۵) می‌گویند، مدیران شرکت قوانین خاصی ندارند که به آنها اجازه دهد تا تعهدات اخلاقی خود را به عنوان انسان نادیده بگیرند. و این رفتار اخلاقی چه سودمند باشد یا خیر باید از آن پیروی کرد. آنها بحث‌های تحلیلی مستدلی ارائه دادند که تئوری نمایندگی در صورتی موثر و قابل استفاده می‌شود که از چهار اصل اخلاقی پیروی گردد:

- اجتناب از لطمه زدن به دیگران
- احترام به آرای دیگران
- اجتناب از دروغ‌گویی
- پذیرش توافقات

در واقع آنها مدعی شدند که مدل کارگمار و کارگزار در صورتی صدق می‌کند که در ساختار این چهار اصل اخلاقی گنجانده شود. چرا تعهد اخلاقی مدیر برای عمل به قول افزایش ثروت سهامدار، باید مهم‌تر از اصول پایه انسانی باشد یا فراتر از آنها رود، مانند لطمه زدن به دیگران؟

این بحث پایه و اساس شرح اخلاق کارگزار را تشکیل می‌داد. کارگزار باید ابتدا به عنوان انسان به وظایف اخلاقی خود عمل کرده و بعد از انجام این تعهدات اخلاقی می‌تواند به تعهد خود برای افزایش ثروت سهامدار عمل کند. اما قانون شرکت‌ها در اکثر کشورها، اعمال روش اخلاقی را معمولاً غیرعملی می‌سازد، چون براساس قوانین مذکور مدیران یک تعهد قانونی و مباشرتی نسبت به افزایش ثروت سهامداران دارند. همچنین، سرمایه‌گذاران نهادی نیز یک تعهد قانونی و مباشرتی نسبت به افزایش سود موکلان خود دارند. این تعهدات قانونی بدان معناست که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در درجه دوم اهمیت قرار گرفته است. به عبارت دیگر، مادامی که ارزشیابی عملکرد مدیران

شرکت‌ها بر مبنای سود و زیان است، دنبال کردن تجارت اخلاقی تقریباً غیرممکن است، مگر اینکه ثابت شود نه تنها به دلیل نگرش مدیران و سهامداران بلکه به دلیل سیستم قانونی و ساختارهای حاکمیت شرکتی این کار ضروری است.

تئوری ذی‌نفعان در برابر تئوری نمایندگی

آیا ممکن است شرکت‌ها بتوانند ثروت سهامدار را در یک چارچوب تئوری نمایندگی افزایش دهند و در همان زمان منافع تعداد کثیری از ذی‌نفعان را برآورده سازند؟ به عبارت دیگر آیا بین تئوری ذی‌نفعان و تئوری نمایندگی توافقی وجود دارد؟

در واقع، از لحاظ نظری تفاوت‌های مشخصی بین دو الگوی تئوری وجود دارد که در نگاه اول این دو تئوری را سازش‌ناپذیر می‌سازد. لکن با بررسی دقیق‌تر می‌توان به شباهت‌های بین این دو تئوری پی برد. به عنوان مثال، مدیران به عنوان یک گروه از ذی‌نفعان در موضع کنترل نهایی قرار دارند چون آنها دارای قدرت تصمیم‌گیری هستند که به آنها اجازه می‌دهد تا منابع شرکت را به صورتی موافق با ادعاهای دیگر گروه‌های ذی‌نفع تخصیص دهند (هیل و جونز، ۱۹۹۲). این بدان معناست که مدیر شرکت در نهایت مسئول رفع نیازها و انتظارات ذی‌نفعان می‌باشد. با استفاده از واژگان تئوری نمایندگی با فرض وضعیت مسئولیت منحصر به فرد مدیران، منافع آنها نه تنها باید با منافع سهامداران، بلکه با منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع دیگر هماهنگ شوند، همان‌طور که در گفتار ذیل بیان شده است که:

