

تعیین ترکیب محصولات در بهایابی بر مبنای فعالیت با محدودیت منابع و هزینه‌های غیرنسبی فعالیت

ترجمه و تلخیص:

دکتر علی رحمانی

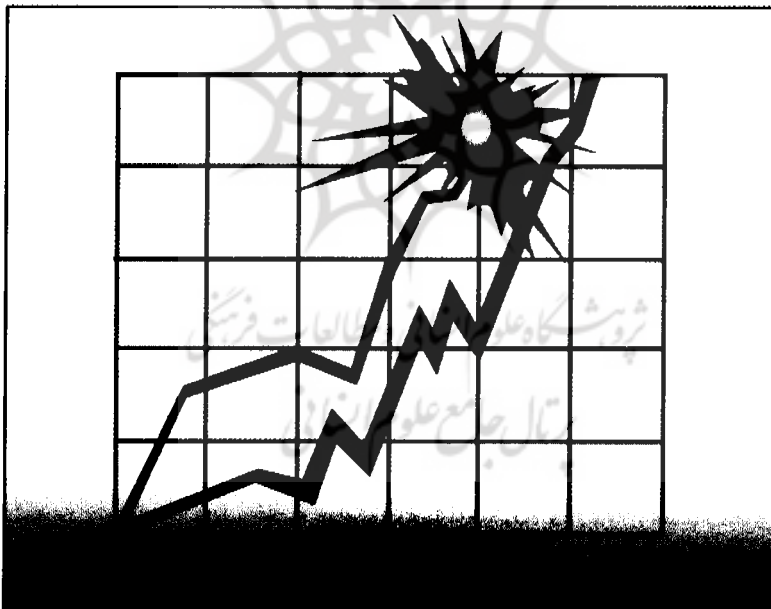
مدرس دانشگاه

محمدحسن شمس

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

چکیده

شرکت‌هایی که از بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان یک ابزار مدیریت و تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، باید نسبت به اشکالات بالقوه آن آگاه باشند. بهایابی بر مبنای فعالیت تا حد زیادی بر فرض ساختارهای هزینه‌نسبی فعالیت تکیه دارد. علاوه بر این، محدودیت‌های منابع و فن‌آوری را نادیده می‌گیرد. این دو مشکل را می‌توان از



طریق ادغام بهایابی بر مبنای فعالیت با تصمیمات عملیاتی مبتنی بر تئوری محدودیت‌های گلدرات حل کرد. مزیت رویکرد پیشنهادی این است که سوگیری کوتاه‌مدت رویکرد تئوری محدودیت‌ها در تصمیمات ترکیب محصولات را کاهش می‌دهد.

مقدمه

بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان یک ابزار تصمیم‌گیری

مسدودیت جهت شناسایی محصولات سودآور و غیرسودآور. شهرت زیادی دارد. این روش بهایابی یک رویکرد منظم جهت تجزیه و تحلیل هزینه‌های سربار ثابت و عملیاتی و شناسایی فعالیت‌ها، فرآیندها و محصولات بدون ارزش افزوده فراهم می‌کند. در طی ده سال گذشته شرکت‌های زیادی از این سیستم در

جهت به روزآمدی رویه‌های بهایابی و سازماندهی فرآیندهای عملیاتی به طور موفقیت‌آمیزی استفاده کردند.

اما دو ایراد نظری ممکن است به توسعه بیشتر بهایابی بر مبنای فعالیت صدمه بزنند. اول اینکه بهایابی بر مبنای فعالیت به گونه‌ای که اکنون عمل می‌شود، محدودیت منابع را نادیده می‌گیرد. از طرفداران این روش بهایابی به درستی استدلال می‌کنند که هزینه‌های عملیاتی و سربار شرکت‌ها باید به

نمایشگر ۱- محصولات و بخش‌های شرکت الفبا

میان‌داده هر واحد (ریال)	محصول	محصول	حداکثر ظرفیت
اندازه هر دسته	آلفا (X)	بتا (Y)	هر دوره (ساعت)
۲۵	۲۵	۲۰	
۲۰۰	۲۰۰	۱۰۰۰	
۱	۱	۱	۵۰
۱	۱	۳	۳۰۰۰
۲	۲	۵	۶۱۰۰۰
۳	۳	۵	۷۴۰۰۰
۴	۴	۱	۳۰۰۰۰

خصوص ادغام این دو رویکرد می‌نویسد "نقاط قوت تئوری محدودیت‌ها و بهایابی بر مبنای فعالیت در ماهیت مکمل یکدیگر هستند. توانایی هر مدل بر محدودیت‌های عمده مدل دیگر غلبه می‌کند."

کی (۱۹۹۵)، با استفاده از مزیت مکمل بودن دو رویکرد و فن برنامه‌ریزی اعداد صحیح مخلوط، این دو رویکرد را ادغام کرد و به صراحت محدودیت‌های منابع و فناوری موجود را وارد چارچوب بهایابی بر مبنای فعالیت کرد. اما کی از توان کامل فن برنامه‌ریزی مخلوط برای غلبه بر ایراد دوم رویکرد بهایابی بر مبنای فعالیت استفاده کرد. که فرض اساسی نسبییت است، طبق این فرضیه، هزینه‌های متوسط با افزایش حجم، ثابت باقی می‌ماند. اما وقتی مقیاس اقتصادی وجود داشته باشد، هزینه‌های متوسط می‌تواند کاهش یابد و در موارد تولید نزدیک به حداکثر ظرفیت، هزینه‌های متوسط ممکن است افزایش یابد.

نسبی بودن هزینه‌های هر فعالیت در یک شرکت عامل قوی، اما بدون پشتوانه تجربی برای عدم استفاده گسترده از بهایابی بر مبنای مدیریت می‌باشد. این مقاله کار کی را با معرفی تصمیم‌گیری ترکیب محصولات و هزینه‌های غیرخطی فعالیت در چارچوب بهایابی بر مبنای فعالیت، بسط می‌دهد. این رویکرد پیشنهادی، بهبودی دست‌یافتنی فراتر از بهایابی بر مبنای فعالیت و مدیریت هزینه ارائه می‌کند. رویکرد پیشنهادی با استفاده از مثال عددی تشریح می‌شود.

مثال عددی

شرکت الفبا دو محصول آلفا و بتا تولید می‌کند. هر دو محصول با عبور از چهار فرآیند (بخش)، تولید می‌شوند. هدف

روشنی درک و فرآیندهای فاقد ارزش افزوده حذف شوند. در بهایابی بر مبنای فعالیت، تمایز بین محصولات و فعالیت‌های دارای ارزش افزوده و فاقد ارزش افزوده به صورت مطلق انجام می‌شود و محدودیت‌های مدیریت در نظر گرفته نمی‌شود. در عمل بسیاری از شرکت‌ها کوشش می‌کنند منابع محدود خود را مدیریت کنند تا بتوانند تولید و فروش خود را افزایش دهند. این نوع تمرکز عملیاتی می‌تواند به تصمیماتی در مورد ترکیب محصولات منجر شود که از دیدگاه بهایابی بر مبنای فعالیت نامعقول به نظر می‌رسد. تولید محصولات با حاشیه سود پایین ممکن است تداوم یابد و تولید محصولات با سودآوری بالاتر که به وسیله این سیستم شناسایی شده‌اند، کاهش یابد. این تناقض نگران‌کننده ناشی از ناتوانی بهایابی بر مبنای فعالیت است که محدودیت‌های منابع را در نظر نمی‌گیرد.

