

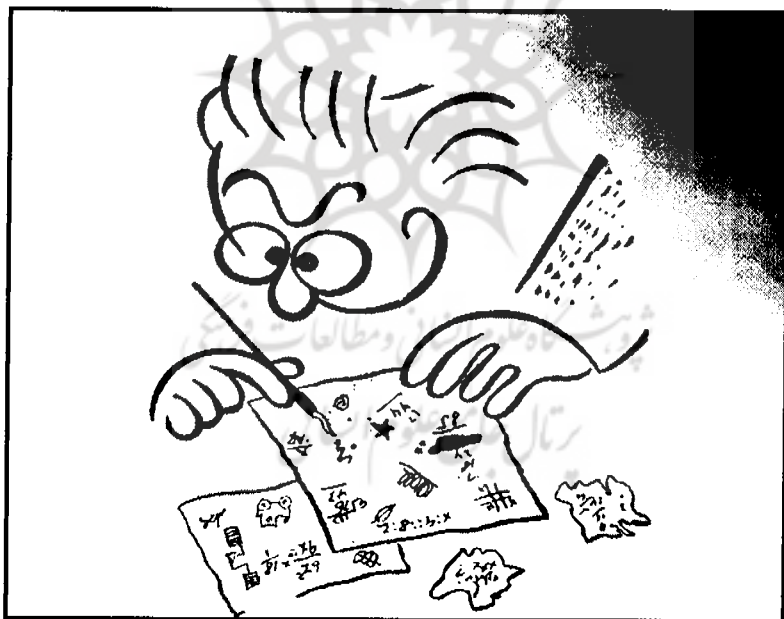
# دوره عمر محصول و روش‌های هزینه‌یابی آن

محمد امری اسرمی  
عضو هیئت علمی دانشگاه

است تا موضوعات دوره عمر محصول و دوره عمر بازار به اختصار مورد بحث قرار گیرد و روش‌های هزینه‌یابی آنها معرفی شود. این کار می‌تواند زمینه را بیش از پیش برای مدیریت هزینه و کاهش هزینه‌های محصول و هزینه‌های مشتریان مهیا سازد.

## دوره عمر

در پاسخ به این که "دوره عمر چیست" نمی‌توان با استفاده از یک تعریف ساده به طور صریح و روشن به آن جواب داد، اصطلاح دوره عمر موضوع گمراه‌کننده‌ای است، "بعضی مردم، هزینه‌های دوره عمر را فقط مربوط به هزینه‌های اشخاص می‌دانند، در حالی که بعضی از افراد تمام هزینه‌های اشخاص و هزینه‌های اجتماعی را جزئی از آن می‌دانند" از این رو تعریف



## چکیده

در این مقاله، دوره عمر از دیدگاه‌های بازاریابی، تولیدکنندگان، مشتری و اجتماع مورد بحث قرار می‌گیرد. دوره عمر از دیدگاه مشتری یا مصرف‌کنندگان را دوره عمر محصول می‌گویند، هزینه‌های دوره عمر از دیدگاه مشتری، کامل‌ترین هزینه است و در این مقاله مورد تأکید قرار گرفته است.

## واژه‌های کلیدی

دوره عمر محصول، دوره عمر بازار، روش‌های هزینه‌یابی دوره عمر محصول

## مقدمه

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

هزینه‌یابی دوره عمر محصول یکی از روش‌های 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 می‌شود. برای مدیریت بهتر هزینه چهار دسته روش‌های هزینه‌یابی 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

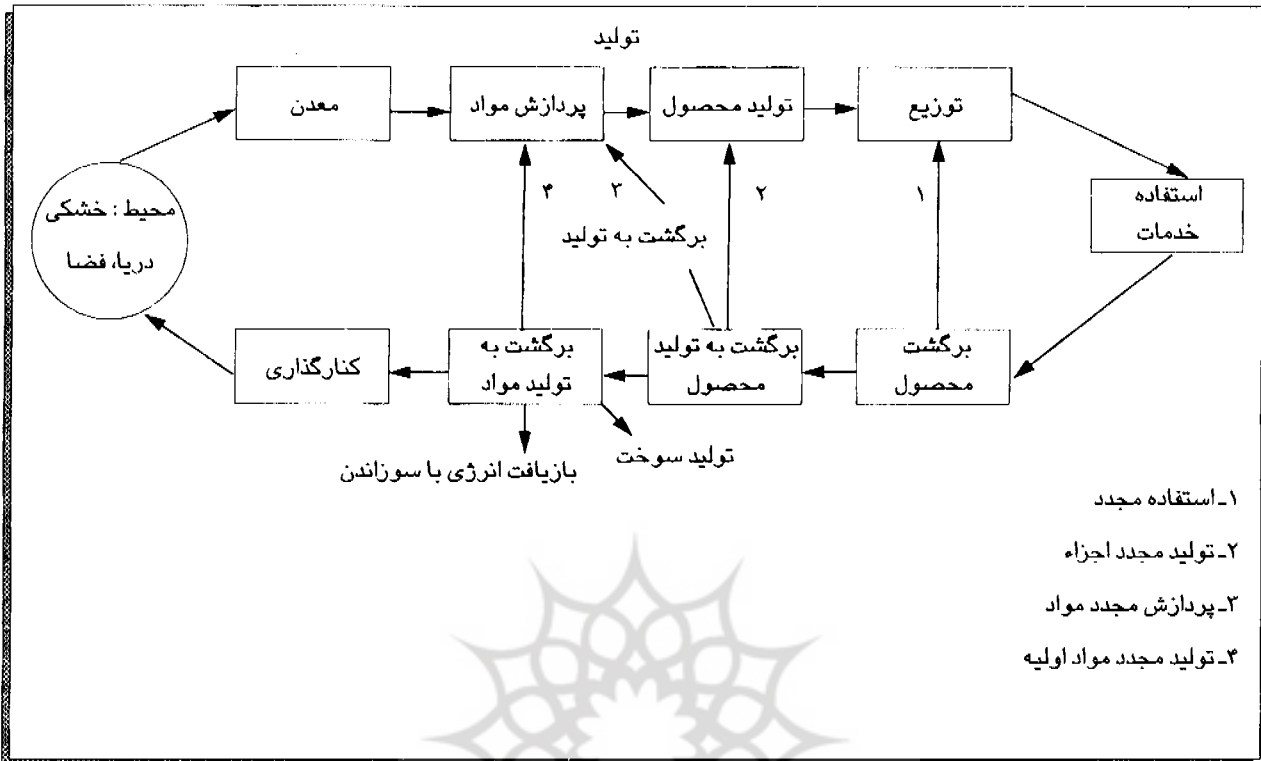
دوره عمر محصول عبارت از: "فاصله زمانی بین طراحی تا عرضه محصول جدید به بازار و توقف تولید آن به دلیل نبود تقاضای کافی برای آن در بازار" است.

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 مشابه‌ای 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- کلیدواژه‌ها: 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.

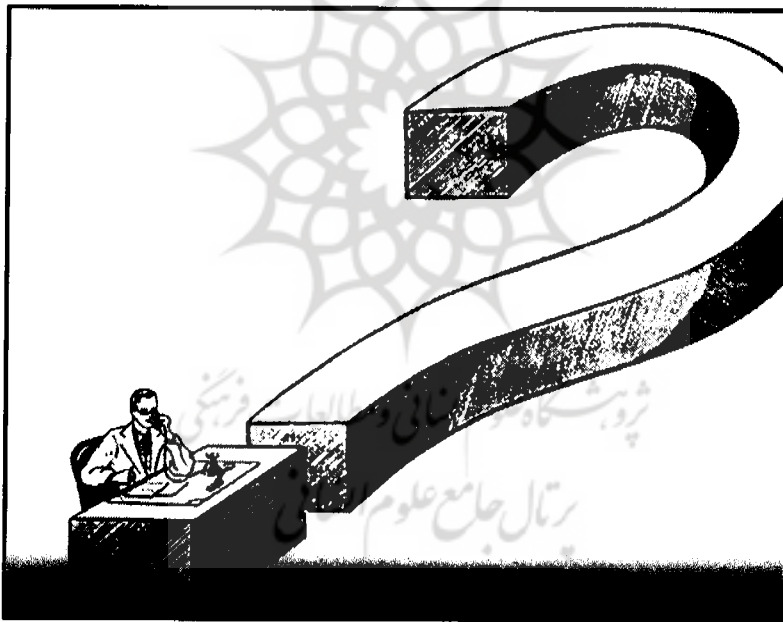
۱۰- ارسال مقاله: نسخه اصلی مقالات باید به نشانی زیر ارسال شود:

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



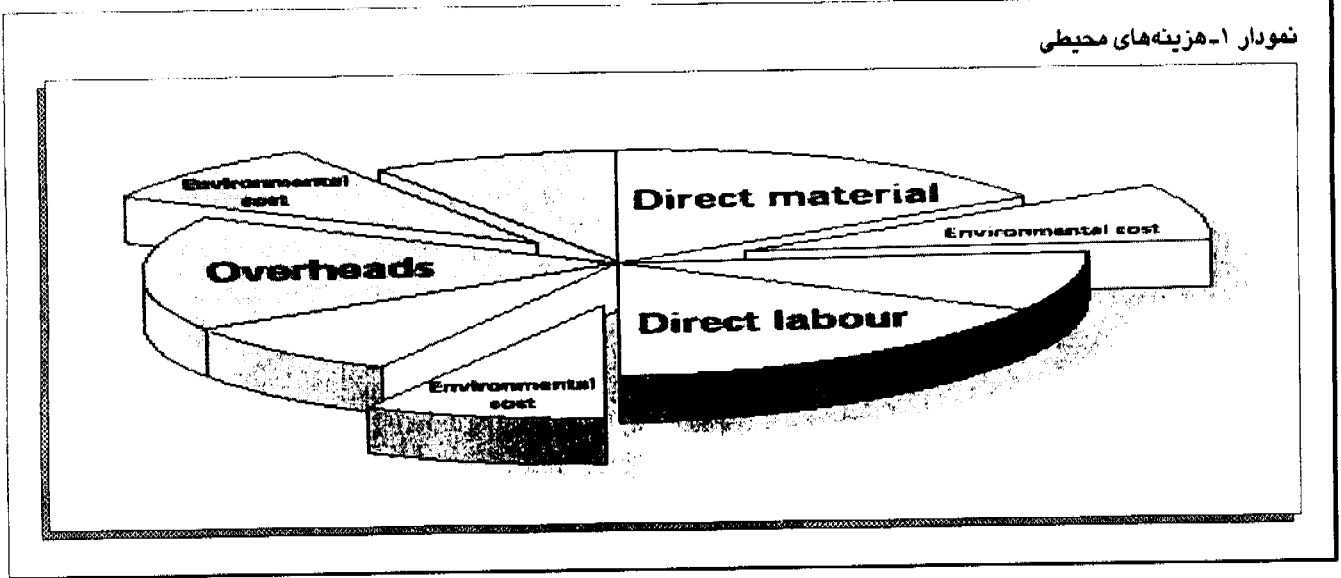
مقدمه

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

نمی‌شوند و به عنوان هزینه‌های عمومی تلقی می‌شوند. شکل شماره یک هزینه‌های محیطی را نشان می‌دهد. تئوری حسابداری محیطی<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).

