

دانشگاه تهران

دانشکده مدیریت

پایان نامه تحصیلات جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد

رشته حسابداری

موضوع تحقیق :

" مطلوبیت صورتهای مالی شرکتهای پیمانکاری در ایران "

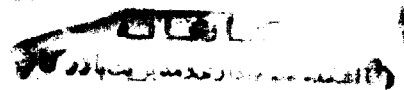
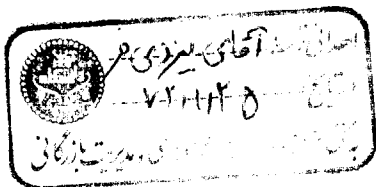
استاد راهنما :

جناب آقای دکتر محمد ابراهیم قربانی فرید

اساتید مشاور :

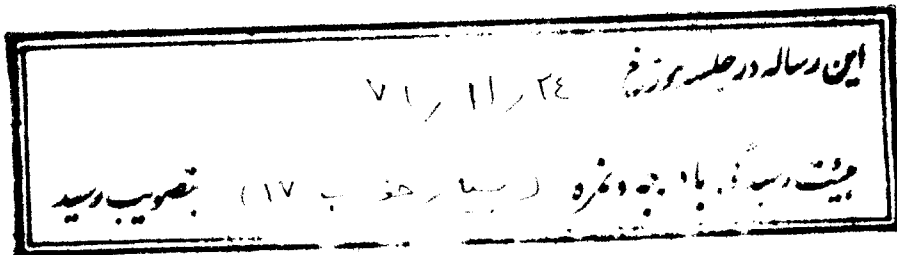
جناب آقای دکتر علی وشوق

جناب آقای دکتر عباس صدقی



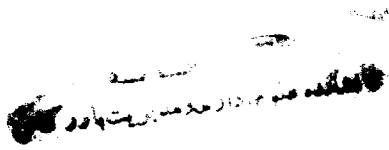
نگارش :

حسن یزدی فر



تابستان ۱۳۷۱

۹۰۴۸۲



پیشگفتار:

دانش امروز بشر، نتیجه سالها زحمت و تلاش دانشمندان و پژوهشگران گذشته است، چنانچه تلاش و کوشش گذشتگان نبود بشر نمی توانست امروزه بدین حد از پیشرفت دست یابد، ادامه راه گذشتگان و انجام پژوهش و تحقیق برای آیندگان وظیفه ای است که بردوش تمامی دانش پژوهان سنگینی مینماید لذا بایستی هرکس به سهم خود نسبت به انجام وظیفه ای که برعهده وی گذارده شده فعالانه تلاش و کوشش نماید، یکی از اهداف سیاستگذاران آموزش کشور در انتخاب رساله برای دانشجویان دوره های کارشناسی ارشد نیز آشنائی آنان با امر تحقیق و پژوهش میباشد، چراکه سرمایه واقعی هرکشور دانشمندان و پژوهشگران آن می باشند، اینجانب نیز در انجام این رسالت به انجام تحقیقی کوچک در رشته تحصیلی خود مبادرت نموده ام، این پژوهش به راهنمایی استاد ارجمند و گرانمایه جناب آقای دکتر محمدابراهیم قربانی فرید و با مشاوره استاد عالیقدر جناب آقای دکتر علی وثوق و جناب آقای دکتر عباس صدقی انجام گرفته است. اینجانب بر خود لازم می دانم در اینجا از زحمات بی دریغ و مساعدتهای مداوم آنان که در کلیه مراحل تحقیق مرا دلگرم نموده و از انجام هیچگونه کمک و راهنمایی به اینجانب دریغ ننموده اند صمیمانه سپاسگزاری و قدردانی نمایم.