“... بین گروه کلی روابط ذی‌نفع - کارگزار و روابط کارگمار - کارگزار تعادلی وجود دارد که در تئوری نمایندگی بیان می‌شود. روابط ذی‌نفع - کارگزار و روابط کارگمار - کارگزار هر دو مستلزم یک قرارداد صریح یا ضمنی می‌باشند که هدف آن سازگاری بین منافع مختلف است. به علاوه هر دو رابطه با ساختار حاکمیت شرکتی کنترل می‌شوند” (هیل و جونز، ۱۹۹۲، ص ۱۳۴).

- 12- Jensen, M. and meckling, W.H.(1976) "Theory of the firm: Manaerial behaviour, agency costs and ownership structure", journal of Financial Economics, 3, October.
- 13- Hill, C.W.and Jones, T.M.(1992) "Stakeholder-agency theory" Journal of management Studies, 29.
- 14- Keasey, K.and Wright, M.(1993), "issues in Corporate Accountability and Governance", Accounting and Business Research, 91a.
- 15- KPMG(2002) "International Survey of Corporate Sustainability Reporting" KPMG Amsterdam.
- 16- La porta, R. Lopez-de-Silanes, F, shellfire, A and Vishny R.W.(1998) "Law and Finance", journal of political enconomy, 106.
- 17- Monks, R.A.G.and minow, N.(2001) "Carporate Governance" (2ed edn), blackwell, Oxford.
- 18- Parkinson, J.E.(1994) "Corporate Power and Responsibility", Oxford University Press Oxford.
- 19- Ross, S.(1973) "the economic theory of agency: The principal's problem", American Economic Reviews, 63.
- 20- Short,h, Hull, A.and Wright.M.(1998) "Corporate Governance, Accountability, and enterprise, Corporate Governance": An International Revieww, 693.
- 21- Tricker, R.I.(1984) "Corporate Governance": Practices, Procedures and Power in British Companies and Their Boards of directors, Gower Press, Aldershot, UK.
- 22- Williamson, O.E.(1996), "The Mechanisms of Governance" Oxford University Press, New York.

فروپاشی‌های اخیر شرکت‌ها ناشی از ضعف حاکمیت شرکتی و رفتار غیراخلاقی مدیران شرکت‌هایی مثل انرون در آمریکا، نیاز به تلفیق این دو تئوری را نشان می‌دهد. همان طوری که پیش‌تر گفته شد، پذیرش دیدگاه تئوری نمایندگی منجر به تبیین تئوری براساس منفعت شخصی می‌شود، در حالی که پذیرش دیدگاه تئوری هزینه معاملات، منجر به تبیین تئوری براساس مسئولیت اجتماعی می‌گردد. گسترش بازار سرمایه و پیشگیری از فروپاشی شرکت‌ها ممکن نیست مگر آن‌که بتوان به نحوی این دو دیدگاه را با هم ادغام کرد، در غیر این صورت نمی‌توان به حاکمیت شرکتی مناسبی دست یافت.

فهرست منابع و مآخذ

- 1- ACCA (2000) Turnbull, "Internal Control and Wider Aspects of Risk", (commissioned By the Association of Chartered Certified Accountants' Social and Environmental Committee), Certified Accountants Educational Trust, London.
- 2- Berle, a.and, Means, G.(1932) "The Modern Corporate and Private Property", New York.
- 3- Cadbury Code, the (December 1992) "Report of the committee on Financial Aspects of Corporate Governance" the Cod of Best Practice, Gee Professional Publishing, London.
- 4- Cadbury, A. (2002) "Corporate Governance and Chairmanship: A Personal View," Oxford University Press, Oxford.
- 5- Economist, the (28 November 2002) "Investor Self-Protection"
- 6- Fama, E.F.(1980) "Agency problems and the theory of firm" journal of political Economy, 88
- 7- Franks, J. and Mayer, C.(1994) "The ownership and control of Garman Corporation" manuscript), London Business School, London.
- 8- Farrar, J.H. and Hannigan, B.M.(1998) "Farrar's Company Law" (4thedn), Butterworths, London.
- 9- Fox, L.(2003) Enron; "The Rise and Fall" John Wiley & Sons, Hoboken, Nj.
- 10- Higgs Report, the (january 2003) "Review of the Role and Effectiveness of Non-Executive Directors, Department of trade and Industry", London.
- 11- International Federation of Accountants, (2004), "Enterprise Governance Getting the Balance Right" Professional Accountants in Business Committee (PAIB), New York.