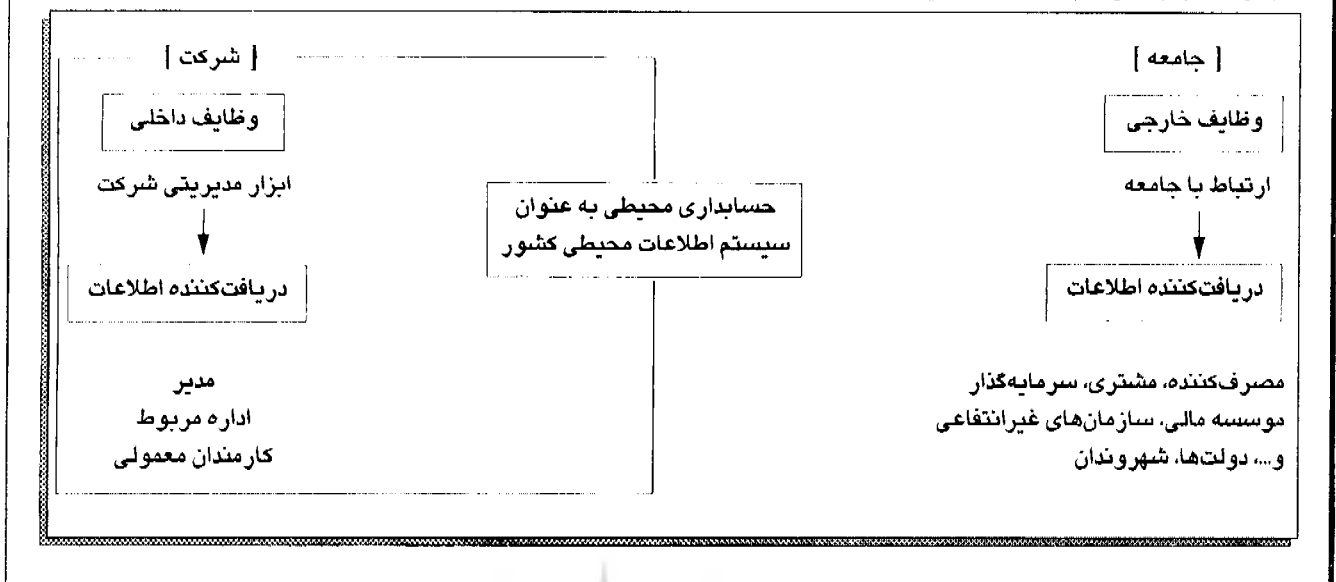
هنگام ارائه اطلاعات حسابداری محیطی به کاربران خارجی مثل مصرف‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، ساکنان محلی، دو نوع وظایف داخلی و خارجی وجود دارد. پایگاه داده‌های شرکت برای وظایف داخلی یا خارجی، یکسان است. برای وظایف داخلی، موضوعاتی برگزیده می‌شوند. که برای شرکت حائز اهمیت هستند برای توزیع این اطلاعات در خارج از 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 غیر صحیح 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 صحیح 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 مزبور - 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 ۴۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## بخشنامه

شماره: ۱۴۸۳/۱۰۵۲۹

تاریخ: ۱۳۸۴/۶/۶

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

روزنامه رسمی شماره: ۱۳۵۹۳

تاریخ: ۱۳۸۴/۶/۲۶

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

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

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

## فصل اول - مشخصات دفاتر قانونی

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

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

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

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

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

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

فصل سوم - نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی

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

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

ماده ۱۲) مودیان مجاز به نگهداری 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 مراحلی باشد تا موضوع آماده برای ثبت در دفتر مربوط شود، فاصله بین تاریخ فاکتور یا مدارک و روز آماده شدن آن برای ثبت در دفتر تاخیر ثبت تلقی نخواهد شد.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## نظام حسابداری و گزارشگری مالی لهستان

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

دو نهاد حرفه‌ای در لهستان به عضویت فدراسیون بین‌المللی حسابداران درآمده‌اند، هیات ملی انجمن حسابداران رسمی در لهستان<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. هم اکنون این مالیات‌ها ۴۳ درصد درآمد‌های دولت را تشکیل می‌دهند. درآمد‌های مالیاتی موسسات تجاری ۳۷ درصد آن را تشکیل می‌دهد در حالی که این نسبت برای شرکت‌های تضامنی و تک مالکی ۲۰ درصد می‌باشد.

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

مبادله خارجی: بیشتر محدودیت‌ها

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

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

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

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

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

موسسات عملیات خود را به شیوه‌های زیر تامین مالی می‌نمایند:

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

نظام گزارشگری مالی

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

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

پانوشته‌ها

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

# معرفی موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران

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

## فهرست

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

## انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶

۸۸۹۰۵۹۲۰

فاکس ۸۸۸۹۹۷۲۲

Email: Anjoman@systemgroup.net

info@iranianica.com

## موسسه حسابرسی آزموگان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات حسابداری، مشاوره‌های و طراحی سیستم‌های مالی - نظارت بر امور تصفیه  
تلفن: ۸۸۸۰۳۴۶۵ - ۸۸۸۰۲۶۳۹ - ۸۸۷۵۷۳۴۰  
فاکس: ۸۸۷۵۷۳۴۱  
نشانی: خیابان کریمخان زند - خیابان حافظ شماره ۷۰۱ - طبقه چهارم صندوق پستی: ۱۴۳۳۵۷۹۷

## موسسه حسابرسی آزموون

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

## موسسه حسابرسی امجد

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی و مالیاتی، بازرسی قانونی، مشاوره‌های مدیریت مالی، طراحی و یادده سازی سیستم‌های مالی، دفتر تهران: خیابان ولیعصر، بالاتر از جام جم، ساختمان جم، شماره ۱۴۷۹، طبقه چهارم، واحد یک  
تلفن: ۰۲۱.۲۲۰۱۲۹۳۲  
دفتر اصفهان: میدان آزادی، خیابان آزادگان، کوی کارگران، ساختمان ۲۰، طبقه سوم، واحد ۶  
تلفن: ۰۲۱.۶۶۲۱۳۴۵ - فاکس ۰۲۱.۶۶۳۸۹۹۲  
صندوق پستی اصفهان ۱۹۹ - ۸۱۶۴۵  
http://www.amjad.ir  
info@amjad.ir

## موسسه حسابرسی آزموون سامانه

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عبدالرضا (فرهاد) نوربخش (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- علی اصغر نجفی مهری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین قاسمی روچی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: طراحی سیستم، مشاوره مالی و مالیاتی  
نشانی: خیابان بهار شیراز تقاطع سهروردی جنوبی شماره ۹۷  
تلفن: ۷۷۵۳۷۹۴۴  
فاکس: ۷۷۵۲۷۴۵۸  
نشانی: میدان آرژانتین، خیابان زاگرس، شماره ۵  
تلفن: ۸۸۷۹۸۴۸۱  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵/۱۴۹

## آریاروش

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

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

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

## معرفی موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران خبره ایران



## ایران مشهود

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

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

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

۹

### موسسه حسابرسی آریان فراز

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- مهدی سوادلو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- داریوش امین‌نژاد (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- محمودرضا تاق‌پوری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی و بازرسی قانونی، حسابرسی مالیاتی، حسابرسی عملیاتی، ارائه خدمات مالی و مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های مالی، ارزیابی سهام و حسابرسی داخلی.

تلفن: ۸۸۵۰۳۷۰۰ - ۸۸۷۵۲۶۳۱  
فاکس: ۸۸۵۰۳۷۰۰

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

۱۰



### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت اصول پایه فرائیر

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۸۴۱۱۵۰۵  
فاکس: ۸۸۴۲۳۵۳۴ - ۸۸۴۱۱۵۰۵

نشانی: خیابان مطهری - جنب باشگاه بانک سپه پلاک ۴۳ طبقه ۴  
صندوق پستی: ۵۹۳۵ - ۱۵۸۷۵

۱۱

### انجمن حسابداران خبره ایران



تلفنهای ۸۸۹۰۲۹۲۶  
۸۸۹۰۵۹۲۰  
فاکس ۸۸۹۹۷۲۲

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

۱۲

### موسسه حسابرسی بیات رایان

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: طراحی سیستم (نرم‌افزار) مشاوره مالی و مالیاتی، خدمات حسابداری، خدمات حسابرسی عملیاتی و مالیاتی

تلفن: ۸۸۵۰۴۵۸۶ - ۸

فاکس: ۸۸۵۰۲۰۴۵

نشانی: خیابان مطهری - بین کوه‌نور و دریای‌نور - شماره ۲۳۹ - طبقه سوم

Email: kpmg-br@parsonline.net

Kpmg-br@neda.net

۱۳

### 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، پانزدهم تیر از میدان ونک، پلاک ۱۲۷۹/۱

صندوق پستی: ۱۹۳۹۵/۳۱۴۹

Email: tadvinco@mail.dci.co.ir

۹

### 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: ۸۸۸۰۴۹۴۰

دفتر مرکزی: تهران، خیابان ولیعصر، نرسیده به خیابان فاطمی، خیابان شهید حمیدصدر پلاک ۳۸ طبقه دوم آپارتمان شماره ۱۰

دفتر تبریز: خیابان امام سهرامی طالقانی، مجتمع خدمات تجاری سهند طبقه دوم واحد ۸

تلفکس: ۰۴۱۱ - ۵۵۳۳۵۷۰

Email: m\_shoghian@yahoo.com

۱۰

### موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت بهرادمشار

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۳۲۶۵۲۷ - ۸ فاکس: ۸۸۳۰۹۴۹۰

نشانی: تهران - خیابان مطهری خیابان فجر (چم سابق) پایین‌تر از کانون زبان پلاک ۲۹ طبقه دوم

صندوق پستی ۱۵۸۷۵/۵۵۵۱

کد پستی ۱۵۸۹۷۸۳۱۱۶

Email: info@behradmoshar.com



### موسسه حسابرسی بیداران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباس اسرارحقیقی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- یدالله امیدواری (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین فرج‌اللهی (حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، طراحی سیستم‌های مالی، مشاوره مالی و مالیاتی، ارزیابی سهام

تلفن: ۸۸۳۰۶۹۱۱ - ۸۸۸۲۹۷۶۱ - ۸۸۸۳۵۲۰۷  
فاکس: ۸۸۸۳۱۶۸۱

نشانی: شمال میدان هفت‌تیر، خیابان زیرک‌زاده، شماره ۲۲، طبقه اول

### راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶

# راهنمای موسسات حسابرسی عضو انجمن حسابداران خبره ایران



۱۴

## موسسه حسابرسی تلاش ارقام

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام و طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۸۸۷۷۸۸۱۱ فاکس: ۸۸۷۲۷۵۴  
دفتر تهران: خیابان گاندی، خیابان بیستم، شماره ۱۸، واحد ۶

