

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال سوم، شماره ۹، پائیز ۱۳۷۳

ص ص ۱۵۷ - ۱۱۸

# «بررسی‌های حسابداری» از آغاز تا کنون

محمد صادقی

دو سال از انتشار فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری گذشت. همانطور که در آغاز راه اعلام شده بود: «بررسی‌های حسابداری رسالت خود را بسط تفکر علمی در حوزه‌های حسابداری و ایجاد زمینه پژوهشهای دقیق و سازمان یافته از طریق تقویت زمینه‌های تئوریک و باز کردن باب نظریه پردازی می‌داند و بر این باور است که امروز همکاران حرفه‌ای باید بخشی از اوقات خود را به مطالعه و آموختن تئوریهای حسابداری اختصاص دهند زیرا تنها در سایه تفکر، مطالعه و تبادل اندیشه است که یک نظام علمی شکل می‌گیرد، رشد می‌یابد و رشد می‌دهد».

بررسی‌های حسابداری در این عمر کوتاه دو ساله خود در این راستا کوشیده است و بالغ بر ۴۶ مقاله علمی در زمینه مبانی تئوریک و نظری دانش حسابداری منتشر کرده است که با توجه به نوپا بودن دانش حسابداری در کشورمان حائز اهمیت است. نگاهی کوتاه و گذرا به فهرست موضوعی نمایه‌های مقالات منتشر شده در ایران نشان می‌دهد که در زمینه مبانی تئوریک و نظری دانش حسابداری بسیار فقیر هستیم و این توجه ناچیز و اندک موجب

تضعیف پایه‌های تحقیقات در این رشته شده است. تعداد عناوین کتب و مقالات منتشر شده در مقایسه با علوم دیگر گویای این موضوع است. تعداد اندک دارندگان مدارج عالی دانشگاهی و توجه روزافزون دانش آموختگان این رشته به ماهیت کاربردی آن بر این معضل دامن زده است. لذا گام نهادن در این وادی و سعی در تدوین و نشر دانش نظری مطابق با نیازها و شرایط بومی کشور هم ضروری است و هم مشکل.

بررسی‌های حسابداری با آغاز این حرکت و انتشار مقالات بومی و مستدل سعی در گسترش مبانی تئوریک و تحقیقات نظری داشته و دارد. خوشبختانه انتشار دو ساله مجله با استقبال و حمایت‌های جامعه دانشگاهی، پژوهشگران و محققان، دانش پژوهان و دانشجویان، حسابداران و ... روبرو شده است. همچنین باید از استقبال اساتید ایرانی و غیر ایرانی دانشگاه‌های معتبر جهان نیز یاد کرد که با ارسال مقاله کمک شایسته‌ای در ارائه دستاوردهای علمی نموده‌اند و هم با پی‌گیری مجذانه روند انتشار مجله را دنبال می‌کنند.

از جمله این اساتید که تاکنون مقالات آنها در مجله به چاپ رسیده است می‌توان از اساتید

زیر نام برد:

- |                                      |                             |
|--------------------------------------|-----------------------------|
| Kent State University                | ۱- دکتر عادل محمدزاده نوین  |
| Bently College                       | ۲- دکتر محمدجواد عبدالمحمدی |
| University of Southwestern Louisiana | ۳- دکتر گری میک             |
| University of Southwestern Louisiana | ۴- دکتر حمید پورجلالی       |
| Oklahoma State University            | ۵- دکتر دان هنسن            |
| Eastern Michigan University          | ۶- دکتر محسن شریفی          |
| Southern Cross University-Australia  | ۷- دکتر یونس علیزاده        |
| Southern Cross University-Australia  | ۸- دکتر کریس مک دوول        |
| Southern Cross University-Australia  | ۹- دکتر کلون واد            |

برای اینکه شمایی کلی از دو سال انتشار بررسی‌های حسابداری در دست داشته باشیم چکیده‌ای از مقالات منتشر شده در ۸ شماره مجله فراهم آمده است تا خوانندگان گرامی که از این پس به جمع ما افزوده می‌شوند به صورتی فشرده با رئوس مطالب آشنا شوند.

## شماره ۱ - تابستان ۱۳۷۱

## مبانی نظری استانداردهای حسابداری برای واحدهای انتفاعی

دکتر علی ثقفی

این مقاله به ضرورت تدوین مبانی نظری و استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران می‌پردازد. استانداردهای حسابداری در برخی از کشورها در متن قانون، در بعضی دیگر از کشورها توسط انجمنهای حرفه‌ای و با پشتیبانی قانون و در پاره‌ای دیگر صرفاً توسط انجمنهای حرفه‌ای تهیه می‌شود.

مبانی نظری حسابداری بر اساس نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی تدوین می‌شود. گزارشهای مالی توسط دو گروه اساسی از افراد اجتماع مورد استفاده قرار می‌گیرد:

گروه اول: افراد و گروه‌هایی که در واحد اقتصادی منافع مستقیم دارند از قبیل سرمایه‌گذاران، بستانکاران، مدیریت، دولت، کارکنان، مشتریان و سایر اشخاص ذی نفع.

گروه دوم: افراد و گروه‌هایی هستند که بدون اینکه در فعالیت مورد نظر منافع مستقیم داشته باشند به لحاظ پرداختن به مسائل اقتصادی و علاقه‌مندی به کسب اطلاعات مربوط به فعالیتهای اقتصادی، بطور اعم از گزارشهای مالی استفاده می‌کنند. اصلی‌ترین استفاده‌کننده از گزارشهای مالی دولت است که در تدوین مبانی نظری استانداردهای حسابداری باید هدفها و نیازمندیهای دولت از گزارشهای مالی مورد توجه قرار گیرد.

در این مقاله ضمن معرفی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، هدفهای آنان، هدفهای گزارشگری مالی و محدودیتهای آن و ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی، بعضی از مفاهیم اساسی حسابداری که در تدوین مبانی نظری و استانداردهای حسابداری در کشور باید به آنها توجه شود مورد بررسی قرار گرفته است.

## اهداف جدید و نقشهای تازه برای حسابداران ایرانی

دکتر رمضانعلی رویایی

درباره عقب بودن حرفه حسابداری در ایران نسبت به کشورهای پیشرفته از جهات مختلف بحثهای فراوانی مطرح شده است. نظریه پردازان حسابداری از نبود مبانی نظری کافی در این حرفه برای تبیین و توجیه فلسفی به ویژه در تطبیق با مسائل مالی و نیازهای بومی صحبت کرده‌اند. حسابداران نیز از نبود استانداردهای کافی و دستورالعملهای متحدالشکل شکایت دارند و وضعیت نسبتاً ایستای حرفه حسابداری را خطری برای آینده آن می‌دانند. اینک مجامع حرفه‌ای حسابداری کشور به دنبال گشودن زمینه‌های تازه فعالیت، برای پویا کردن چهره حسابداری در ایران هستند.

تغییرات فزاینده سالهای اخیر در مبانی نظری، اصول و رویه‌های پذیرفته شده حسابداری، تغییرات در دیدگاه‌های اجتماعی حرفه حسابداری با رشد دانش اطلاعات و روشهای مقداری و علوم رفتاری، تغییر در مفهوم تصمیم‌گیری مدیریت، انقلاب اطلاعاتی و گسترده شدن مبانی سیستمهای اطلاعاتی، پیچیدگی و گستردگی سازمانهای امروزی، افزایش روزافزون نقش حسابداران در زمینه‌های اجتماعی - اقتصادی - طبیعی - زیستی و ...، توسعه علوم کامپیوتری، توسعه علوم تحقیق در عملیات و موارد متعدد دیگر از جمله مسائلی است که در این مقاله طرح گردیده است تا ضرورت ایفای نقشهای تازه برای حسابداران ایرانی را به تصویر بکشد.

## انجمن حسابداران مستقل و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی

سیدداود علوی

حرفه حسابداری مستقل به منظور رسیدگی به صورتهای مالی ارائه شده توسط مدیران بوجود آمده است. امروزه در سرتاسر دنیا صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل وسیله مناسبی در انتقال اطلاعات است. حسابرسان مستقل نقشی اساسی در بهبود سیستم اطلاعات مالی کشور و نهایتاً تأثیر عمده‌ای در تصمیم‌گیری دولتمردان در جهت اعتلای جامعه دارند.

وضعیت حرفه حسابداری در ایران نشان می‌دهد که حرفه حسابداری و حسابرسی در وضعیت مناسبی قرار ندارد. برای پاسخ به این پرسش که علل عمده عدم رشد و شکوفایی حرفه حسابداری در ایران چیست؟ تحقیقی میدانی انجام شده است که در این مقاله نتایج حاصل از تحقیق ارائه شده است.

نویسنده ضمن تشریح سابقه تاریخی و سیر تکوین حرفه حسابرسی، در جهان و ایران و مقایسه با هم، علل ضعف این حرفه در ایران را برشمرده است و با استناد به نتایج تحقیق میدانی به ارائه پیشنهادات و راه‌حلهایی برای تقویت حرفه حسابرسی مستقل در ایران پرداخته است.

### حسابداری منابع انسانی

#### دکتر ایرج نوروش

هدف از به میان آوردن موضوع حسابداری منابع انسانی در این مقاله مورد توجه قرار دادن موضوعاتی است که روند آینده حسابداری با آن روبرو خواهد بود. بنابر این تنها به بهانه آشنایی با این بحث و نیز آشنایی با دیدگاه‌های متفاوت در این زمینه، انتقادهای سیستمهای رایج حسابداری برشمرده شده و روشهایی برای ارزیابی داراییهای انسانی معرفی گردیده است که به علت فشردگی، نقطه آغازی است که می‌تواند منشأ مطالعات بعدی برای گسترش یک مدل کاربردی و مناسب برای وضعیتهای خاص یک سازمان، قرار گیرد. روشهای شش‌گانه‌ای که برای اندازه‌گیری دارایی انسانی مطرح شده عبارتند از روش بهای تمام شده تاریخی، روش بهای جایگزینی، روش بهای فرصت از دست رفته، روش غرامت کار، روش دستمزدهای تنزیل شده تعدیل یافته، روش سنجش غیر پولی دارایی انسان.

### امکان ارائه تئوری عمومی از گزارشگری مالی

#### دکتر محمدرضا طاهری

مقاله در صدد پاسخ به این سؤال است که آیا امکان ارائه یک تئوری عمومی از گزارش‌دهی مالی وجود دارد یا خیر؟ در این زمینه دو دیدگاه وجود دارد.

دیدگاه اول نظر گریث و دیگران است که معتقدند حسابداری مبنای سیاسی دارد و الزاماً باید از طریق مصالحه و سازش به رفع تضادها پرداخت. آنها استدلال می‌کنند که چون نیاز و خواست استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی متفاوت است پس سعی در ایجاد مجموعه معینی از اطلاعات مالی به گونه‌ای که پاسخگوی همه نیازهای استفاده‌کنندگان باشد بی‌فایده است و از این رو گزارشهای مالی نمی‌تواند بر پایه یک تئوری منحصر یا مجموعه‌ای از رهنمودهای فنی بنا گردد.

