

# پودمان ۱

## کلیات



- معرفی حسابداری و تاریخچه آن
- دورنمای تحصیلی و شغلی
- وظایف و تکالیف حرفه‌ای حسابدار
- نقش حسابدار در توسعه پایدار
- اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

- 
- حسابداری چیست؟
  - چرا به حسابداری احتیاج داریم؟
  - حسابداری چگونه به کار برده می‌شود؟
  - جایگاه حسابدار در جامعه چگونه است؟
  - چگونه دانش مورد نیاز برای حسابداری را کسب نماییم؟
  - آینده تحصیلی حسابداری چیست؟
  - آینده شغلی حسابداری چیست؟
- 

برای پیدا کردن پاسخ این پرسش‌ها و سؤالات نیاز به شناخت حسابداری و تاریخچه آن در ایران و جهان داریم. براساس مدارک کشف شده قدمت حسابداری در جهان نزدیک به ۶۰۰۰ سال است. در ایران نیز مدارک حسابداری به دست آمده به ۲۵ قرن قدمت، گواه به پیشرفت این دانش در ایران باستان است. از الواح گلی و سنگ نبشته‌های پیشینیان (هخامنشیان) چنین به دست می‌آید که به دلیل وسعت جغرافیایی ایران و استفاده از ده‌ها هزار نفر نیروی انسانی جهت اجرای طرح‌های اقتصادی از سیستم‌های اطلاعاتی مالی مانند: بودجه‌ریزی، حسابرسی، حقوق و دستمزد، امور پولی، اوزان، انبارداری و غیره استفاده می‌شد. همچنین از این اسناد مشخص می‌شود که در آن زمان مأموران حکومتی دارای لوح گلی خاصی بوده تا در سفرهای کاری خود با نشان دادن لوح به حاکمان محلی توشه سفر و مخارج خود را تأمین کنند، که این موضوع نمونه‌ای از کارت‌های اعتباری امروزی است. و باز در دوره هخامنشیان مصداقی از پرداخت دستمزد روی گل نبشته‌های تخت جمشید به دست آمده است.

موضوع حسابداری با ورود اسلام به ایران و جهان رونق جامع‌تری به خود گرفت، در آیاتی از قرآن به صراحت به این بحث‌ها اشاره شده است، به عنوان نمونه در آیه ۲۸۲ سوره بقره تصریح به نوشتن حساب و کتاب (دادوستد)، بدهی مدت‌دار، تعیین شاخص اندازه‌گیری دارایی، سرمایه، درآمد، هزینه‌ها و ثبت آنها توسط یک فرد نویسنده عادل را دارد. موضوع ثبت و نگهداری اسناد خمس، زکات، مالیات، غنائم و بیت‌المال در آغاز حکومت اسلامی از مسائلی است که مورد تأکید بوده است. همچنین امام علی (ع) در موارد فراوانی به این موضوع اشاره دارد، از جمله در نامه ۵۳ نهج البلاغه خطاب به مسئولین حکومتی می‌فرماید: مقدار رنج و زحمت هر کس را در نظر بگیر و زحمت یکی را به حساب دیگری مگذار و در پاداش او به اندازه رنجی که دیده و زحمتی که کشیده کوتاهی مکن.

در همین رابطه کتاب‌های مهمی به رشته تحریر درآمده است که از جمله آنها کتاب ابو عبدالله محمد الخوارزمی دانشمند مسلمان ایرانی، تحت عنوان مفاتیح العلوم در قرن سوم هجری است که به توصیف تکنیک و اسناد مرکز حکومتی می‌پردازد و نیز در دوران حکومت عباسیان برادران برمکی (یحیی و جعفر برمکی) سیستم مالی دقیق و جامعی در دربار هارون الرشید ایجاد کرده بودند که در قالب دیوان محاسبات، عملیات مربوط به ثبت و ضبط عایدات و خارج حکومت را انجام می‌داد. و باز می‌توان به رساله ضروریات علم حسابداری برای کاتبان و کاسبان محمد بن ابوالوفای بوزجانی اشاره نمود.

در ایران اولین قانون تجاری که در آن از شرکت‌های تجاری صحبت شده، قانون سال ۱۳۰۳ می‌باشد. سپس در سال ۱۳۰۴ قوانین تجاری خاصی به تصویب رسید که در آن شرکت‌های تجاری به اختصار بیان شده است. در سال ۱۳۱۰ قانون ثبت شرکت‌ها به تصویب رسید، که هدف آن وضع مقررات خاصی برای ثبت شرکت‌های موجود و تطبیق آن با مقررات قانون تجارت بود و در سال ۱۳۱۱ قانون تجارت تصویب شد که کماکان مورد استفاده قرار می‌گیرد.

و در سال‌های اخیر و بعد از پیروزی انقلاب اسلامی شاهد ظهور بانک‌های اسلامی و مؤسسات اقتصاد اسلامی بوده‌ایم. تأسیس سازمان حسابداری و حسابرسی مؤسسات مالی اسلامی کشورهای اسلامی در سال ۱۳۷۰ هجری شمسی (۱۹۹۱ میلادی) در کشور الجزایر هم از این موارد است.

نتیجه آنکه هر شرکتی برای ساماندهی فعالیت‌های مالی و گزارشگری خود نیاز به حسابدار دارد و حسابدار بنا به نوع شرکت، وظایف گوناگونی را از نظر مالی انجام می‌دهد، مانند حسابداری خزانه، حسابداری خرید و فروش، حسابداری حقوق و دستمزد، حسابداری اموال و انبار، حسابداری بهای تمام شده و ...

تحقیق کنید که تاریخچه پیدایش حسابداری در جهان و ایران از چه زمانی بوده است و نتایج به دست آمده را با هنجریان به اشتراک بگذارید.

## هدف حسابداری

حسابداری دانشی است که هدف آن ارائه اطلاعات مالی درباره یک واحد اقتصادی به استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و پاسخگویی می‌باشد.

## دورنمای تحصیلی و شغلی

دورنمای تحصیلی برای هنجریانی که در رشته حسابداری تحصیل می‌کنند به این صورت است که پس از طی موفقیت آمیز مرحله سه ساله دوره دوم متوسطه موفق به اخذ دیپلم شده و برای ادامه تحصیل در دوره‌های کاردانی و کارشناسی در دانشگاه به تحصیل پرداخته و پس از آن امکان ادامه تحصیل در مقاطع تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد و دکترا) حسابداری و مدیریت (مالی، بازرگانی، صنعتی، دولتی) وجود دارد. در حقیقت در سطح اول، شاغل می‌تواند در شغل کمک حسابدار دریافت‌ها، پرداخت‌ها، امور مرتبط با تنخواه‌گردان، تهیه و تنظیم صورت مغایرت بانکی، تحریر دفاتر قانونی، خرید کالا، فروش کالا، تنظیم کاردکس کالا، تهیه و تنظیم فهرست کارکرد پرسنل، حقوق و دستمزد، بیمه و مالیات حقوق و ... مشغول به کار شود و در سطح بالاتر در سطح دوم، شاغل می‌تواند در شغل متصدی حسابداری اموال و انبار، حسابداری بهای تمام شده، حسابداری مالیاتی، حسابداری مالی (تهیه صورت‌های مالی) و ... مشغول به کار شود.

## نقش حسابدار

یک حسابدار به طور معمول اطلاعات مالی را ثبت و گزارشات مالی را تهیه و به مدیریت شرکت یا مراجع قانونی ارائه می‌کند. حسابداران داده‌های اولیه را از روی اسناد و مدارک مثبت در دفاتر و نرم‌افزارهای حسابداری ثبت و به آنها نظم می‌بخشند. محصول نهایی کار یک حسابدار گزارشات و صورت‌های مالی است که مبنای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان (مدیران، مجامع عمومی شرکت‌ها و مؤسسات، سرمایه‌گذاران، دولت و ...) می‌باشد. اما باید بدانیم زمانی اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان مفید است که قابل اتکا و مربوط باشد.

## حسابدار در جایگاه رئیس حسابداری

رئیس حسابداری معمولاً کارهای مشکل‌تر و پیچیده‌تر حسابداری را انجام داده و بر فعالیت سایر حسابداران نظارت می‌کند و مشکلات احتمالی آنها را حل و فصل می‌نماید. همچنین رئیس حسابداری علاوه بر بررسی و تهیه گزارشات مالی، باید در مورد یافته‌های خود به مدیریت و سایر ذی‌نفعان توضیح دهد. در این خصوص باید جلساتی حضوری با مدیران شرکت/ مؤسسه/سازمان و یا حسابرسان داخلی و یا خارجی داشته و گزارشات مکتوب و مبتنی بر استانداردهای مالی و حسابداری تهیه و ارائه نماید.

## حسابدار در جایگاه مدیر مالی

یک حسابدار متخصص و یا رئیس حسابداری، پس از کسب تجربه کافی می‌تواند مدیر مالی یک سازمان یا شرکت گردد. یعنی می‌تواند به‌عنوان یک مشاور به‌هیئت مدیره شرکت پیشنهاداتی در رابطه با چگونگی سرمایه‌گذاری منابع موجود شرکت بدهد تا استفاده بهینه از آن صورت گیرد و یا اگر شرکت به منابع مالی جدید نیاز داشت یک مدیر مالی بر اساس دانش آکادمیک و تجارب حرفه‌ای خود می‌تواند پیشنهاد دهد که از چه طریقی باید تأمین مالی صورت گرفته و هزینه‌ها و مخارج احتمالی این امر چه میزانی است و آیا این کار مقرون به‌صرفه است که انجام شود یا خیر.