دفتر تبریز: خیابان ولیعصر، خ کریم‌خان، خیابان شهید آذرینیا، بن بست رهی  
تلفن: ۳۳۱۲۷۷۸ فاکس: ۳۳۳۰۵۵۵

۱۵

## حسابرسین موسسه حسابرسی و بهبود سیستم‌های مدیریت

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- حسن اسماعیلی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منوچهر زندی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- منیژه اریانیپور (حسابدار رسمی)
- مصطفی خادم‌الحسنی (حسابدار رسمی)
- ابو الفضل بسطامی (حسابدار رسمی)

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

Email: [hesabresin@rayankooosh.com](mailto:hesabresin@rayankooosh.com)

۱۶

## موسسه حسابرسی خبره

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۰۴۵۱۹-۲۱  
فاکس: ۸۸۹۰۲۳۲۰  
نشانی: خیابان ولیعصر، کوی پزشکیپور (شمال) فروشگاه قدس) شماره ۲۳ کدپستی: ۱۵۹۴۸

۱۷

## موسسه حسابرسی و خدمات مالی دایاریان



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی بازرسی قانونی، مشاوره مدیریت مالی، طراحی و پیاده‌سازی سیستم مالی، نظارت مالی و حسابداری و مالیاتی، نظارت بر امور تصفیه

تلفن: ۸۸۷۳۹۰۷۱ - ۲ - ۴ - ۸۸۷۳۹۰۸۳  
فاکس: ۸۸۷۳۹۰۵۶

نشانی: خیابان شهیدبهشتی، خیابان سرافراز، خیابان هفتم، شماره ۵۰، طبقه دهم  
صندوق پستی: ۱۵۷۴۵-۹۴۷

Email: [DAYA RAYAN@apadana.com](mailto:DAYA RAYAN@apadana.com)

۱۸



## موسسه حسابرسی دش و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره مالی و مالیاتی، اصلاح حساب، ارزیابی سهام، طراحی سیستم‌های مالی

تلفن: ۶۶۹۴۵۴۶۷-۶۶۹۴۵۴۶۵  
فاکس: ۶۶۴۲۹۹۷۱

نشانی: تهران- خیابان جمالزاده شمالی بالاتر از بلوار کشاورز روپروی بانک ملی شماره ۲۵۳  
صندوق پستی: ۱۴۱۸۵/۴۸۷

Email: [Dash\\_Co@neda.net](mailto:Dash_Co@neda.net)

## راهنمای موسسات حسابرسی

۱۹

## موسسه حسابرسی رایمند و همکاران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- عباسعلی دهدشتی‌نژاد (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](mailto:rymand@rymand.com)

۲۰

## موسسه حسابرسی رهیافت حساب تهران

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

تلفن: ۸۸۹۸۵۷۵۱ - ۵ - ۸۸۹۷۵۷۲۱  
فاکس: ۱۴۳۳۵ - ۱۳۵۸

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵ - ۱۳۵۸  
نشانی: خیابان یوسف‌آباد - خیابان چهارم، پلاک ۵، واحد ۶، کدپستی: ۱۴۳۱۶

## راهنمای موسسات حسابرسی

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶





۲۱

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
سخن حق**



عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

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

۲۲

**موسسه حسابرسی  
فراز مشاور**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

۲۳

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
ممیز**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

- محمد نئی‌داهی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- حسین سیادت‌خو (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)
- سعید سینائی مهربانی (حسابدار مستقل، حسابدار رسمی)

خدمات: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالیاتی، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۹۰۱۵۴۷، ۸۸۸۹۵۳۷۷  
۸۸۹۰۷۶۷۹، ۸۸۸۰۲۹۰۱  
فاکس: ۸۸۸۰۲۸۹۸  
نشانی: خیابان کریم‌خان زند، خیابان آبان جنوبی، خیابان سپند غربی، پلاک ۹۲، طبقه سوم، آپارتمان شرفی، کدپستی: ۱۵۹۸۶۸۵۵۱۷

۲۴

**موسسه حسابرسی و خدمات مدیریت  
نواندیشان**

عضو انجمن حسابداران خبره ایران  
عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

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

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

۲۵



**همیار حساب**

**موسسه حسابرسی و خدمات مالی**

عضو انجمن حسابداران خبره 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، بازرسی قانونی، ارائه خدمات مشاوره‌ای و طراحی سیستم‌های مالی  
تلفن: ۸۸۸۷۴۳۰۸ - ۸۸۷۷۴۱۳۱  
فاکس: ۸۸۷۹۰۸۹۹  
نشانی: تهران - میدان ونک، خیابان ونک، پاساژ ونک، طبقه اول، آپارتمان شماره ۱۰۷  
صندوق پستی: ۱۴۱۵۵/۱۶۴۳  
Email : [Hamyar@iranianica.com](mailto:Hamyar@iranianica.com)



راهنمای موسسات حسابرسی

عضو انجمن حسابداران

خبره ایران

۸۸۹۰۵۹۲۰ - ۸۸۹۰۲۹۲۶



## کاربرد تئوری وجوه در حسابداری و گزارشگری مالی .....

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

تئوری وجوه و سبدگردانی اوراق بهادار در ایران

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

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

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

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

حسابداری و گزارشگری مالی سبدهای اوراق بهادار

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



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

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

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

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

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

مزایای استفاده از حسابداری حساب‌های مستقل

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

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

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

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

دستورالعمل.

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

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

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

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

نتیجه‌گیری و پیشنهاد

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

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

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

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

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

منابع و ماخذ

انگلیسی

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

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

فارسی

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

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

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

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

صورت اهداف آتی، می‌گردید.

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

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

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

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

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

### تئوری ذی‌نفعان در برابر تئوری نمایندگی

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

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

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

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

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

فهرست منابع و مآخذ

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

### تسلیمت

جناب آقای مرتضی رحمانی یگانه

عضو محترم

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

انجمن حسابداران خبره ایران



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

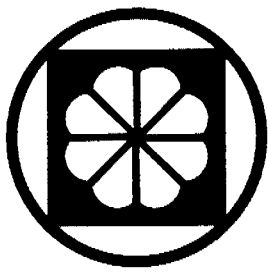
دوره‌های حسابداری و مالی کوتاه مدت و بلندمدت:

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

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

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

تلفن ۸۸۸۲۹۶۵۴ شماره ۸۸۸۲۸۷۸۷



شرکت بیمه صادرات و سرمایه گذاری (سهامی عام)

Export & Investment Insurance Co .

بیمه اشخاص

Insurance Of Persons

بیمه سرمایه گذاری

Investment Insurance

بیمه خدمات فنی و مهندسی

Engineering Insurance

بیمه آتش سوزی

Fire Insurance

بیمه اتومبیل

Auto Insurance

بیمه مسئولیت

Liability Insurance

بیمه هواپیما و کشتی

Hull & Aviation Insurance

بیمه اعتباری

Credit Insurance

بیمه بازرگی

Marine Insurance

[www.eiic-ir.com](http://www.eiic-ir.com)

تهران ، میدان ونک ، بلوار هغانی ، پلاک ۳۵ ، کدپستی : ۱۵۱۷۹۷۳۵۱۱  
صلدوق پستی : ۱۹۳۹۵/۶۳۱۴ ، تلفن : ۲-۸۸۷۹۵۰۵۱ ، نمابر : ۸۸۷۷۴۸۵۸

NO : 35 Haghani Boulevard, Vanak Sq., Tehran, IRAN. P.O.Box: 19395/6314

Tel : (+98)(21) 8879 50 51 - 2

Fax : (+98)(21) 8877 48 58



## حسابداری و توسعه پایدار

جدول شماره ۱- مدل پنج‌گانه سرمایه

نوع سرمایه	ابعاد سرمایه
سرمایه تولید <sup>۱۰</sup> سرمایه مالی <sup>۱۱</sup>	اقتصادی
سرمایه انسانی <sup>۱۲</sup> سرمایه اجتماعی <sup>۱۳</sup>	اجتماعی
سرمایه طبیعی <sup>۱۴</sup>	محیطی

با توجه به مباحث توسعه پایدار ضروری است که هنوز در مرحله جنینی قرار دارد.

حسابداری پایدار بر فراهم کردن اطلاعات در سه بعد مختلف تاکید دارد. اغلب، اجزای گزارشگری پایدار ابعاد محیطی، اجتماعی و اقتصادی هستند که می‌توان در مدل پنج‌گانه سرمایه به شرح جدول شماره یک خلاصه کرد.

در حال حاضر، به ابعاد اقتصادی و محیطی توسعه پایدار به‌طور جداگانه پرداخته می‌شود و تلاش‌ها در این جهت است که ارتباط و تعاملات بین این سه بعد به صورت موازی مورد توجه قرار گیرد. با وجود این، مشاهدات و تجربیات نشان می‌دهد که شرکت‌ها اساساً به سمت پایداری گسسته به جای یکپارچه در حرکت‌اند. روش‌های حسابداری مالی موجود، صرفاً جریان‌های اقتصادی و برخی اثرات اجتماعی و محیطی را در ترازنامه و صورت سود و زیان نشان می‌دهد. در حالی که حسابداری پایدار با نگرشی کامل‌تر به دنبال هر سه بعد از طریق دو موضوع با اهمیت زیر است:

