

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی لهستان

دکتر محسن خوش طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

پری چالاکی

دانشجوی دکتری 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.

مروری 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<sup>۲</sup> 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. ضمانت قانون حسابداری شامل شکل‌های نمونه‌ای ترازنامه، 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. ضمانت قانون حسابداری شامل شکل‌های نمونه‌ای ترازنامه، 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	۲۸/۱۸ 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 براین، 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<sup>۳</sup> 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، حساب‌برسان لهستانی 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



## 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.

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

## 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

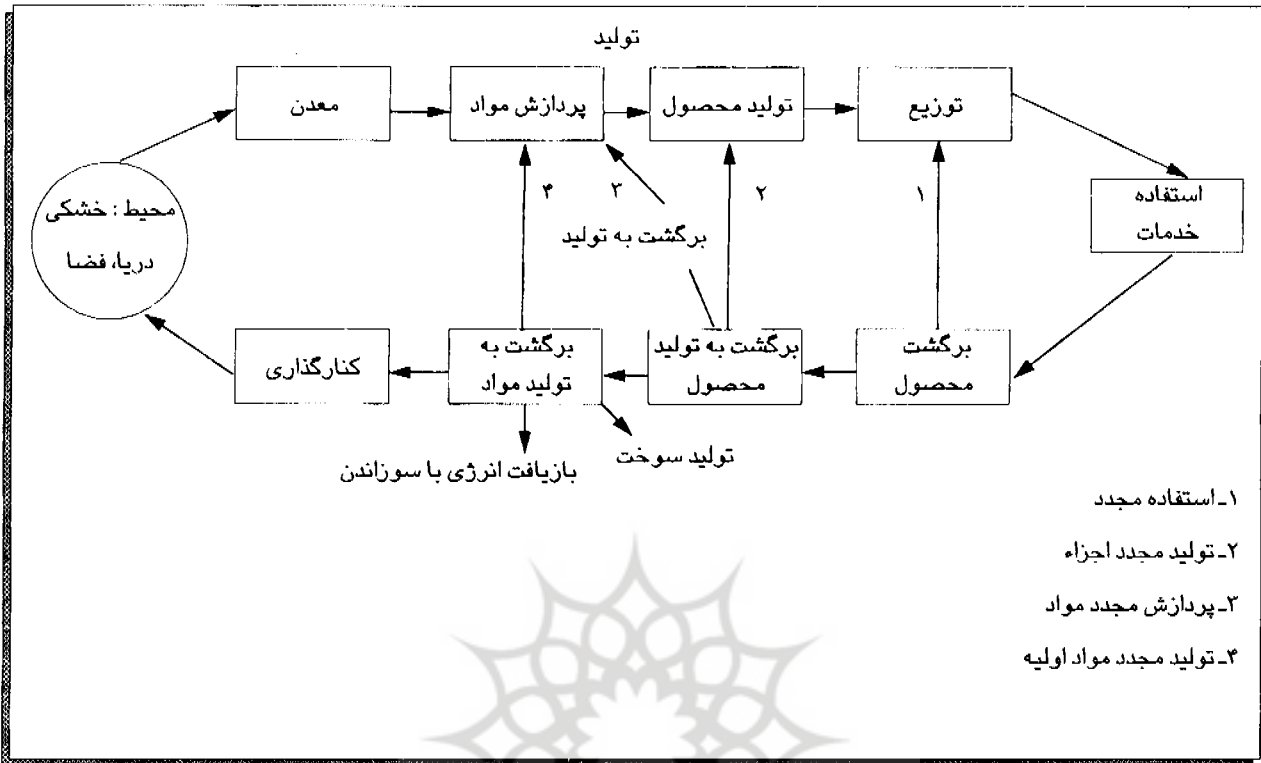
دوره عمر محصول عبارت از: "فاصله زمانی بین طراحی تا عرضه محصول جدید به بازار و توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن در بازار" است.