## حوزه‌های کاری حسابداران

بسیاری از حسابداران بسته به نوع سازمان‌هایی که برایشان کار می‌کنند، در حوزه خاصی متخصص می‌شوند. مثلاً بعضی در حوزه بیمه، برخی در حوزه تولید و برخی نیز در حوزه پیمانکاری و ... فعالیت دارند.

## مکان و ساعات کار حسابدار

اکثر حسابداران در ادارات و شرکت‌ها و مؤسسات کار می‌کنند. اگرچه برخی از آنها در خانه به‌صورت پاره‌وقت مشغول به کار هستند ولی اغلب آنها به‌صورت تمام وقت کار می‌کنند. البته در زمان‌های خاص مانند پایان سال مالی (در ایران مصادف با اسفند ماه) یا زمان ارائه اظهارنامه مالیاتی که در ایران مصادف با اواخر بهار (پایان خرداد ماه) است، ساعات کاری آنها افزایش می‌یابد.

از آشنایان و دوستان خانوادگی خود دربارهٔ افق شغلی رشتهٔ حسابداری تحقیق کنید و نتایج به دست آمده را با هنجریان به اشتراک بگذارید.

## بازار کار حسابداری و فرصت‌های شغلی پیش‌رو

فارغ‌التحصیلان می‌توانند در کلیهٔ مؤسسات و واحدهای تجاری، اعم از دولتی یا خصوصی، به‌عنوان حسابدار در شاخه‌های زیر مشغول به کار شوند:

- حسابداری مالی: در کلیهٔ شرکت‌ها و مؤسسات تجاری و غیرانتفاعی
- حسابداری صنعتی: در کلیهٔ واحدهای صنعتی و شرکت‌های تولیدی
- حسابداری دولتی: در کلیهٔ سازمان‌ها و ادارات دولتی به‌عنوان حسابدار و یا در صورت طی مراحل قانونی به‌عنوان ذیحساب و یا عامل ذیحساب
- حسابداری مالیاتی: در ادارات دارایی و شرکت‌های حسابرسی
- حسابداری بیمه: در مؤسسات و سازمان‌های بیمه‌ای و شرکت‌های حسابرسی
- حسابداری بانک‌ها: در شعبه‌ها و سرپرستی بانک‌ها

در ارتباط با فرصت‌های شغلی و بازار کاری پیش‌روی حسابداری، تحقیق نمایید و نتایج به دست آمده را فهرست‌بندی نموده و با فهرست کتاب مقایسه نمایید و با سایر هنجریان بحث نمایید.

## مهارت و دانش لازم برای یک حسابدار

- **قدرت تجزیه و تحلیل مسائل:** فرد حسابدار برای تحلیل، تصمیم‌گیری و حل مشکلات در زمینهٔ مسائل مالیاتی، بیمه و ... باید از قدرت تجزیه و تحلیل مسائل برخوردار باشد.
- **پشتکار و وقت‌شناسی:** زیرا در زمان‌هایی از سال مثل زمان بستن حساب‌ها در پایان سال یا زمان ارائه گزارش‌های قانونی در خرداد ماه هر سال حجم کار حسابداران بسیار زیاد است و باید کار خود را با کیفیت و در موعد مقرر به اتمام رسانند.
- **دقت و توجه به جزئیات:** با توجه به کار مداوم با اعداد و ارقام ریز و درشت باید با حوصله و دقت، ارقام ثبت شده و یا در سیستم رایانه‌ای وارد گردد.
- **مهارت ریاضیات و فناوری اطلاعات:** برای کار کردن با نرم افزارهای مالی و حسابداری که امروز به‌صورت فراگیر در شرکت‌ها و سازمان‌ها استفاده می‌شود.
- **قدرت سازماندهی:** به‌منظور امکان ساختار دادن و سازمان دادن به گزارش‌های مالی و در صورت ارتقاء یک مسئول واحد حسابداری باید دارای قدرت کنترل و نظارت بر حسابداران باشد.

■ **قابل اعتماد بودن و رازداری:** یک حسابدار به دلیل اطلاع از جزئی ترین درآمدها و هزینه های شرکت و نیاز صاحبان و سهامداران شرکت برای اعتماد به حسابداران باید فردی قابل اعتماد و رازدار باشد.

تحقیق کنید یک حسابدار چه دانش و مهارت های دیگری باید کسب کند تا در کار خویش موفق باشد.

## وظایف و تکالیف حرفه ای حسابدار

حسابداری را می توان به نوعی، زبان تجارت نامید. زیرا از طریق تهیه گزارش های مالی، اطلاعات لازم را درباره واحدهای اقتصادی در اختیار اشخاص علاقه مند قرار می دهد. این اشخاص شامل مدیران، صاحبان سرمایه، اعتبار دهندگان، سازمان های مالی و اقتصادی دولت و از این قبیل هستند. از منظر دیگر، از حسابداری با نام سیستم اطلاعاتی حسابداری یاد می شود که برای پردازش اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی مؤثر بر سازمان ها و واحدهای تجاری و گزارش اثرات این گونه رویدادها به تصمیم گیرندگان، طراحی شده است. حسابداری عبارت است از فرایند شناسایی، اندازه گیری و گزارشگری اطلاعات اقتصادی برای تصمیم گیری های آگاهانه به وسیله استفاده کنندگان آن اطلاعات. بر اساس دیدگاهی جامع، «اطلاعات حسابداری» را می توان «اطلاعات اقتصادی» تلقی کرد.

### دفترداری عبارت است از:

فن ثبت، طبقه بندی و خلاصه سازی مبادلات واحد تجاری. البته این عملیات در گذشته صرفاً در دفاتر حساب انجام می شد. اما امروزه ثبت های حسابداری با استفاده از رایانه انجام می شود. در واقع دفترداری بخشی از وظایف حسابدار است. همه حسابداران از مجموعه قواعد یکسان تحت عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری برای تهیه گزارش های حسابداری استفاده می کنند. اطلاعات مربوط به معاملات روزمره، اساس تهیه گزارش های مالی را تشکیل می دهد. در واحدهای بازرگانی، فعالیت هایی نظیر خرید و فروش کالا، خرید ماشین آلات و پرداخت هزینه های جاری مانند اجاره، حقوق و بهای آب و برق از جمله معاملات روزمره است که باید شناسایی و ثبت گردد.

### وظایف حسابدار به صورت کلی عبارت اند از:

- ثبت اسناد حسابداری در دفاتر و یا نرم افزار حسابداری (این روزها نرم افزارهای حسابداری جای دفاتر حسابداری را گرفته اند).
- ثبت اطلاعات کارکنان، محاسبه حقوق و دستمزد ماهیانه آنها، پرداخت وجه و صدور فیش حقوقی برای آنها.
- تهیه و بررسی صورت های مالی و کسب اطمینان از درستی و انطباق آنها با قوانین و مقررات مالی و محاسباتی جاری کشور.
- محاسبه بدهی مالیاتی، تهیه اظهارنامه مالیاتی و نظارت بر پرداخت صحیح و به موقع مالیات ها.
- ثبت درآمدها و هزینه های شرکت، کنترل حساب سود و زیان و ارائه گزارش های دوره ای در این خصوص به مدیریت.

- تهیه، سازماندهی و نگهداری گزارشات مالی قانونی.
- ارزیابی عملیات مالی و پیشنهاد بهترین روش‌ها به مدیریت.
- پیشنهاد روش‌های کاهش هزینه، افزایش درآمد و بهبود سود.

فعالیت

با همفکری سایر هنرجویان دربارهٔ وظایف حسابدار بحث نموده و موارد دیگری را که وجود دارد یافته و آنها را فهرست کرده و با سایر هنرجویان به اشتراک بگذارید.

## نقش حسابدار در توسعه پایدار

توسعه پایدار، یک تغییر مهم در فهم رابطهٔ انسان و طبیعت و انسان‌ها با یکدیگر است. این مسئله با دیدگاه دو قرن گذشتهٔ انسان که بر پایهٔ جدایی موضوعات محیطی و اجتماعی و اقتصادی شکل گرفته بود در تضاد است. در دو قرن گذشته، این تصور حکمفرما بود که محیط پیرامون، به‌طور عمده به‌عنوان یک عامل خارجی و تنها برای استفادهٔ انسان در نظر گرفته می‌شد. در این دیدگاه، ارتباط انسان و محیط، به‌صورت غلبهٔ انسان بر طبیعت بوده تا جایی که برای رفاه انسان، تخریب طبیعت مجاز بود اما امروزه به‌دلیل آنکه منابع طبیعی از جمله جنگل‌ها، دریاچه‌های طبیعی، خاک، هوا و... در حال تخریب است به‌طوری که روند تخریب بیش از بازسازی آن می‌باشد توسعهٔ پایدار مورد توجه کشورهای جهان قرار گرفته است. توسعهٔ پایدار بدین معنی است که انسان برای رفاه حال خود باید از منابع طبیعی به گونه‌ای بهره‌برداری کند که به این منابع آسیب نرساند. اگر قرار است که جاده‌ای ساخته شود نباید فقط به فکر هزینهٔ کمتر برای احداث جاده در حال حاضر باشد، بلکه باید بدانند اگر جنگلی را خراب کند و یا کوهی را تخریب کند یا چشمه‌ای را از بین ببرد تا جاده‌ای ساخته شود، درست است که احتیاج مواصلاتی خود را برطرف می‌سازد اما درختان وقتی از بین بروند هوای منطقه آلوده می‌گردد، زمانی که باران و برف بیارد موانع طبیعی جنگل و کوه از بین رفته باعث جاری شدن سیل گشته و به شهرها و روستاها آسیب جانی و مالی خواهد زد و حیوانات جنگل نیز محل زندگی خود را از دست داده، منقرض خواهند شد و... تمام موارد گفته شده هزینه‌هایی را در بر دارد که حسابدار می‌تواند آنها را تحت عنوان حسابداری محیط زیست محاسبه کرده، برای تصمیم‌گیرندگان کلان کشورها ارائه دهد و از این رهگذر، جلوی تخریب منابع را بگیرد.