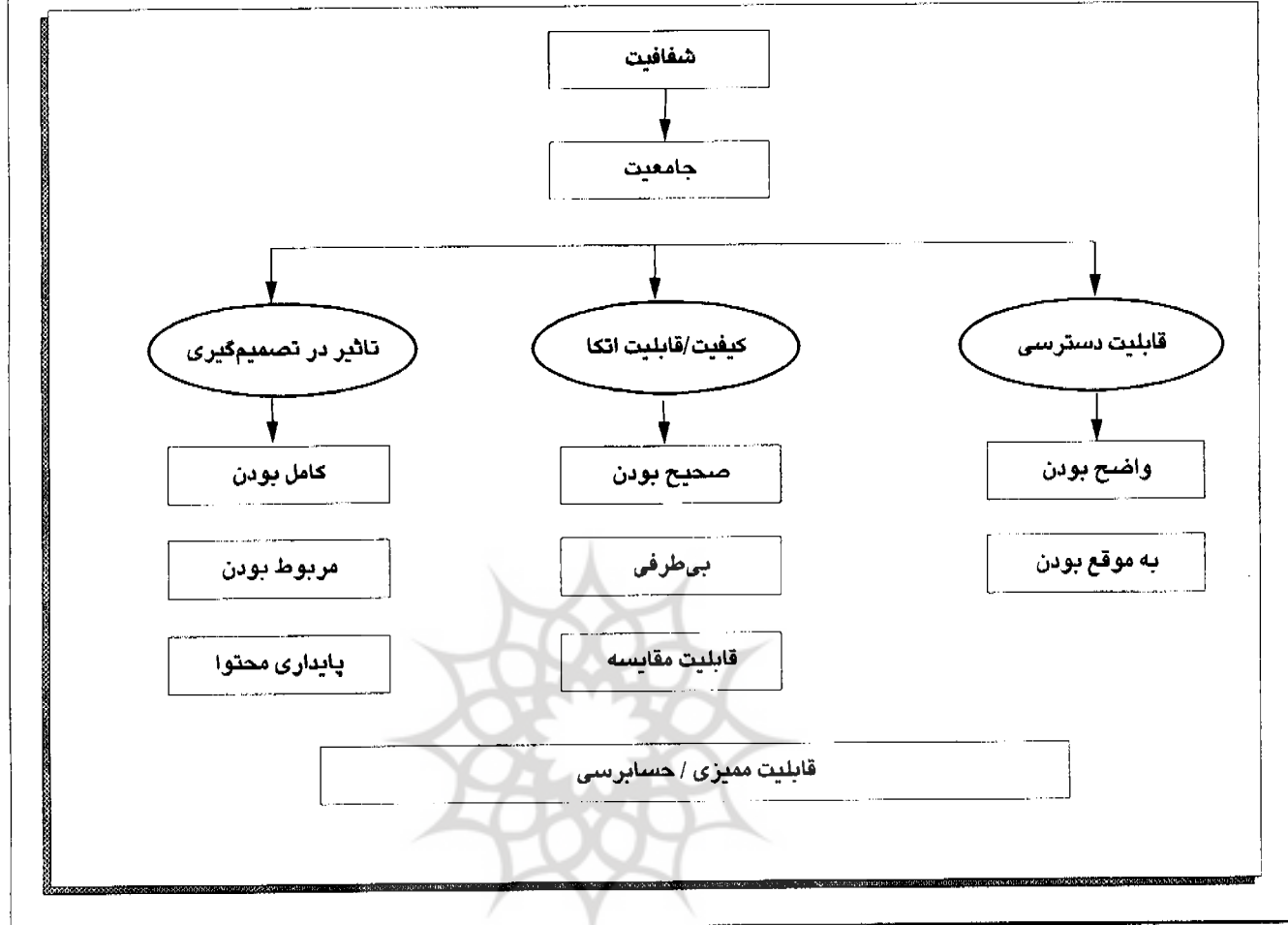
- ۱- نشان دادن هزینه‌ها و منافع مرتبط با عملکرد اقتصادی، اجتماعی و محیطی در حساب‌های داخلی و،
- ۲- توسعه مرزهای حسابداری برای در نظر گرفتن ارزش‌های پولی اثرات خارجی اقتصادی، اجتماعی و محیطی. گذار از حسابداری مالی به

درک ابعاد توسعه پایدار و توسعه سازوکارهای مالی برای انعکاس و گزارشگری آن کمک کند. تمرکز حسابداری پایدار روی توسعه دادن اطلاعات در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی در اتخاذ تصمیمات سطوح مختلف سازمانی است و به‌عنوان ابزار مفید برای کمک به سازمان‌ها در جهت پایداری بیشتر می‌تواند مفید واقع گردد. بسیاری براین باورند که حسابداری پایدار، امکان پاسخگویی در ابعادی را فراهم می‌آورد که خواسته جامعه و مردم بوده و تاکنون در این خصوص اقدامی صورت نگرفته است. در واقع با زبان مالی، اثرات ابعاد مختلف پایداری به تصمیم‌گیرندگان ارائه می‌گردد و فرصتی را برای پایداری رفتاری بیشتر فراهم می‌کند. حسابداری پایدار به‌عنوان توسعه مستقیم حسابداری متداول سبب می‌شود که سازمان‌ها بتوانند به راحتی با چالش‌های توسعه پایدار مواجه شوند. در این راستا، تجدید چارچوب مفهومی حسابداری

تحت عنوان حسابداری و گزارشگری پایدار در قرن جدید مطرح شده و با نگرشی جامع کلیه ابعاد محیطی، اقتصادی و اجتماعی را در برمی‌گیرد.

تعریف و اهمیت حسابداری پایدار  
حسابداری پایدار روی هر یک از ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی توسعه پایدار در صنعت به‌طور یکپارچه و موازی تمرکز می‌کند و یک فعالیت پویاست که مستلزم توجه به سیستم‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و محیطی (همه انواع سرمایه) در داخل و خارج از سازمان در زمان حال و آینده است. حسابداری پایدار، "جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و استفاده از اطلاعات پولی مرتبط اقتصادی، اجتماعی و محیطی به منظور بهبود عملکرد شرکت در ابعاد مختلف است". حسابداری پایدار، فرصتی را برای مشارکت بیشتر و بهتر با توسعه تجاری و صنعتی جهت پایداری فراهم می‌آورد. حسابداری پایدار می‌تواند به سازمان‌ها و شرکت‌ها در

شکل ۱- اصول و ویژگی‌های کیفی گزارشگری پایدار



انسانی، اجتماعی و طبیعی؟ از موضوعاتی است که به طور گسترده در حرفه حسابداری مورد بحث قرار می‌گیرد.

در مدل پنج‌گانه سرمایه، این قبیل دارایی‌های نامشهود، سرمایه انسانی و اجتماعی است که سازمان برای ایجاد ارزشی به آنها متکی می‌باشد. بنابراین، نگرش سنجش این دارایی‌های نامشهود در نظر گرفتن و توجه به آنها از اهمیت خاصی برخوردار است.

اصول گزارشگری پایدار

گزارشگری پایدار شامل گزارشگری جنبه‌های اقتصادی،

انسانی، اجتماعی و طبیعی و تعهدات و بدهی‌های سرمایه‌ای شامل بدهی‌های مرتبط با خطرهای پایداری سازمان که با ابعاد پایداری مرتبط هستند.

روش‌های مختلفی برای تجدید ارائه اطلاعات در صورت سود و زیان وجود دارد که عبارتند از:

۱- ارزش افزوده اقتصادی<sup>۱۵</sup>

۲- ارزش افزوده محیطی<sup>۱۶</sup>

۳- ارزش افزوده اجتماعی<sup>۱۷</sup>

موضوع سنجش و ارزشیابی منابع

نامشهود و تعیین این که آیا بقا و پایداری سازمان متکی به ایجاد درآمدزا سرمایه تولید و مالی است یا به اثرات سرمایه

حسابداری پایدار، مستلزم تعدیلات و توسعه صورت‌های مالی اولیه به روش‌های زیر است:

- تجدید ارائه صورت سود و زیان برای نشان دادن اینکه چگونه هزینه‌ها و منافع مرتبط با پایداری می‌تواند به طور مستقیم روی اقلام صورت‌های مالی اثر بگذارد.

- توسعه صورت سود و زیان برای در بر گرفتن هزینه‌ها و منابع خارجی ابعاد اقتصادی، اجتماعی و محیطی که به طور معمول به حساب آورده نمی‌شوند.

- توسعه ترازنامه برای در بر گرفتن محدوده بیشتری از دارایی‌ها شامل دارایی‌های نامشهود از قبیل سرمایه

## جایگاه شش سیگما در ارتقای رضایت مشتریان

وب سایت این سازمان انجام می شود.

شش سیگما و مدیریت کیفیت جامع اغلب گفته می شود که تفاوتی بین این دو وجود ندارد. و بعضی ها هم شش سیگما را نسخه جدیدی از مدیریت کیفیت جامع<sup>۹</sup> می دانند که مشکل تر و پیچیده تر بیان شده است و بعضی از شرکت ها هم شش سیگما را جزیی از برنامه های خود برای اجرای مدیریت کیفیت جامع در نظر گرفته اند. در هر حال، شباهت های زیادی در بین این دو وجود دارد. در هر دو برنامه، مشتری و رضایت آن به عنوان اصول اساسی مدنظرند و روی آنها تمرکز شده است و هر دو بر اهمیت و حساسیت رهبری و حمایت از بالا به پایین تاکید می کنند. فنون آماری و ابزارهای بهبود کیفیت در آنها یکسان است. ولی مدیریت کیفیت جامع، چرخه DMAIC روش شش سیگما ندارد.

در مطالعه انجام شده توسط انجمن کیفیت آمریکا در سال ۱۹۹۹، مقایسه ای بین شرکت های درخواست کننده و برنده جایزه ملی کیفیت مالکوم بالدريج صورت گرفته و در نهایت پدید آورندگان این بررسی نتوانستند به این نتیجه قطعی برسند که برندگان جایزه کیفیت، عملکرد بهتری نسبت به سایر شرکت ها داشته اند. یکی از مشکلاتی که پیشگامان اولیه مدیریت کیفیت جامع را به ستوه آورده، مزیت و برتری است که با توجه به هزینه، به تمام جنبه های دیگر کار داده شده است. بعضی از شرکت ها در شلوغی و ازدحام ایجاد کیفیت، در حال ورشکسته شدن هستند. این مساله باعث شده تا این مطلب عنوان شود که: «آنچه برای مشتری خوب است، همیشه برای تسامین کننده خوب نیست». فاصله بین سیستم های مدیریتی طراحی شده برای برآورده کردن رضایت مشتریان با طرح تامین کنندگان برای سوددهی خود منجر به سرمایه گذاری های

نادرست در زمینه کیفیت شده است.

متخصصان شش سیگما معتقدند که در مدیریت کیفیت جامع، تمرکز زیادی روی کیفیت شده ولی از دیگر جوانب مهم و ضروری سازمان غفلت شده است. ساختار پیشنهادی برای انجام کارها و اجرای مدیریت کیفیت جامع، به گونه ای بود که متخصصان حرفه ای در امر کیفیت و آشنا به ابزارها، تمایل کمتری به انجام کار در سایر قسمت های شرکت داشتند و این تقسیم کار، باعث می شد که سایر واحدها نیز تلاش های خود را برای انجام بهبود کیفیت انجام ندهند. مشکل دیگر این ساختار این بود که واحد کیفیت هم مثل سایر واحدها برای قبولاندن دیدگاه های خود و هم چنین مسائلی نظیر بودجه و ... درگیر باشد.

ولی شش سیگما، ابزارهای بهبود را گسترش می دهد تا هزینه زمان دوره و سایر موارد کاری نیز بهبود یابند هم چنین شش سیگما از استفاده از ابزارهای آماری مبهم و نیز به طور کلی از قراردادهایی مثل ایزو ۹۰۰۰ یا جایزه ملی کیفیت مالکوم بالدريج صرف نظر می کند و با تمرکز روی آموزش علمی استفاده از ابزارها، خواهان رسیدن به هدف نهایی یعنی ۳/۴ نقص در هر میلیون فرصت در فرآیند کسب و کار است.

در این پروژه کیفیت به کارکنان محول شده است. افراد در تمام فرایندهای کاری و در تمام سطوح، پروژه های بهبود کیفیت را به عنوان یک قسمت از آموزش شش سیگما اجرا می کنند. و در نهایت؛ همه کارکنان کارهای روزانه خود را با راه و روش شش سیگما انجام می دهند.