دیدگاه دوم چمبرز و دیگران هستند که این باور را که حسابداری الزاماً مبنای سیاسی دارد را رد می‌کنند و قبول ندارند که جهت عمل حسابداری مبنای عقلایی پایداری وجود ندارد. مقاله ضمن تشریح این دیدگاه‌ها نتیجه می‌گیرد که بر اساس این فرض که هر استفاده‌کننده از حسابداری مالی خواستار چیزی متفاوت از اطلاعات حسابداری است، امکان ارائه یک تئوری عمومی از گزارشگری مالی ممکن نیست. اما، بر اساس این فرض که علی‌رغم اینکه افراد مختلف نیازهای اطلاعاتی متفاوتی دارند ولی بخشهایی از اطلاعات مالی وجود دارد که برای همه استفاده‌کنندگان مشترک است ارائه یک تئوری عمومی از گزارشگری مالی ممکن است.

### حسابداری تورمی و تأثیر آن در تصمیم‌گیریهای اقتصادی

محمد عرب‌مازار یزدی

در دوران تحولات اقتصادی دهه‌های اخیر، تغییر سطح قیمتها و تغییر و نوسانات ارزش پول مشکلات بحث‌انگیز بسیاری را برای حسابداران بوجود آورده است به طوری که این تغییرات اندیشه لزوم تجدید نظر در ارقام و اطلاعات سنتی صورتهای مالی را بوجود آورده است. صورتهای مالی که توسط حسابداران تهیه می‌شود باید افشاگر حقایق باشد تا بتواند در تصمیم‌گیری مدیران مورد استفاده واقع شود و از طرف دیگر این صورتهای باید قابلیت مقایسه ارقام و اطلاعات را در کنار افشای کامل داشته باشد.

آثار تورم و تغییر ارزش پول ارقام مندرج در صورتهای مالی تهیه شده را ممکن است بی‌معنی جلوه دهد لذا مسأله تنظیم صورتهای مالی تعدیل شده به منظور مقابله با آثار تورم و افشای واقعیتها طرح می‌شود. مقاله در پی آن است تا آراء مختلف در برخورد با صورتهای

مالی تعدیل شده را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهد.

دیدگاه‌های هندریکسن، جیمز هینتز، مک اینتایر، تامس دیکمن، دان ویکری، یوجی ایجیری، موریس و ... مورد بحث قرار گرفته است. در پایان نویسنده نتیجه می‌گیرد که علی‌رغم تمامی ابهامات موجود، تقریباً بدون استثنا همگی محققان از مردود شمردن تهیه صورتهای تعدیلی پرهیز داشته‌اند و هر یک پس از ذکر موارد اشکال، که بعضاً اساسی هم بوده است، با احتیاط بر لزوم تحقیقات بیشتر و یافتن شکل بهتری از ارائه صورتهای مالی توری تأکید کرده‌اند.

### آیا استانداردهای مناسب حسابداری برای ایران دست یافتنی است؟

دکتر عادل محمدزاده نوین - ترجمه: دکتر رمضانعلی رویایی

قانونی چند سال پیش توسط دولت وضع شد که سازمان حسابرسی را مأمور تدوین استانداردهای حسابداری برای کشور می‌کرد. متعاقب آن سازمان حسابرسی کار برنامه‌ریزی برای تدوین استانداردهای مناسب حسابداری را آغاز نمود. هدف از این مقاله بازنگری عقاید متخصصین رشته‌های مختلف حسابداری در این زمینه است.

تاکنون هیچ کشور در حال توسعه‌ای نتوانسته یک نظام حسابداری طراحی کند که در وهله اول جوابگوی نیازهای اطلاعاتی منطبق با شرایط خودش باشد. در ایران مشکل اصلی، نفوذ و تأثیر حسابداری نوع غربی است که بر هر دو جنبه آموزش و اجرای حسابداری حاکم بوده است. مقاله ضمن تشریح اختلافات سیستمهای حسابداری کشورهای صنعتی با سیستم حسابداری کشورمان به موضوع تدوین رویه‌های حسابداری متناسب با شرایط بومی کشور توسط سازمان حسابرسی را مورد بحث قرار داده است.

## شماره ۲ - پائیز ۱۳۷۲

## الگوهای علمی حسابداری

محمد عرب‌مازار یزدی

در این مقاله با تکیه بر نقطه نظرات توماس کوهن در کتاب «ساختار انقلابات علمی» پیرامون پارادایم‌ها و نقش آنها در پیشبرد نظام‌های علمی، به الگوهای علمی (Paradigms) در حسابداری و سابقه طرح آن در ادبیات این نظام علمی پرداخته است. همچنین در مقاله به چند الگو بودن دانش حسابداری اشاره شده و برخی از الگوهای مهم این نظام علمی شناسایی و معرفی شده است. نویسنده در پایان نتیجه می‌گیرد که وجود الگوهای متعدد در حسابداری نه تنها مانعی برای پیشرفت دانش حسابداری نیست بلکه تعامل میان الگوهای رقیب، سرانجام به ایجاد یک منظومه علمی تحت رهبری یک الگوی مسلط خواهد انجامید اگر چه این امر ممکن است سالها طول بکشد.

## تأثیر روشهای حسابداری در تصمیم‌گیریهای مدیریت

دکتر علی ثقفی

روشهای حسابداری ممکن است تحت شرایطی، تأثیرات قابل توجهی در تصمیم‌گیری مدیریت داشته باشد و تحت شرایط دیگر خالی از تأثیر باشد. این مقاله در پی آن است تا توضیح دهد تحت چه شرایطی تغییر در رویه‌های حسابداری در تصمیم‌گیری مؤثر است. بدین منظور ابتدا نقش اطلاعات در فرایند تصمیم‌گیری بررسی شده است. سپس با تحلیل تئوریک، مکانیزم ارتباط بین فرایند حسابداری و فرایند تصمیم‌گیری مشخص گردیده است. اگر چه این ارتباط بسیار پیچیده و به نظر می‌رسد طرح تمام متغیرهای مؤثر مشکل باشد ولی حداقل عوامل کلیدی را که بین فرایند حسابداری و فرایند تصمیم‌گیری ارتباط برقرار می‌کند از دیدگاه تئوری روشن شده است. البته پاسخ دقیق به سؤالات طرح شده در مقاله نیازمند، تحقیقات تجربی و مطالعات بیشتری است.

## حسابداری خرید اقساطی بر اساس موازین قانونی و شرعی

محمد صفری کوپالی

اصول و مفاهیم خرید اقساطی در ایران با آنچه که در کشورهای غربی مرسوم است، بدلیل تعارض قوانین و موازین شرعی، متفاوت می‌باشد. معهذا رویه حسابداری آن به علت فقدان استاندارد حسابداری مناسب، بر اساس استانداردهای حسابداری آمریکا و انگلستان انجام می‌گیرد.

در این مقاله، در ابتدا اصول و مفاهیم حسابداری خریدهای اقساطی از دیدگاه موازین قانونی و شرعی تشریح شده و وجوه تمایز آنها با آنچه که در غرب مرسوم است، مشخص گردیده است. سپس از طریق روش قیاسی و استدلال، سعی شده است با استفاده از مفاهیم حسابداری، رویه مناسبی جهت خریدهای اقساطی که موازین قانونی و شرعی در آن رعایت شده باشد، طراحی و جهت استفاده پیشنهاد گردد.

### اعتلاء آموزش حسابداری در سورس، در حال رشد: بررسی مورد ایران

دکتر علی ثقفی، دکتر عادل محمدزاده نوین - ترجمه: دکتر رمضانعلی رویایی

این مقاله توسط نویسندگان در کنفرانس بین‌المللی حسابداری در واشنگتن دی سی در آوریل ۱۹۹۲ ارائه شده است. موضوع این مقاله طرح مسائل حسابداری ویژه ایران به همراه راه‌حلهای متناسب با آن است. ابتدا تاریخچه مختصری از کیفیت و میزان آموزش حسابداری در گذشته آمده است. سپس روش شناختی حاکم بر پژوهش که توسط نویسندگان رویکرد شده است تشریح گردیده و در پایان یافته‌های حاصل از پژوهش برشمرده می‌شود و ضمن نتیجه‌گیری از یافته‌ها، پیشنهاد آنان برای اعتلاء آموزش حسابداری در ایران تبیین می‌شود.

### حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده

محمدحسین کاکوئی نژاد

در این مقاله ضمن اشاره به دیدگاه پروفیسور هورن گرن (Horn gren) در مورد چهار

گرایش واقعیت مطلق، واقعیت شرطی، واقعیت پرخرج و رفتاری در حسابداری مدیریت به تاریخچه تحول و توسعه این شاخه از دانش حسابداری طی قرون پانزدهم تا بیستم پرداخته و نقش اندیشمندان مختلف در تکوین آن را مورد بررسی قرار داده است.

هدف از این مباحث، شناساندن نقش حسابداری مدیریت در تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیران، آگاهی یافتن از سیر تکامل دانش حسابداری مدیریت در طول تاریخ و بالاخره شناخت عوامل محیطی و نیازهایی است که موجب روشهای حسابداری مدیریت در بستر زمان بوده است.

### The EDP Impact on the Audit Approach and The External

#### Auditor's Evaluation of Internal Accounting Control

*Samad O. Karkouti*

صمد اسکویی کرکوتی

تأثیر سیستمهای پردازش الکترونیکی اطلاعات در روشهای حسابرسی و ارزیابی کنترلهای داخلی اختراع و بکارگیری کامپیوتر تأثیر زیادی در حرفه حسابداری علی‌الخصوص در حرفه حسابرسی داشته است. در پاسخ به این تکنولوژی، برنامه نرم‌افزاری برای حسابرسی صورتهای مالی شرکتهایی که از سیستم پردازش الکترونیکی استفاده می‌کنند طراحی شده است. این نرم‌افزار به *Computer-assisted audit techniques* راهنمای حسابرسی کامپیوتری معروف است و از اواسط دهه ۱۹۶۰ مورد استفاده شرکتهای حسابرسی می‌باشد و با پیشرفت استفاده از کامپیوتر در سیستمهای حسابداری، استفاده از آن در شرکتهای حسابرسی رایج شده است.

علی‌رغم تمام تسهیلاتی که این نرم‌افزار برای حسابرسان بوجود آورده، همزمان مشکلاتی در ارزیابی کنترلهای داخلی مشاهده می‌شود که می‌توان با ایجاد روشهای جدید آنها را برطرف نمود. پیشرفتهای اخیر در سیستمهای تصمیم‌گیری مشخص کرده است که سرعت، دقت و ظرفیت کامپیوترها می‌تواند حسابرسان را در انجام وظایف خود کمک کند.