فعالیت

در سایت‌های مرتبط جستجو کنید و دربارهٔ نقش مؤثر حسابدار در:

- توسعه پایدار
  - اقتصاد مقاومتی
  - صرفه جویی در منابع طبیعی
  - حفظ محیط زیست
- مطالبی را تهیه کرده و با راهنمایی هنرآموزتان، با سایر هنرجویان به اشتراک بگذارید.

## اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری

در اسلام به موضوع اخلاق توجه ویژه‌ای شده است، قرآن و احادیث پیامبر و ائمه معصومین در این رابطه فراوان به این امر پرداخته‌اند. در بحث اخلاق حرفه‌ای نیز عنایت ویژه‌ای شده است. علاوه بر آیات و روایات، علمای مسلمان نیز مفصل اخلاق حرفه‌ای را مدنظر داشته‌اند؛ کتاب الادب‌الوجیز نوشته عبدالله ابن مقفع به سال ۱۴۵ قمری و بسیاری کتاب‌های دیگر نظیر فتوت‌نامه‌های مشاغل و حرف از جمله اینهاست.

هر چند در سال‌های اخیر و تا قبل از سال ۱۳۷۷ به صورت مدون آیین‌نامه اخلاقی برای حرفه حسابداری از سوی دستگاه‌های متولی تهیه نشده بود، لکن برنامه کلان اخلاق حرفه‌ای حسابداری برگرفته از آیات، روایات و منابع مکتوب اسلامی، موردنظر و استفاده عملیاتی در آیین‌نامه‌های مرتبط با حسابداری بوده است. تا اینکه در سال ۱۳۷۷ و در اجرای وظایف محوله به سازمان حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران با توجه به آیین رفتار حرفه‌ای مصوب فدراسیون بین‌المللی حسابداران و با در نظر گرفتن شرایط بومی کشور تدوین و با تصویب مجمع عمومی سازمان حسابرسی از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجرا شد. از آنجایی که حرفه حسابداری به‌عنوان یک خدمت مبتنی بر اعتماد عمومی محسوب می‌شود (یعنی وجود و تداوم این حرفه منوط به جلب اعتماد جامعه است) ضروری است، هنرجویان با مباحث اخلاقی مطرح در زمینه تحصیلی خود آشنا شوند. به عبارت دیگر، آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای و داشتن تفکر اخلاقی، جزء مهارت‌های ضروری است که هنرجویان ضمن مباحث درسی باید آن را فرا گیرند. به این سبب، اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران در بخش مربوطه بحث شده است.

نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه تخصصی است، به دست آورند. حرفه حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و به تعبیری تنها فلسفه ادامه حیات حرفه حسابداری، جلب اعتماد عمومی است.

### فعالیت

تحقیق کنید عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابدار چه منافع و چه مضرات کوتاه مدت و بلندمدتی را برای شخص حسابدار، جامعه کاری و جامعه در سطح کشور در بر خواهد داشت.



## آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری

در آیین رفتار حرفه‌ای، اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران بیان و چارچوبی نظری برای رعایت این اصول در عمل، فراهم می‌شود. کلیه حسابداران حرفه‌ای باید اصول مزبور را رعایت کنند. در ادامه، در محتوای متون درسی به صورت تلفیقی به برخی از ضروریات و اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری اشاره شده است، همچنین در کتاب مستقلی که تحت عنوان اخلاق حرفه‌ای است و در پایه یازدهم خواهید خواند به صورت مفصل‌تر به این موضوع پرداخته شده است، ضمن اینکه بخش‌هایی از آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی نیز ارائه می‌شود. این آیین رفتار حرفه‌ای از ۳ بخش اصلی منافع عمومی، اصول بنیادی و احکام تشکیل شده است. منافع عمومی ضرورت تدوین آیین رفتار حرفه‌ای و پایبندی حسابداران به آن را متذکر می‌شود.

اصول بنیادی، مواردی را بیان می‌کند که حسابداران برای دستیابی به اهداف حسابداری به‌عنوان یک حرفه، ملزم به رعایت و پایبندی به آنها می‌باشند. احکام، رهنمودهایی درباره نحوه کاربرد اهداف و اصول بنیادی مزبور را برای موقعیت‌هایی ارائه می‌کند که حسابداران حرفه‌ای در حین کار با آن مواجه می‌شوند.

## پیشینه آیین رفتار حرفه‌ای در ایران

همان‌گونه که اشاره شد آیین رفتار حرفه‌ای در ایران سابقه چند هزار ساله‌ای دارد و منابع فراوانی در این رابطه موجود هستند که به نمونه‌هایی اشاره شد، لکن آیین رفتاری مدون و مصوب کمیته فنی سازمان حسابرسی در اسفندماه سال ۱۳۷۷ نهایی و در سال ۱۳۷۸ توسط هیئت مدیره و مجمع عمومی سازمان تصویب و لازم‌الاجرا گردید. در سال ۱۳۸۲ جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب شورای عالی جامعه در ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم‌الاجرا گردید. قابل ذکر است این متون مبتنی بر دستورات دینی و متناسب با مقتضیات فرهنگی کشور و همسو با آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است.

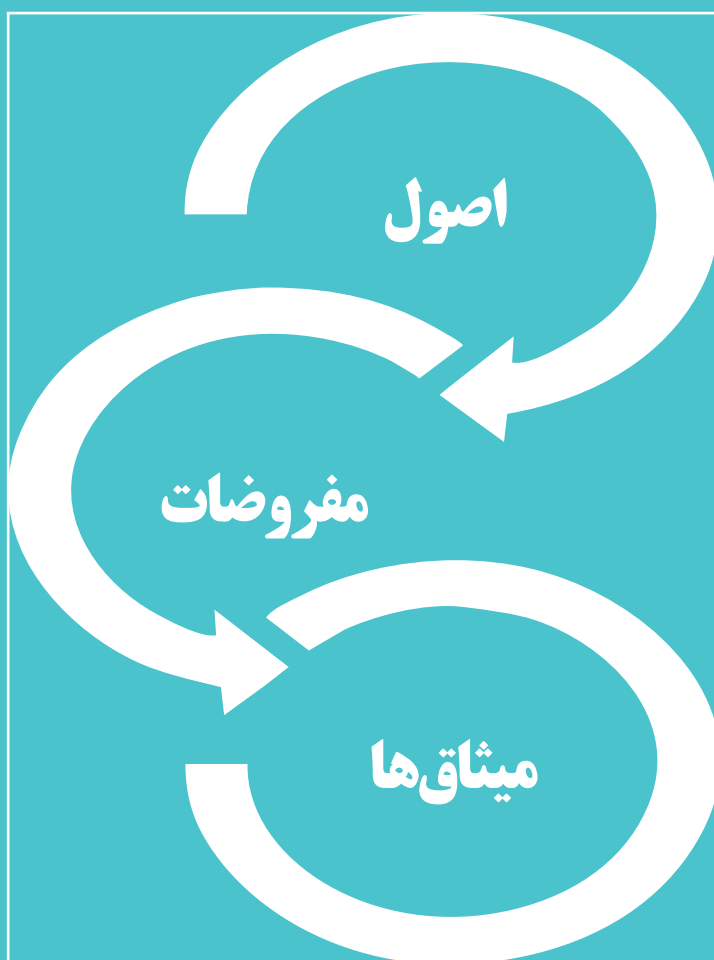
### فعالیت

در یک شرکت تجاری، مسئول تنخواه گردان که مبلغی معادل ۵۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال در اختیار دارد هم زمان با انجام فعالیت‌های شرکت، با آن مبالغ خرید و فروش سکه و ارز هم انجام می‌دهد و از این معاملات سودی کسب می‌نماید. آیا مسئول تنخواه گردان اخلاق حرفه‌ای را رعایت کرده است؟ دلایل خود را برای کلاس بیان کنید.



## پودمان ۲

### اصول و مبانی



- اصول و مفاهیم و میثاق‌های حسابداری
  - اصطلاحات کاربردی رایج در حسابداری
  - کاربرد اصول و استانداردهای حسابداری
- در فعالیت‌های روزمره

---

افراد هر جامعه‌ای به منظور استفاده بهتر از منابع برای رفع احتیاجات و خواسته‌های مادی و معنوی خود نیاز به تصمیم‌گیری‌های صحیح اقتصادی و مالی دارند و برای انجام تصمیمات فوق، وجود اطلاعات اقتصادی و مالی مناسب و صحیح، از ضرورت‌های اجتناب‌ناپذیر است. حسابداری، حوزه‌ای از فعالیت‌های خدماتی است که می‌تواند اطلاعات اقتصادی و مالی را در قالب گزارش‌های مالی فراهم سازد. هر یک از ما نیز با توجه به محیط، نگرش، علاقه و شغل خود به‌طور مستمر در حال تصمیم‌گیری اقتصادی هستیم و برای انجام تصمیمات درست، از اطلاعات مختلفی استفاده می‌کنیم. به‌طور مثال برای خرید یک دستگاه دوچرخه، اطلاعاتی از قبیل قیمت، کیفیت، اندازه و ... را مورد بررسی و استفاده قرار می‌دهیم و یا برای انجام یک سفر تفریحی نیازمند اطلاعاتی مثل مخارج، مدت سفر و شرایط آب و هوایی مقصد و ... می‌باشیم.