راه حل این مشکل را باید در تئوری محدودیت‌ها جستجو کرد. اساس این نظریه، این است که فرآیند تولید بهم وابسته است و عملکرد هر سیستم تولید به وسیله کندترین فرآیند آن تعیین می‌شود. بر اساس تئوری محدودیت‌ها، مدیر باید توجه خود را به حذف گلوگاه‌ها متمرکز کند. تئوری محدودیت‌ها می‌تواند به عنوان رویه بهینه‌سازی کوتاه‌مدت، برای مدیریت منابع و گذردن گلوگاه‌ها با هدف حداکثر کردن میان‌داده تلقی شود. میان‌داده به عنوان تفاوت بین پولی است که وارد شرکت می‌شود و پولی که به عرضه‌کنندگان، فروشندگان، پیمانکاران دست دوم پرداخت می‌شود. اما برخلاف بهایابی بر مبنای فعالیت، تئوری محدودیت‌ها رفتار معینی با هزینه‌های عملیاتی و سربرار دارد. این دو رویکرد یکدیگر را در حل مسائل عملیاتی کوتاه‌مدت و هزینه بلندمدت، تکمیل می‌کنند. رابرت کی^۳ (۱۹۹۵) در مقاله خود در

عملیاتی، به عنوان هزینه‌های ثابت در نظر گرفته می‌شود. با این عمل، میاندااد مستقل از هزینه‌های عملیاتی است. به‌رغم این که اغلب اعتقاد بر ثابت بودن آنها است. با توجه به تغییر محرک‌های هزینه معین، نادیده گرفتن هزینه‌های عملیاتی متغیر ممکن است تاثیر نامطلوبی بر تصمیم‌های ترکیب محصولات داشته باشد.

جهت اثبات این موضوع فرض کنید که بیشترین بخش هزینه‌های عملیاتی شرکت الفبا ناشی از یک فعالیت واحد (مثلاً فعالیت آماده‌سازی اولیه) با ساختار هزینه متغیر یا مخلوط می‌باشد. برپایه اطلاعات نمایشگر ۱، ترکیب محصول D نیاز به ۴۹ واحد آماده‌سازی با هزینه کل ۱۰۷۰۰۰ ریال و هزینه متوسط ۲۲۰۰ ریال دارد. محصول آلفا در مقایسه با محصول بتا، ۵ ساعت بیشتر فعالیت آماده‌سازی نیاز دارد. در نتیجه با توجه به تغییر ترکیب محصول، تعداد کل آماده‌سازی مورد نیاز نیز تغییر می‌یابد. با توجه به ساختار متغیر هزینه آماده‌سازی، با تغییر ترکیب محصولات، هزینه‌های عملیاتی و سودآوری تغییر خواهد کرد. رویکرد تئوری محدودیت‌ها به دلیل ثابت فرض کردن هزینه‌های عملیاتی، ممکن است در شناسایی ترکیب بهینه محصولات و حداکثر کردن سود قصور نماید. راه حل این مشکل ادغام بهایی بر مبنای فعالیت و تئوری محدودیت‌ها می‌باشد. ادغام تئوری محدودیت‌ها و بهایی بر مبنای فعالیت در مساله ۲ در نمایشگر ۳ نشان داده شده است. در نمایشگر ۳ هزینه‌های آماده‌سازی متناسب با تعداد آماده‌سازی‌ها فرض شده است. بنابراین مساله ۱ باید برای انعکاس مصرف تفاضلی فعالیت‌های آماده‌سازی محصولات آلفا و بتا تعدیل شود. مساله ادغامی میاندااد تغییر یافته را حداکثر می‌کند. میاندااد تغییر یافته برابر با میاندااد قبلی منهای هزینه‌های آماده‌سازی است. مشاهده می‌کنید که دو متغیر جدید و چهار محدودیت جدید به مساله اولیه اضافه گردید. متغیرهای جدید S_1 و S_2 نشانگر کل آماده‌سازی‌ها برای آلفا و بتا می‌باشد. S_1 و S_2 اعداد صحیح مثبت هستند که در دو محدودیت آخر مشخص شده‌اند. در محدودیت اندازه هر مرتبه تولید دسته، بین سطوح

نمایشگر ۲- مساله بهینه‌سازی و منطقه امکان‌پذیری تولید شرکت الفبا

$$25X + 20Y$$

مساله ۱ - حداکثر کردن میاندااد:

مشروط به:

$$X + 2Y <= 20000$$

محدودیت بخش ۱:

$$2X + 5Y <= 61000$$

محدودیت بخش ۲:

$$6X + 5Y <= 72000$$

محدودیت بخش ۳:

$$2X + Y <= 20000$$

محدودیت بخش ۴:

$$X >= 0, Y <= 0$$

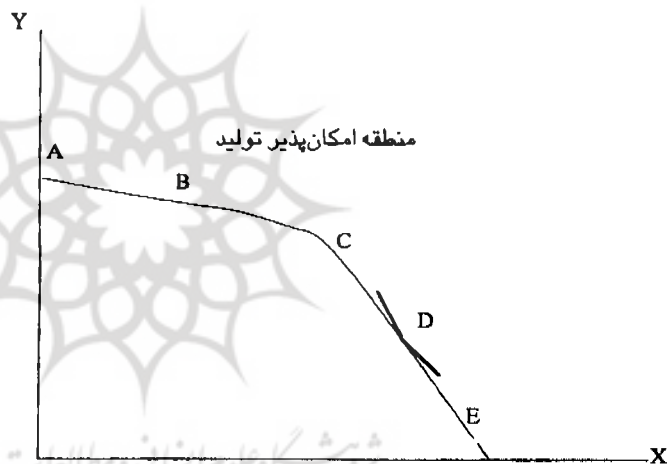
$$X = 9000 \text{ واحد}$$

جواب بهینه: ترکیب محصول D:

$$Y = 2000 \text{ واحد}$$

$$205000$$

حداکثر میاندااد (ریال):



شرکت حداکثر کردن میاندااد با استفاده از تئوری محدودیت‌ها است. داده‌های اولیه مساله شامل حداکثر ظرفیت هر بخش و میزان استفاده دو محصول از منابع، در نمایشگر ۱ نشان داده شده است. محدودیت‌های منابع و منطقه امکان‌پذیری تولید شرکت الفبا و پنج ترکیب بالقوه محصولات (E, D, C, B, A) بر روی نمودار نمایشگر ۲ نشان داده شده است. ترکیب بهینه محصولات و حداکثر میاندااد را می‌توان با استفاده از برنامه‌ریزی خطی تعیین کرد.

صورت‌بندی ریاضی این مساله که بعد از این مساله ۱ نامیده می‌شود، در نمایشگر ۲ نشان داده شده است. ترکیب بهینه محصولات شرکت الفبا شامل ۹۰۰۰ واحد محصول آلفا و ۴۰۰۰ واحد محصول بتا (نقطه D) می‌باشد. حداکثر میاندااد در نقطه D معادل ۳۰۵۰۰۰ ریال به‌دست می‌آید.

توجه کنید که براساس تئوری محدودیت‌ها، کل هزینه‌های

بیانگر مکمل بودن این دو رویکرد است و هر تصمیم اتخاذ شده بر مبنای یکی از آنها می تواند گمراه کننده باشد.

همچنین توجه کنید که صرف نظر از تعداد فعالیت های درگیر، این روش با استفاده از صفحه گسترده های رایانه ای مانند اکسل به آسانی انجام می شود که قادر است چنین مسائلی را با سرعت و دقت حل کند.

هزینه های غیرنسبی فعالیت

چارچوب برنامه ریزی ارائه شده در اینجا می تواند با رها کردن فرض هزینه نسبی فعالیت ها گسترش یابد. به دو ساختار هزینه متفاوت در اینجا توجه خواهد شد: (الف) ساختار خطی شامل یک جزء ثابت و (ب) ساختار غیرخطی بر مبنای مدل یادگیری متوسط زمان انباشته. ساختار هزینه غیرنسبی فعالیت برای بیشتر بخش ها در متون بهایابی بر مبنای فعالیت نادیده گرفته می شود. وقتی که هزینه فعالیت شامل جزء ثابت است، متون بهایابی بر مبنای فعالیت پیشنهاد می کنند که جزء ثابت در طبقات بالاتر

هزینه فعالیت، (برای نمونه جزء هزینه ثابت فعالیت های سطح واحد محصول) و در سطوح فعالیت های مرتبط با گروه محصول و یا نگهداشت محصول منظور گردد تا مشخص شود که رفتار هزینه ها هنوز ثابت است. در این صورت، این هزینه ها به عنوان هزینه دوره عمل می شوند. جزء متغیر طبق معمول به وسیله یک ساختار هزینه نسبی برآورد می شود و مربوط بودن تصمیمات ترکیب محصولات و روش های بهایابی را کاهش می دهد. مدیریت ممکن است مایل باشد همه هزینه فعالیت ها به محصولات منظور شود تا محصولات سودآور را بهتر شناسایی کند. اما طبقه بندی هزینه ثابت فعالیت به عنوان هزینه دوره، مشکل ساز است. به طور ایده آل تصمیم گیران باید بتوانند بهترین برآورد قابل حصول هزینه فعالیت را (به طور نسبی یا به گونه ای دیگر) در تدوین و حل مسائل ترکیب محصولات بگنجانند. خوشبختانه یک راه حل برای این مساله وجود دارد.