در این مقاله، ضمن توضیح اهمیت حسابرسی داخلی، تأثیر سیستمهای پردازش الکترونیکی (EOR) اطلاعات بر روشهای حسابرسی و ارزیابی کنترلهای داخلی مورد بحث

و بررسی قرار گرفته است. همچنین در این مقاله به ضرورت همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل در ارزیابی کنترل‌های داخلی برای رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تأکید شده است.

## شماره ۳ - بهار ۱۳۷۲

## یک رویکرد سیستمی به حسابداری کشورهای در حال رشد

## دکتر ایرج نوروش

این مقاله وضعیتی را که در آن نگرش سیستمی به حسابداری در کشورهای در حال رشد بتواند مشکلات زیربنایی تمامی بخشهای پایگاه حسابداری را آشکار سازد ارائه می‌کند. در حال حاضر وضعیت تأسف‌آور سیستمهای حسابداری پایه یک مشکل جدی را که در تمام بخشهای حسابداری مشترک است ایجاد کرده است. حل این مسأله نه تنها به وضعیت فعلی طراحی و اجرای سیستمهای حسابداری وابسته است بلکه تا حدود زیادی به آموزش سیستمهای حسابداری بستگی دارد که باید به گونه‌ای در برنامه درسی رشته حسابداری این کشورها گنجانیده شود.

در این مقاله پایگاه حسابداری به عنوان یک سیستم در چهار بخش واحدهای تجاری بومی، حرفه حسابداری، بنگاه‌های دولتی و مؤسسات آموزشی حسابداری، مطرح شده است که بطور جداگانه مورد بحث قرار گرفته و مشکلات عمده هر یک شناسایی و مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

## تکنیکهای تأمین مالی در اسلام و استانداردهای حسابداری

## محمود گنابادی

گرچه مبانی اخلاقی در غرب جایگاه خاص خود را در حسابداری حفظ نموده است، اما ممنوعیت بهره پول در تجارت اسلامی موجب ایجاد رویه‌های گزارشگری حسابداری و ضبط فعالیتها و عملیات به شیوه‌های متفاوت از جهان غیر اسلام شده است. تکنیکهای تأمین مالی مورد استفاده در اسلام که جایگزین روشهای تأمین مالی سود پایه‌ای مبادلات غیر اسلامی است، تأکید اصلی‌شان بر سهم شدن سرمایه‌گذار در سود و زیان حاصل از سرمایه‌گذاری است و عمده آنها عبارتند از: مضاربه، مشارکه، معاملات سلف، جعاله.

علی‌ای حال، به منظور استفاده وسیع‌تر و متحدالشکل از این تکنیکها و ایجاد اعتبار جهانی و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و پویایی روشهای اسلامی، تدوین استانداردهای حسابداری که بر پایه‌های اخلاقی استوارتری تکیه کنند اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد.

این مقاله در دو بخش ارائه شده است بخش اول پنج تکنیک عمده تئوریک تأمین مالی در بانکداری اسلامی را با یکدیگر مقایسه نموده و مبحث دوم لزوم استانداردگذاری برگزارشها و عملیات حسابداری در بانکداری اسلامی را مطرح و مشکلات موجود در راه تحقق این امر را بیان نموده است.

### نقش حسابداران مستقل در جامعه متحول ایران

محمدعلی کرامتی

نویسنده در این مقاله ضمن اشاره به اهمیت جریان درست سرمایه و علاقه‌ها و منافع گروه‌ها و افراد استفاده‌کننده از اطلاعات مندرج در گزارشهای مالی، بر ایجاد و گسترش نقش حسابداران مستقل تأکید می‌کند. نقشهای اساسی آنان را در ارتباط با مؤدیان مالیاتی و دولت؛ تأثیر آنان بر بازار بورس سهام؛ تأثیر آنان در کاهش بوروکراسی اداری؛ و بالاخره ارتباط با بانکها، تجار و دستگاه‌های مالی و اقتصادی تشریح می‌شود.

### حسابداری قراردادهای امتیاز خرید سهام

امیر پوریان‌سب

یکی از مسائلی که طی سالیان متمادی فکر حسابداران را به خود مشغول کرده است، مشکل تعیین رقم «هزینه پاداش» است که به مدیران عالی‌رتبه و کارشناسان کلیدی به شکل «قراردادهای امتیاز خرید سهام» اعطا می‌شود؛ یعنی به طوری که بتوان رقم این هزینه را با محض تنظیم قراردادهای مذکور تعیین، و در حسابها اعمال کرد.

بسیاری از حسابداران انتظار داشتند بیانیه شماره ۲۵ «هیأت اصول حسابداری» که با عنوان «حسابداری سهام منتشره برای کارکنان» انتشار یافت، راه حل مناسبی برای حل این مشکل ارائه کند. اگر چه در این نشریه مجموع نظریات و آرای انجمنهای حرفه‌ای حسابداری

گردآوری شده است اما به نظر می‌رسد این روشها و نظریات با واقعیات و حقایق دنیای اقتصادی منطبق نیستند.

برای مثال طبق بیانیه شماره ۲۵ «هیأت اصول حسابداری» چنانچه در تاریخ اعطای امتیاز خرید سهام، «قیمت معاملاتی» و نیز «تعداد سهامی» که به سبب استفاده از امتیازها منتشر خواهد شد معلوم نباشد، اندازه‌گیری مبلغ پاداش بعد از تاریخ اعطای امتیاز و متناسب با تغییر در قیمت بازار سهام صورت می‌پذیرد. در نتیجه با پذیرفتن این استاندارد، امکان دارد قیمت این نوع امتیازها و به تبع آن مبلغ پاداش مدیران عالی‌رتبه و کلیدی افزایش یابد. به همین دلیل، گردانندگان شرکتها ممکن است نگران شوند که مبلغ هزینه پاداش با سرعت زیاد و چشمگیری در اثر افزایش قیمت بازار سهام افزایش یابد.

علاوه بر این با استناد به مفاد بیانیه شماره ۲۵ APB در صورتی که قیمت معاملاتی و تعداد سهام منتشره در تاریخ اعطای امتیاز معلوم باشد، معمولاً هیچ‌گونه هزینه پاداشی توسط شرکتها در طول دوره اعتبار برنامه‌های واگذاری «امتیاز خرید سهام مشروط» شناسایی نخواهد شد (مبلغ پاداش برابر صفر است) و برای «امتیازهای خرید سهام غیر مشروط» هزینه پاداش فقط و فقط به میزان تفاوت بین «ارزش منصفانه بازار» سهام و قیمت معاملاتی سهام است.

به نظر می‌رسد شرایط منطقی بسیاری وجود دارد که می‌تواند مبلغ پاداش را تغییر دهد. بنابر این ارزیابی امتیاز خرید سهام به عنوان اختلاف بین ارزش بازار و قیمت معاملاتی در تاریخ اعطای امتیاز، که مورد توجه بسیاری از حسابداران است، سرانجام به نادیده گرفتن ارزش واقعی امتیاز منجر می‌گردد. امتیازهای خرید سهام در واقع بیانگر اعطای پاداش و تقدیر از خدمات ارائه شده مدیران کلیدی است و در بسیاری از موارد این نوع پاداش سهم قابل ملاحظه‌ای از کل هزینه پاداش یک شرکت را تشکیل می‌دهد. بدیهی است که دارنده یک امتیاز، تعدادی سهام را به قیمتی معین (قیمت معاملاتی) در خلال دوره محدودی در آینده، درست زمانی که قیمت بازار سهام به طور حتم بیش از قیمت معاملاتی است، خریداری می‌کند. تا آنجا که هیچ‌گونه خطر زیان پذیری شرکت را تهدید نکند و به دست آوردن سود امکان پذیر باشد، امتیازها معمولاً ارزشی به مراتب بیش از اختلاف بین قیمت معاملاتی و

قیمت بازار در تاریخ اعطای امتیاز دارند.

با توجه به این مشکلات هدف این مقاله بررسی روشهای پیشنهادی در سطح تئوری تفسیری برای ارزیابی امتیازهای خرید سهام در تاریخ اعطای امتیاز با استعانت از متون مالی و اقتصادی است. برای این منظور ابتدا روشهای عملی حسابداران در سطح ساختاری مورد بررسی قرار گرفته است. در این زمینه حق تقدم در خرید سهام و گواهینامه‌های سهام، امتیاز خرید سهام در ارتباط با طرحهای تشویقی کارکنان، روش حسابداری طرحهای واگذاری امتیاز خرید سهام غیر پاداشی، روش حسابداری امتیاز خرید سهام پاداشی و ابطال امتیاز خرید سهام مورد بحث قرار گرفته است. در زمینه ارزیابی امتیاز خرید سهام در سطح تئوری تفسیری، گواهینامه‌های خرید سهام، مدل نظری ساموتلسون، مدل بلک و شولس تشریح شده است.

### کنترلهای داخلی در محیط میکرو کامپیوترها

ترجمه: شهریار بحری

این مقاله ترجمه‌ای از مقاله "Internal Control In The Microcomputer Environment" نوشته Christopher Wolfe and Casper E. Viggins, Jr می‌باشد. در این مقاله راجع به اهمیت وجود کنترلهای داخلی در سیستمهای اطلاعاتی حسابداری مبتنی بر میکرو کامپیوترها بحث شده و انواع ریسکهای مرتبط با این سیستمها مورد بررسی قرار گرفته است. این ریسکها به دو گروه ریسکهای عمومی و خاص تقسیم شده و به زیر مجموعه‌های هر یک از این دو گروه اشاره‌ای شده است. برای مقابله با این ریسکها انواع مختلفی از کنترلهای داخلی مورد بحث قرار گرفته و کلاً این کنترلهای دو گروه اصلی کنترلهای عمومی و کنترلهای داخلی تقسیم شده است. در گروه کنترلهای عمومی به ضرورت کنترلهای فیزیکی، تفکیک وظایف، پشتوانه اطلاعاتی و مستندسازی اشاره شده و در گروه کنترلهای کاربردی به حسابرسی، داده-ستاده‌ها، کنترل اطلاعات، پردازش اشاره شده است.

این مقاله نتیجه می‌گیرد که: میکرو کامپیوتر تکنولوژی جدیدی است و بسیاری از شرکتها و مؤسسات در آغاز راه تجربه کردن و بهره‌گیری از قابلیت‌های یک میکرو سیستم و یا گروهی از

سیستمهای فرعی میکرو کامپیوتری هستند. علی رغم هجوم برای بکارگیری میکرو کامپیوترها اغلب عوامل کنترلی که برای استفاده از این سیستمها لازم است به دست فراموشی سپرده می شود، در حالی که یک سیستم کنترل مؤثر می تواند موجبات حفاظت داراییها، درستی و صحت دادهها و ایجاد اطلاعات قابل اعتماد را فراهم آورد. اصول و روالهای کنترل داخلی را می توان با همان قدرت و استواری که در سایر سیستمها وجود دارد برای سیستمهای میکرو کامپیوتری نیز بکار گرفت. اثربخشی و قابلیت درازمدت میکرو کامپیوترها بستگی به توانایی مدیریت در کنترل آنها دارد.