در پیرامون ما اطلاعات زیادی وجود دارد که برخی از آنها به‌طور مستقیم و بدون هیچگونه تغییری قابل استفاده است. اما در بیشتر موارد به اطلاعاتی نیاز پیدا می‌کنیم که به‌طور مستقیم آماده استفاده نیستند بلکه بایستی با انجام فعالیت‌هایی روی اطلاعات موجود، آنها را به‌صورت قابل استفاده درآورد.

برای اینکه بتوانیم این اطلاعاتی را که به‌دست آورده‌ایم قابل استفاده کنیم، ابتدا باید با مفاهیم زیر آشنا شویم.

## بنگاه اقتصادی

افراد یا گروه‌ها با ترکیب نمودن عوامل اقتصادی مختلف، به تولید کالا و ارائه خدمات می‌پردازند. به این افراد یا گروه‌ها، بنگاه یا واحد اقتصادی گفته می‌شود. هر واحد اقتصادی دارای اهداف خاصی است که برای رسیدن به آنها به فعالیت‌های اقتصادی می‌پردازد؛ مجموعه فعالیت‌های اقتصادی که در محیط پیرامون ما انجام می‌شود و موجب رویدادهای اقتصادی یا مالی می‌گردد، مانند خیاطی .....، مؤسسه باربری .....، شرکت تولید لبنیات .....، مؤسسه خدماتی ..... .

در تعریف بنگاه اقتصادی متوجه شدیم که هر بنگاه اقتصادی با وقایع متفاوتی برای انجام فعالیت‌های خود مواجه است، با کمک دوستان خود در ارتباط با فعالیت‌های چند بنگاه اقتصادی که می‌شناسید تحقیق کنید.

فعالیت

### رویدادهای اقتصادی یا مالی:

وقایعی هستند که با خرید، تولید، توزیع و فروش کالا و ارائه خدمات یا فعالیت‌هایی مانند وام گرفتن و وام دادن سروکار دارند.

واحدهای اقتصادی برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه در مورد رویدادهای مالی از قبیل خرید، فروش و ارائه خدمات نیاز به اطلاعاتی دارند که بخشی از این اطلاعات توسط حسابداران تهیه و ارائه می‌شود. حسابداران با استفاده از دانش، تجربه و ابزار مناسب ابتدا اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها و رویدادهای مالی را شناسایی و اندازه‌گیری کرده، سپس به پردازش آنها اقدام می‌نمایند و در نهایت خلاصه اطلاعات را به شکل صورت‌ها یا گزارش‌های مالی در اختیار کسانی قرار می‌دهند که مایلند از این اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های خود استفاده کنند.

#### فعالیت

با راهنمایی هنرآموز و هم‌کلاسی‌های خود در خصوص رویدادهایی که دارای اثر مالی و غیر مالی هستند، بحث کنید.

وقایع	رویداد مالی	رویداد غیرمالی	دلیل
پرداخت وجه نقد بابت خرید دفتر کار	✓		تبادل پول
اخذ قیمت ائانه برای دفتر کار از چند فروشگاه		✓	عدم تبادل پول
خرید وسایل کار به صورت نقد			
خرید ائانه برای دفتر کار و تعهد پرداخت سه ماهه			
ارائه استعلام قیمت برای اجرت تعمیر به مشتری			
دریافت وجه نقد بابت ارائه خدمات به مشتری			

## تعریف حسابداری

### حسابداری عبارت است از:

شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت و گزارش اطلاعات اقتصادی به استفاده‌کنندگان به گونه‌ای که امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه برای آنها فراهم شود.

تصمیم‌گیری‌های اقتصادی افراد به فعالیت‌های اقتصادی منجر می‌شود و فعالیت‌های اقتصادی نیز موجب می‌شود تا اطلاعات اقتصادی به وجود آید. اطلاعات اقتصادی توسط حسابداران شناسایی شده و با استفاده از

ابزار مناسب جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل، اندازه‌گیری و ثبت می‌شود و پس از طبقه‌بندی و تلخیص به گونه‌ای مناسب در قالب گزارش‌های مالی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. رابطه بین تصمیم‌گیری افراد و اطلاعات حسابداری در نمودار ۱-۱ نشان داده شده است. اطلاعات حسابداری خلاصه اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی مؤثر بر یک واحد اقتصادی خاص می‌باشد. این اطلاعات گزارش‌های حسابداری نیز نامیده می‌شود. یکی از نکات مهم در حسابداری این است که اطلاعات و گزارش‌های حسابداری در مورد یک واحد اقتصادی مشخص و جداگانه تهیه می‌گردد. به این واحد اقتصادی اصطلاحاً «شخصیت حسابداری» گفته می‌شود.

### نمودار ۱-۱ - رابطه بین اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری



#### شخصیت حسابداری

واحد اقتصادی مشخص و جداگانه‌ای است که اطلاعات و گزارش‌های حسابداری فقط در مورد آن تهیه می‌شود.

آقای گیلانی مالک چند باب مغازه به شرح زیر است. با توجه به مثال، جدول را کامل کنید:

فعالیت کاری مغازه	مالک	شخصیت حسابداری
مغازه فروش گوشت با نام گلزار	آقای گیلانی	فروشگاه مواد پروتئین گلزار
مغازه فروش محصولات لبنی با نام کوهپایه	آقای گیلانی	
مغازه فروش میوه با نام گلشن	آقای گیلانی	
رستوران با نام گیلانه	آقای گیلانی	

### استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری

افراد و گروه‌های مختلف برای ارزیابی عملکرد گذشته، بهبود اداره فعالیت‌های اقتصادی، برنامه‌ریزی برای عملیات آینده و تصمیم‌گیری تجاری، نیاز به اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی و عملکرد واحد اقتصادی دارند. به‌طور مثال: عملکرد سال گذشته مؤسسه چطور بوده است؟ نقدینگی مؤسسه چقدر است؟

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری به دو گروه طبقه‌بندی می‌شوند:

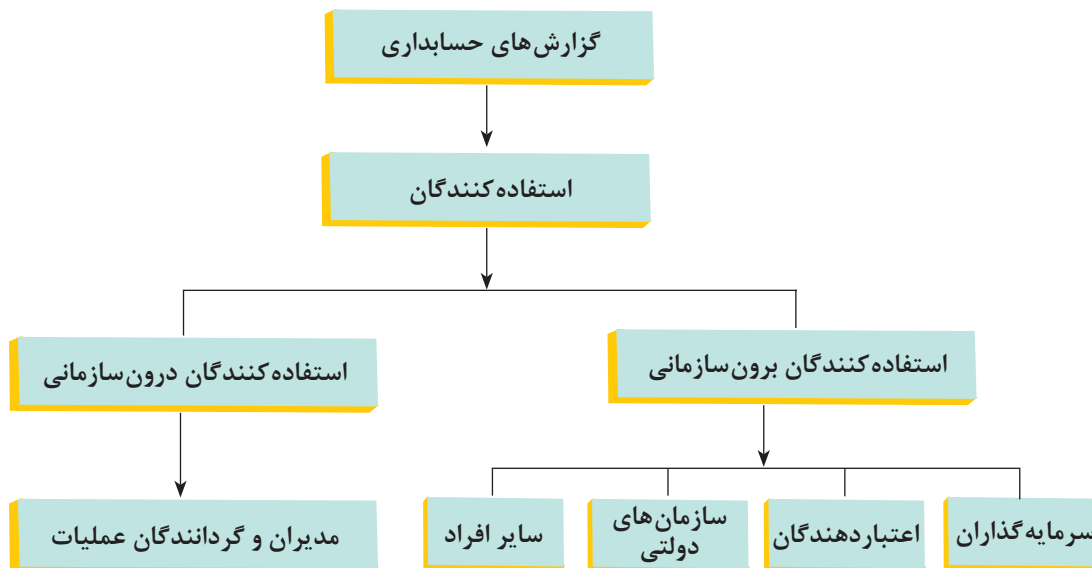
#### استفاده کنندگان درون سازمانی

مدیران و گردانندگان عملیات هر واحد اقتصادی، نیاز به اطلاعات کافی برای اداره امور مؤسسه دارند.