در شش سیگما، ساختاری برای بهبود کیفیت ایجاد شده که طی آن نماینده هایی برای بهبود کیفیت کار می کنند که در قسمت کیفیت، هیچ پست و منصبی ندارند. این اشخاص پاره وقت و تمام وقت بر روی پروژه های بهبود کیفیت در نواحی مختلف

کار می کنند افراد دارای کمربند مشکی برای مدت ها و تقریب دو سال روی انجام شش سیگما در یک قسمت متمرکز می شوند و سپس در واحدهای دیگر به این کار ادامه خواهند داد. و افراد دارای کمربند سبز نیز وقتی روی پروژه های شش سیگما کار می کنند که هیچ کار دیگری نداشته باشند.

کار این افراد در صورتی مورد قبول قرار می گیرد که بتوانند نشان دهند به طور موثری به مشتری؛ کارکنان و سهامداران سود رسانده اند. در هر حال، برنامه های موفق هر دونوع مدیریت کیفیت جامع و شش سیگما خیلی به هم شبیه هستند ولی شش سیگما رسیدن به موفقیت را به وسیله تعریف روشنی از موفقیت، و ارائه یک مسیر واضح آسان کرده است. البته منظور این نیست که موفق شدن در شش سیگما راحت است. ولی سازمان ها با علاقه بیشتری تلاش می کنند، وقتی بدانند که یک جام طلا در انتظارشان است.

فواید اجرای شش سیگما برای سازمان از سازمانی که فعالیت های آن زوی سطح سه سیگما انجام می شود و منابع سازمان در جهت نیل به شش سیگما برنامه ریزی می شود، می توان توقع داشت که هر سال یک سیگما بهبود (افزایش) حاصل شود. در راستای رسیدن به این افق، تجارب زیر کسب خواهد شد:

- ۲۰ درصد بهبود هزینه.
  - ۱۲ الی ۱۸ درصد افزایش ظرفیت.
  - ۱۲ درصد کاهش تعداد کارکنان.
  - ۱۰ الی ۳۰ درصد کاهش سرمایه گذاری.
- در بطن راهبرد حل و برطرف کردن مشکلات براساس روش شش سیگما که در طول ۱۵ سال اخیر توسعه یافته است، مجموعه ای از مراحل وجود دارد که:

الف - مشخص می کند محصولات تا چه اندازه خوب هستند و خدمات چقدر مناسب تحویل می شوند.

## سیستم

## انبار و کنترل موجودی

• چندین انبار و محل استقرار

• کنترل دریافت کالا (کیفی و فنی)

• کنترل بیج و تاریخ انقضا

• کنترل ابزار و ارقام چند بار مصرف

• نقل و انتقال اطلاعات انبار فیزیکی

• صدور حواله بر اساس درخت محصول

• روشهای قیمت گذاری متعدد

• انجام عملیات انبارگردانی

• تحلیل ABC

طراحی سیستم بر تحلیل صحیح



فرم افزای سی . اس . دی

موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۴۸ ۱۲ ۸۸۸۲

دفتر مدیریت: تلفکس ۹۸ ۶۹ ۸۸۸۳

۹۳ ۶۵ ۸۸۸۴

Email: CSD\_Company@yahoo.com

اجرا درآید بیشترین منافع را در بردارد. هدف اصلی در اینجا روشن ساختن ذهن مدیران نسبت به رویکرد شش سیگما است تا بتوانند تصمیم بگیرند که وقت و پول خود را به طور جدی صرف بررسی این رویکرد بکنند یا خیر؟

یکی از جدی ترین اشتباهات در هنگام پاسخ به این سوال، مربوط به تعاریف است. بسیاری از مجریان، کارایی را با اثربخشی اشتباه می گیرند.

کارایی «انجام صحیح کارهاست» اثربخشی «انجام کارهای صحیح» است. اجرای عاقلانه شش سیگما توجه به «انجام درست کارهای صحیح» است. از سوال های ارزیابی مشخص می شود که مردم اغلب می خواهند نمونه مشخصی از شش سیگما را شباهت نزدیکی به وضعیت خودشان دارد بتوانند به چشم خود ببینند که چگونه به آنها سود می رساند ولی در بسیاری از موقع هر چقدر هم که به افراد نمونه نشان داده شود نمی توانند ببینند که چگونه روش های شش سیگما به طور مستقیم بروضعیت آنها قابل انطباق است. این امر به ویژه در مورد سازمان های دولتی و سازمان های پیمانکار دولتی صادق است که در آنها بازگشت سرمایه نیروی انگیزشی اصلی به شمار نمی رود. کارمندی را در نظر بگیرید که فکر می کند سازمان از روش شش سیگما سود می برد ولی با مقاومت سایر کارکنان روبرو می شود که مانع آن را مشاهده نمی کند. چنین فردی ممکن است سوالهایی نظیر آنچه که در زیر نشان داده شده از مدیریت و سایر کارکنان بپرسند:

- آیا از مشکلات مدیریت و کارکنان آگاهی؟

- آیا از مشکل مشتریان در مورد

محصولات/خدمات سازمان خود اطلاع دارید؟

- آیا معتقدید که مشتریان اصلی ممکن

است با سازمان دیگری معامله کنند؟

- آیا کیفیت محصولات/خدمات

سازمان رقیب بهتر است؟

ب - به سازمان نشان می دهد که چگونه فرایندهای خود را بهبود بخشد و فواید حاصل را حفظ کند.

محصولات تولید شده در سطح شش سیگما به طور عینی بدون ایراد می باشند به طوری که طبق تعریف دارای تنها ۳/۴ ایراد در هر میلیون موقعیت بروز ایراد هستند. در زمان ایجاد ایراد در یک فرایند، زمان، کار تجهیزات سرمایه ای و مواد، لازمست که شناسایی، تجزیه و تحلیل و برطرف گردد. این دوره شناسایی، تجزیه و تحلیل و بهبود مستقیماً به ۳ عنصر رضایت مشتری به شرح زیر برمی گردد که راهبرد حل مسئله را پوشش می دهد:

۱- تحویل با کیفیت ترین محصول (محصولات و خدمات بدون ایراد)

۲- تحویل به موقع (کاهش دوره زمانی)

۳- قیمت مناسب (متاثر از هزینه های تولید).

ارزیابی شش سیگما

در ارزیابی شش سیگما، ما به این سوال پرداخته ایم که آیا شش سیگما ارزش اجرایی دارد؟ روی دیگر سکه آن است که اگر شش سیگما را انجام ندهیم چه هزینه ای برایمان خواهد داشت. به عبارت دیگر هزینه انجام ندادن آن چیست؟

مدیران در هنگام ارزیابی شش سیگما باید جنبه های گوناگونی مانند انجام ندادن و تهیه طرح ابتکاری شش سیگما، را مدنظر قرار دهند. روش انجام ندادن ممکن است برای سازمان انتخاب صحیحی باشد ولی سازمان باید این تصمیم را پس از مقایسه هزینه انجام ندادن با هزینه انجام آن اتخاذ کند. روش تهیه طرح ابتکاری شش سیگما معمولاً به عنوان برنامه مورد توجه اعضای سازمان قرار می گیرد و این خطر را دارد که در مراحل اولیه کنار گذاشته شود. در بدترین حالت این طرح ابتکاری پس از صرف منابع بسیار از دستور کار خارج می شود. روش راهبرد تجاری شش سیگما اگر عاقلانه به

- آیا زمان چرخه در فرایند طولانی است؟  
- آیا هزینه‌های شما در فرایندها بسیار بالاست؟

هر یک از سوالات را می‌توان از طریق پروژه‌های مبتنی به تفکر شش سیگما مورد توجه قرار داد. روش شش سیگما می‌تواند مقایسه مناسبی برای موقعیت‌ها ارائه دهد و راهنمایی لازم را برای کاری فراهم آورد که می‌توان برای حل آنها انجام داد. با برآورد کردن درصد درآمد از دست رفته در مورد هزینه زمینه مشکلی که شناسایی می‌شود، می‌توان بخشی از آن را جبران کرد.

#### موفقیت شش سیگما

اجرای موفق شش سیگما بستگی به ارتباط بین مفاهیم زیر دارد؟

● **تعهد بسیار مشهود مدیریت با نگرش بالا به پایین.** کارکنان باید راهبرد و هدایت فعالی را در طول اجرای پروژه‌ها از سوی مدیریت ارشد سازمان شاهد باشند.

● **یک سیستم اندازه‌گیری برای ردیابی و دنبال کردن پیشرفت.** این امر یک تصور ملموس از تلاش‌های سازمان را ایجاد می‌کند.

● **الگوبرداری داخلی/خارجی از محصولات، خدمات و فرایندهای سازمان.** این اطلاعات زمانی که سازمان شروع به بحث و درک راجع به موقعیت واقعی بازار فروش کرد، منجر به بروز تحولی بسیار چشمگیر می‌شود. این تجزیه و تحلیل منجر به تغییر فرایندها در سازمان و ایجاد نرخ‌هایی در بهبود می‌شود.

● **آموزش کلیه سطوح سازمان، بدون آموزش‌های لازم افراد نمی‌توانند نگرش و فلسفه بهبود را کاملاً درک کنند.**

● **نمونه‌های موفق برای نشان دادن اینکه روش شش سیگما چگونه اجرا می‌شود و نتیجه می‌دهد.**

● **وجود راهبر و افراد دارای کمربند مشکی برای شروع پروژه و تهیه برنامه‌ریزی لازم، آموزش و مشورت در کلیه سطوح سازمان.**

**کاربرد شش سیگما در صنعت خدمات**  
همان‌طور که سازمان‌ها توسعه می‌یابند، فرایندهای خدماتی بیشتری مورد نیاز است و کنترل‌های اضافی نیز ایجاد می‌شوند. در این حال، کارکنان متوجه کار بیش از اندازه یا چگونگی تاثیر کارشان بر مشتریان داخلی و خارجی نمی‌شوند واحدهای خدمات‌دهنده در این حالت غیر موثر می‌شوند و با توجه به کمبود نیرو، و صنعت خدمات وارد شده به مشتریان داخلی و خارجی، درک نشده و فرایندهای منجر به ایجاد تغییرات هزینه‌زا در سازمان اندازه‌گیری نشده و در نتیجه مشخص نمی‌شوند.

به‌رغم تعداد بالای کارکنان خدماتی، برخی از سازمان‌ها بر این باورند که بهبود فرایندهای خدماتی از اهمیت کمتری در برابر فرایندهای تولیدی برخوردارند و فرایندهای خدماتی غیرملموس، قابل کنترل نیستند.