#### استانداردهای بین المللی حسابداری افشاء معاملات اشخاص وابسته

ترجمه: کامبیز فرقاندوست حقیقی - للی یوحنا

این مقاله ترجمه ای از متن پیشنهادی (Exposure Draft) استانداردهای بین المللی حسابداری افشاء معاملات اشخاص وابسته می باشد. این متن پیشنهادی توسط کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری برای اظهار نظر منتشر شد و پس از آن تحت عنوان استاندارد شماره ۲۵ انتشار یافت.

#### Accounting Controls and the Health of the Stock Market

Dr. Mohammad J. Abdolmohammadi دکتر محمد جواد عبدالمحمدی

کنترلهای حسابداری و کاربرد آن در بازار اوراق بهادار

بازار بورس اوراق سهام به عنوان یک ابزار کار برای تأمین سرمایه در جهت رشد اقتصادی در نظر است. جلب افکار عمومی به قابلیت اتکاء و قدرت تأثیر این ابزار مهم اقتصادی اهمیت بسزایی دارد، و در این زمینه ایجاد قوانین و رویه های حسابداری سهم عمده ای دارد.

در این مقاله، نویسنده به منظور ارائه مسایل اساسی مربوط به نظام قانون مندی رویه های حسابداری، تاریخ بازار سهام در ایالات متحده آمریکا را بازنگری می کند. مسایل اساسی زیر مورد بحث قرار می گیرد:

- ۱- موفقیت بازار سهام به عنوان یک منبع برای رشد اقتصادی آمریکا؛
  - ۲- بحرانهای ۱۹۲۹ و ۱۹۸۷ بورس سهام در آمریکا (و جهان) تجزیه و تحلیل می‌شود تا تنگناهای مربوط به تدوین قوانین حسابداری و ترویج آنها نشان داده شود.
  - ۳- وضع قوانین سهام (سالهای ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴) و ایجاد کمیسیون اوراق بهادار (Security and Exchange Commission) برای نگرانی از قوانین فوق به طور اختصار بحث می‌شود تا قدرت قوانین و مقررات دولتی برای کنترل این بازار ارزیابی شود؛
  - ۴- رویه‌های حسابداری و حسابرسی که بوسیله انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و سایر سازمانهای خصوصی حرفه‌ای انتشار یافته بحث می‌شود تا آثار آنها بر قابلیت اتکاء سیستمهای حسابداری شرکتهای فعال در بورس تجزیه و تحلیل شود.
- مقاله با پیشنهادات نویسنده بر اساس درسهای آموخته از توفیقا و شکستهای بازار سهام در آمریکا پایان می‌یابد. آگاهی از این درسها و کاربرد آنها در تشکیلات بازار اوراق سهام را وسیله مناسبی برای کشورهایی مثل ایران می‌داند که در صدد تأمین سرمایه و جریان سالم آن در پیشرفت اقتصادی هستند.

## شماره ۴ - تابستان ۱۳۷۲

## انقلاب در تفکر حسابداری و مفهوم ابرتئوری

کامبیز فرقاندوست حقیقی

این مقاله از سه بخش متمایز تشکیل گردیده است. بخش اول ترجمه مقاله M. C. Wells تحت عنوان «انقلاب در تفکر حسابداری» که به تشریح مفهوم ابرتئوری می‌پردازد می‌باشد. در بخش دوم توضیحات بیشتری درباره مفهوم ابرتئوری با استفاده از مقاله ابرتئوری در حال شکل‌گیری در رفتارهای استراتژیک نوشته H. I. Ansoff آورده شده است. در بخش سوم و پایانی ابهام‌های موجود در مورد مفهوم ابرتئوری تشریح شده است.

## نظام‌های حسابداری و توسعه اقتصادی

دکتر محسن شریفی

یکی از عوامل مهم توسعه اقتصادی کشورهای در حال توسعه، استفاده از نظام‌های حسابداری به عنوان نظامی انفورماتیک می‌باشد. ایجاد این نظام‌ها قدم مثبتی در راه توسعه اقتصادی این کشورها است.

استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری و مالی به دو گروه تقسیم می‌شوند. گروه اول، از تصمیم‌گیرندگان سرمایه‌گذاران داخلی، مدیران، طلبکاران، دستگاه‌های دولتی و کارکنان هر سازمان می‌باشند. گروه دوم سرمایه‌گذاران خارجی هستند که از اطلاعات حسابداری به منظور ارزشیابی و بررسی فرصت‌های سرمایه‌گذاری در کشورهای مختلف استفاده می‌کنند. حسابداران از جمله متخصصینی هستند که باید کوشش کنند تا نظام‌های انفورماتیک بتواند نیازهای اشخاص ذی‌نفع در نظام‌های اقتصادی را فراهم نماید. لذا لازم است که نقش حسابداران در توسعه اقتصادی کشورهای در حال توسعه با توجه به منابع محدودی که برای آموزش افراد متخصص در نظر گرفته می‌شود مورد بررسی قرار گیرد.

در این مقاله پس از بررسی تاریخچه حرفه حسابداری در ایران و با توجه به ساخت

اقتصادی اجتماعی کشور پیشنهاد می‌شود که سازمان مستقلی با کمک بخش خصوصی و بخش دولتی تأسیس گردد. نقش اساسی این سازمان احیاء حسابداری در ایران خواهد بود. از جمله وظایف این سازمان تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و اشاعه آن از طریق نظام آموزشی کشور می‌باشد.

### سیستمهای هزینه‌یابی و تکنیکهای پیشرفته تولید

یدا... مکرمی

سیستمهای هزینه‌یابی در ابتدا، در سالهای ۱۹۲۰ توسط حسابداران و با همراهی مهندسان، طراحی گردید. بعد از جنگ جهانی اول، اجرای روشهای تولید انبوه بطور فزاینده‌ای، ضرورت استقرار کنترل‌های مؤثر را مطرح نمود و طراحی سیستمهای هزینه‌یابی پاسخی به این ضرورت بود.

از آن زمان تاکنون، این سیستمها تحول چندانی را پشت سر گذاشته است. فاصله بسیار زیادی بین آنچه در درون کارخانه واقع می‌شود با سیستم هزینه‌یابی، که وظیفه بازتاب آن وقایع را به دوش دارد، پدید آمده است. مدیران، اغلب در نتیجه پیچیدگی و تناقض و قدیمی بودن اطلاعات در فرایند هزینه‌یابی، دچار سردرگمی می‌شوند.

مطرح شدن تکنیکهای پیشرفته تولید (AMT) از قبیل تکنیک تولید به موقع (JIT)، باعث پدید آمدن تغییر در تکنیکهای هزینه‌یابی خواهد شد. مهندسان تولید، در هنگام اجرای تکنیک تولید به موقع، بسیاری از تئوریهای قدیمی را بطور کامل مورد ارزیابی مجدد قرار داده‌اند، که انجام آن مستلزم طی مراحل بازآموزی بوده است. حسابداران نیز ناچارند کتابهایشان را بازنویسی کنند و خود را با محیط جدید تطبیق دهند.

این مقاله، عرصه‌های بحث و مشارکت در جهت بهبود سیستمهای هزینه‌یابی را مورد اشاره قرار می‌دهد و چهار زمینه اصلی را مطرح می‌کند:

- \* معرفی تکنیک به موقع؛
- \* مرور محیط کنونی تولید و هزینه‌یابی؛
- \* تغییراتی که در اثر تکنیک تولید به موقع پدید می‌آید، و تأثیرات آن بر سیستمهای مالی؛

\* جوانب مربوط به پیاده‌سازی سیستمهای جدید.

### اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری چند فرضیه رفتاری

احمد بدری

شناخت فرایند تصمیم‌گیری افراد با پیچیدگیهای زیادی همراه است. دلیل اصلی این موضوع عدم امکان مطالعه مستقیم در فرایند تصمیم می‌باشد. بنابراین تحقیقات و بررسیها پیرامون رابطه بین روشهای حسابداری - اطلاعات حسابداری و تصمیمات اقتصادی نیز با دشواریهایی مواجه می‌شود. و این امر موجب آن شده است که این روابط به میزان قابل ملاحظه‌ای ناشناخته باقی بماند. شناخت عواملی چون «مربوط بودن» اطلاعات حسابداری و «جایگاه ارزشی» حسابداری در ذهن تصمیم‌گیرندگان در تحقیقات پیرامون رابطه اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری ضروری به نظر می‌رسد.

فرضیاتی که در مدل ارائه شده در این مقاله عنوان شده سعی دارد ارتباطی را بین استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری (تصمیم‌گیرندگان)، مربوط بودن این اطلاعات در تصمیم‌گیری و جایگاه ارزشی حسابداری در ذهن تصمیم‌گیرنده ایجاد نماید، به گونه‌ای که بتوان تأثیر اطلاعات حسابداری بر تصمیم را بررسی نمود. اما روی این فرضیات آزمایشات دقیقی انجام نشده و مسلماً برای دستیابی به نتایج قطعی و روشن تحقیقات بیشتری لازم است.

### ایجاد بانک اطلاعاتی اساسی و مالی شرکتهای پذیرفته شده

در سازمان بورس اوراق بهادار تهران

محمد عرب‌مازار یزدی - احمد ظریف‌فرد

دسترسی به اطلاعات پایه و اطلاعات مندرج در صورتهای مالی شرکتهای یک نیاز اولیه برای انجام هرگونه تحقیق مالی - حسابداری است. در این مقاله به یافته‌های یک تحقیق کاربردی در زمینه ارائه و ایجاد مدلی از بانک اطلاعاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران اشاره شده است. این بانک اطلاعاتی، علاوه بر آنکه اطلاعات پایه و صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس تهران را در اختیار عموم کاربران (اعم از سرمایه‌گذاران و

پژوهشگران) می‌گذارد برخی از مهمترین اشکال تجزیه و تحلیل ارقام صورتهای مالی را نیز با سرعت و سهولت انجام می‌دهد.

The Impact of Changes in Cultural Values on  
Accounting Value Systems, A Case Study

دکتر گری میک و دکتر حمید پورجلالی

*Gary Meek (Ph.D.) & Hamid Pourjalali (Ph.D.)*

تأثیر تغییر ارزشهای اجتماعی در سیستم ارزشهای حسابداری

اخیراً جنبه‌های مختلف حسابداری در کشورهای جهان مورد تحقیق و بررسی بیشتری قرار گرفته است. نتیجه یک سری از این تحقیقات، ارائه نظریه جدیدی می‌باشد که «حسابداری در هر کشور رابطه نزدیک با ارزشهای اجتماعی و فرهنگی آن کشور دارد».