در ادامه مساله، فرض کنید هزینه های آماده سازی شرکت الفبا معادل ۸۳۳۰۰ ریال هزینه ثابت و ۵۰۰ ریال هزینه متغیر برای هر واحد می باشد. در نمایشگر ۴ مساله ۳ با توجه به فرض های

ادامه در صفحه ۵۶

نمایشگر ۳- ترکیب بهینه محصولات شرکت الفبا بر اساس رویکرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تئوری محدودیت ها

مسئله ۲- حداکثر کردن میانگین تغییر یافته: $(S1-S2) - 2Y - 200X + 25X$

که $S1$ و $S2$ به ترتیب بیانگر تعداد آماده سازی های محصول X و Y می باشد.

مشروط به:

محدودیت بخش ۱: $X + 2Y \leq 20000$

محدودیت بخش ۲: $2X + 5Y \leq 61000$

محدودیت بخش ۳: $6X + 5Y \leq 72000$

محدودیت بخش ۴: $2X + Y \leq 20000$

اندازه دسته محصول X : $X \leq 10000$

اندازه دسته محصول Y : $Y \leq 10000$

محدودیت های غیرمنفی: $X \geq 0, Y \geq 0$

محدودیت عدد صحیح: متغیرهای $S1$ و $S2$ مثبت هستند

جواب بهینه: ترکیب محصول B با واحد $X = 2000$

واحد $Y = 9000$

$S1 = 20$

$S2 = 9$

میانگین تغییر یافته (ریال) ۲۸۰,۰۰۰

حداکثر میانگین تغییر یافته (ریال) ۲۱۶۲۰۰

محصول و تعداد آماده سازی هر خط تولید سازگاری وجود دارد. برای نمونه، از آنجایی که اندازه تولید برای محصول آلفا، ۲۰۰ واحد و هر یار تولید نیاز به یک آماده سازی دارد، تعداد آماده سازی ها با تعداد گروه محصول (برای مثال $S1 \geq X/200$) برابر است. این منجر به محدودیت پنجم می شود. محدودیت ششم نیز تفسیر مشابهی دارد.

مساله ادغام تئوری محدودیت ها و بهایابی بر مبنای فعالیت می تواند با استفاده از برنامه ریزی اعداد صحیح مخلوط حل شود. نمایشگر ۳ راه حل بهینه را با هزینه های آماده سازی متغیر نشان می دهد. گنجاندن هزینه های آماده سازی در مساله تئوری محدودیت ها، منجر به ترکیب بهینه محصولات در نقطه B می گردد. ترکیب محصول B از ۴۰۰۰ واحد محصول آلفا و ۹۰۰۰ واحد محصول بتا، تشکیل شده است. این دقیقاً برعکس چیزی است که در ترکیب بهینه رویکرد تئوری محدودیت ها به دست آمده بود. در حالی که بر اساس میانگین اولیه محصول آلفا به عنوان سودآورترین شناسایی شده بود، ولی بر مبنای معیار میانگین تغییر یافته و محصول بتا بالاترین حاشیه سود را نشان می دهد. نتایج

سخنی با دانشجو

زیر نظر علمی مصدر

ALI_MASDAR@Yahoo.com

کریم بروفرد - دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

مقدمه

"آموزش" یکی از مهم‌ترین عوامل زیربنایی توسعه به‌شمار می‌رود. کشورهای توسعه یافته معمولاً از نظام آموزشی کارآمد برخوردارند و کشورهای در حال توسعه فاقد زیرساخت‌های مناسب آموزشی هستند. در این نوشتار، به‌طور خلاصه "آموزش حسابداری" در ایران را مورد واکاوی قرار می‌دهیم.

پیدایش حسابداری به‌عنوان یک نظام آموزشی به‌کمتر از یک قرن پیش برمی‌گردد. زمانی که در سال ۱۹۳۶، ۱۲ نفر از حسابداران ایرانی با بورسیه بانک ملی برای دوره‌های آموزش حسابداری به انگلستان اعزام شدند. بعد از آن آموزش حسابداری در ایران با همت اساتیدی هم‌چون مرحوم عرفانی، سجادی نژاد، نبوی و اکبری پایه‌ریزی شد و با تلاش اساتید دلسوز دیگری چون دکتر ثقفی، و... جوانه گرفت. از جنبه شکل‌گیری تشکیلات حرفه‌ای نیز عمر حسابداری کوتاه است به‌طوری که اساسنامه انجمن محاسبین قسم‌خورده در سال ۱۳۴۲ تهیه و تصویب شد که در آن علاوه بر ذکر مقرراتی راجع به ارکان انجمن، تدوین اصول حسابداری و حسابرسی و موازین حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران عضو انجمن نیز پیش‌بینی گردید. با این حال، سابقه فعالیت موثری از این انجمن در دست نیست. بعدها در سال ۱۳۴۶، آیین‌نامه مربوط به نحوه انتخاب حسابداران رسمی در سال ۱۳۴۶ و اساسنامه کانون در سال ۱۳۵۱ به تصویب رسید و حسابداران رسمی منتخب از بعد مالیاتی، رسیدگی به دفاتر، حساب سود و زیان و ترازنامه مودیان را در موارد ارجاعی به عهده گرفتند.

نظام آموزشی ناکارآمد

با وجود تلاش‌های صورت گرفته در زمینه اعتلاء آموزش حسابداری در کشورمان، به دلایل زیر، آموزش حسابداری ناکارآمد و ناکافی است.

۱- عامل ساختاری:

ناکارآمدی زیرساخت‌های اقتصادی و اجتماعی سیاسی و عدم پاسخ‌گویی شفاف بخش عمومی نسبت به منابع و مصارف وجوه، وجود رانت اقتصادی و گریزگاه‌های قانونی، عدم توانایی در تامین امنیت اقتصادی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی، عدم شناسایی ضایعات و زیان‌های اقتصادی در نظام تولید باعث شده است که حسابداری به‌عنوان یک نظام و سیستم اطلاعاتی نتواند جایگاه خود را در ارائه اطلاعات مربوط، قابل اعتماد و به‌موقع پیدا کند.

۲- عامل رفتاری:

عدم اشاعه‌ی فرهنگ دانش پژوهی و تحقیق‌مداری در حسابداری و حاکم شدن فرهنگ جزوه‌مداری در مراکز علمی، کهنگی چارچوب‌ها و سرفصل‌های درسی و عدم مطابقت آنها با مباحث نوین حسابداری، رواج فرهنگ دفترداری (Book Keeping) به جای فرهنگ تحلیل و آنالیز اطلاعات حسابداری، کمبود اساتید حرفه‌ای و متخصص و تضعیف قانونی انجمن‌ها و مراکز حرفه‌ای تاثیرگذار و تصمیم‌ساز برآموزش و حرفه حسابداری باعث شده است. که شالوده و شکل آموزش حسابداری به سمت تهیدگی سوق پیدا کند.

۳- عدم تعامل صحیح آموزش و صنعت:

با توجه به اینکه نیازهای اطلاعاتی محیط اقتصادی باعث

خاص خود را دارد و قطعاً اهداف و نیازهای اطلاعاتی مدیران اقتصادی در هر کشور نسبت به کشور دیگر متفاوت است، در نتیجه، هر کشوری باید تشویق شود که به جای تقلید ساختار و مشخصات نظام‌های اطلاعاتی کشور دیگر، سیستم متناسب با نیازهای خودش را طراحی و اجرا کند.