#### استفاده کنندگان برون سازمانی

افراد، مؤسسات و سازمان‌های خارج از مؤسسه هستند که به این اطلاعات نیاز دارند؛ مانند ادارات دولتی، بانک‌ها و سرمایه‌گذاران

## نمودار ۱-۲ - استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابداری



## انواع واحدهای اقتصادی

واحدهای اقتصادی، مؤسسات جدا و مستقلی هستند که با ترکیب عوامل مختلف اقتصادی منافع مالکین خود را دنبال می‌کنند. تعداد واحدهای اقتصادی در جامعه بی‌شمار است. بانک‌ها، مؤسسات آموزشی، شرکت‌ها، فروشگاه‌ها، مغازه‌ها و کارگاه‌ها از جمله واحدهای اقتصادی به شمار می‌آیند. واحدهای اقتصادی را از لحاظ مالکیت، شکل حقوقی، نوع فعالیت و سایر جنبه‌ها می‌توان به طبقات مختلف تقسیم‌بندی کرد. در ادامه به تقسیم‌بندی واحدهای اقتصادی از نظر مالکیت، هدف فعالیت و نوع فعالیت می‌پردازیم. این تقسیم‌بندی‌ها از لحاظ مقاصد حسابداری اهمیت دارند.

### واحدهای اقتصادی از نظر مالکیت

طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران بخش‌های اقتصادی کشور به صورت عمومی، تعاونی و خصوصی اداره می‌شوند. واحدهای اقتصادی از لحاظ تسلط بخش‌های اقتصادی کشور به سه دسته تقسیم می‌شوند. **۱ واحدهای عمومی:** این دسته از واحدهای اقتصادی به‌طور مستقیم یا غیر مستقیم در مالکیت دولت یا سایر نهادهای عمومی قرار دارند. وزارتخانه‌ها، سازمان‌های مختلف دولتی مثل شهرداری‌ها، سازمان تأمین اجتماعی، سازمان حفاظت از محیط‌زیست، نیروی انتظامی و بنیاد شهید نمونه‌هایی از واحدهای اقتصادی بخش عمومی به‌شمار می‌آیند.

**۲ واحدهای تعاونی:** کلیه واحدهایی هستند که به منظور رفع نیازمندی‌های مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضای آن از طریق خودیاری، کمک و همکاری متقابل تشکیل شده و در مالکیت اعضا



قرار دارند. شرکتهای تعاونی روستایی، کارگری، مسکن، مصرف و اتحادیه‌های تعاونی در زمره واحدهای اقتصادی بخش تعاونی قرار دارند.

**۳ واحدهای خصوصی:** واحدهای اقتصادی خصوصی متعلق به بخش عمومی نیست و به صورت تعاونی اداره نمی‌شوند. فروشگاه‌ها، واحدهای صنفی و کارگاه‌های تولیدی، نمونه‌هایی از واحدهای اقتصادی بخش خصوصی می‌باشند. این واحدها به یک یا چند نفر تعلق دارند.

### واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت

یکی از عوامل مؤثر بر نحوه حسابداری هر واحد اقتصادی، هدف فعالیت آن می‌باشد. واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت به دو دسته تقسیم می‌شوند.

**۱ واحدهای انتفاعی:** هر واحد اقتصادی که با هدف کسب سود و منفعت مادی تشکیل شود، یک واحد انتفاعی محسوب می‌شود. واحد انتفاعی می‌تواند تحت مالکیت بخش عمومی باشد مثل شرکت فولاد ایران و یا در اختیار بخش خصوصی باشد مثل واحدهای صنفی و یا به صورت تعاونی اداره شود مثل شرکتهای تعاونی مصرف.

**۲ واحدهای غیر انتفاعی:** هر واحدی که هدف از تشکیل آن کسب منفعت مادی برای مالکان آن نباشد واحد غیر انتفاعی محسوب می‌گردد. واحدهای غیرانتفاعی ممکن است در قبال ارائه کالا یا خدمات، وجه دریافت نمایند مانند مدارس و دانشگاه‌های غیرانتفاعی و یا ممکن است در قبال ارائه خدمات و کالا وجهی دریافت ندارند مانند بنیادهای خیریه.

### طبقه‌بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت

نوع فعالیت یک واحد اقتصادی بر نحوه حسابداری آن واحد مؤثر است. واحدهای اقتصادی اعم از خصوصی و غیرخصوصی از لحاظ نوع فعالیت به سه دسته تقسیم می‌شوند.

**۱ واحدهای خدماتی:** واحدهایی هستند که خدماتی به مشتریان ارائه می‌کنند و معمولاً در قبال ارائه خدمات، منفعت به دست می‌آورند. بانک‌ها، هتل‌ها، بیمارستان‌ها، آموزشگاه‌ها، مؤسسات حسابداری، دفاتر وکالت و تعمیرگاه‌ها نمونه‌هایی از واحدهای خدماتی می‌باشند.

**۲ واحدهای بازرگانی:** واحدهایی هستند که به خرید و فروش مواد خام، فرآورده‌ها و کالاها اشتغال دارند. این واحدها معمولاً بدون تغییر شکل و محتوای کالاهای خریداری شده آنها را به فروش می‌رسانند. واحدهای بازرگانی کالا را خریداری و حمل کرده، در محل مناسب به مشتریان عرضه و بهای کالاهای فروخته شده را از آنها دریافت می‌کنند. بنگاه‌های عمده‌فروشی و فروشگاه‌ها و مغازه‌ها از جمله واحدهای بازرگانی به شمار می‌آیند.

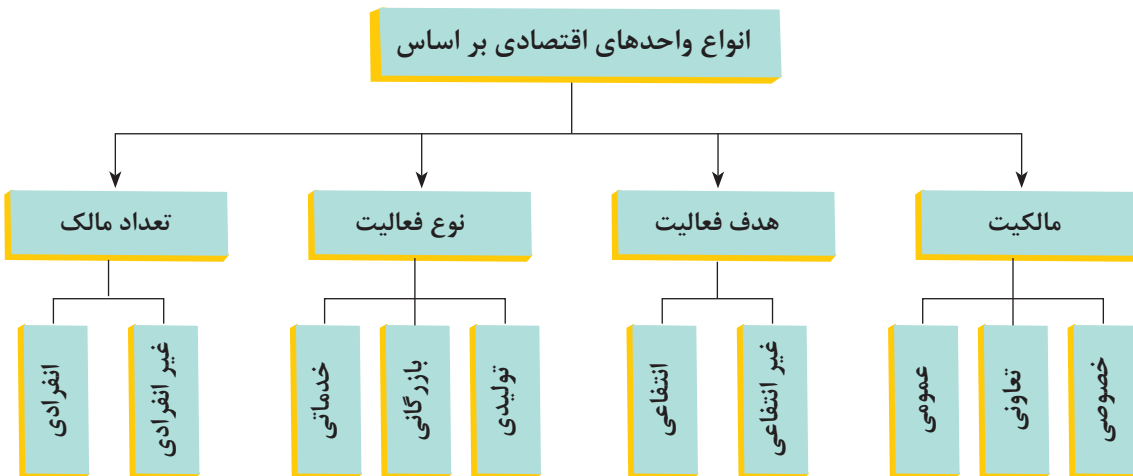
**۳ واحدهای تولیدی:** واحدهایی هستند که با استفاده از عوامل تولید به ساخت کالاهای اقتصادی می‌پردازند. این واحدها مواد اولیه را تهیه کرده، با تغییر شکل، آنها را به صورت کالای ساخته شده به فروش می‌رسانند. واحدهای تولیدی در فعالیتهای متنوعی مانند کشاورزی، معدن، محصولات مصرفی، ماشین‌آلات و غیره به تولید اشتغال دارند. واحدهایی که تسهیلاتی از قبیل آب، برق و گاز تولید می‌نمایند هم، در شمار واحدهای تولیدی به حساب می‌آیند.

## واحدهای اقتصادی از نظر تعداد مالک

واحدهای اقتصادی از نظر تعداد مالک به دو دسته تقسیم می‌شوند.

**۱ واحدهای انفرادی:** واحدهایی هستند که مالکیت آنها به یک نفر تعلق دارد. این واحدهای اقتصادی، واحدهای تک مالکی هم نامیده می‌شوند. بسیاری از فروشگاه‌ها، مغازه‌ها و تعمیرگاه‌ها جزو این دسته قلمداد می‌شوند.