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<sup>۱</sup> 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<sup>۳</sup> 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<sup>۲</sup> 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:

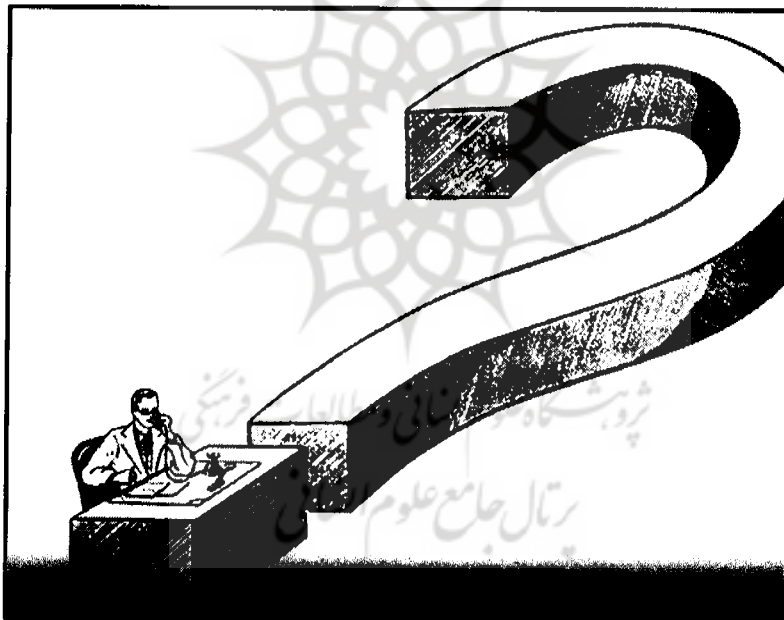
تهران - خیابان استادانجات‌الهی - شماره ۱۵۲ - انجمن حسابداران خبره ایران یا صندوق پستی ۱۵۸۱۵/۳۶۹۱



# 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<sup>۳</sup> 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

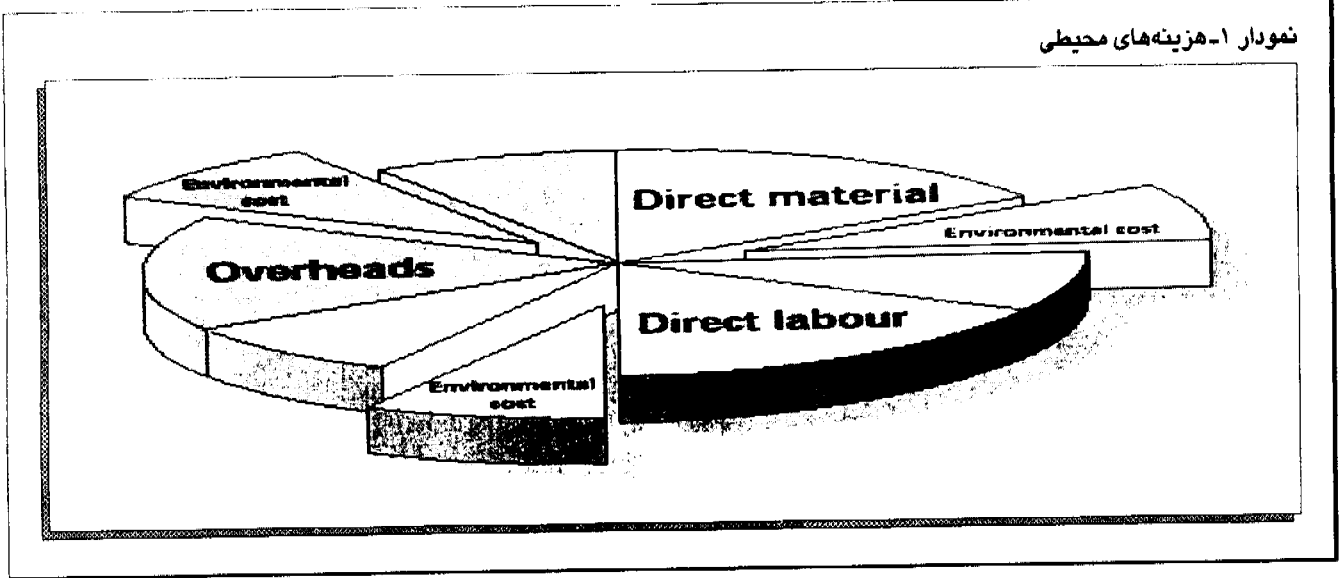
که هرگز در صورت‌های مالی، نامی از آنها برده نمی‌شود. در عملیات حسابداری مالی، تولید و توزیع محصولات یا ارائه خدمات، مستلزم استفاده از مواد مستقیم، نیروی کار مستقیم، هزینه‌های سربار تولید، هزینه‌های اداری و فروش، و هم چنین هزینه‌های تحقیق و توسعه است. از سوی دیگر، اگر چه هزینه‌های محیطی، بخشی از هزینه‌های تولید و مدیریت را تشکیل می‌دهند اما این هزینه‌ها در حساب‌های خاصی ثبت

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

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<sup>۱</sup> و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری سبز<sup>۲</sup> به بررسی تعاملات بین محیط و عملکرد



● 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<sup>۴</sup>، 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<sup>۵</sup> 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

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

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 منعکس‌کننده ثبات ذخایر و عرضه یکنواخت سرمایه است. (به نمودار ۳ مراجعه فرمایید.)