چه باید کرد؟

باید تلاش شود تا نظام آموزش حسابداری مطابق با شرایط تجاری و اقتصادی ایران شده و هم چنین سطح و کیفیت استفاده کنندگان از این اطلاعات به وجود آید. ترجمه کتاب‌های حسابداری و حسابرسی بدون تطبیق آنها با نیازهای محلی و محیطی کشور، عمل مفیدی نیست. رویه‌های حسابداری باید به نیازهای اطلاعاتی هر دو گروه بخش خصوصی و بخش عمومی پاسخگو باشد. مدرسان حسابداری، با همکاری موسسات حسابداری و دولت باید مطالعات پژوهشی کافی به منظور پاسخ‌گویی به سوالات اساسی انجام دهند. سوالاتی از قبیل: "نیازهای اطلاعاتی در حسابداری ایران در هر دو سطح خرد و کلان کدامند؟"، "چه برنامه درسی با نیازهای حسابداری ایران تطبیق می‌کند؟"، "چه مواردی برای تدریس باید مورد استفاده قرار گیرد؟" و "چه نوع استانداردهای حسابداری و حسابرسی با توجه به شرایط اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی ایران باید به کار گرفته شود؟" به طور حتم روش‌های حسابداری متناسب و مربوط با شرایط کشور، احترام بیشتری را برای "حرفه حسابداری" به وجود خواهد آورد.

هم چنین باید تشریک مساعی نزدیک‌تری به شرح زیر بین حرفه حسابداری و دانشگاه‌ها ایجاد شود:

(۱) وادار ساختن اساتید حسابداری و حسابداران تجربی بخش دولتی و خصوصی به قبول عضویت در کمیته‌های مشورتی حسابداری.

(۲) دعوت از حسابداران تجربی به کلاس‌های دانشگاهی و تشریک مساعی آنها در جلسات پرسش و پاسخ دانشجویان. محصول اصلی چنین همکاری‌هایی گسترش برنامه‌های پویای حسابداری خواهد بود که در نهایت به اعتلای آموزش و عمل در حسابداری می‌انجامد.

منبع: تقفی، علی و عادل محمدزاده نوین

ایجاد نظام حسابداری در کشورهای توسعه یافته گردید، در این کشورها آموزش و صنعت به طور موازی و پا به پای هم مسیر توسعه را می‌پیمایند. صنعت نیازهای خود را در مراکز آموزشی و علمی می‌جوید و مراکز علمی و دانشگاهی متقابلاً نیروهای زبده و کارآمد مورد نیاز صنعت را تربیت می‌کنند و در صورت لزوم برای نیازهای آتی صنعت برنامه‌ریزی می‌کنند.

اما در کشورهای توسعه نیافته به دلیل اینکه حسابداری زائیده‌ی محیط و شرایط اقتصادی نیست بلکه یک تقلید و ترجمه‌ای از نظام حسابداری حاکم بر یکی از کشورهای توسعه یافته است، صنعت خود را بی‌نیاز از مراکز حرفه‌ای و آموزش حسابداری می‌بیند و هر یک از آنها به صورت جزیره‌ای و جدا از هم عمل می‌کنند. از طرف دیگر مراکز آموزش حسابداری، جز در موارد بسیار نادر دانشجویان را بی‌نیاز از مراکز صنعتی و حرفه‌ای می‌بینند، در حالی که ارتباط دانشجو با صنعت باعث می‌شود که دانشجو مهارت‌های ارتباطی و تعاملات فردی را به خوبی آموزش ببیند و برای ایفای مهارت‌های تصمیم‌گیری و تحلیل‌های عملی در آینده آماده شود.

به عنوان مثال در گذشته دانشکده حسابداری و علوم مالی صنعت نفت در کنار تحصیل و آموزش حسابداری، کارآموزی و کسب مهارت‌های حرفه‌ای حسابداری را الزامی می‌دانست و این عامل باعث شد که بسیاری از افراد توانمند صنعت و مدیران کنونی اقتصادی از میان این افراد تربیت شوند.

بنابراین بی‌توجهی نظام آموزش حسابداری نسبت به کسب مهارت‌های حرفه‌ای و نیاز صنعت، باعث می‌شود تا دانش‌آموختگان حسابداری هزینه‌های ریالی و فرصت‌گرا‌نهایی را صرف مطابقت یا حذف آموخته‌های خود با خواسته‌های صنعت نمایند. از این جهت ضروری است مراکز آموزش حسابداری، پژوهشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای نسبت به کاربردی کردن چارچوب‌ها، سرفصل‌ها، استانداردها و مقررات حسابداری متناسب با شرایط و موقعیت‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی کشورمان اقدام نمایند همچنان که بریستون (Briston) تاکید می‌کند: "هر کشوری ویژگی‌های سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی

اعتلا آموزش حسابداری در کشورهای در حال توسعه (بررسی موردی ایران)، کنفرانس بین‌المللی حسابداری در واشنگتن دی‌سی، آوریل ۱۹۹۲.

کتاب‌هایی که فقط تجدید چاپ می‌شوند

نقد و بررسی کتاب حسابداری صنعتی ۲ - بخش دوم

مؤلفین: محمود عربی - نسرین فریور

چاپ دهم آذر ۱۳۸۳ - شمارگان: ۷۰۰۰ نسخه

از سری انتشارات متون درسی، طرح درسنامه - انتشارات دانشگاه پیام نور

در شماره قبل مجله، بخش اول این نقد و بررسی ارائه شده است.

گاهی تعدد دفعات انتشارات یک کتاب و یا شمارگان آن، این شائبه را در ذهن پدیدار می‌آورد که حتماً باید با کتاب بسیار خوب و مفیدی روبه‌رو شده باشیم، ولی اگر به یاد آوریم که تمامی دانشجویان دانشگاه پیام نور در سراسر کشور مجبور به خرید و مطالعه درسنامه‌های این انتشارات هستند، شائبه ایجاد شده رفع خواهد شد.

فصل دوم این کتاب به مبحث هزینه‌یابی محصولات فرعی و مشترک تخصیص یافته است. آنچه در اولین نگاه به این فصل تعجب‌برانگیز است، نحوه خط‌کشی بین نمودارها در صفحات مختلف به صورت دستی و بابتی حوصلگی بوده، آن چنان که لرزش دست را در خطوط ترسیم شده می‌توان به وضوح مشاهده کرد و کاملاً معلوم است که از خط‌کش یا وسیله مشابهی برای ترسیم استفاده نشده است. علاوه بر این در برخی از بخش‌ها که گاه تا پایان کتاب ادامه دارد، مطالب به صورت دست‌نویس در متن کتاب حروف‌چینی شده که برخی از آنها ناشی از جا افتادن کلمات بوده و از زیبایی کتاب تا حد زیادی کاسته است. از نواقص ظاهری کتاب که بگذریم در ابتدای این فصل، به صورت صریح بیان نشده که چرا موضوع هزینه‌یابی محصولات فرعی و مشترک به صورت جدا از هزینه‌یابی مرحله‌ای ارائه می‌شود.

در واقع، هر چند ظاهراً تولید محصولات مشترک شبیه شرایط تولید محصولات انبوه دیگر است ولی به دلیل فرآیند مشترک در یک یا چند مرحله برای چند نوع

محصول، امکان ردیابی اقلام بهای تمام شده به آن محصولات از بین رفته و به ناچار باید از تنها راه دیگر هزینه‌یابی، یعنی تسهیم، استفاده شود. به همین دلیل است که موضوع هزینه‌یابی محصولات مشترک تفاوت زیادی در نحوه رفتار با اقلام بهای تمام شده در مراحل مشترک در مقایسه با روش‌های هزینه‌یابی مرحله‌ای دارد.

در صفحه ۶۷ کتاب، به روش‌های تخصیص هزینه‌های مشترک اشاره شده است. در نام‌گذاری برای اولین روش، از عنوان "روش ارزش نسبی فروش در نقطه تفکیک محصولات" استفاده شده، در حالی که هنگام مطالعه ویژگی‌های روش، مشخص می‌شود از ارزش فروش محصولات برای تسهیم استفاده شده است. بهتر بود به این نوع تسهیم، "روش ارزش نسبی محصولات" اطلاق می‌شد. برای نام‌گذاری روش دوم از عنوان "روش ارزش خالص باز یافتنی برآورد شده" استفاده شده است. اصطلاح ارزش خالص باز یافتنی یک عنوان کلی است که در اینجا می‌تواند مفهوم ارزش خالص باز یافتنی نهایی و یا ارزش خالص باز یافتنی در نقطه تفکیک را داشته باشد. با مطالعه بیشتر توضیحات کتاب، مشخص می‌شود که تسهیم در این روش بر مبنای ارزش خالص باز یافتنی در نقطه تفکیک است و بنابراین بهتر بود از عنوان "روش ارزش خالص باز یافتنی در نقطه تفکیک" استفاده می‌شد.