از آنجایی که فرایندهای خدماتی کمتر بر علوم و فناوری استوارند بنابراین برای بهبود عملکردشان کاربرد شش سیگما بسیار بیشتر مورد نیاز است. خدمات شامل تعداد زیادی از فرایندهای نامرئی می‌باشد. زیرا محصول این فرایندها مانند آنچه از خط تولید به دست می‌آید، ملموس نمی‌باشد. هر فرایند خدماتی از چندین مرحله تشکیل شده است و روش شش سیگما، فرایند خدماتی را به هرگام از فرایندهای جداگانه می‌شکند تا کارایی بالاتری را در هزینه‌های پایین‌تر ایجاد کنند. در این صورت فرایندهای هموار و کارا، سریع‌تر جواب می‌دهند و دارای سرعت و صحت بیشتر هستند و یک سیستم ضد خطا، فرایندها را پشتیبانی می‌کند بنابراین خطاها، اشتباهات و عدم کارایی حذف می‌شود.

زمان دوره و رضایت مشتری دو عامل مهم در تعیین سطح کیفیت خدمات و هزینه‌های مرتبط آن می‌باشند. هر چه زمان دوره بهبود یابد، میزان رضایت مشتری نیز

افزایش می‌یابد. زمانی که زمان دوره در مقدار بهینه می‌باشد، زمانی برای ایجاد عیب وجود ندارد و بهبود در زمان دوره منجر به بهبود کیفیت می‌شود. دوباره تمرکز بر فرایندها منجر به بهبود خروجی، و در نتیجه افزایش رضایت مشتری می‌شود. راهبرد حل مشکلات شش سیگما راهی برای مشاهده آماری نیازمندی‌های مشتری و سپس ارزیابی کمی این موضوع است تا چه حد توقعات بیشتری برآورده می‌شود. در محاسبه تعداد موقعیت‌های بروز ایراد، در صنعت خدماتی اصطلاح واحد انتقال یا واژه قطعات به کار می‌رود. سازمان می‌تواند دسته‌بندی‌هایی را برای اندازه‌گیری، جمع‌آوری اطلاعات و تجزیه و تحلیل اطلاعات با ابزارها آماری برای تعیین خط مبنای قابلیت و توانایی فرایند، ایجاد کند. در نتیجه، ایراداتی که اکثراً به وجود می‌آیند، شناسایی می‌گردد و فرایندهایی که مانع از بروز مجدد ایراد می‌شوند مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

#### نتیجه‌گیری

رویکرد شش سیگما برای کلیه سازمان‌ها (کوچک و بزرگ - تولیدی و خدماتی - دولتی و خصوصی - ...) و مخصوصاً صنایع بزرگ یک ضرورت تام است و نه یک انتخاب.

این موضوع را سازمان‌های متعدد کوچک و بزرگ دنیا که طی دو دهه گذشته به سمت این رویکرد روی آورده‌اند، عنوان می‌نمایند. جرج اکز در کتاب انقلاب شش سیگما<sup>۱۰</sup> به روش و دستاوردهای چند پیشگام این موضوع، خصوصاً انقلابی اشاره می‌کند که شرکت جنرال الکتریک با استفاده از شش سیگما در خود به وجود آورد. سازمان‌های معتبر و جهانی کیفیت اروپا و آمریکا، شش سیگما را محور فعالیت‌های خود و اعضا (عمده کشورهای آمریکایی و اروپایی) قرار داده‌اند. این است



## سیستم کنترل داراییهای ثابت

• امکان طبقه بندی اموال در سطوح مختلف

• امکان تهیه شناسنامه دارایی ها

• امکان تهیه کلیه گزارشات گردش اموال

• درج اطلاعات انواع بیمه های اموال

• امکان تعریف وابستگی بین اموال

• امکان تعویض پلاک

طراحی مبتنی بر تحلیل صحیح



نرم افزاری سی . اس . دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸  
۸۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

سخت افزار، ابنیه، سیستم های پشتیبانی، سیستم ارتباطی، سیستم ارزشیابی.

۳- زیر ساخت های انسانی: سیستم جذب نیروی انسانی، سیستم حفظ و نگهداشت نیروی انسانی، سیستم توسعه، توانمندسازی و ارتقای نیروی انسانی و سیستم کنترل و ارزشیابی نیروی انسانی.

هم چنین در سال های اخیر، صنایع کشور دوره گذار خاصی را پشت سر می گذارند. آنها باید هر چه سریع تر آماده ورود به صحنه بازار رقابت جهانی شوند. از چالش های اساسی آنها می توان به افزایش کیفیت و کاهش هزینه ها اشاره کرد.

پی نوشت ها

- 1- Six sigma
- 2- Zero DeFect
- 3- Base line
- 4- (Ececutive) Leadership Team
- 5- champion
- 6- Black Belt
- 7- Green Belt
- 8- International Quality Federation (IQF)
- 9- Total Quality Management (TQM)
- 10- revolution Six sigma

منابع انگلیسی

- 1- www.isisigma.com
- 2- www.mu.motorola.vom/sigmasplash.htm
- 3- www.adamssixsigma.com
- 4- www.sixsigmasystem.com
- 5- www.bettermanagement.com
- 6- www.rose-net.vo.ir
- 7- www.proquest.umi.com
- 8- www.qualityamerica.com
- 9- www.issp.org
- 10- www.rathsstrong.com
- 11- www.gc-vom/corporatehtm

منابع فارسی

- ۱- رضایی، کامران، غمامی، صمیم، شش سیگما، چاپ اول، انتشارات شرکت RWTUV با همکاری نشر آتنا، تهران ۱۳۸۲.
- ۲- امیران، حیدر، آشنایی با اصول و مفاهیم و روش های اجرایی شش سیگما، چاپ اول، انتشارات شرکت مشاورین کمیت ساز، تهران ۱۳۸۱.
- ۳- جزوه آموزشی ایساکو.
- ۴- مسیح فشایی، محمدعلی، تعالی متدولوژی Six sigma در بستر سیستم مدیریت کیفیت ISO9001-2000 سومین کنفرانس بین المللی مدیریت کیفیت.

که پایداری سازمان ها در فضای رقابتی، یقیناً تنها با به کارگیری هوشمندانه و آگاهی موجود در سازمان و روش هایی میسر می گردد که بهبود و اثربخشی و کارایی و در نهایت بهره وری سازمان را به دنبال دارند، مشخص کردن راهبردهای کسب و کار سازمان از یک سو و به کارگیری سنجها و معیارهای اندازه گیری مناسب از سویی دیگر باعث توجه صحیح به اجزای کنترل و بهبود فرایندها با در نظر گرفتن سودآوری و رضایت مشتری مدیریت براساس اطلاعات و واقعیات، فرایندگرایی، پیشگیری از خطا و خلاقیت باعث شده است که روش های متفاوتی در سازمان های پیشرو شکل گیرد.

به طور کلی، اگر مراحل تکامل عملکرد سازمانی را از کارایی و اثربخشی به تعالی بدانیم. گذر از مراحل مقدم به موخر واجد تغییر، بنیان های فکری افراد دست اندرکار مدیریت و برنامه ریزی سازمان هاست. زیرا با نگاهی عمیق به رفتار برخی سازمان ها در می یابیم که آنها بیشتر در دام استفاده از فنون و ابزارها گرفتار آمده اند و هیچ یک دارای برنامه راهبردی کیفیت نیستند. جهت استقرار و بهره برداری صحیح از این فنون و ابزارها، ابتدا نیازمند دو حرکت اصلی هستیم.

● طراحی مدلی برای حرکت های کیفیت خواهی و تعالی جویی.

● تهیه برنامه راهبردی کیفیت.

در همین رابطه باید تاکید شود که ابزارها زمانی موثر و مفید است که به طور یکپارچه و هدف مند استفاده شود. به بیان دیگر، قطعات پازل کیفیت درکنار هم تصویری کامل از یک هدف ایجاد کند.

در این راستا جهت استقرار نظام های کیفی نظیر شش سیگما، در ابتدا نیازمند بستر سازی و توجه به زیر ساخت های زیر هستیم:

۱- زیر ساخت های مدیریت: تعهد مدیریت، برنامه ریزی راهبردی، اندازه گیری عملکرد سازمان و واحدها.

۲- زیر ساخت های سازمانی:





## اولین نرم افزار هزینه یابی فعالیت

### سیستم حسابداری صنعتی

ن برنامه ریزی  
ن کنترل  
ن محاسبات قیمت  
تمام شده

طراحی صنعتی بر مبنای سیستم حسابداری



نرم افزاری سی . اس . دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲ ۴۸ ۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳ ۶۹ ۹۸  
۸۸۸۴ ۶۵ ۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

طراحی، نمونه سازی، آزمایش و ایجاد کیفیت در محصولات.

۲- هزینه های ساخت محصول، شامل هزینه های مستقیم و غیرمستقیم ساخت محصولات.

۳- هزینه های مراحل بعد از ساخت، شامل هزینه های فروش، بازاریابی، توزیع، بسته بندی، حمل، نمونه های رایگان، تبلیغات، خدمات پس از فروش و تضمین عملکرد محصولات.

هزینه یابی دوره عمر محصول می تواند:

۱- یک ابزار مهندسی مؤثر برای تقویت تصمیمات در زمینه طراحی و تهیه سیستم های باز در حجم عمده، ایجاد سیستم ها و خدمات زیربنایی در سطح وسیع باشد. این هدف، خواسته اصلی برای توسعه و گسترش روش هزینه یابی دوره عمر است.

۲- بسیاری از کاستی های حسابداری صنعتی سنتی رافع و دیدگاه های مفیدی از هزینه ها در حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت ارائه کند.

۳- به عنوان یک ابزار طراحی و مهندسی برای اهداف محیطی باشد. (Emblemsvag, 2003)

هزینه یابی دوره عمر

با توجه به میزان منابع در دسترس، زمان، درجه دقت، و سایر عوامل مانند قابلیت دست یابی به داده ها، چهار روش اصلی اجرای هزینه یابی دوره عمر وجود دارد که هر یک از این روش ها دارای جنبه های مثبت و منفی است:

(Emblemsvag, 2003, 36)

۱- روش های شبیه سازی

در روش شبیه سازی<sup>۶</sup>، محصول یا اجزای مشابه آن شناسایی و هزینه های آنها به خاطر تفاوت های بین آن محصول و محصول هدف تعدیل می شود. این روش در صنایع کشتی سازی و صنایع عظیم مشابه آن صورت می گیرد.

این روش اداره هزینه ها در مورد

بنابراین، این نوع دوره براساس یک نام گذاری مرسوم در مدیریت عمر به عنوان دوره عمر بازار شناخته می شود و از دوره عمر محصول منطقیاً برای نمودار (۱) مناسب تر از نمودار (۳) است. به هر حال، ساختارهای اصلی دوره عمر بازار، فرآیندها و فعالیت ها هستند و از همان رویکرد مربوط به دوره عمر محصول نیز می توان برای دوره عمر بازار استفاده کرد. در هر مورد، اهم از دوره عمر بازار و یا دوره عمر محصول، ذاتاً دو دوره عمر منحصر به فرد یکی در سطح هر واحد محصول (دوره عمر محصول) و دیگری در سطح نوع محصول (دوره عمر بازار) وجود دارد.