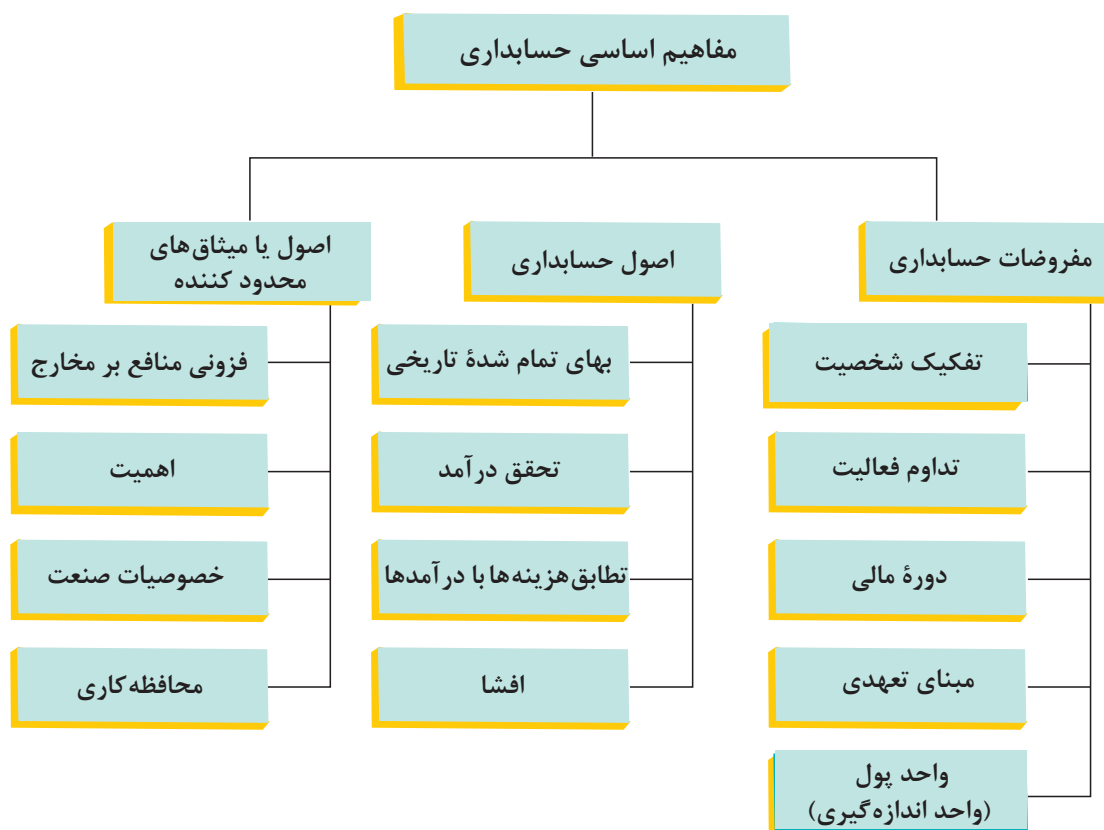
**۲ واحدهای غیر انفرادی:** بیشتر واحدهای اقتصادی بزرگ متعلق به دو یا چند نفر می‌باشند. معمولاً افراد، سرمایه‌های کوچک خود را با یکدیگر جمع می‌کنند و واحدهای اقتصادی بزرگ‌تری را تشکیل می‌دهند. شرکت‌ها از جمله واحدهای اقتصادی غیر انفرادی به شمار می‌آیند.



واحدهای اقتصادی زیر را بر اساس جدول زیر کامل نمایید.

تعداد مالکان		نوع فعالیت			هدف فعالیت		مالکیت			واحد اقتصادی
							عمومی	تعاونی	خصوصی	
	×								×	شرکت ذوب آهن اصفهان
										شرکت ایران خودرو
										شرکت میکروسافت
										شرکت فروشگاه‌های زنجیره‌ای رفاه
										باشگاه فرهنگی - ورزشی پرسپولیس
										نانوایی محله
										تعمیرگاه اتومبیل محله خودتان
										فروشگاه لوازم ورزشی
										هنرستان محل تحصیل خودتان
										شرکت تعاونی صیادی
										دبستان غیردولتی
										شرکت مخابرات

حسابداری مانند سایر دانش‌های بشری، مفاهیم، مفروضات و اصول مشخصی دارد. این مفاهیم، مفروضات و اصول تحت عنوان مفاهیم اساسی حسابداری و گزارشگری مالی شناخته می‌شوند. در مورد طبقه‌بندی مفاهیم اساسی حسابداری اتفاق نظر وجود ندارد؛ اما، طبقه‌بندی زیر بیشتر متداول است:



در ادامه این پودمان هر کدام از مفاهیم فوق تشریح می‌گردد. ■ مفروضات، اصول و میثاق‌هایی که قواعد انجام عملیات حسابداری را تعیین می‌نماید و همواره باید مورد توجه حسابداران قرار گیرد را مفاهیم اساسی حسابداری می‌نامند.

## الف) مفروضات حسابداری

مفروضات حسابداری منشأ و شالوده اصول حسابداری و مبنای تهیه و تنظیم صورت‌های مالی واحدهای اقتصادی را تشکیل می‌دهند. هر کدام از مفروضات حسابداری می‌تواند منشأ یک یا چند اصل حسابداری باشد.

### ۱ فرض تفکیک شخصیت

براساس فرض تفکیک شخصیت، برای هر مؤسسه شخصیتی مستقل از مالک (مالکان) آن و همچنین مستقل از سایر مؤسسات موجود در جامعه در نظر گرفته می‌شود. فعالیت‌های مالی به اعتبار شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل و ثبت شده و صورت‌های مالی به منظور انعکاس وضعیت مالی و نتایج عملیات شخصیت مزبور تهیه و ارائه می‌گردند.

به‌طور مثال اگر آقای یگانه دارای یک فروشگاه مواد غذایی و یک تعمیرگاه خودرو باشد، برای هر یک از واحدهای تجاری متعلق به آقای یگانه باید شخصیت حسابداری مستقلی در نظر گرفته شود و رویدادهای مالی مربوط به هر کدام از آنها از دید همان شخصیت حسابداری تجزیه و تحلیل شود و در اسناد و مدارک همان شخصیت حسابداری ثبت و ضبط گردد.

بدیهی است چنانچه آقای یگانه دارای یک باب منزل و یک دستگاه خودروی شخصی باشد این اموال در دفاتر هیچ کدام از شخصیت‌های حسابداری فوق (فروشگاه یا تعمیرگاه) ثبت نخواهد شد. یعنی در دفاتر فروشگاه، فقط اموال مربوط به فروشگاه و در دفاتر تعمیرگاه، فقط اموال مربوط به تعمیرگاه ثبت می‌گردد.

### ۲ فرض تداوم فعالیت

فرض تداوم فعالیت به این معنی است که عملیات مؤسسه در آینده قابل پیش‌بینی، تداوم خواهد یافت و قصد انحلال یا توقف فعالیت آن وجود ندارد. این فرض بدان معنی نیست که مؤسسه دارای عمر نامحدود است، بلکه حاکی از آن است که مؤسسه برای یک دوره زمانی کافی برای اجرای عملیات، انجام قراردادهای ایفای تعهدات خود، دوام و بقا خواهد داشت. براساس این فرض است که مبالغ پرداختی در یک دوره مالی کلاً به حساب هزینه منظور نمی‌شود، بلکه بخشی از این پرداخت‌ها تحت عناوین مختلف دارایی به سال‌های بعد منتقل می‌گردد. به‌علاوه، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و بلندمدت (غیرجاری) بر این فرض مبتنی است.

اگر فرض تداوم فعالیت حاکم نباشد، تمایز بین ارقام جاری و بلندمدت (غیرجاری) اهمیت خود را از دست می‌دهد. ثبت دارایی‌ها به بهای تمام شده نیز براساس فرض تداوم فعالیت صورت می‌پذیرد. اگر مؤسسه در حال تصفیه یا فروش باشد، فرض تداوم فعالیت و اصل بهای تمام شده برای تهیه صورت‌های مالی مصداق ندارد و ارقام صورت‌های مالی به ارزش‌های جاری (بازار) در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند.

### ۳ فرض دوره مالی

نتایج واقعی عملیات مؤسسه را فقط می‌توان در پایان اجرای عملیات آن و پس از وصول مطالبات، فروش دارایی‌ها و اجرای تعهدات و پرداخت بدهی‌ها، به‌طور دقیق و قطعی تعیین کرد. اما استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی نمی‌توانند برای دریافت اطلاعات تا آن زمان صبر کنند. بنابراین عمر طولانی یک مؤسسه به دوره‌های

زمانی مساوی کوتاه‌تر، معمولاً یکساله، تقسیم می‌شود و برای هر دوره، گزارش‌های مالی جداگانه‌ای ارائه می‌گردد. به این دوره‌های زمانی اصطلاحاً «دوره مالی» یا «دوره حسابداری» می‌گویند. هر دوره مالی را که برابر یک سال کامل باشد «سال مالی» می‌گویند. انطباق سال مالی با سال تقویمی، اجباری و الزامی نیست. مثلاً در ایران الزامی نیست که سال مالی از اول فروردین ماه شروع و به پایان اسفندماه ختم شود. بهتر است سال مالی به نحوی انتخاب شود که پایان آن مصادف با دوران پایین‌ترین سطح فعالیت مؤسسه طی سال باشد، زیرا در این صورت، قسمت حسابداری فرصت مناسبی را برای تکمیل عملیات حسابداری لازم، در پایان سال مالی پیدا می‌کند.

#### ۴ فرض یا مبنای تعهدی

فرض تعهدی یکی از زیربنایی‌ترین و مهم‌ترین مفروضات حسابداری است. توسعه و گسترش حسابداری تا حد زیادی مدیون این فرض است. براساس فرض تعهدی، درآمدها به محض تحقق و هزینه‌ها به محض تحمیل، بدون توجه به زمان دریافت یا پرداخت وجه نقد مربوطه، شناسایی و ثبت می‌شوند. اغلب در متون حسابداری به جای عبارت «فرض تعهدی» از عبارت «مبنای تعهدی» استفاده می‌شود. مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی قرار دارد. در مبنای نقدی هر دریافت وجهی توسط شرکت که از ناحیه صاحبان شرکت یا وام‌دهندگان نباشد به عنوان درآمد و هر پرداخت وجهی توسط شرکت که به اشخاصی غیر از صاحبان شرکت یا وام‌دهندگان صورت پذیرد به عنوان هزینه تلقی می‌شود.

#### ۵ فرض واحد پول (واحد اندازه‌گیری)

فرض واحد پول به این معنی است که آثار و نتایج کلیه معاملات و عملیات مالی مؤسسه باید بر حسب پول، اندازه‌گیری و گزارش شود. از آنجا که پول وسیله مبادله و مقیاس مشترک اندازه‌گیری ارزش در کلیه مبادلات اقتصادی است، در حسابداری نیز معاملات و عملیات مالی و رویدادهای دارای اثر مالی بر حسب واحد پول به عنوان مقیاس مشترک، اندازه‌گیری و گزارش می‌شود.