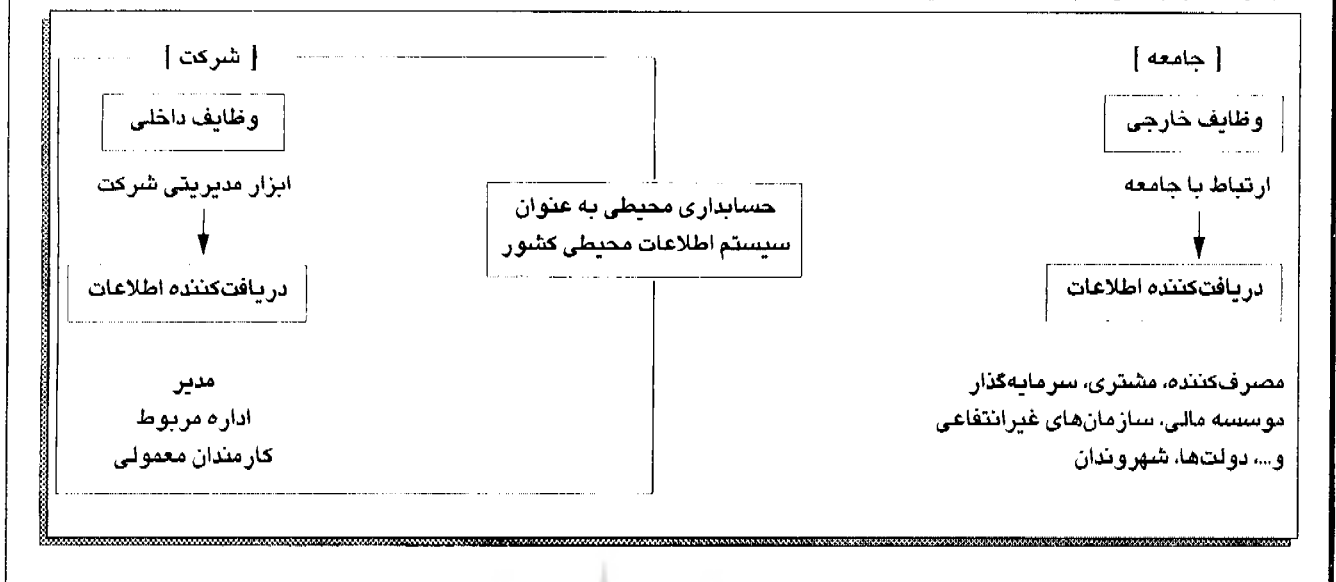
هنگام ارائه اطلاعات حسابداری محیطی به کاربران خارجی مثل مصرف‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، ساکنان محلی، دو نوع وظایف داخلی و خارجی وجود دارد. پایگاه داده‌های شرکت برای وظایف داخلی یا خارجی، یکسان است. برای وظایف داخلی، موضوعاتی برگزیده می‌شوند. که برای شرکت حائز اهمیت هستند برای توزیع این اطلاعات در خارج از 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

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 سبب به مدیریت هزینه‌های محیط زیست و تحلیل تاثیرات مربوط به هزینه معیارهای محیطی کمک می‌کند و موجب سرمایه‌گذاری‌های کارا و موثری بر روی

## 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 محیطی، 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 محیطی با کیفیت بالا، احتمال دارد موفق به کشف مواردی از کاهش استفاده از منابع پولی و طبیعی شود.

سیستم جامع مدیریت و حسابداری محیطی<sup>۸</sup> 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<sup>۷</sup> (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 ارائه مثال‌ها و مسائل متعدد که شیوه تدوین و تالیف این کتاب ارائه 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 ارائه 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 ۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰

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 حسابها 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 دفاتر 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 مراحل 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 حسابها 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 حسابهای 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 حسابهای 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 حسابهایی 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<sup>۴</sup> 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<sup>۵</sup> بر بیشتر کالاها اعمال می‌شود و مالیات غیرمستقیم اضافی بر نوشیدنی‌های الکلی، تنباکو، لوازم آرایشی، اتومبیل‌های سواری و بنزین وضع می‌شود. هم‌اکنون 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. هم‌اکنون 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)