سومین روش، عبارت از روش نسبت کلی حاشیه فروش ناخالص است. اصطلاح حاشیه فروش معمولاً در ترجمه عبارت "Contribution Margin" به کار گرفته می‌شود. با مطالعه کتاب در توضیحات این روش مشخص می‌شود که با کسر هزینه‌های مشترک و هزینه‌های بعد از نقطه تفکیک از ارزش فروش نهایی محصولات، رقمی حاصل شده که به آن حاشیه فروش اطلاق شده است، در حالی که این رقم سود ناویژه است، زیرا در مجموعه هزینه‌های مشترک و هزینه‌های بعد از نقطه تفکیک، هزینه‌های سربار، شامل بخش‌های ثابت و متغیر وجود دارد و به این ترتیب نمی‌توان به رقم به دست آمده عنوان حاشیه فروش را نسبت داد. حاشیه فروش از تفاوت هزینه‌های متغیر و فروش به دست می‌آید. بنابراین، عنوان صحیح روش سوم، روش نسبت سود ناویژه یکسان است. در ادامه روش‌های تسهیم در گروه

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- اصول پایه فراگیر
 - ۸- ارکان سیستم
 - ۹- بهراد مشار
 - ۱۰- بیداران
 - ۱۱- بیات رایان
 - ۱۲- تدوین و همکاران
 - ۱۳- تلاش ارقام
 - ۱۴- حسابرسیین
 - ۱۵- خبره
 - ۱۶- دایارایان
 - ۱۷- دش و همکاران
 - ۱۸- رایمند و همکاران
 - ۱۹- ره یافت حساب تهران
 - ۲۰- سخن حق
 - ۲۱- فراز مشار
 - ۲۲- ممیز
 - ۲۳- تواندیشان
 - ۲۴- همیار حساب

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶
۸۸۹۰۵۹۲۰
فکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

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

۱ 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 قنندریز (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌های و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۸۸۷۵۷۳۴۰ - ۸۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۸۰۳۴۶۵
فکس: ۸۸۷۵۷۳۴۱
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۰۷۹۷

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

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

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

۲ 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، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۱ - ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲
فکس: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶
تلفن: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۲۵ - ۰۲۱.۶۶۲۱۳۲۶
فکس: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۲۷
صندوق پستی: اصفهان ۱۹۹ - ۸۱۶۴۵
http://www.amjad.ir
info@amjad.ir

۵ 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: ۷۷۵۲۷۹۴۴ - ۷۷۵۲۷۴۵۸
فکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵
تلفن: ۸۸۷۹۸۴۸۱
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

۳ 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 عطوفی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدعباس اسمعیل زاده پاکدامن (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمدصالح حاتمینی (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
فکس: ۸۸۷۹۱۴۷۰
نشانی: خیابان وحید دستگردی (ظفر) - بین خیابان آفریقا و بزرگراه مدرس - پلاک ۲۴۸ - طبقه چهارم
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵ - ۴۸۹۹
دفتر اموال: فلکه سوم کیانپارس، خیابان اردیبهشت، پلاک ۳۲، طبقه سوم، تلفن: ۳۳۳۶۶۲۵
Email: iranmashhoodin@yahoo.com

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

- حبیب جامعی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سیدمحمد پیرزاده (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- مجتبی غلامی (حسابدار رسمی، کارشناس رسمی بانکستری)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریت، طراحی سیستم‌های مالی و اصلاح حساب
تلفن: ۸۸۴۶۸۵۴۵
نشانی: تهران: میدان خندان ابتدای بزرگراه رسالت شماره ۵ طبقه سوم
صندوق پستی: ۱۵۸۷۵۷۹۱۹

معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران





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

- عباس اسرارحقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - بدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
 - حسین فرج‌اللهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام
- تلفن: ۸۸۳۰۶۹۱۱-۸۸۸۲۹۷۶۱-۸۸۸۳۵۲۰۷
فاکس: ۸۸۳۱۶۸۱
نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

بهراد موشار

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 مشیر فاطمی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- رضا یعقوبی (حسابدار رسمی)

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

تلفن: ۸۸۳۰۹۴۹۰ - ۸۸۳۲۶۵۲۷ فاکس
نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (جم سابق) پایین‌تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم
صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱
کد پستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶
Email : info@behradmoshar.com



موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فراگیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- ایراهیم 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: ۱۵۸۷۵ - ۵۹۳۵

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: ۸۸۸۸۶۱۵۰ - ۸۸۷۸۲۰۹۶ فاکس
نشانی: خیابان ولیعصر، پانین‌تر از میدان ونک، پلاک ۱۲۷۹/۱
صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹
Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

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
نشانی: خیابان مطهری - بین‌کوه‌نور و دریای‌نور - شماره ۲۳۹ - طبقه دوم
Email : kpmg-br@parsonline.net
Kpmg-br@neda.net

موسسه حسابرسی

ارکان سیستم

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۲ و ۸۸۸۰۴۹۴۱ فاکس
دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰
دفتر تبریز: خیابان امام سه‌راهی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸
تلفکس: ۰۴۱۱-۵۵۳۳۵۷۰
Email: m_shoghian@yahoo.com

راهنمای موسسات حسابرسی

انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶
۸۸۹۰۵۹۲۰
فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲
Email: Anjoman@systemgroup.net
info@iranianica.com



راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

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: ۸۸۸۷۲۷۵۴
دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶
دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم‌خان، خیابان شهیدآذرینا، بن بست رهی
تلفن: ۳۳۳۰۵۵۵ فاکس: ۳۳۱۲۷۷۸

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

دایارایان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه
تلفن: ۸۸۷۳۹۰۷۱ - ۲ و ۸۸۷۳۹۰۸۳ - ۴
فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶
نشانی: خیابان شهیدبهشتی، خیابان سرافراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵۹۴۷
Email: DAYA RAYAN@apadana.com

موسسه حسابرسی

رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب
تلفن: ۸۸۸۰۳۰۴۴ فاکس: ۸۸۹۰۳۴۹۶
نشانی: تهران - خیابان زرتشت غربی، پلاک ۳۲، طبقه پنجم
Email: rymand@rymand.com

حسابرسین موسسه حسابرسی و



بهدود 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 آریاتپور (حسابدار رسمی)
- مصطفی خادم‌الحسینی (حسابدار رسمی)
- ابو الفضل بیستامی (حسابدار رسمی)

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

موسسه حسابرسی

رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- فریدون ایزدپناه (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- عبدالله تمدنی جهرمی (حسابدار رسمی)
- هوشنگ غیبی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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



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 کریمیان (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- ناود 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: ۸۸۸۰۴۵۱۹-۲۱ فاکس: ۸۸۹۰۲۳۲۰
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکپور (شمال فروشگاه قدسی) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶



راهنمای موسسات حسابرسی



راهنمای موسسات حسابرسی

۲۰

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت سخن حق



عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

سندوق 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

۲۱

موسسه حسابرسی فراز مشاور

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

۲۲

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت

ممیز

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نبی‌داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعید سیف‌نای مهربانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرس قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی
تلفن: ۸۸۸۹۵۳۷۷ - ۸۸۹۰۱۵۴۷
فاکس: ۸۸۸۰۲۸۹۸
نشانی: خیابان کریم‌خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان شرقی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۳

موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت نواندیشان

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- سورن آبنوس (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- غلامعلی رشیدی (حسابدار رسمی)
- گزو هوانسپین‌فر (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

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

۲۴



همیار حساب

موسسه حسابرسی و خدمات مالی

عضو انجمن حسابداران خیره ایران
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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



راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران

خیره ایران

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

نمایشگر ۱

خلاصه ای از شواهد

این جدول، ۲۵ مورد از شواهد گزارش شده در کاربرگ‌های حسابرسی را به طور خلاصه ارائه می‌کند. در این تحقیق، مشارکت‌کنندگان موارد با اهمیت صورت‌ها و شواهد نشانگر گزارشگری متهورانه را نمی‌دیدند. (برای انعکاس بهتر، این شواهد در این نمایشگر با حروف پررنگ‌تر مشخص شده‌اند).