در این مقاله چهار ارزش اجتماعی که توسط Robock & Simmonds تعریف شده است:

«اصالت فردی و اصالت گروهی، فاصله قدرت، اجتناب از بلا تکلیفی و چگونگی تخصیص

کارهای اجتماعی بر حسب جنسیت»

با چهار ارزش حسابداری:

«کنترل دولتی در مقابل کنترل حرفه‌ای، یکنواختی در مقابل انعطاف پذیری، محافظه کاری در

مقابل خوش بینی و پنهان کاری در مقابل آشکار سازی»

مقایسه شده و وضعیت حسابداری در ایران به عنوان یک مورد خاص بررسی شده است.

## شماره ۵ - پائیز ۱۳۷۲

## کاربرد نسبت‌های مالی از دیدگاه سرمایه‌گذار خارجی

## قدرت ا... طالبی

تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی امروزه ابزار خوبی برای ارزیابی اجرای عملیات مالی، تجزیه و تحلیل وضعیت اعتباری و تعیین ارزش اوراق بهادار شرکتهاست. این نسبتها توسط سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و شرکتهای مشاوره مدیریت در تعیین ارزش اوراق بهادار بکار برده می‌شود. اگر چه این نسبتها ممکن است برای اندازه‌گیری کارایی، ریسک، و سودآوری شرکتهای مفید باشد اما، نمی‌توان از آنها با مفاهیم واحدی در تمام کشورها استفاده نمود، به عبارت دیگر کاربرد آنها در تمام کشورها یکسان نیست و با یکدیگر تفاوت دارد. اختلاف در کاربرد نسبت‌های مالی در کشورهای گوناگون بیشتر ناشی از قوانین و مقررات موجود و مجاز بودن حسابداران به انتخاب رویه‌های مختلف حسابداری و گوناگونی ساختار تأمین منابع مالی شرکتهاست، گرچه اصول اساسی حسابداری در تمام کشورها مشابه است ولی سیستم حسابداری آنها اغلب با یکدیگر فرق می‌کند، همانطور که سیستم حسابداری صنایع مختلف یک کشور با یکدیگر تفاوت‌هایی دارد.

در این مقاله کاربرد نسبت‌های مالی توسط سرمایه‌گذار بالقوه خارجی (مثلاً امریکایی) در کشورهای انگلستان، سوئد، ژاپن، آلمان، فرانسه، ایتالیا و ایران مورد بررسی قرار می‌گیرد. این بررسی‌ها با توجه به اختلاف در قوانین و مقررات حاکم بر حرفه حسابداری و مجاز بودن حسابداران به انتخاب رویه‌های متفاوت حسابداری در مورد اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، ارزش حقوق صاحبان سهام، سود و تهیه صورتهای مالی تلفیقی و همچنین اختلاف در ساختار تأمین منابع مالی و عوامل نهادی و فرهنگی و محیطی تأثیرگذار بر نسبت‌های مالی، انجام شده است.

در این مقاله مدل GAAP امریکا بعنوان معیاری برای مقایسه و تجزیه و تحلیل صورتهای مالی شرکتهای خارجی در نظر گرفته شده است؛ چون امریکا در حال حاضر یکی از منابع

اصلی تأمین مالی برای شرکتهای خارجی بشمار می رود. این مقاله از دیدگاه یک سرمایه گذار بالقوه خارجی که می خواهد ریسک خود را از طریق خرید سهام شرکتهای خارجی در بازار داخلی کم نموده یا به عبارت دیگر بازده خود را زیاد کند، ارائه می گردد.

### حسابداری مزایای پایان خدمت

علی رحمانی

حسابداری مزایای معین پایان خدمت یکی از بحث انگیزترین مباحثی است که تاکنون مجامع و خط مشی گذاران حسابداری با آن روبرو بوده اند. در این مقاله نخست انواع طرح های مزایای پایان خدمت و نوع مزایا به اختصار بررسی می گردد.

در بخش دوم سیر تدریجی تکامل روشهای حسابداری مزایای پایان خدمت با تأکید بر بیانیه های استاندارد حسابداری مجامع حرفه ای معتبر دنیا بررسی می شود. در روش سنتی بر مبنای روش درآمد - هزینه چگونگی انباشت مزایا با گذشت زمان و چگونگی اندازه گیری آنها تعیین می شود. در روش دارایی - بدهی اندازه گیری هزینه بازنشستگی با استفاده از یک روش ارزیابی بیمه ای صورت می گیرد.

در بخش سوم به ماهیت تعهدات کارفرمایان بابت مزایای پایان خدمت و روشهای اندازه گیری این تعهدات می پردازد. تعهدات مزایای پایان خدمت بر مبنای مفاهیم «بدهیهای قانونی» و «بدهیهای اقتصادی» مورد بحث قرار گرفته است. روشهای شناخت تعهدات مزایای پایان خدمت بر مبنای حقوق فعلی و سطح حقوق آتی بررسی و استدلالهای موافق و مخالف در این خصوص ارائه شده است.

### اقتصاد و حسابداری دو قلوهای ناسازگار K. E. Boulding

ترجمه: دکتر علی ثقفی - کامبیز فرقاندوست حقیقی

این مقاله ترجمه مقاله Economic and Accounting: The Uncongenial twins اثر K. E. Boulding می باشد. اقتصاد و حسابداری، هر دو نظامهایی هستند که مواد اولیه خود را

از منابع مشابهی به دست می‌آورند، اما به نظر می‌رسد که این مواد اولیه همانند را، به محصولات متفاوتی تبدیل می‌کنند. موضوع مطالعه هر دو رشته، عملیات بنگاه‌هاست و از مفاهیمی همانند درآمد، هزینه، سود، سرمایه، ارزش و قیمت، گفتگو می‌کنند، در عین حال، علی‌رغم اشتراک در موضوع به نظر می‌رسد که موضوع هر یک از آنها دنیایی متفاوت از دیگری است؛ دنیاهایی که ارتباط بین آنها به گونه قابل ملاحظه‌ای اندک است.

بسیاری از مفاهیم اساسی اقتصاد در واقع از عملیات حسابداری مشتق گردیده و بسیاری از روشهای حسابداری به منظور پاسخگویی به سؤالاتی طراحی شده‌اند که اصولاً جنبه اقتصادی داشته است؛ برای مثال، مفهوم سود، اساساً یک مفهوم حسابداری است که بخش اعظم تلاش حسابداران در جهت اندازه‌گیری آن، مصروف می‌گردد. مفهوم سود، عیناً از دیدگاه اقتصادی نیز از اهمیت اساسی برخوردار است و به عنوان محرک اصلی سیستم بازار تلقی می‌شود؛ زمینه‌ای برای توجیه رفتارهای بنگاه بشمار می‌رود و انتظار می‌رود که هدایت منابع به طرف نیازهای گوناگون براساس سودآوری انجام پذیرد. با این همه به نظر می‌رسد که مفاهیم سود در دیدگاه‌های اقتصاددانان و حسابداران از وجوه اشتراک اندکی برخوردار است. تا آنجا که مشاهدات این مقاله نشان می‌دهد، اختلاف نظر بین حسابداران و اقتصاددانان در این است که حسابداران بطور کلی به آنچه هست و وجود داشته است، علاقه دارند، در حالی که اقتصاددانان به آنچه امکان وجود داشته است، علاقه‌مندند. بویژه، علاقه اصلی اقتصاددانان آن است که می‌توان عنوان «حرکت به طرف حداکثر کردن» را به آن اطلاق کرد. حسابداران در آغاز، به آنچه در گذشته در بنگاه روی داده و وضعیت امروزی آن علاقه‌مند هستند، در حالی که اقتصاددانان مایلند بدانند که آیا بنگاه در وضعیتی بوده است که عملکرد بهتری را ارائه کند.

این طور به نظر می‌رسد که تاکنون یک تئوری مناسب جمع‌آوری و پردازش اطلاعات از دیدگاه فرایند تصمیم‌گیری بوجود نیامده است. در صورت تحقق این امر، ممکن است مشاهده گردد که حسابداران و اقتصاددانان هر دو عمر خود را در راه یک علم و فرایند وسیعتر صرف نمایند. تا رسیدن به چنین روزی، می‌توان امیدوار بود که ارتباط و تفاهم بیشتری بین حسابداران و اقتصاددانان بوجود آید. زیرا که هر دو می‌توانند مطالب بسیاری از یکدیگر

بیاموزند، بویژه در صورتی که هر کدام از آنها استقلال آن دیگری را به رسمیت بشناسد. برداشتهای آنها، اغلب با یکدیگر متفاوت است، زیرا که هر کدام در خدمت هدفهای مختلفی هستند. برای رسیدن به یک ارتباط ثمربخش، ضرورت دارد که این اختلافات مورد لحاظ قرار گیرند.

### تنوری حسابداری اجتماعی

محمدرضا جعفری

رشد و توسعه صنایع، کارخانه‌ها و واحدهای تجاری همگام با ایجاد و تکامل نهادهای اجتماعی، تحول در نقش اطلاعات، تحول در تشکیلات دولتی و سرانجام، تحول در اخلاق، به تدریج تعهدات و الزاماتی را به عهده واحدهای تجاری گذاشته که پیش از این تحولات، چنین تعهداتی به این شدت رسمی و قانونمند نشده بود. یکی از پیامدهای این رشد و توسعه صنعتی، ظهور پیوند اقتصاد با اخلاق و سیاست و تاثیر متقابل مسائل اقتصادی و اخلاقی و ارزشهای اجتماعی بر یکدیگر است. بدین ترتیب، مدیریت واحدهای تجاری دیگر صرفاً افزایش سودآوری یا تولید کالا را تنها هدف خویش ندانسته بلکه موضوعاتی دیگر همچون پرداخت حقوق عادلانه به کارگران، دقت در کیفیت و بهای تولیدات، آلودگی محیط زیست و سایر مسائل اخلاقی، سیاسی، نژادی و اجتماعی را نیز باید رعایت کنند. بنا بر این واحدهای تجاری به جای داشتن عملکرد صرفاً اقتصادی، به صورت نهادهایی چند منظوره در آمده‌اند. از دیگر سو تحت تاثیر این تحولات، چگونگی ارزیابی عملکرد و معیارهای آن دگرگون شده، از چهارچوب تنگ و محدود اقتصادی فراتر رفته، معیارهای عملکرد اجتماعی که مبنای ارزیابی عواقب و تاثیرات اجتماعی فعالیت‌های واحدهای تجاری است، پدیدار شده است.

حسابداری اجتماعی سعی دارد تا این تأثیرات متقابل عملکرد واحدهای تجاری و جامعه پیرامونش را شناسایی و برای تصمیم‌گیری صحیحتر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی گزارش کند. در این مقاله سعی شده که مفاهیم و چهارچوب تئوریک حسابداری اجتماعی در قالب روش قیاسی تبیین و چگونگی و مشکلات عملی آن بیان شود. همچنین باید در نظر

داشت که واحد تجاری با جامعه توافق و قراردادی غیر رسمی دارد و باید تعهدات ناشی از این قرارداد، شناسایی و گزارش گردد.