همچنین در مراحل مختلف تحقیق، بویژه در جمع آوری اطلاعات و بررسی روش عمل فعلی شرکت های پیمانکاری از همکاری صمیمانه پرسنل سازمان برنامه و بودجه و سندیکای شرکت های ساختمانی برخوردار گردیده ام که در اینجا از آنان نیز صمیمانه سپاسگزاری می نمایم، از سایر کارشناسان مالی شرکت های پیمانکاری و سازمان حسابرسی نیز که در مراحل مختلف تحقیق اینجانب را کمک نموده اند بدینوسیله تشکر می نمایم. امیدوارم توانسته باشم به سهم خود قدمی کوچک در راه توسعه و پیشبرد دانش حسابداری برداشته باشم، تقاضا دارم خوانندگان عزیز نقایص آنرا بر من ببخشایند، و بر مصداق

سخن لوکا پا چپولی^۱ بر آن بنگرند، وی گفته است " کسی که کاری نمیکنند
اشتباه نمی کند و کسی که اشتباه نمی کند چیزی یاد نمی گیرد "

حسن بیزدی فر

تا بستان ۱۳۷۱

۱- یکی از بنیانگذاران حسابداری ۱۵۱۷-۱۴۴۵ م

فهرست مطالب

<u>صفحه</u>	<u>عنوان</u>
	مقدمه
	فصل اول : کلیات
۲-۳	تعریف حسابداری و سابقه آن
۳-۴	موضوع تحقیق و اهمیت آن
۵	حدود و قلمرو تحقیق
۵-۶	هدف تحقیق (ارائه فرضیه ها)
۶	روش تحقیق
۶-۷	روشهای جمع آوری اطلاعات
۷	سوابق و مطالعات قبلی
۷-۸	محدودیتها و مشکلات تحقیق
۸	موارد استفاده از پایان نامه
	فصل دوم : اصطلاحات و مفاهیم اساسی در گزارشگری مالی
۱۰-۱۱	مروری بر سیر تحول حسابداری
۱۱-۱۲	ایجاد حسابداری حرفه ای و نظارت از طریق حسابرسی
۱۲-۱۴	تعریف حسابداری
۱۴-۱۵	ویژگیهای اساسی اطلاعات حسابداری
۱۵-۱۶	نیازهای اطلاعاتی
۱۶-۱۸	انواع گزارشهای حسابداری
۱۸-۱۹	استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری
۱۹-۲۰	اصول و مفروضات حسابداری
۲۰-۲۲	مفروضات بنیادی حسابداری
۲۲-۲۶	اصول متداول و پذیرفته شده حسابداری

فصل سوم : نظری بر مراحل اجرای فعالیتهای پیمانکاری
و استانداردهای خاص حسابداری شرکتهای
پیمانکاری

۲۹-۳۰	مراحل اجرای قراردادهای پیمانکاری
۳۰	- دعوت از پیمانکار
۳۰	- بررسی مقدماتی طرح
۳۰	- شرکت در مناقصه
۳۰-۳۱	- انعقاد قرارداد با کارفرما
۳۱-۳۲	- اجرای مراحل پیمان
۳۲	- اتمام مراحل اجرای پروژه و تکمیل موضوع پیمان
۳۳	روشها و استانداردهای خاص گزارشگری شرکتهای پیمانکاری
۳۳-۳۴	- انواع قراردادهای پیمانکاری
۳۴-۳۶	- روشهای متداول حسابداری عملیات پیمانکاری
۳۶-۳۷	- خصوصیات روشهای حسابداری پیمانکاری
۳۷-۳۹	- انتخاب روش حسابداری پیمانکاری
۴۰	- تغییر در روش حسابداری پیمانکاری
۴۰	- شناسائی زیان
	چگونگی و نحوه ثبت مراحل اجرای قراردادهای پیمانکاری در دفاتر
۴۱-۴۳	پیمانکار
۴۳-۴۵	مخارج اجرای پیمان
۴۶-۴۷	ارائه صورت وضعیت و تأیید آن توسط کارفرما یا نماینده وی
۴۷-۵۱	اتمام مراحل اجرای پروژه و تکمیل موضوع پیمان

فصل چهارم : آشنائی با عناصر اصلی صورت‌های و مقایسه نحوه عمل موجود با اصول و استانداردهای حسابداری صورت‌های مالی شرکت‌های پیمانکاری در ایران
ترازنامه