وجه نقد

- ۱- کارکنان حسابداری به این نکته اشاره کردند که صورت مغایرت‌های بانکی به صورت ماهانه تهیه می‌شوند.
- ۲- در صورت مغایرت بانکی تهیه شده در ۲۱ دسامبر، ۱۹۹۴ اشاره‌ای به ارقام باز نشده است.
- ۳- تأییدیه بانک، بدهی شرکت را مبلغ ۴۰۰۰٫۰۰۰ دلار گزارش می‌کند که این رقم در صورت‌های مالی سال ۱۹۹۴ شرکت، به عنوان بدهی گزارش شده بود.

حساب‌ها و اسناد دریافتنی تجاری

- ۴- حساب‌های دریافتنی ۷ درصد افزایش را نشان می‌دهند که بیانگر افزایش فروش در ماه‌های نوامبر و سپتامبر است.
- ۵- بررسی دریافت‌های پیش از پایان سال از مشتریانی که از تاریخ سررسید بدهی آنان، بیش از ۹۰ روز گذشته است و گفتگو با رئیس حسابداری در مورد بدهی‌های معوق، نشان داد که ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در تاریخ ۲۱ دسامبر، ۱۹۹۴ کافی است.
- ۶- با توجه به سیاست مدون شرکت و عدم وجود اختلاف در بیشتر تاییدیه‌ها، مانده حساب‌ها تأیید شد.
- ۷- برای پاسخگویی به افزایش تقاضا برای حضور در بازارهای بین‌المللی، موجودی‌ها در سال، ۱۹۹۴ مبلغ ۷۸۰٫۰۰۰ دلار (یا ۵ درصد) افزایش یافت.

- ۸- مشاهده عینی موجودی‌ها در تاریخ ۲۱ دسامبر، ۱۹۹۴ موارد مغایرتی را آشکار نکرد و در نتیجه با فهرست‌نهایی موجودی‌ها مطابقت داشت.
- ۹- بررسی نابابی موجودی کالا به وسیله آزمون قیمت محموله‌های پس از پایان سال و موجودی کالای ساخته شده، نشانگر ارزش‌گذاری آنها به اقل بهای تمام شده و ارزش بازار، است.

دارایی‌های ثابت

- ۱۰- در سال، ۱۹۹۴ نزدیک به ۲۴۰٫۰۰۰ دلار از حقوق و دستمزد واحد مهندسی، به بهای تمام شده دارایی‌ها منظور شد، زیرا مهندسان شرکت در رساندن تجهیزات برای ظرفیت تولید مورد انتظار، با مشکلاتی مواجه شدند.
 - ۱۱- در مورد تمام اضافات دارایی‌های ثابت با ارزش بیش از ۱۰٫۰۰۰ دلار، براساس فاکتور فروش یا مدارک حقوق و دستمزد، سند صادر شد.
 - ۱۲- استهلاک اقلام با اهمیت دارایی‌های ثابت مجدداً محاسبه و مناسب تشخیص داده شد.
- دارایی‌های نامشهود و سایر دارایی‌ها
- ۱۳- شرکت مبلغ ۲۰٫۰۰۰ دلار از هزینه‌های قانونی تحمل شده را به بهای تمام شده دارایی منظور کرده است تا بتواند از حساب حق اختراع موجود در حساب‌ها، با موفقیت دفاع کند.
 - ۱۴- شرکت عمر مفید برآوردی باقی‌مانده یک حساب حق اختراع به ارزش ۷۰۰٫۰۰۰ دلار را از ۲ سال به ۷ سال افزایش داد و دلیل آن را افزایش تقاضا برای فن‌آوری ذکر کرد.

سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته

- ۱۵- در دسامبر سال، ۱۹۹۴ شرکت ۲۵ درصد از حقوق صاحبان سهام خود در شرکت برنز^{۱۴} را از طریق اسناد دریافتنی به مبلغ ۵۰۰٫۰۰۰ دلار دریافت و مبلغ ۲۰۰٫۰۰۰ دلار درآمد گزارش کرد.
- ۱۶- درآمد حاصل از اختیار سهام شرکت برنز، در صورت سود و زیان سال، ۱۹۹۴ در قسمت سایر درآمدها گزارش شده است.
- ۱۷- شرکت ۲۵ درصد از حقوق صاحبان سهام خود را در دو شرکت سود ده دیگر حفظ کرد که از روش ارزش ویژه استفاده می‌کنند.
- ۱۸- اصل مبالغ اسناد دریافتنی، از شرکت برنز به صورت اقساط سالانه، بازپرداخت می‌گردد و بازپرداخت این اقساط تا سال ۱۹۹۶ شروع نمی‌شود.
- ۱۹- بهره اسناد دریافتنی سالانه به مبلغی معادل ۱ درصد بیشتر از نرخ حداقل، پرداخت خواهد شد.
- ۲۰- اسناد دریافتنی تضمین شده به وسیله توسط شرکت برنز در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی افشا شده است.

حساب‌های پرداختی و بدهی‌های تحقق یافته

۲۱- مانده‌های حساب‌های پرداختی و بدهی‌های تحقق یافته، ۴ درصد بیشتر از سال ۱۹۹۲ است که نشانگر افزایش تولید در نزدیکی پایان سال است.
 ۲۲- برای یافتن بدهی‌های ثبت نشده، آزمونی برای پرداخت‌ها و فاکتورها پس از پایان سال، صورت گرفت و مشخص شد که بدهی‌ها به میزان قابل ملاحظه‌ای کمتر از واقع گزارش نشده‌اند.

۲۳- حساب‌های شرکت با فروشنندگان عمده، تایید و مغایرت‌گیری شد و در آن تنها به اختلافاتی ناچیز اشاره شده است.
بدهی‌های بلندمدت

۲۴- همانطور که در صورت‌های مالی سال ۱۹۹۳ نیز گزارش شده بود، تاییدیه بانک نشان می‌داد که شرکت، مبلغ ۵۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ دلار به صورت اسناد بلندمدت، بدهکار است.

۲۵- بدهی به بانک، توسط موجودی کالا، حساب‌ها و اسناد دریافتی و دارایی‌های ثابت شرکت تضمین شده‌اند و این امر در یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، افشا شده است.

حقوق صاحبان سهام

۲۶- سود نقدی به مبلغ ۲۵۰٫۰۰۰ دلار، اظهار و پرداخت شد و به همین مبلغ به حساب سود و زیان انباشته منظور گردید.

۲۷- در سال، ۱۹۹۳ افزایش سرمایه‌ای صورت نگرفته است.

فروش

۲۸- فروش کل در سال، ۱۹۹۳ به مبلغ ۲/۸ میلیون دلار افزایش یافت که بیشتر از افزایش ۲/۳ میلیون دلاری در سال ۱۹۹۳ بود.

۲۹- فروش کل در سال، ۱۹۹۳ مبلغ ۸۵/۸ میلیون دلار بود.

۳۰- قسمت اعظم افزایش فروش سال ۱۹۹۳ را می‌توان فروش ماه‌های نوامبر و دسامبر دانست که تحت برنامه جدید مدیریت توزیع، با توزیع‌کنندگان مکزیکی، صورت گرفته بود.

۳۱- توزیع‌کنندگان مکزیکی، انتظار مشارکت در طرح‌های بزرگتری را در سال ۱۹۹۵ در مکزیکوسیتی دارند.

۳۲- طبق آزمون‌های انقطاع فروش، فروش‌هایی ثبت شده در دسامبر پیش از ۳۱ دسامبر، ۱۹۹۳ ارسال شده‌اند.

۳۳- برگشت از فروش از مبلغ ۷/۷ میلیون ریال در سال، ۱۹۹۳ به مبلغ ۸/۹ میلیون ریال در سال، ۱۹۹۳ افزایش یافت.