تسلیم

جناب آقای مرتضی رحمانی یگانه

عضو محترم

با کمال تأسف فوت پدر گرامیتان را به شما و خانواده محترم تسلیت عرض نموده برای حضرتعالی صبر و شکیبایی و برای آن مرحوم علو درجات مسئلت می‌نمائیم.

انجمن حسابداران خبره ایران



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

دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه مدت و بلندمدت:

کد	نام دوره	مدت دوره	شهریه	پیش‌نیاز
	دوره		ریال	
۴۰۱	حسابداری مالی (۱)	۶۰ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	حداقل دیپلم
۴۰۲	حسابداری مالی (۲)	۶۰ ساعت	۵۵۰,۰۰۰	۴۰۱
۴۰۳	حسابداری مالی (۳)	۵۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۴	حسابداری مالی (۴)	۵۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۳
۴۰۵	حسابداری صنعتی (۱)	۶۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۶	حسابداری صنعتی (۲)	۵۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۵
۴۰۷	حسابداری مدیریت	۳۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۶
۴۰۸	مدیریت مالی	۳۰ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۰۹	صورت‌های مالی تلفیقی	۳۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۰	حسابرسی داخلی و عملیاتی	۳۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۲	قانون مالیات‌های مستقیم	۳۵ ساعت	۶۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۱۳	مدیریت مالی برای مدیران غیرمالی	۳۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۳ سال سابقه مدیریت
۴۱۴	مدیریت سرمایه‌گذاری در بورس و مهندسی مالی	۳۰ ساعت	۱,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۶	تجزیه و تحلیل و طراحی سیستم‌های حسابداری	۳۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۷	اصول برنامه‌ریزی و بودجه	۳۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۸	تهیه صورت‌گردش وجوه نقد	۱۲ ساعت	۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۱۹	تهیه و ارائه صورت‌های مالی با استفاده از (استانداردهای حسابداری ۲۰۱، ۶ و ۱۴)	۲۰ ساعت	۷۵۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۴۲۰	کاربرد نرم‌افزارهای مالی	۶۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۴۲۱	کارگاه آموزش حسابداری با کامپیوتر	۳۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	۴۰۲
۵۰۱	دوره عالی حسابداری و مدیریت مالی	۲۶۰ ساعت	۳,۵۰۰,۰۰۰	لیسانس حسابداری یا مرتبط
۵۰۲	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۱)	۲۶۰ ساعت	۲,۷۵۰,۰۰۰	۴۰۲
۵۰۴	دوره تکمیلی حسابداری و امور مالی (۲)	۲۶۰ ساعت	۳,۰۰۰,۰۰۰	فوق دیپلم و سابقه کار حسابداری یا ۵۰۳
۶۰۱	حسابداری مالی (۱) به زبان انگلیسی	۶۰ ساعت	۱,۰۰۰,۰۰۰	حداقل دیپلم و دانستن زبان انگلیسی
۶۰۵	زبان تخصصی حسابداری	۵۰ ساعت	۸۰۰,۰۰۰	حداقل دیپلم آشنا به زبان انگلیسی

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

خیابان انقلاب، بعد از میدان فردوسی خیابان شهید موسوی (فرصت جنوبی) پست نیکپور پلاک ۶۶

تلفن ۸۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۸۲۸۷۸۷