۵۸-۷۰	کاربرد منابع سرمایه‌ای
۷۱	منابع سرمایه‌ای
	صورت حساب سود و زیان :
۷۱	درآمد حاصل از اجرای پروژه
۷۱-۷۶	بهای تمام شده پروژه تکمیل شده
۷۷-۷۸	هزینه‌های عمومی، اداری و سایر
	صورت‌تغییرات در وضعیت مالی
۷۹-۸۳	بررسی فرم و شیوه ارائه صورت‌های مالی

فصل پنجم : خلاصه نتایج حاصل از تحقیق

۸۵-۸۸	مقایسه نحوه عمل فعلی با استانداردها
۸۹	تعیین اعتبار فرضیه
۹۱-۹۴	ضمائم : فرم پیشنهادی صورت‌های مالی برای شرکت‌های پیمانکاری جدول شماره (۱) الی (۵) امتیازات گروه‌بندی شرکت‌های
۹۵-۱۰۰	پیمانکاری جدول تعیین شرایط و امتیازهای لازم برای اخذ
۱۰۱-۱۰۶	صلاحیت شرکت‌های پیمانکاری در رشته‌های مختلف
۱۰۷	جدول گروه‌بندی ماشین‌آلات موردنیاز برای رشته‌های عمومی جدول استهلاک دارایی‌های ثابت شرکت‌های پیمانکاری
۱۰۸-۱۰۹	اقتباس از قانون مالیات‌های مستقیم- ماده ۱۵۱ سال ۱۳۶۶
۱۱۰-۱۱۱	منابع و ماخذ

فصل اول :

" کلیات "

حسابداری در جهان بیش از ۶ هزار سال قدمت دارد و مدارک کشف شده بیانگر استفاده از آن را ۳۶۰۰ سال قبل از میلاد نشان می‌دهد. بر طبق شواهد موجود قدمت این حرفه در ایران بیش از ۲۵ قرن می‌باشد و در طول تاریخ همراه با تحولات سیاسی، اجتماعی و خصوصاً اقتصادی در پاسخ به نیازهای روز افزون بشریت سیر تکاملی داشته است. البته بخش قریب به اتفاق این سابقه را حسابداری سنتی تشکیل داده و حسابداری نوین (دوطرفه) نظیر سایر فنون و دانشهای کاربردی دیگر به همراه توسعه صنعت و گسترش مؤسسات و شرکت‌های خارجی در حدود یکصد سال است که به ایران راه یافته و تحولات سیاسی و اقتصادی همراه با نمودار شدن اشکال جدید سازمانهای دولتی و خصوصی خصوصاً بعد از انقلاب مشروطه که منجر به دگرگونی در سیاستها و شیوه‌های تولید و توزیع، روشهای سازماندهی و مدیریت گردیده و موجبات رواج حسابداری نوین را فراهم آورده است.

از طرف دیگر اغلب تصمیمات عمده‌ای که در واحدهای تجاری، تولیدی، پیمانکاری و... اتخاذ میگردد به نحوی بر سیستم حسابداری حاکم بر آن واحد مبتنی میباشد. و در ادامه عملیات روزانه، برنامه‌ریزی و طرح‌ریزی فعالیت‌های آتی و ارزیابی عملکرد گذشته به اطلاعات حسابداری نیاز دارند. مضافاً اکثر واحدهای تجاری بدلیل قانونی یا سایر ملازمات ناگزیر به ارائه گزارشاتی حاوی اطلاعات مالی برای اشخاص و گروههای ذینفع داخل و خارج از واحد تجاری نظیر مدیران، سهامداران، سرمایه‌گذاران (بالفعل و بالقوه)، بانکها، مقامات مالیاتی و دیگران میباشند. آن بخش از فرایند حسابداری که فراهم کننده اطلاعات لازم برای استفاده مدیران در داخل واحد تجاری میباشد در مسئولیت حسابداری مدیریت و آن بخش از حسابداری که اطلاعات فوق را برای استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری فراهم می‌آورد در قلمرو مسئولیت حسابداری مالی میباشد.