۳۴- برنامه جدید مدیریت توزیع، دوره ۹۰ روزه‌ای را در نظر گرفته است که توزیع‌کنندگان حق دارند خرید خود را طی آن دوره برگشت دهند.

بهای تمام شده کالای فروش رفته

۳۵- همراه با افزایش ۵/۹ درصد در فروش، بهای تمام شده کالای فروش رفته نیز در سال ۱۹۹۳، ۵/۸ درصد افزایش یافته است.

۳۶- شرکت برای تعیین هزینه‌های استاندارد، از روش اولین وارده از اولین صادره برای موجودی مواد و کالا استفاده می‌کند.

۳۷- در دسامبر سال ۱۹۹۳ شرکت قرارداد خود با شرکت برنزا را به مدت ۳ سال تمدید کرد. طبق این قرارداد، دو نوع از محصولات شرکت به قیمت هایی پس از تخفیف قابل ملاحظه، تضمین شده است.

هزینه‌های اداری و فروش

۳۸- موفقیت محصول جدید و ورود به بازارهای بین‌المللی، موجب افزایش هزینه‌های اداری و فروش در سال، ۱۹۹۳ شده است.

۳۹- تمام هزینه‌های اداری و فروش به ارزش بیش از ۵٫۰۰۰ دلار، به فاکتور اضافه شده و هیچ موردی اختلافی وجود ندارد.

هزینه‌های تحقیق و توسعه و مهندسی

۴۰- شرکت به منظور گسترش خط مخصوص تولید خود افزایش قابل ملاحظه‌ای را برای هزینه‌های تحقیق در سال، ۱۹۹۵ پیش‌بینی کرده است.

۴۱- هزینه کل واحد مهندسی نسبت به سال، ۱۹۹۳ به مبلغ ۲۴۰٫۰۰۰ دلار، کاهش یافته است.

۴۲- تمام هزینه‌های واحد مهندسی به ارزش بیش از ۵٫۰۰۰ دلار، به مبلغ فاکتور اضافه شدند و هیچ مورد اختلافی یافت نشد.

بدهی‌های احتمالی و تعهدات

۴۳- شرکت تجهیزات کارخانه را طی یک قرارداد لیزینگ عملیاتی غیر قابل فسخ اجاره کرده است که در تاریخ‌های متفاوتی در سال، ۱۹۹۸ سررسید می‌شود.

۴۴- شرکت به شکایات قانونی خود به صورتی فعال ادامه می‌دهد تا از حق اختراع‌های خود دفاع کند و کسانی را تهدید کند که بدون مجوز از فن‌آوری آن استفاده می‌کنند.

۴۵- تاییدیه دریافتی از وکیل شرکت نشان می‌دهد که دعوی علیه شرکت در جریان است. از آنجا که این‌گونه دعاوی در تجارت معمول است این دعوی نمی‌تواند اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی بگذارد.

خلاصه

تجزیه و تحلیل پیگیرانه نشان می‌دهد که فرآیندهای شناختی گوناگون ۱۴ روی رفتار حساب‌برسان در مواجهه با گزارشگری مالی متهورانه نقش اساسی دارند. به‌ویژه، زمانی که ارزیابی‌های ریسک بالا برای ارائه پردازش شواهد گزارشگری متهورانه در دسترس است، قضاوت‌های بیشتری براساس ارزیابی ریسک نسبت به شواهد صورت می‌گیرد. برعکس، وقتی چنین ارزیابی‌های در دسترس نیست، میزان توجه به شواهد گزارشگری متهورانه براساس قضاوت‌های حساب‌برسان تعیین می‌شود.

این تحقیق با نشان دادن این که میزان توجه حساب‌برسان به شواهد گزارشگری متهورانه برای حساب‌های صورت‌های مالی به گزارشگری متهورانه سایر حساب‌ها بستگی دارد، ادبیات حسابرسی را درباره گزارشگری مالی متهورانه و مدیریت سود ارتقا می‌دهد. علاوه براین، نتایج نشان می‌دهد که توجه حساب‌برسان به گزارشگری مالی متهورانه هنگامی افزایش می‌یابد که به بررسی‌های خود در مورد رسیدگی به شواهد موبد برای حساب‌های دارای ریسک بالا بیش از در نظر گرفتن شواهد مستندسازی شده در مورد حساب‌های با ریسک پایین، اولویت می‌دهند. این نتایج دارای کاربردهای مستقیمی برای برنامه‌ریزی کار حسابرسی است و می‌تواند به سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیز گسترش یابد.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Auditor Attention to
- 2- Auditor judgments
- 3- Aggressive Financial Reporting
- 4- Earning Management
- 5- Fraudulent Financial Reporting based knowledge
- 6- Auditors' experience
- 7- Nonerror events
- 8- Attention
- 9- Basic knowledge structure
- 10- High risk
- 11- Seemingly unrelated
- 12- Low Risk
- 13- Computerized experiment
- 14- Different Cognitive Processes
- 15- Bronz Co.

ادامه در صفحه ۶۴

گزارشگری متهورانه، تأثیر گذارد. محدودیت دیگر ناشی از آزمون تجربی تحقیق آن است که توجه حساب‌برسان، همیشه پیش از شکل‌گیری قضاوت‌های مهاجمانه، اندازه‌گیری شده است. هرچند این محدودیت بر نتایج مربوط به توجه حساب‌برسان تأثیر نمی‌گذارد اما این احتمال وجود دارد که میزان توجه، بر قضاوت‌های آتی حساب‌برس تأثیر داشته باشد. محدودیت آخر در این تحقیق آن است که در این مطالعه تنها شرایطی مورد آزمون قرار گرفته است که روش‌های تحلیلی حسابرسی، حساب دارای ریسک بالا را که به طور متهورانه‌ای بیشتر از واقع گزارش شده، به درستی نشان می‌دهد. از آنجا که روش‌های تحلیلی معمولاً مقایسه‌هایی را میان مانده‌های سال جاری و سال قبل را در برمی‌گیرد (Hirst and Koonce, 1996)، در نتیجه ممکن است این روش‌ها نتوانند حساب‌های با ریسک بالا را زمانی که گزارشگری متهورانه مانده حساب را به میزان قابل ملاحظه‌ای افزایش نداده باشد (مانند موارد مربوط به هموارسازی در آمد متهورانه)، تشخیص دهند. مطالعات آینده می‌توانند این شرایط را در نظر بگیرند تا مشخص شود آیا نشانه‌های احتمال خطری که از منبع دیگری به غیر از روش‌های تحلیلی به دست می‌آیند بر جلب توجه و قضاوت حساب‌برسان تأثیرگذار هستند یا خیر؟

با وجود این محدودیت‌ها، نتایج این تحقیق می‌تواند پیشنهاداتی را برای دیگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی داشته باشد. روش‌های تحلیلی مورد استفاده حساب‌برسان برای کشف حساب‌های با ریسک بالا در این مطالعه، مشابه نسبت‌ها و روش‌های تحلیلی است که به‌وسیله تحلیلگران مالی و سرمایه‌گذاران اجراکننده تحلیل‌های بنیادی، استفاده می‌شود. اگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به نشانه‌های ریسک بالا، مشابه حساب‌برسان مورد مطالعه در این تحقیق واکنش نشان دهند، می‌توانند از تشخیص و ارزیابی دقیق حساب‌های با ریسک بالا پیش از در نظر گرفتن دیگر نتایج گزارش شده در صورت‌های مالی، استفاده کنند. تحقیقاتی که در آینده این احتمال را مورد توجه قرار می‌دهند باید خصوصیات فرهنگی را در نظر بگیرند که احتمالاً حساب‌برسان را از دیگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی متمایز می‌کند. نمونه‌هایی از این خصوصیات عبارت از سادگی دسترسی به شواهد، و مهارت در تفسیر شواهد و محرک‌هایی است که ارزش شواهد را افزایش می‌دهند.

تعیین ترکیب محصولات در بهایابی...