البته اموال مختلف را با مقیاس‌های متفاوتی از جمله زمین را با مترمربع، سیمان را با کیلو و بنزین را با لیتر می‌توان اندازه‌گیری نمود. اما اگر ترازنامه‌ای تهیه کنیم که در آن هر کدام از اموال فوق با مقیاس‌های مذکور ارائه شده باشند آیا این ترازنامه قابل استفاده است؟ مثلاً آیا در این وضعیت می‌توان گفت وضع مالی مؤسسه «الف» بهتر است یا وضع مالی مؤسسه «ب»؟ به دلیل همین محدودیت‌هاست که در حسابداری، واحد پول (مثلاً ریال) به عنوان مقیاسی که بین همه معاملات و عملیات مالی مشترک است، مبنای ثبت قرار می‌گیرد.

واحد سنجش معاملات حسابداری در کشورهای مختلف را در جدول زیر تکمیل کنید.

کشور	واحد سنجش معاملات حسابداری	کشور	واحد سنجش معاملات حسابداری
ایران	ریال	انگلستان	
ژاپن		تاجیکستان	
کره		ترکیه	
چین		کویت	
روسیه		هندوستان	
اتحادیه اروپا		افغانستان	
کانادا		مالزی	

## ب) اصول حسابداری

اصول حسابداری قواعدی کلی است، که حسابداران آن را مبنای استفاده برای انجام کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری قرار می‌دهند. اصول حسابداری عبارت‌اند از:

- ۱ اصل بهای تمام شده تاریخی
- ۲ اصل افشای حقایق
- ۳ اصل تحقق درآمد
- ۴ اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها

### ۱ اصل بهای تمام شده تاریخی

به موجب اصل بهای تمام شده تاریخی، تمام رویدادهای مالی به بهای تمام شده در تاریخ وقوع، ثبت و در صورت‌های مالی منعکس می‌شوند و چنانچه بعداً ارزش پولی آنها افزایش یابد، این افزایش، شناسایی و ثبت نمی‌شود.

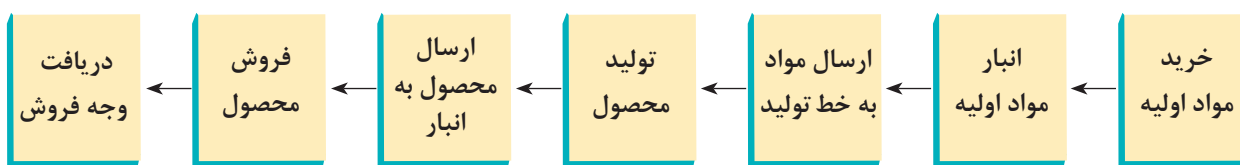
امکان دارد که مؤسسه، گاه یکی از اقلام دارایی را به قیمتی بیش از آنچه باید باشد، خریداری کند اما همیشه فرض بر این است که در معامله قضاوت صحیح به کار رفته و مؤسسه نمی‌توانسته است دارایی یا خدمت را به قیمتی کمتر تحصیل کند. بهای تمام شده تاریخی مبلغی است که در ازای آن، خریدار و فروشنده‌ای آگاه و مایل، در شرایط عادی یک دارایی را با پول مبادله می‌کنند. بهای تمام شده تاریخی دو نارسایی عمده دارد: اول آنکه ارزش دارایی‌های هر مؤسسه پس از گذشت مدتی نسبتاً طولانی، تغییر می‌کند و به این ترتیب بهای تمام شده تاریخی به‌عنوان مقیاس اندازه‌گیری منابع موجود، اعتبار خود را از دست می‌دهد. دوم آنکه دارایی‌های یک مؤسسه معمولاً در طول زمان تحصیل می‌شود و بهای تمام شده آن بر مبنای قیمت‌های زمان تحصیل است و قیمت‌ها معمولاً با گذر زمان تغییر می‌یابد. بنابراین اقلامی که به‌عنوان دارایی با هم جمع و در ترازنامه یکجا ارائه می‌شوند، به علت تغییرات مقیاس اندازه‌گیری، آنها نمی‌توانند به‌عنوان ارقامی که تفسیر دقیقی را ممکن می‌سازند تلقی شوند. با وجود نارسایی‌های فوق، معمولاً مبلغ دارایی‌ها به بهای تمام شده تاریخی در زمان تحصیل دارایی در حساب‌ها ثبت و گزارش می‌شوند.

## ۲ اصل افشای حقایق

اصل افشا، ایجاب می‌کند که کلیه واقعیت‌های با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی مؤسسه به‌نحو مناسب و کامل افشا شود. براساس این اصل، باید تمامی اطلاعاتی که به نحوی می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی تأثیرگذار باشد، افشا شود. افشای اطلاعات می‌تواند در متن صورت‌های مالی یا یادداشت‌های همراه آن صورت پذیرد.

## ۳ اصل تحقق درآمد

براساس اصل تحقق، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، در زمان تحقق، شناسایی می‌شوند. معمولاً زمانی درآمد را تحقق یافته فرض می‌کنند که فرایند کسب سود، کامل یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد. فرایند کسب سود، عبارت از مجموعه‌ای از عملیات است که از خرید مواد اولیه و سایر عوامل تولید تا تبدیل آنها به کالای ساخته شده و نهایتاً فروش محصولات و دریافت وجه آنها را در برمی‌گیرد. به عبارت دیگر، فرایند کسب سود، زمانی تکمیل شده است که چرخه عملیات واحد تجاری کامل شده یا حداقل قسمت اعظم آن کامل شده باشد. فرایند کسب سود را به صورت زیر می‌توان نشان داد:





همان‌طور که ملاحظه می‌شود، برای کسب سود عملیات زیادی باید انجام شود. لیکن معمولاً اندیشمندان حسابداری اعتقاد دارند که سود را باید پس از طی مرحله فروش شناسایی کرد زیرا در این مرحله است که فرایند کسب سود تقریباً کامل شده است و می‌توان میزان درآمد را اندازه‌گیری کرد. لذا اغلب هنگام فروش محصول، فرایند کسب سود را تکمیل شده می‌دانند. بنابراین زمان تحقق درآمد را همان موقع فروش در نظر می‌گیرند. البته بر این نظریه، استثنائاتی وارد است که توضیح آنها را به درس‌های بعدی موکول می‌نماییم.

#### ۴ اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها

اصل تطابق هزینه با درآمد، به شناسایی و اندازه‌گیری درست سود هر دوره مالی توجه دارد. براساس این اصل، برای اندازه‌گیری سود هر دوره، باید هزینه‌های هر دوره را با درآمدهای همان دوره مقابله نمود. به عبارت دیگر، برای تعیین سود هر دوره، باید هزینه‌هایی که برای کسب درآمدهای همان دوره تحمیل شده‌اند را مشخص کرده و آنها را از درآمدها کسر نماییم. بنابراین، به موجب اصل تطابق، هرگاه درآمدی در صورت سود و زیان یک دوره منعکس می‌گردد، باید هزینه‌هایی که به آن درآمدها مربوط می‌شوند نیز در همان صورت سود و زیان منعکس گردند. براساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره‌ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور گردد.

### ج) میثاق‌ها یا اصول محدود کننده

میثاق‌ها یا اصول محدود کننده، کاربرد مفروضات و اصول حسابداری را در چارچوب خاصی محدود می‌سازند. میثاق‌ها یا اصول محدود کننده، اثر تعدیل‌کننده بر حسابداری و گزارشگری مالی دارند و عبارت‌اند از:

#### ۱ فزونی منافع بر مخارج

هدف گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری است، اما مخارج تهیه این اطلاعات نباید بر منافع آن فزونی یابد. به عبارت دیگر فراهم کردن اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشد. البته تعیین منافع و مخارج تهیه اطلاعات حسابداری، تا حدودی یک امر ذهنی است و سنجش و اندازه‌گیری دقیق آنها به سادگی میسر نمی‌باشد.

#### ۲ اصل اهمیت

به موجب اصل اهمیت، در مورد مبالغ و اقلامی که بنابر وضعیت، محیط و عملکرد مؤسسه، جزئی و ناچیز محسوب می‌شوند، می‌توان از اعمال دقیق اصول حسابداری خودداری کرد. البته لازم به یادآوری است که اصل اهمیت هرگز به معنی عدم ثبت اقلام جزئی و کم اهمیت نیست. مثلاً یک مداد تراش رومیزی که بیشتر از یک سال عمر مفید دارد را به لحاظ نظری باید موقع خرید به عنوان دارایی ثبت نمود و هر ساله مبلغی از آن را مستهلک کرد. اما به موجب اصل اهمیت می‌توان موقع خرید مداد تراش، کل بهای تمام شده آن را به عنوان هزینه ثبت نمود.