(Emblemsvag, 2003)

هزینه یابی دوره عمر محصول

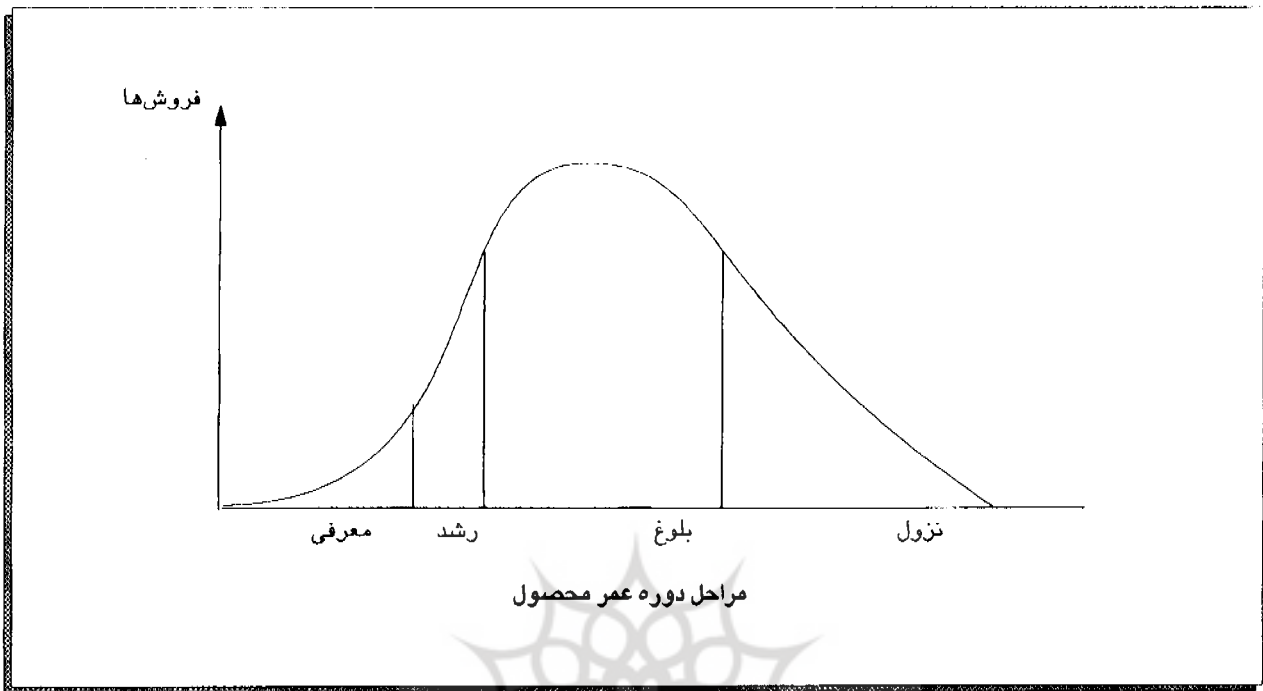
هزینه یابی دوره عمر محصول<sup>۴</sup> یکی از فنون مدیریت هزینه است که برای شناسایی و هدایت هزینه محصولات در طول دوره عمر محصول استفاده می شود. منظور اصلی از هزینه یابی دوره عمر محصول اینست که "باید قبل از ایجاد و تعهد هزینه های ظرفیت، آن را کنترل و یا حذف کرد و این کار را نمی توان بعد از ایجاد هزینه های ظرفیت و در طی فرآیند اجرای عملیات تولید انجام داد. (Maher, 1997)

هزینه یابی دوره عمر، باید به همراه روش های مفید طراحی، استفاده شود، برخلاف انتظار، هزینه یابی دوره عمر و سایر فنون اندازه گیری عملکرد فقط می تواند یک راهنما<sup>۵</sup> و نشان دهنده راه های بهبود باشند و نمی توانند به خودی خود چیزی را اصلاح و بهبود بخشند. (Emblemsvag and Bras, 2000, 317)

دوره عمر محصول، اغلب به سه گروه زیر تفکیک می شوند:

۱- هزینه های مراحل قبل از ساخت، شامل هزینه های تحقیق و توسعه، هزینه های

نمودار ۳- دوره عمر بازار



رگرسیون غیرخطی استوار است. سوم، روش‌های شبیه‌سازی یک الگو (مانند حجم) را به عنوان محرک استفاده می‌کنند، اما روش‌های عاملی عمدتاً رگرسیونی است و سایر مدل‌ها مانند برنامه‌ریزی خطی درجه دوم، چند بعدی و غیره نیز می‌تواند باشد.

در این روش‌ها هم مانند روش‌های شبیه‌سازی، هزینه‌های سربار را بررسی نمی‌کنند، این روش‌ها با توجه به شرایط خاص خود محدودیت‌های مشخص دارند. به هر حال، وقتی بعضی از رویکردهای عاملی جهت بهینه کردن عملکرد اقتصادی سیستم تولید پیشنهاد می‌گردد، به نظر می‌رسد استحکام پایه‌های روش عاملی به هم بخورد. واضح است که روش‌های عاملی جهت استفاده در الگوهای بهینه آسان است. باید به خاطر داشت که سیستم‌های باز نمی‌توانند واقعاً بهینه باشند زیرا آنها با محیط واکنش متقابل دارند و همین‌چنین چون اجرای یک راه حل مدت زمان

ادامه در صفحه ۷۰

داشته باشند زیرا در این شرایط استفاده از روش شبیه‌سازی محدود می‌گردد.

## ۲- روش‌های عاملی

روش‌های عاملی<sup>۷</sup> پیشرفته‌تر از روش‌های شبیه‌سازی است. روش عاملی هزینه‌یابی دوره عمر، مبتنی بر پیش‌بینی هزینه محصول یا هزینه بخشی از کل فعالیت‌های مختلف از طریق پیش‌بینی روابط بین هزینه‌ها و برخی عامل‌های محصول یا فرایند مربوط است. این پیش‌بینی متغیرها معمولاً شامل پیچیدگی تولید، آشنایی با طراحی، حجم، عملکرد و تراکم برنامه زمان‌بندی<sup>۸</sup> است.

این روش‌ها سه تفاوت عمده با روش‌های شبیه‌سازی دارند، اول روش شبیه‌سازی بر یک محرک عمده هزینه استوار است در حالی که مدل روش عاملی می‌تواند از چندین عامل استفاده کند. دوم روش شبیه‌سازی بر روابط خطی بین هزینه‌ها و محرک‌های هزینه مبتنی است در حالی که روش عاملی بر بیش از یک مدل

هزینه‌های دستمزد مستقیم و سربار بحث نمی‌کند، بلکه در این روش، هزینه‌ها دارای روند تاریخی هستند و مقیاس‌های آنها مطابق با مهم‌ترین محرک هزینه در صنایع تولیدکننده محصولات بزرگ و در بعضی سیستم‌های انرژی نیز محصول در حجم و وسعت زیاد ساخته می‌شود. این روش‌ها به خوبی می‌تواند به نیازها پاسخ دهد، در این روش، محصولات (مانند دالان‌های تولید محوطه کشتی‌سازی)، به صورت تک‌تک تولید می‌شود. یک محرک عمده هزینه به کار می‌رود و محصولات تفاوت عمده‌ای از لحاظ ویژگی‌هایی مانند اندازه، فناوری، استفاده از الگوها و عملیات ندارند نکته مهم این است که در زمان تولید محصولات به صورت تک‌تک، جهت کاهش مسائل تخصیص هزینه، وجود یک محرک هزینه عمده امری مهم و مسلم است زیرا در غیر این صورت شبیه‌سازی مبنایی ندارد و برای اطمینان از ارتباط داده‌های تاریخی، محصولات نباید تغییر قابل ملاحظه‌ای

## حسابداری و توسعه پایدار

اجتماعی و محیطی عملکرد سازمان است که معیارهای اصلی آن شامل شفافیت و جامعیت و قابلیت ممیزی و حسابرسی است و از طریق ارائه اطلاعات معقول و منطقی قابلیت مقایسه بین عملکرد شرکت‌ها و سازمان‌ها را از بعد اقتصادی، اجتماعی و محیطی فراهم می‌آورد. در شکل ۲ اصول و ویژگی‌های کیفی گزارشگری پایدار نشان داده شده است.

## موانع و محدودیت‌های توسعه حسابداری پایدار

حرفه حسابداری از ابتدای سال ۱۹۹۰، مستقیماً به مسائل اجتماعی، محیطی و پایدار پرداخته و در این راستا پیشرفت‌های قابل توجهی در سال‌های اخیر از طریق گام‌ها و حرکت‌های مثبت حرفه حاصل شده است با وجود این، موانع و محدودیت‌هایی در این مسیر وجود داشته است و به همین خاطر به ابعاد اجتماعی، محیطی و توسعه پایدار به عنوان یک ضرورت پرداخته است و آنچنان که باید در مباحث توسعه پایدار گام‌های رو به جلو برداشته نشده است. از مهم‌ترین موانع پیش روی حرفه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- با رخ دادن انقلاب فناوری در دهه اخیر، حسابداری به طور عمیقی تحت تاثیر انقلاب اینترنت، تجارت الکترونیک، گزارشگری به موقع، گزارشگری تحت وب و زبان گزارشگری جدید XBRL قرار گرفته است.

۲- ضرورت و اعمال فشار از سوی بانک جهانی و دیگران به دنبال بحران‌های مالی از جمله انرون، ورلدکام منجر به تمرکز بسیار جدی در جهت تجدید ساختار حرفه و تقویت کنترل کیفی خدمات حرفه‌ای و توجه بیشتر به استقلال حسابداران حرفه‌ای شده است.

۳- تقارب و همگرایی بازارهای سرمایه جهانی و ضرورت تدوین استانداردهای بین‌المللی، مانع از پرداختن صریح به ملاحظات اجتماعی، محیطی و مباحث توسعه پایدار شده است.

۴- تناقض بین اعمال تجاری مطلوب و ابعاد اجتماعی محیطی و توسعه پایدار وجود دارد که مستقیماً در پیشرفت برنامه‌های حسابداری پایدار تاثیر منفی داشته است و تعادل بین این دو دیدگاه در مسئولیت‌های حرفه‌ای، وظیفه‌ای بسیار سخت و مشکل است و باید سعی شود با دید واقع بینانه به چگونگی ادغام استانداردهای گزارشگری مالی و استانداردهای گزارشگری پایدار پرداخته شود.