### اهمیت حسابداری استهلاک

#### مرتضی کلانتری

تعریفهای زیادی از استهلاک ارائه گشته که پذیرفته شده‌ترین تعریف را FASB در بیانیه شماره ۶ خود ارائه می‌دهد: «تخصیص سیستماتیک و منطقی بهای تمام شده دارایی به دوره‌های زمانی بهره‌برداری دارایی». اگر چه هندریکسن این تعریف را مورد انتقاد قرار داده و آن را یک مفهوم ایستا می‌داند.

استهلاک را در قالب مفاهیم چندی مورد بررسی قرار داده‌اند از جمله به عنوان کاهش قیمت، کاهش ارزش یا، زوال فیزیکی اما آنچه بیش از بقیه مورد بحث و توافق قرار گرفته است، استهلاک را تسهیم مخارج معرفی می‌کند و اشخاصی همچون بلکویی، انجمن حسابداران امریکا و انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز از آن حمایت می‌کنند و معتقدند از آنجا که داراییهای سرمایه‌ای استهلاک‌پذیر منافعی برای بیش از یک دوره دارند، باید در زمان تحصیل به بهای تمام شده به صورت انتقالی به دوره‌های آتی ثبت شده و آنگاه در دوران استفاده بر اساس یک روش منطقی به هزینه‌های دوره منظور گردند.

پیتون در ارتباط با استهلاک توضیح می‌دهد که حسابداری استهلاک و اصطلاح ذخیره استهلاک، که به منظور نشان دادن میزان منقضی شده هزینه داراییهای بلند مدت بکار گرفته می‌شود، به معنای ذخیره‌سازی وجوه نیست. بعلاوه آنکه این روش بر خلاف آنچه که بسیاری تصور می‌کنند ارائه‌گر وجوه نیست. پاتن توضیح می‌دهد که وجوه تنها در اثر فروش کالا و خدمات به دست می‌آید و در این ارتباط حسابداری استهلاک تنها وسیله جلوگیری از انتقال وجوه به دست آمده به دولت است. علاوه بر این استهلاک حتی این اطمینان را نمی‌دهد که وجوه را بتوان در هنگام لزوم برای جایگزینی داراییهای مستهلک شده بکار برد. زیرا به ندرت اتفاق می‌افتد چنین وجوهی برای تحصیل داراییهای نو و بهبودی داراییهای مستعمل شده در حسابهای جداگانه منفک گردند و حتی اگر چنین رویدادی وقوع یابد، به ندرت

می‌توان انتظار داشت که وجوه کنار گذاشته شده برابر هزینه‌های لازم برای خریداری داراییهای نو باشد.

مورد دیگری که بیشتر از سوی طرفداران الگوی سود واقعی - قیاسی مطرح می‌گردد، احتساب استهلاك بر اساس هزینه‌های جاری جایگزینی است. اینان عنوان می‌کنند در هنگام محاسبه سود بیشتر هزینه‌هایی که از درآمد دوره کسر می‌گردند دارای ویژگی نسبتاً جاری می‌باشند چرا که معمولاً یا در همین دوره و یا حداکثر در دوره قبل پرداخت شده‌اند. لذا برای داشتن یک سود هماهنگ و واقعی باید هزینه استهلاك را هم بر اساس سطوح جاری قیمت‌ها در نظر گرفت. در واقع باید دید چنانچه داراییهای موجود را در اختیار نداشتیم، برای دریافت خدمات مورد نیاز چه مبلغی را باید به بازار می‌پرداختیم.

#### Income Information for Decision Making

*Dr. Ali Saghafi*

دکتر علی ثقفی

#### تأثیر اطلاعات سود در تصمیم‌گیریهای مالی

نقش داده‌های حسابداری در ارزیابی تصمیمات گذشته و پیش‌بینی رویدادهای آتی کمتر مورد توجه بوده است. در این مقاله با استفاده از مدل علمی که استرلینگ ارائه کرده، ماهیت و صحت ثنوریهای سود و تأثیر آنها در تصمیم‌گیریهای مالی مورد بررسی و تحلیل واقع شده است.

در بخش اول مقاله مفاهیم سود در سطح ساختاری، رفتاری و انعکاسی بحث شده و بر ضرورت پذیرش یک مفهوم خاص از سود تأکید شده است. در بخش دوم، هدفهای اندازه‌گیری سود و اطلاعات مورد نیاز برای هر هدف مشخص گردیده است. مهمترین هدفهای اندازه‌گیری سود شامل ارزشگذاری موجودیها، تعیین قیمت فروش، ارزیابی عملکرد، پیش‌بینی رویدادهای آتی و تصمیم‌گیریهای مالی شرح داده شده است.

در بخش سوم، مدل علمی استرلینگ در سطح منطقی و تجربی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در این تحلیل، فرض شده که حسابداری یک سیستم اندازه‌گیری است ولی موضوع اندازه‌گیری غالباً به طور واضح مشخص نشده است. از این رو، در تنظیم یک

چهارچوب برای تئوری سود، باید مفهوم شود و روش اندازه‌گیری آنها به نحوه روشنی تدوین و بیان شود تا تأمین‌کننده هدفهای اندازه‌گیری آن باشد.

در بخش پایانی مقاله بیان شده است که اگر چه اطلاعات سود مربوط به آثار مالی رویدادهای گذشته است اما، هدف اصلی تهیه آن پیش‌بینی رویدادهای آتی است. و از آنجا که مفاهیم تصمیم‌گیری و پیش‌بینی با هم مرتبط هستند، چنانچه اندازه‌گیری سود برای تصمیم‌گیری مفید واقع شود باید از ویژگی‌های، سودمندی در ارزیابی و سودمندی در پیش‌بینی، برخوردار باشد.

## شماره ۶ و ۷ - زمستان ۱۳۷۲ و بهار ۱۳۷۳

### رویکرد فلسفی در آموزش حسابداری

احمد بدری

در این مقاله مفهوم ذهنیت فلسفی با توجه به ابعاد جامعیت، تعمق و قابلیت انعطاف توضیح داده شده است و سپس نقش و کاربرد ذهنیت فلسفی در آموزش حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. محقق طی مطالعاتی به منظور جستجو در کشف روابط ممکن بین نقش بکارگیری ذهنیت فلسفی در آموزش حسابداری و تغییر در نگرش و رفتار دانشجویان فرضیه‌های زیر را برای مطالعات و بررسیهای بیشتر توصیه نموده است.

۱- هرگاه ذهنیت فلسفی در آموزش حسابداری بکار گرفته شود، قوه درک مفاهیم و خلاقیت دانش آموختگان این رشته بهبود یافته و در نتیجه انتظار می‌رود از توان ارتباطی مناسبتری با محیط حسابداری برخوردار شوند.

۲- توسعه زیربنایی دانش حسابداری مرتبط با یک رویکرد فلسفی در آموزش حسابداری

است.

### نقش قراردادهای استقراض، طرح‌های پاداش و فرایند سیاسی

#### در انتخاب خط مشی حسابداری

موسی بزرگ‌اصل

در این مقاله هزینه‌های انعقاد قرارداد و نقش حسابداری (ارقام و اطلاعات حاصل از آن) در فرایند انعقاد قرارداد مورد بررسی قرار گرفته است و حدوداً مشخص می‌شود که اطلاعات و ارقام حسابداری در فرایند انعقاد قرارداد کاربردهای مهمی دارند و در مؤثر بودن قراردادها مشرک‌تر می‌باشند. برای این منظور قراردادهای استقراض، طرح‌های پاداش و فرایند سیاسی که پژوهشگران تئوری اثباتی برای مشخص شدن نقش حسابداری در فرایند انعقاد قرارداد، آنها را بطور تجربی آزمون کرده‌اند، تشریح گردیده است. سرانجام مشخص می‌شود که

حسابداری و ارقام و اطلاعات حاصل از آن، در توزیع ثروت مؤثر هستند و به لحاظ همین تأثیر است که فرایند انعقاد قرارداد نیز بر چگونگی انتخاب خط مشی‌های حسابداری و اعمال نظر در مورد استانداردهای پیشنهادی اثر می‌گذارد. بنابر این مطالعه تئوری حسابداری اثباتی برای ما در تدوین استانداردهای ملی مفید است و فلسفه پیدایش استانداردها در کشورهای پیشرفته و انتخاب خط مشی‌ها توسط مدیران در اینگونه کشورها را تشریح می‌کند.

### گزارش‌دهی مالی به کارکنان

امیر پوریان‌نسب - عبدالرضا تالانه

امروزه اکثر سازمانها از نظریه مدیریت علمی که در آغاز این قرن بر اساس نظریات تیلور شکل گرفت فاصله گرفته‌اند، نظریه‌ای که بر اساس آن کارکنان همانند ماشینها تحت سیطره و کنترل مدیران قرار داشتند. امروزه دیگر از هیاهوی فلسفه ماشینیسم و مدیریت کلاسیک خبری نیست. به جای آن مدیریت منابع انسانی و دموکراتیزه کردن تصمیم‌گیری، فرهنگ شرکتی و تغییر الگوهای انجام کار عناوینی هستند که نظر همگان را به خود جلب کرده‌اند و هر روز بیشتر از روز قبل به محک تجربه در می‌آیند. کسب شناخت نسبت به ارزشها، نقشها و شایستگیهای دانش کارکنان روندی فزاینده دارد و روز به روز کاملتر می‌شود. از دیدگاه گزارشگری و حسابداری این مقوله به لحاظ تجربی در دو زمینه گزارش‌دهی مالی به کارکنان و حسابداری منابع انسانی متجلی و بارور شده است. در این مقاله با بهره‌گیری از متون تخصصی حسابداری، هر یک از این شاخه‌ها مورد نقد و بررسی قرار گرفته است. در بخش گزارش‌دهی مالی به کارکنان موضوعاتی نظیر تاریخچه، اهداف گزارش‌دهی، مضامین، نحوه بیان (ارائه) و مقاصد تهیه کنندگان گزارشها، واکنش کارکنان در مقابل این گزارشها و بالاخره نقش گزارشهای کارکنان در فرایند «چانه زنی دسته جمعی» مورد بررسی قرار گرفته است.

### تداوم فعالیت

ابوالقاسم مسیح آبادی

فرض تداوم فعالیت به عنوان یکی از اساسی‌ترین مفروضات حسابداری می‌باشد،

معدالک با بررسی دقیق و منتقدانه در متون حسابداری، اهمیت، امکان تحقق و اعتبار این فرض مورد سؤال قرار می‌گیرد و این مطلب هدف مقاله حاضر است.