### ۳ اصل محافظه کاری

محافظه کاری به این معنی است که در شرایط ابهام، اعمال قضاوت برای انجام برآورد باید به نحوی صورت گیرد که درآمدها یا دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود. اصل محافظه کاری بدین معنی نیست که درآمد یا دارایی کمتر از واقع و هزینه بیشتر از واقع شناسایی و ثبت گردد، بلکه به موجب اصل محافظه کاری، در شرایطی که ناچار از برآورد هستیم باید برآوردها با احتیاط انجام شود تا خوش‌بینی غیرواقع‌بینانه بر گزارشات مالی حاکم نگردد. برای مثال در موقع برآورد هزینه استهلاک، اگر پیش‌بینی می‌شود که هزینه استهلاک دارایی بین ۴۲ تا ۴۶ میلیون ریال در سال است، باید مبلغ ۴۶ میلیون ریال ملاک قرار گیرد و اگر ارزش درآمد ارائه خدمات بین ۲۵ تا ۲۷ میلیون ریال برآورد می‌شود، باید مبلغ ۲۵ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بدیهی است چنانچه قطعاً بدانیم هزینه استهلاک دارایی ۴۲ میلیون ریال است حتماً باید ۴۲ میلیون ریال را به‌عنوان هزینه استهلاک ثبت نماییم. همین‌طور است برای درآمد ارائه خدمات، که اگر مبلغ آن به‌طور قطع ۲۷ میلیون ریال باشد، باید مبلغ ۲۷ میلیون ریال ملاک ثبت قرار گیرد. بنابراین فقط در شرایط ابهام که ناچار از برآورد هستیم اصل محافظه کاری کاربرد دارد.

اصل محافظه کاری بدین منظور مطرح شده است که برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، امید واهی ایجاد ننماید.

### ۴ خصوصیات صنعت

خصوصیات و رویه‌های عملکرد در صنایع مختلف، ممکن است استثنائات خاصی را در مورد به‌کارگیری اصول و رویه‌های حسابداری توجیه کند. مثلاً شرکت‌های پیمانکاری، بیمه، صنایع استخراجی، دامپروری و کشاورزی از صنایعی هستند که دارای شرایط ویژه مربوط به خود می‌باشند و به منظور تهیه اطلاعات سودمندتر می‌توان روش‌های حسابداری خاصی برای آنها در نظر گرفت.

## ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

علاوه بر رعایت مفروضات و اصول حسابداری که بیان گردید، اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی هنگامی می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مؤثر و مفید واقع گردد که از ویژگی‌های کیفی خاصی برخوردار باشد.

### مهم‌ترین این ویژگی‌ها و خصوصیات کیفی عبارت‌اند از:

- ۱ مربوط بودن
  - ۲ قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا
  - ۳ قابلیت مقایسه
- در ادامه این بخش، ویژگی‌های مزبور تشریح می‌گردد.

#### ۱ مربوط بودن

به‌طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیری‌ها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد. بنابراین مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد

نتایج رویدادهای گذشته و پیش‌بینی اثرات رویدادهای فعلی و آتی یا تأیید یا تعدیل انتظارات قبلی، تعریف کرد.

## ۲ قابلیت اعتماد یا قابلیت اتکا

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید قابل اتکا باشد. اطلاعاتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به‌طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به‌گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیان کند.

نتایج اندازه‌گیری‌های حسابداری، هنگامی قابل اتکا است که به‌طور صادقانه معرف ارزش‌هایی باشد که انتظار می‌رود یا در نظر است ارائه کند. به‌طور کلی می‌توان گفت اطلاعاتی که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه باشد، اطلاعات قابل اتکا می‌باشد.

## ۳ قابلیت مقایسه<sup>۱</sup>

سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، امکانات و فرصت‌های سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار گوناگونی دارند. تصمیمات آنان نیز گاهی بر مبنای مقایسه عملکرد واحد تجاری مورد نظر در طول زمان (چندین سال) و یا عملکرد چندین واحد تجاری برای دوره یا دوره‌های زمانی یکسان، اتخاذ می‌شود. این مقایسه‌ها هنگامی مفهوم خواهد بود که اطلاعات ارائه شده دارای کیفیت «قابلیت مقایسه» باشند. ویژگی «قابلیت مقایسه» مبتنی بر مفاهیم (۱) رعایت یکنواختی یا ثبات رویه و (۲) همسانی رویه‌ها می‌باشد.

## تضاد بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری

اطلاعات حسابداری هنگامی سودمند است و می‌تواند به استفاده کنندگان در تصمیم‌گیری‌ها کمک کند که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد. اما ملحوظ داشتن تمامی ویژگی‌ها به‌طور یکجا در تهیه و ارائه کلیه اطلاعات حسابداری به دلیل تضاد بین این ویژگی‌ها، عملاً دشوار و گاه غیر ممکن است. لذا به منظور کاهش یا رفع این گونه تضادها، ناگزیر باید به ویژگی‌هایی که برای تحقق هدف‌های حسابداری و گزارشگری مالی ضروری‌تر است، بهای بیشتر و ارجحیت داده شود و حتی در موارد لزوم، از برخی ویژگی‌ها به نفع سایر ویژگی‌ها صرف نظر گردد.

برای مثال اگر بخواهید اطلاعات مربوط به سود مؤسسه کاملاً دقیق و صد در صد قابل اتکا باشد، باید صبر کنید تا تمام کالاها به فروش برسد و تمام درآمدها وصول شود. لیکن این امر ممکن است سال‌ها به طول انجامد. از طرف دیگر اگر بخواهید اطلاعات مربوط باشد، باید آنها را هر چه سریع‌تر در قالب گزارشات مالی به استفاده کنندگان ارائه نمایید. لذا در اینجا بین ویژگی قابلیت اتکا و مربوط بودن تضاد وجود دارد.

۱- اطلاعات حسابداری باید به نحوی باشد که امکان مقایسه عملکرد واحد تجاری برای سال‌های مختلف و همچنین مقایسه آن با سایر واحدهای تجاری را فراهم نماید.

## استانداردهای حسابداری

مفروضات و اصول حسابداری یک سری مفاهیم کلی هستند که به کارگیری صحیح آنها مستلزم تدوین ضوابط اجرایی است که راهنمای به کارگیری آنها در عمل باشد. این ضوابط عملی و اجرایی همان استانداردهای حسابداری هستند. بنابراین استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند. از آنجا که استانداردهای حسابداری دارای آثار و تبعات اقتصادی است، معمولاً توسط مراجع مربوط و مسئولی تدوین می‌شود که پاسخگوی عواقب عملکرد خود باشند. در غالب کشورها تدوین استانداردهای حسابداری تحت نظر دولت صورت می‌گیرد. مثلاً در آمریکا کمیسیون بورس و اوراق بهادار مسئول تدوین استانداردهای حسابداری است که این امر را به عهده کمیته‌هایی که زیر نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا فعالیت می‌کنند، گذارده است.

در ایران براساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی و ماده ۶ اساسنامه سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است. همچنین براساس بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی «مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور، سازمان است و گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی که در تنظیم آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نشده باشد در هیچ یک از مراجع دولتی قابل استفاده نخواهد بود.» در سال ۱۳۷۱ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری در سازمان حسابرسی مأمور شد تا استانداردهای حسابداری ایران را تدوین کند.

پیرو این موضوع و در راستای ایفای وظایف قانونی سازمان حسابرسی، کمیته مزبور طی سال‌های ۱۳۷۳ و ۱۳۷۵ تعداد ۱۴ بیانیه رهنمود حسابداری را جهت نظرخواهی در اختیار عموم قرار داد. سپس این کمیته به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تغییر نام داد و نهایتاً استانداردهای حسابداری شماره ۱ تا ۲۲ را منتشر نمود که برای صورت‌های مالی ای که شروع دوره آنها از ابتدای سال ۱۳۸۰ بود لازم‌الاجرا گردید. نهایتاً تا سال ۱۳۸۶ ضمن تجدیدنظر در استانداردهای منتشر شده قبلی و تدوین چند استاندارد جدید، تعداد استانداردهای حسابداری منتشر شده سازمان به ۲۹ استاندارد رسید. به‌علاوه در این راستا، علاوه بر آیین رفتار حرفه‌ای (که در نشریه شماره ۱۲۳ منتشر شده) مجموعه‌ای از استانداردهای حسابرسی نیز تدوین گردیده که از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجرا گردیده است.

استانداردهای حسابداری ضوابط شناسایی و اندازه‌گیری دارایی‌ها، بدهی‌ها، سرمایه، درآمدها و هزینه‌ها که به صورت کلی در مفروضات و اصول حسابداری بیان گردیده است را به صورت جزئی‌تر تشریح می‌نماید.

## خود را ارزیابی کنید

- ۱ مفروضات حسابداری را نام ببرید.
- ۲ فرض تفکیک شخصیت چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۳ فرض تداوم فعالیت به چه معنی است؟
- ۴ فرض واحد پول یا واحد اندازه‌گیری را توضیح دهید.
- ۵ منظور از فرض دوره مالی چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۶ فرض تعهدی را تشریح نمایید.
- ۷ اصول حسابداری را نام ببرید.
- ۸ اصل بهای تمام شده تاریخی را توضیح دهید.
- ۹ اصل تحقق درآمد به چه معنی است؟
- ۱۰ مفهوم اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها را توضیح دهید.
- ۱۱ منظور از اصل افشا چیست؟ آن را توضیح دهید.
- ۱۲ اصول محدودکننده حسابداری را نام ببرید.
- ۱۳ آیا مخارج تهیه اطلاعات حسابداری باید مدنظر قرار گیرد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۴ آیا اهمیت مبلغ یک رویداد مالی تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۵ آیا خصوصیات یک صنعت، تأثیری بر عملیات حسابداری دارد؟ به استناد کدام یک از اصول؟
- ۱۶ مفهوم اصل محافظه‌کاری را توضیح دهید.