توان و چشم‌انداز حسابداری پایدار توصیه‌های زیادی در ابعاد مختلف حرفه به طور مستقیم توسط نهادهای حرفه‌ای و اشخاص حرفه‌ای جهت گذار از گزارشگری مالی به گزارشگری پایدار ارائه شده است. امید است که توان‌های زیر به عنوان رئوس متمرکز مباحث آتی

## سیستم پیشرفته دفترداری

دو زبانه (انگلیسی و فارسی)  
چند ارزی

چند شرکت  
چند شعبه

عملیات بانکی

ساخت گزارشات دلخواه

گزارشات مقایسه‌ای  
دوره مشابه سنوات قبل

مطالعه مبتنی بر تحلیل سیستم



فرم افزاری سی.اس.دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸  
۸۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD\_Company@yahoo.com

## دوره عمر محصول و روش های هزینه یابی آن

زیادی به طول می کشد در طول دوره استفاده از آن ممکن است این روش دیگر بهینه نباشد. بنابراین روش های عاملی بینش و دقت بالاتری نسبت به روش های شبیه سازی ارائه می کنند، آنها اغلب بر مفاهیم مهندسی استوارند، این مدل روش ها می توانند در درون یک سیستم حسابداری صنعتی مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت به خوبی اجرا شوند که در آن هزینه های سربار نیز مورد توجه قرار گیرند.

## ۳- مدل های طراحی هزینه

روش طراحی هزینه<sup>۹</sup> زمانی استفاده می شود که اطلاعات هزینه عملیاتی و هزینه های سرمایه ای به طور دقیق و تفصیلی برای دارایی مورد مطالعه، وجود داشته باشد. در این روش، برآورد مستقیم بخش خاصی از هزینه را با بررسی بخش به بخش دارایی مورد توجه قرار می دهد. که در آن عامل های هزینه استاندارد (یعنی برنامه ریزی شرکت و یا برآوردهای تولید) استفاده می شود تا هزینه هر بخش و ارتباط آن با سایر اجزا بهبود یابد، این نوع از مدل به رویکرد مهندسی صنایع اشاره دارد.

سه روش ذکر شده مخصوصاً در روش های عاملی و طراحی هزینه می توانند با هم دیگر ترکیب شوند ولی هیچ کدام از این رویکردها، هزینه های سربار را به درستی بررسی نمی کنند زیرا پیچیدگی سازمان های مدرن را در بر نمی گیرند و بسیاری از آنها، فقط شامل روش های ریاضی می شوند که از قبل هزینه ها را تعریف کرده اند، این برآوردهای هزینه به عنوان اطلاعات ورودی به وسیله سیستم های حسابداری صنعتی سنتی ایجاد و در نتیجه احتمالاً سبب انحراف می شود. در این شرایط، اهمیت بررسی صحیح هزینه های سربار به همراه افزایش استفاده از ماشین های محاسب و فناوری پیشرفته در شرکت ها افزایش می یابد.

اگر شرکت ها نتوانند ۳۵ درصد از هزینه های خود را به طور مناسب اداره کنند، به زودی خود را در وضعیت وخیمی خواهند یافت، همان طور که بسیاری از شرکت ها در دهه ۱۹۸۰ خود را در وضعیت بدی دیده بودند، به همین دلیل با مطرح شدن کاهش هزینه های سربار، پیچیدگی سیستم بهای تمام شده اداره کننده این هزینه ها، افزایش می یابد.

مدل های طراحی هزینه بینش بیشتری نسبت به روش های شبیه سازی و عاملی ارائه می کنند، ولی کاربرد آنها نیز محدود است اما باز هم این مدل ها در شرایط مهندسی، بهبود و توسعه جهت ارائه برآوردی از هزینه مفید است. به هر حال، هر چه اطلاعات بیشتری در دسترس قرار گیرد روش های پیشرفته تر (یعنی روش های حسابداری هزینه)، پسندیده تر است.

## ۴- روش های حسابداری صنعتی

این روش ها شامل سیستم ها و مدل های زیادی از حسابداری صنعتی می شود. این سیستم ها به سه گروه کلی زیر طبقه بندی می شود:

۱- سیستم های هزینه یابی مبتنی بر حجم: این سیستم به روش های مرسوم و قدیمی هزینه یابی مانند هزینه یابی استاندارد، استفاده از یک مبنا (معمولاً ساعات دستمزد مستقیم) برای جذب سربار اشاره دارد تا زمانی که در اواسط دهه ۱۹۸۰ سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت<sup>۱۰</sup> مطرح و بتدریج مورد استفاده قرار گرفت، بنابراین سیستم های هزینه یابی مبتنی بر حجم با توجه به ویژگی ها و اهداف هزینه یابی دوره عمر، مورد توجه قرار نمی گیرند چون این سیستم ها کمبودهای زیادی دارند.

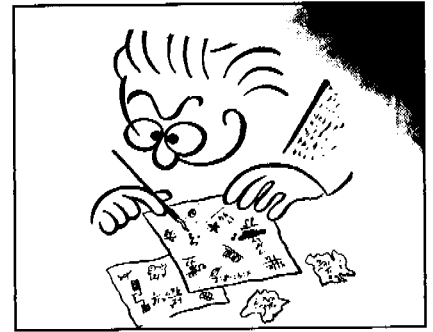
۲- سیستم های هزینه یابی غیرمتعارف: واژه غیرمتعارف به این موضوع اشاره دارد که روش های مطرح شده در این طبقه کاملاً

متفاوت با اغلب روش های مدیریت هزینه است و طرفداران کمتری دارند. دو مدل از سیستم های هزینه یابی غیرمتعارف عبارتند از: اول هزینه یابی مبتنی برصفت<sup>۱۱</sup> که یک روش تعدیل شده هزینه یابی بر مبنای فعالیت است به همین دلیل به آن هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده<sup>۱۲</sup> گویند. هدف این روش، ارائه تجزیه و تحلیل منافع و مخارج بر اساس نیازهای مشتری جهت بهبود اثربخشی است. علاوه بر این تمرکز هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده بر اساس طراحی است که حدود ۶۰ تا ۸۰ درصد از هزینه ها در مرحله طراحی صورت می گیرد.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده، رویکرد هزینه یابی بر مبنای فعالیت استاندارد را بر اساس ویژگی های هزینه محصول به کار می برد یعنی از محرک ها استفاده می کند. اما وقتی بین یک ویژگی معین و فعالیت معین رابطه وجود نداشته باشد مشکلاتی به وجود خواهد آمد. در این شرایط از روش، استقرار عملیات کیفی<sup>۱۳</sup> و هزینه یابی هدف استفاده می شود و یا بر اساس ویژگی های محصول، اجزاء و بخش ها تجزیه و تحلیل می گردد و سپس با هزینه های جاری مقایسه می شود. این روش وقتی مرسوم است که بین یکایک ویژگی و فعالیت رابطه وجود ندارد به عبارت دیگر، هزینه یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده حاوی ویژگی هایی از هزینه یابی بر مبنای فعالیت، هزینه یابی هدف<sup>۱۴</sup> و استقرار عملیات کیفی است. به هر حال، از آنجا که استقرار عملیات کیفی به مقدار زیادی منحصر به فرد بوده و استفاده از آن مستلزم احتیاط و هوشیاری است به همین دلیل، این روش مورد توجه چندانی قرار نگرفته است.

دومین روش هزینه یابی غیرمتعارف، هزینه یابی مبتنی بر یک موضوع خاص<sup>۱۵</sup> است. یک کاربرد مفید از روش هزینه یابی





این هزینه‌ها علاوه بر هزینه‌های طراحی، تولید و کنارگذاری، هزینه‌های مربوط به مشتری را نیز مدنظر قرار می‌دهد. دیدگاه هزینه‌یابی دوره عمر محصول با توجه به شرایط و ویژگی‌های تولیدکنندگان و محصول روش‌هایی را پیشنهاد کرده است.

پانوشته‌ها:

- 1- United Nation Environmental Programme (UNEP)
- 2- temporal
- 3- vision
- 4- Products' Life Cycle Costing
- 5- direct attention
- 6- analogy
- 7- parametric
- 8- Schedule Compression
- 9- Cost engineering
- 10- Activity Based Costing (ABC)
- 11- Attribute-Based Costing
- 12- ABC II
- 13- Quality Function Deployment (QFD)
- 14- Target Costing (TC)
- 15- Feature costing
- 16- Just-In-Time (JIT)
- 17- Strategic Cost Management (SCM)

منابع و مآخذ

- 1- Emblmsvag, J and B. Bras, "Activity - Based cost and Environmental Management: A Different Approach to the ISO 14000 Compliance - Boston: Kluwer, 2000.
- 2- Emblemsvag, Jan, " life - cycle costing : using Activity - Based costing and Monte Carlo Methods Future costs and Risks", 2003, pp15-120
- 3- Horngren Charles T. , George Foster and Srikant M. Datar, " Cost Accounting a managerial emphasis", 10th ed. rentice, 2000, 30-37.
- 4- Maher Michael, " Cost Accounting, creative value for management " , 5th ed. Irwin 1997 pp. 50-53

بر مبنای فعالیت است. هزینه‌یابی مبتنی بر یک موضوع خاص بر نقطه موضوعی محصول تمرکز می‌کند. از این رو به راحتی با فعالیت‌های خاص رابطه برقرار می‌شود، به نظر می‌رسد این روش واقعی‌تر از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تعدیل شده است. هم چنین این روش می‌تواند بهتر از هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، کاهش هزینه‌ها و بهبود عملکرد را هدایت کند ولی اثر هزینه‌یابی مبتنی بر یک موضوع خاص در مقایسه با هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مبهم است. (Horngren, 2000)

۳- سیستم‌های جدید مدیریت هزینه: این سیستم‌ها به چهار دسته کلی زیر تقسیم می‌شوند. (Emblmsvag and Bras, 2003, 317)

(۱) هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت

(۲) هزینه‌یابی به هنگام<sup>۱۶</sup>

(۳) هزینه‌یابی هدف

(۴) مدیریت راهبردی هزینه<sup>۱۷</sup>

نتیجه‌گیری

هزینه‌یابی دوره عمر از دیدگاه بازار یابی، تولیدکنندگان، مشتریان (مصرف‌کنندگان) و اجتماع از مباحث روز روش‌های هزینه‌یابی می‌باشد، از آنجایی که هزینه‌یابی دوره عمر محصول شامل کلیه هزینه‌های مربوط به محصول از مراحل طراحی، ساخت، خدمات پس از فروش و توقف خط تولید محصول می‌شود کامل‌ترین هزینه‌یابی محصول است، هدف اصلی هزینه‌یابی دوره عمر محصول، کاهش هزینه‌های مربوط به محصول است.

## سیستم

## حقوق و پرسنلی

• دو زبانه ( انگلیسی و فارسی )

• چلد ارزی

• کاملاً پارامتریک و سازگار با هر شرایط کاری

• ساخت گزارشات دلخواه

• امکان Gross Up

• امکان تعاریف فرمهای دلخواه

مطراحی مبتنی بر تحلیل صحیح



نرم افزارهای سی . اس . دی  
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۴۸ ۱۲ ۸۸۸۲  
دفتر مدیریت: تلفکس ۶۹ ۹۸ ۸۸۸۳  
۶۵ ۹۳ ۸۸۸۴

Email: CSD\_Company@yahoo.com