نتایج بررسی اظهارنظرهای محققین به شرح زیر است:

- ۱- فرض تداوم فعالیت تأثیر مهمی بر فرموله کردن اصول حسابداری نداشته است.
- ۲- توافق کلی در مورد درک صحیح مفهوم تداوم فعالیت وجود ندارد.
- ۳- تداوم فعالیت فرض دقیقی است و حسابدار نباید فرض کند که یک شرکت تداوم ندارد، بلکه او باید وجود یا فقدان چنین وضعیتی را مورد تحقیق و بررسی قرار دهد.

### همگونی بین‌المللی گزارشهای مالی

محمد رضا جعفری

بین‌المللی شدن بازارهای سرمایه و افزایش روزافزون سرمایه‌گذارهای شرکتهای چند ملیتی در کشورهای مختلف، ضرورت ویژگی مربوط بودن، به موقع بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات و گزارشهای مالی شرکتهای چند ملیتی را دو چندان نموده است. در این مقاله پیشرفتهای حاصله در زمینه همگونی استانداردهای حسابداری در سطح ملی، منطقه‌ای و بین‌المللی مورد بررسی قرار گرفته و نیاز به اطلاعات قابل مقایسه در گزارشهای مالی شرکتهای چند ملیتی و نیز خلاصه‌ای از تلاشهای صورت گرفته توسط سازمانهای منطقه‌ای و بین‌المللی جهت همگونی بین‌المللی، تشریح شده است. در این مقاله همچنین تغییرات در الزامات کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در مورد شرکتهای مشمول قانون بورس سال ۱۹۳۳ و قانون مبادله سهام سال ۱۹۳۴ مورد بررسی قرار گرفته و نهایتاً پیشنهاداتی جهت بهبود کیفی افشاجری اطلاعات گزارشهای مالی شرکتهای چند ملیتی ارائه شده است.

### صورت ارزش افزوده و کاربرد آن در پرداخت مالیات

محمد رضا عباس‌زاده

به منظور انتشار اطلاعات مالی مورد نیاز استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، امروزه در کشورهای پیشرفته صنعتی و بویژه انگلستان ضمیمه صورتهای مالی اساسی صورتی به نام

صورت ارزش افزوده که حاوی اطلاعات مفیدی است، ارائه می‌گردد. دولت به عنوان یکی از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌تواند از این اطلاعات مفید در راستای اهداف توسعه اقتصادی و تدوین سیاستهای مالی خود استفاده نماید.

این مقاله تحقیقی ضمن طرح محتوای و مبانی نظری صورت ارزش افزوده، همسوئی سیاستهای مالیاتی کشور را در راستای اهداف توسعه اقتصادی مورد سنجش قرار داده است. نتایج تحقیق در مورد شرکتهایی که دارای ارزش افزوده قابل توجه هستند به شرح زیر است:

۱- شرکتهای تولیدکننده سیمان در دوره مورد مطالعه از کلیه شرکتهای منتخب (شرکتهای تولیدکننده خودرو، رادیو و تلویزیون و کارتن) به مراتب ارزش افزوده بیشتری داشته‌اند (بطور متوسط ۶۳ درصد)، و مالیات کمتری نیز پرداخته‌اند. بنابر این حمایت‌های مالیاتی و تشویقی از این گروه شرکتهای بعمل آمده و این سیاستهای حمایتی در راستای اهداف توسعه اقتصادی بوده است.

۲- شرکتهای تولیدکننده شیشه و محصولات شیشه‌ای با ارزش افزوده ۵۹ درصد مالیات بیشتری نسبت به کلیه شرکتهای منتخب پرداخته و فشار مالیاتی قابل توجه‌ای را تحمل نموده‌اند. در مورد این گروه از شرکتهای می‌توان اظهار نمود که سیاست مالیاتی با اهداف توسعه اقتصادی همسوئی نداشته و موجبات تشویق سرمایه‌گذاری در این صنعت را فراهم ننموده است.

### مقایسه بهای تاریخی، بهای جاری و ارزشهای خروجی

ترجمه و گردآوری: مهدی مرجانی - نصرا... تیمانی

در این مقاله سه هدف مجزا اما در عین حال مرتبط که هر کدام به یک مسأله اشاره می‌کند مطرح می‌شود. هدف اول در صدد تمایز قائل شدن بین سه روش حسابداری رقیب (بهای تاریخی، بهای جاری و ارزشهای خروجی) است. مسأله این است که در مباحث حسابداری قاطعانه و دقیقاً بین این سه روش رقیب تمایز قائل نشده‌اند و مسائل قابل تفکیک با یکدیگر آمیخته شده‌اند. هدف دوم بررسی و تشریح یک مثال ساده است و به کمک آن کوشش می‌شود برتری یکی از روشهای رقیب نسبت به سایر روشها نشان داده شود. مسأله این است که در

مباحث حسابداری از معیارهایی استفاده شده است که بین روشهای رقیب تبعیض قائل نمی‌شوند و به همین دلیل به‌گزینش منطقی کمک نمی‌کنند. انتخاب روش برتر مستلزم شناسایی و وضع معیاری است که تبعیض‌گذار باشد. هدف سوم تعمیم کاربرد عملی معیار مشخص شده به سایر موارد خاص می‌باشد. مسأله این است که انواع مختلفی از شرکتها و داراییها وجود دارند که روشهای حسابداری قابل وضع برای آنها با یکدیگر در تضاد می‌باشند. هدف کلی دستیابی به اصول عمومی‌تر حسابداری است که مدتهاست این مهم از نظر اهل علم و عمل بدور مانده است و مسأله کلی این است که حسابداری به جای یک سری اصول عمومی دارای اصول ویژه و خاص بسیاری است که به حل مسائل کمک نمی‌کند.

این سه هدف و سه مسأله مرتبط با آنها، سه بخش این مقاله را تشکیل می‌دهند. در بخش اول، یک مثال فوق‌العاده ساده شده جهت تشریح ماهیت روشهای رقیب مورد استفاده قرار گرفته است و در بخش دوم همین مثال برای شناسایی و وضع معیار، مورد استفاده واقع شده است. منظور این است که مسائل پیچیده عریان شوند تا بتوان بر تفاوت‌های معمولی بین آنها تأکید کرده و به بهترین شکل به اهداف گزارشگری مالی دست یافت. اگر بتوان مفاهیم و اهداف را به وضوح روشن کرد به تجزیه و تحلیل موارد پیچیده‌تر که موضوع هدف سوم است کمک خواهد شد.

چون این مقاله به ارزشهای خروجی که در ورای اذهان عمومی قرار داد توجه می‌کند، لذا باید دو کار صورت پذیرد. اولاً، ارزشهای خروجی باید درک شوند و ثانیاً تشریح و اثبات شوند.

### Positive Accounting Theory:

#### Background, Criticism, & Answers

دکتر حمید پورجلالی - دکتر دان هسن

*Dr. Hamid Pourjalali & Dr. Don Hansen*

تنوریهای اثباتی حسابداری

بر اساس تئوریهای اثباتی حسابداری، اطلاعات حسابداری پایه اصلی قراردادهای

منعده در هر سازمان می‌باشد. اغلب اصطلاحات، شرایط و تعهدات مندرج در قراردادها با استفاده از متغیرهای حسابداری تعیین می‌شود. از این رو، تئوریهای اثباتی حسابداری بیان می‌دارد که قراردادها و مخارج مرتبط با آن متغیر اصلی در انتخاب روشهای حسابداری است و استفاده از این نظریه می‌تواند در توضیح و پیش‌بینی انتخاب روشهای حسابداری مفید باشد.

آزمون این نظریه در انتخاب روشهای حسابداری بر سه فرضیه تمرکز دارد.

۱- فرضیه پاداش

۲- فرضیه بدهی

۳- فرضیه مخارج سیاسی.

آزمونهای قبلی این فرضیات به طور تجربی آشکار ساخته که با نظریه فوق هماهنگ است اما، قوی بودن این آزمونها مورد سؤال است.

عموماً اظهار شده که علت قوی نبودن آزمونها در شرح خاصه‌های ذکر شده مربوط به روش شناختی تحقیق است و به ضعیف بودن نظریه اصلی ارتباطی ندارد. چهار مشکل در تحقیقات قبلی ذکر شده است:

۱- مشکل مشخص کردن متغیرهای وابسته

۲- مشکل مشخص کردن متغیرهای مستقل

۳- مشکل متغیرهای حذف شده

۴- مشکل کردن مدل.

این تحقیق با معرفی متغیرهای جدید مؤثر در انتخاب روشهای حسابداری برای پاداشهای معمولی، بدهیها و مخارج سیاسی به بررسی راه‌های نظری مشکلات فوق پرداخته است. فرضیات و متغیرهای جدید برای کنترل مدیریت، تغییر مدیریت، وضعیتهای مالی نامساعد و تحصیل شرکتهای معرفی شده است.

## شماره ۸ - تابستان ۱۳۷۳

## «انتظارات» و «دستاوردها» در تئوری سود

## عیسی حسین پناه

تاکنون رابطه میان سود بر مبنای ارزش فعلی و سود و ارزشیابی داراییها بر مبنای تحقق به روشنی مشخص نشده است، بعضی این دو را به عنوان دو مفهوم جایگزین که یکی بر دیگری ارجحیت دارد تلقی می‌نمایند. به همین جهت مقالات زیادی در این زمینه نوشته شده است. بسیاری از اظهارات و تمجیدهایی که به طرفداری از ارزشیابی و مفاهیم مبتنی بر ارزش فعلی به عمل آمده، آن را به عنوان ارائه دهنده یک سیستم ایده‌آل حسابداری بیان نموده‌اند، که ممکن است اساس صحیحی نداشته باشد و همچنین پاره‌ای از انتقادهای به عمل آمده در مورد حسابداری بهای تمام شده تاریخی، از آنجا که بر اساس فرض وجود یک سری شایستگیها و قابلیتها برای حسابداری مبتنی بر ارزش فعلی استوار است، ممکن است چندان معتبر نباشد.

حتی برخی چنین استنباط می‌کنند که مواردی مانند استفاده از حسابداری بر مبنای ارزش جاری یا ارزش جایگزینی، دلایلی است بر اعتبار ارزش فعلی به عنوان یک مبنای برتر برای حسابداری. در حالی که این دو اصولاً بر پایه و زمینه‌های دیگری غیر از مفهوم ارزش فعلی استوار است.

در این مقاله نشان داده می‌شود سود و ارزشیابی داراییها بر اساس مفهوم ارزش فعلی با سود و ارزشیابی داراییها بر اساس مبنای تحقق، دو نوع مفهوم متضاد نیستند که احتمالاً در فراگرد توسعه حسابداری یکی بر دیگری توفیق و برتری یافته و دیگری به نفع آن کنار گذاشته شود. بلکه تفاوت این دو نوع در ماهیت و کاربرد است و هر کدام در جای مناسب خود استفاده مؤثر دارد.