نمایشگر ۴- ترکیب بهینه محصولات شرکت الفبا براساس رویکرد بهایابی بر مبنای فعالیت و تئوری محدودیت‌ها با هزینه‌های غیرنسبی فعالیت‌ها

مسئله ۲- حداکثر کردن میانگاد تغییر یافته: $25X + 20Y - 500(S1 + S2) - 83200$

مشروط به:

$$X + 2Y \leq 20000$$

محدودیت بخش ۱:

$$2X + 5Y \leq 61000$$

محدودیت بخش ۲:

$$6X + 5Y \leq 72000$$

محدودیت بخش ۳:

$$2X + Y \leq 20000$$

محدودیت بخش ۴:

$$X \cdot 20 \cdot S1 \leq 0$$

اندازه هر بار تولید دسته X:

$$Y \cdot 1000 \cdot S2 \leq 0$$

اندازه هر بار تولید دسته Y:

$$X > 0, Y \geq 0$$

محدودیت‌های غیرمنفی:

متغیرهای S1 و S2 مثبت هستند

محدودیت عدد صحیح:

$$X = 6500 \text{ واحد}$$

جواب بهینه: ترکیب محصول C

$$Y = 7000 \text{ واحد}$$

$$S1 = 23$$

$$S2 = 7$$

میانگاد: ۲۰۲۵۰۰

میانگاد تغییر یافته حداکثر شده:

$$199200$$

نمایشگر ۵- ترکیب بهینه محصول شرکت الفبا براساس رویکرد بهایابی بر مبنای فعالیت و تئوری محدودیت‌ها با توجه به اثر یادگیری هزینه فعالیت‌ها

مسئله ۳- حداکثر کردن میانگاد شناسایی شده:

$$25X + 20Y - 57700(S1 + S2) - 0/678$$

مشروط به:

$$X + 2Y \leq 20000$$

محدودیت بخش ۱:

$$2X + 5Y \leq 61000$$

محدودیت بخش ۲:

$$6X + 5Y \leq 72000$$

محدودیت بخش ۳:

$$2X + Y \leq 20000$$

محدودیت بخش ۴:

$$X \cdot 20 \cdot S1 \leq 0$$

اندازه هر بار تولید دسته X:

$$Y \cdot 1000 \cdot S2 \leq 0$$

اندازه هر بار تولید دسته Y:

$$X > 0, Y \geq 0$$

محدودیت‌های غیرمنفی:

متغیرهای S1 و S2 مثبت هستند

محدودیت عدد صحیح:

$$X = 6500 \text{ واحد}$$

جواب بهینه: ترکیب محصول C

$$Y = 7000 \text{ واحد}$$

$$S1 = 23$$

$$S2 = 7$$

میانگاد (ریال): ۲۰۲۵۰۰

میانگاد شناسایی شده حداکثر (ریال):

$$208558$$

خلاصه و نتیجه

نمایشگر ۶ خلاصه‌ای از انتخاب‌های ترکیب محصولات شرکت الف، ب، و ج و میانگاد بالقوه هر انتخاب را براساس ۴

نمایشگر میانداغ تعدیل شده شرکت الفبا برای ترکیبات مختلف محصول

ترکیب محصول	ترکیب محصول	ترکیب محصول	ترکیب محصول	ترکیب محصول	
E	D	C	B	A	
۱۰۰۰۰	۹۰۰۰	۶۵۰۰	۴۰۰۰	۰	حجم تولید الفبا (X)
۰	۳۰۰۰	۷۰۰۰	۹۰۰۰	۱۰۰۰۰	حجم تولید بتا (Y)
۵۰	۲۵	۳۳	۲۰	۰	تعداد آماده‌سازی‌ها برای خط تولید X
۰	۳	۷	۹	۱۰	تعداد آماده‌سازی‌ها برای خط تولید Y
۲۵۰۰۰۰	۲۰۵۰۰۰	۲۰۲۵۰۰	۲۸۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	میانداغ مسئله ۱ (هزینه‌های آماده‌سازی ثابت است)
۱۴۲۲۰۰	۱۹۷۲۰۰	۱۹۴۷۰۰	۱۷۷۲۰۰	۹۲۲۰۰	میانداغ تعدیل شده مسئله ۱:
۱۳۰۰۰۰	۱۹۷۲۰۰	۲۱۴۵۰۰	۲۱۶۲۰۰	۱۷۸۰۰۰	میانداغ تعدیل شده مسئله ۲:
					هزینه‌های نسبی آماده‌سازی
۱۴۱۷۰۰	۱۹۷۲۰۰	۱۹۹۲۰۰	۱۸۲۲۰۰	۱۱۱۷۰۰	میانداغ تعدیل شده مسئله ۳:
					هزینه‌های آماده‌سازی غیرنسبی است
۱۴۰۷۱۲	۱۹۷۲۰۰	۲۰۸۵۵۸	۲۰۴۴۶۲	۱۶۳۳۰۴	میانداغ اصلاح شده مسئله ۴:
					هزینه‌های آماده‌سازی غیرنسبی و غیرخطی است

مفروضات ساختار نسبی هزینه متکی است و محدودیت منابع را نادیده می‌گیرد. این محدودیت به توان بهایابی بر مبنای فعالیت به عنوان یک ابزار تصمیم‌گیری مدیریت تاثیر منفی دارد. این مشکلات می‌تواند با ادغام بهایابی بر مبنای فعالیت و تئوری محدودیت‌ها و استفاده از روش برنامه‌ریزی اعداد صحیح مخلوط حل گردد.

پیشنهاد برای تحقیقات آینده

تحقیقات آینده در زمینه طراحی سیستم بهای تمام شده می‌تواند از مستندات تجربی فعالیت‌های گوناگون در صنایع مختلف بهره‌مند گردد. علاوه بر این، مطالعات میدانی نمونه‌هایی از محدودیت‌های عملیاتی که در سیستم‌های بهای تمام شده وجود دارد، باعث غنای قابل توجه متون بهایابی بر مبنای فعالیت و تئوری محدودیت‌ها خواهد شد.

پی‌نوشت‌ها

1- Theory Of Constraints (TOC)

2- Throughput

منابع

1- Yahya-Zadeh, massood, 1998, Product-Mix Decision Under Activity-Based Costing with Resource Constraints And Non-Proportional Activity Costs, *Journal of Applied Business Research*, Vol.14.No.4.: 36-45

2- Kee, Robert, 1995, Integrating Activity-Based Costing with the Theory of Constraints to Enhance Production-Related Decisions. *Accounting Horizons* (December): 48-61.

فرمول هزینه‌های آماده‌سازی ارائه می‌کند. این نمایشگر موارد بالقوه در تصمیم‌گیری نادرست ترکیب محصولات بر اساس تئوری محدودیت‌ها را نشان می‌دهد. با استفاده از رویکرد تئوری محدودیت‌ها، ترکیب محصول C به عنوان یک انتخاب بهینه شناسایی شده است (مسئله ۱) استفاده از بهایابی بر مبنای فعالیت در مساله تصمیم‌گیری با توجه به کل هزینه‌های آماده‌سازی نشان می‌دهد که ترکیب محصول B انتخاب بهینه می‌باشد (مساله ۲). انتخاب نادرست ترکیب محصول به وسیله تئوری محدودیت‌ها ناشی از نحوه برخورد با هزینه‌های آماده‌سازی و دیگر هزینه‌های عملیاتی به عنوان هزینه ثابت است. راه حل بهایابی بر مبنای فعالیت، در عوض ممکن است به دلیل فرض‌های محدودکننده نسبت کل هزینه‌ها (یا ثابت بودن هزینه متوسط) نادرست باشد. ساختار هزینه غیرنسبی در مساله ۳ و ۴ بررسی شده است. در این دو موقعیت، هزینه متوسط آماده‌سازی یک الگوی کاهشی دارد و منجر به انتخاب بهینه ترکیب محصول C می‌شود. روش برنامه‌ریزی اعداد صحیح مخلوط می‌تواند جهت بهبود تصمیمات ترکیب محصولات در مسائل تئوری محدودیت‌ها به کار گرفته شود.

شرکت‌هایی که بهایابی بر مبنای فعالیت را به عنوان یک ابزار مدیریتی و تصمیم‌گیری پذیرفته‌اند با چالش‌ها و ایرادات معینی روبه‌رو هستند. بهایابی بر مبنای فعالیت بر