بر این اساس، ابتدا در مورد ادعاها و اظهارات مربوط به قابلیتها و توانمندیهای مفاهیم غیر تحقق‌ی سود، سپس به فرضیاتی که محاسبه ارزش فعلی بر آن مبتنی است اشاره می‌شود.

پس از آن ارتباط میان قیمت‌های جاری بازار داراییها و ارزش فعلی آنها مورد بررسی قرار می‌گیرد. مفهوم سود بر مبنای ارزش فعلی و مقایسه آن با سود بر اساس مبانی تحقیقی و رابطه واقعی این دو مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. شرایط هم ارز بودن سود بر مبنای ارزش فعلی و سود بر مبنای مفاهیم تحقیقی تشریح می‌شود و بالاخره نقش هر یک از مفاهیم مذکور مورد بررسی قرار گرفته و نشان داده می‌شود که استفاده از این دو در گستره فعالیت‌های واحدهای تجاری در شرایط عدم اطمینان لازم است زیرا هر دوی آنها نیازهای متفاوتی را پاسخگو هستند.

### رویدادهای بعد از تاریخ توازننامه

#### سیدعباس هاشمی

استفاده کنندگان اطلاعات مالی از اقشار و افراد مختلف اجتماع، با هدفها و سطوح مختلف آگاهی و دارای نیازهای اطلاعاتی و علایق بسیار، متفاوت و گوناگون هستند؛ لذا بیان، توصیف، تعیین و ارضاء نیازهای اطلاعاتی کلیه گروه‌های استفاده کننده امکان پذیر نیست. بدین لحاظ، اطلاعات مالی می‌باید طوری گزارش شود که تا حد امکان، نیاز اکثر گروه‌های استفاده کننده اطلاعات مزبور را تأمین نماید.

حسابداران برای تهیه اطلاعات مالی با یکسری محدودیت‌های محیطی مواجه هستند و همچنین، ملزم به رعایت اصول مشتق شده از اهداف و فرضیات حسابداری می‌باشند. بدلیل اینکه اکثر استفاده کنندگان خارجی به جزء در موارد استثنایی، نمی‌توانند اطلاعاتی را درخواست کنند که مناسب مقاصد و نیازهای خود باشند، ناگزیر باید بر اطلاعات مالی (صورت‌های مالی)، با توجه به کلیه مفروضات، اصول، محدودیتها و رویه‌های حسابداری اتکاء نموده و در تصمیم‌گیریها از آنها استفاده کنند.

یکی از اصول اولیه حسابداری با توجه به هدفها و فرضیات حسابداری و محدودیت‌های محیطی «اصل افشاء» می‌باشد. براساس این اصل اطلاعات لازم در باره رویدادها و فعالیت‌های مالی واحدهای تجاری باید به نحوی تهیه و ارائه شود که امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه را برای استفاده کنندگان اطلاعات مزبور فراهم آورد.

یکی از مواردی که باید در گزارشهای مالی واحدهای تجاری افشاء شود افشاء رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است که در این مقاله به آن پرداخته شده است. استانداردهای حسابداری و حسابرسی دوره بعد از تاریخ ترازنامه را به گونه‌های مختلف مشخص کرده‌اند که در این مقاله به تجزیه و تحلیل آن پرداخته می‌شود.

### حسابداری منابع انسانی

عبدالرضا تالانه - امیر پوریان‌سب

دهه‌های اخیر شاهد پیشرفتهای تکنولوژیکی چشمگیری بوده است. همزمان با این پیشرفتها در اقتصاد جهانی، ساختار بازار و الگوهای اشتغال تغییراتی ایجاد شده است. اثرات این پیشرفتها بر سطح و نوع اشتغال، نمود قابل توجهی داشته است و از آن زمان که کارآیی و کارسازی سرمایه مورد بررسی دقیق قرار گرفته است، موضوع مدیریت منابع انسانی نیز توجه زیادی را به خود جلب کرده است.

بدون شک مدیریت برای تصمیم‌گیری نیازمند اطلاعات است. حسابداری منابع انسانی راهی عملی برای اطلاع رسانی به تصمیم‌گیرانی است که مایلند منابع انسانی تحت کنترل خود را بهتر اداره کنند.

در این مقاله با بهره‌گیری از متون حسابداری منابع انسانی ابتدا مبحث اخلاق و حسابداری منابع انسانی، سپس به ترتیب مفهوم حسابداری منابع انسانی در رابطه با اهدافش، مبحث بهای تمام شده در مقابل ارزش، سنجش پولی در مقایسه با سنجش غیر پولی، مدل‌های ارزشگذاری منابع انسانی، عکس‌العمل استفاده‌کنندگان نسبت به گزارشهای منابع انسانی و نیز مسائل و انتقادات وارد به آن مورد بررسی قرار گرفته است.

### حسابداری رفتاری

علی رحمانی

در این مقاله گرایش جدیدی از حسابداری، تحت عنوان حسابداری رفتاری به صورت خلاصه و فشرده معرفی می‌شود. حسابداری رفتاری که به ارتباط بین رفتار انسان و سیستم

حسابداری توجه دارد، ریشه در ماهیت و سرشت حسابداری داشته و نقش سنتی حسابداری را توسعه داده است.

قلمرو مطالعات این رشته در سه گروه کلی شامل تأثیر رفتار افراد بر طراحی، اجراء و استفاده از سیستم حسابداری، تأثیر سیستمهای حسابداری بر رفتار افراد، روشهای پیش بینی رفتار انسانی و استراتژیهای تغییر آن طبقه‌بندی می‌شود. احتمالاً تحقیقات حسابداری رفتاری تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر تئوریه‌ها و طرز عمل حسابداران در آینده خواهد داشت و تغییراتی را در قلمرو خدمات حسابداری و محتوای اطلاعاتی گزارشهای مالی بوجود خواهد آورد. دانش و اطلاعات جدیدی که این رشته برای حسابداری به ارمغان آورده، آنها را به ابزارهای جدیدی برای ارزیابی و حل مشکلات سازمانی مجهز کرده است.

مطالعات انجام شده در این رشته از اوایل دهه ۱۹۵۰ شروع شده است. در حال حاضر دو مجله «حسابداری، سازمان و جامعه» و «تحقیقات رفتاری در حسابداری» و ده‌ها کتاب و مجله تخصصی دیگر مقالاتی را در زمینه حسابداری رفتاری منتشر می‌کنند.

### ارزشیابی موجودیها

#### معصومه علوی

موجودیهای جنسی، بخش مهمی از دارائی اکثر واحدهای تجاری را تشکیل می‌دهند، بنابر این نحوه ارزشیابی و انعکاس آنها در صورتهای مالی تأثیر بسزایی در تعیین وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد تجاری دارد. موجودیها به این دلیل که به طور دائم مصرف و جایگزین می‌گردند به عنوان یک دارائی فعال، پویا و باگردش محسوب می‌شوند که با توجه به اهمیت این نوع دارائی، ارزشگذاری آن از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

اصلی‌ترین هدف حسابداری موجودیها، عبارتند از: کوشش در جهت تطابق هزینه‌ها و درآمدها به منظور محاسبه سود خالص و همچنین تعیین ارزش موجودی کالای واحد تجاری برای انتقال به دوره‌های آتی در چارچوب حسابداری سنتی و ارائه اطلاعاتی به منظور کمک به سرمایه‌گذاران و بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان بالفعل و بالقوه در پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی واحد تجاری.

یکی از اهداف تئوری حسابداری، یافتن راه‌هایی است که از طریق آن بتوان موجودیها را بهتر اندازه‌گیری نموده و اطلاعات مناسبتری در صورتهای مالی ارائه کرد، تا بتوان از آنها به عنوان مبنایی صحیح جهت تصمیم‌گیریهای اقتصادی استفاده نمود.

در این مقاله شیوه‌های مختلف اندازه‌گیری موجودیها صرفاً با تأکید بر مسأله اندازه‌گیری مالی موجودیها جهت گزارشگری مالی مطرح می‌شود.

### پژوهشهای کاربردی در حسابداری (۱)

محمد صادقی

این بخش به درج چکیده پایان نامه‌های تحصیلی دانشجویان دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران در دوره‌های تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد و دکترا) در حوزه حسابداری اختصاص یافته است. در اولین قسمت پایان نامه‌های زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

- ۱- تحقیقی پیرامون نقایص اداره امور مالی بیمارستانهای خصوصی و دولتی علی‌اصغر خوشنویس
  - ۲- بررسی سیستم قیمت تمام شده برنامه‌های سیمای جمهوری اسلامی ایران بی‌بی عشرت زمانی
  - ۳- پژوهشی در مورد چگونگی تهیه و مقایسه صورتهای مالی تلفیقی در کشورهای انگلستان و ایالات متحده آمریکا
  - ۴- فرش ایران و حسابداری آن
- عالیه قاضی تبریزی  
مصطفی دیلمی‌پور

### Accounting Profit As A Measurement of Performance

#### A Case Study of Small Retail Enterprises

دکتر یونس علیزاده - دکتر کریس مک‌دوول - دکتر کلون واد

*Youness Alizadeh, (Ph.D.)*

*Chirs McDowell, (Ph.D.)*

*Colleen Wade, (Ph.D.)*

سود حسابداری، معیاری برای ارزیابی عملکرد مؤسسات خرده‌فروشی کوچک

در این مقاله ارزیابی عملکرد مؤسسات خرده فروشی بسیار کوچک، مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است. این تحقیق هفت صنف خرده فروشی در یکی از شهرهای استرالیا را دربر می‌گیرد. معمولاً انتظار می‌رود که سود (زیان) محاسباتی از فرایند حسابداری، معیار ارزیابی عملکرد مؤسسات باشد. اما، بر اساس این تحقیق باور مدیران (مالکان) مؤسسات خرده فروشی از عملکرد، متفاوت و معیارهای دیگری غیر از سود حسابداری را برای ارزیابی عملکرد مد نظر می‌گیرند.

نتیجه این تحقیق، مؤید استفاده از معیارهای فروش و مانده وجه نقد در ارزیابی عملکرد مؤسسات کوچک می‌باشد. و مدیران (مالکان) این مؤسسات به منظور رعایت مقررات خصوصاً مقررات مالیاتی اقدام به تهیه صورت حساب سود و زیان سالانه می‌کنند. علت اصلی بکارگیری معیارهای دیگری غیر از سود حسابداری، برداشتهای متفاوت مدیران (مالکان) از سود است. برخی سود را معادل وجه نقد می‌دانند، برخی افزایش در وجه نقد تلقی می‌کنند و عده‌ای هم سود را مستقیماً در رابطه با فروش تفسیر می‌کنند. در هر حال این تحقیق نشان داده است چنانچه اطلاعات سود و زیان همراه با گردش وجه نقد به صورت ماهانه یا حتی فواصل زمانی کوتاهتر تهیه شود، این اطلاعات برای ارزیابی مدیران (مالکان) مؤسسات خرده فروشی کاملاً مفید خواهد بود.