اطلاعات حسابداری نظیر سایر اطلاعات منجر به افزایش دانش و کاهش احتمال بروز اشتباه می‌گردد و بجهت اینکه مقداری و کمی وقابل رسیدگی میباشند توانائی بالقوه در ارائه خدمات موثر به مدیران تصمیم گیرنده را دارند. نیاز و اتکاء به اطلاعات حسابداری در سالیان اخیر بدلیل افزایش روشهای علمی و پیچیده برای برنامه ریزی و تصمیم‌گیری و استفاده از تجهیزات و تکنیکهای کامپیوتری رونق قابل ملاحظه‌ای داشته‌است. لذا مدیران بیشتر از همیشه به اطلاعات تفصیلی حسابداری خصوصا "اطلاعات مربوط به بهای تمام شده، سود ناویژه و ویژه و نسبتهای مالی نیاز دارند. این نیاز روزافزون به اطلاعات حسابداری برای تامین احتیاجات درون سازمانی و همچنین تهیه‌گزارشهای مالی برای گروههای ذینفع خارج از واحد تجاری میباشد.

اطلاعات حسابداری موقعی جهت تصمیم‌گیری موثر است که از ویژگیهای مربوط بودن، بموقع بودن و صحیح بودن برخوردار باشند. برخی از استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی برای بین عقیده‌اند که اطلاعات حسابداری تا آخرین ریال دقیق و صحیح میباشد در حالیکه اطلاعات مزبور علیرغم اینکه بایستی در محدوده و چهارچوب اصول و روشهای متداول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه شده باشند تا حدود زیادی منتج از اعمال برآورد و تقریب میباشد. در هر صورت خصوصیات سه‌گانه اطلاعات حسابداری به یکدیگر مرتبط بوده و تواما "ضوابط و معیارهای لازم را برای ارزیابی وضعیت مالی و عملیاتی شرکت را فراهم می‌آورد.

موضوع تحقیق و اهمیت آن

دنیای امروز شاهد پیشرفت و گسترش روز افزون تجارت و صنعت میباشد. توسعه مزبور موجب تکمیل و پیچیده تر شدن امور گردیده بطوریکه انجام کلیه مراحل تولید و ساخت یک محصول از طریق فرایند برنامه‌ریزی شده و بعضا "طولانی صورت میگیرد و با افزوده شدن رقابت بین صاحبان سهام و امکان حصول زیانهای مالی زیاد ناشی از عدم برنامه‌ریزی صحیح و همچنین در جهت نیل به اهداف

متصوره جهت هر واحد تجاری که عمدتاً " سود آوری میباشد بسیاری از امور تخصصی شده و واحدهای مزبور غالباً " اقدام به تولید و ساخت یکنوع محصول یا یکسری محصولات مشابه مینمایند تا در سایه تحقیقات ویژه و تخصصی و با تکیه بر جدیدترین تکنیکهای تولید در جهت نیل به اهداف بلند مدت ، میانمدت و کوتاه مدت خود گام بردارند . بدیهی است در این راستا یک واحد تجاری ضمن ارائه کالاها و خدمات خود به دیگران ، جهت تامین نیازهای خودناگزیر به استفاده از محصولات و خدمات تولید دیگر واحدها خواهد بود . بخشی از این نیازها نظیر مواد اولیه ، ملزومات مصرفی و ... از طریق محصولات از پیش تولید شده سایر واحدها و بخشی دیگر نظیر قطعات خاص ، تاسیسات ، ساختمان اداری و کارگاهی و ... براساس سفارش توسط موسسات پیمانکاری تامین میگردد . موسسات عمومی و خصوصی اجرای عملیاتی نظیر کشتی سازی ، هواپیما سازی ، سد سازی ، احداث ساختمان و تاسیسات ، ساخت قطعات ویژه و پیچیده و سایر تجهیزات را با انعقاد قرارداد و پیمان به واحدهای تولیدی که در زمینه انجام امور فوق تخصص دارند و اصطلاحاً " موسسات پیمانکار نامیده میشوند واگذار می نمایند .

بدیهی است که موسسات پیمانکاری نیز همگام با توسعه صنعت و گسترش تجارت همانند واحدهای تجاری از چهار چوب یک واحد تجاری کوچک خارج شده و بعضاً " در قالب شرکتهای سهامی عام و خاص جلوه گر شده اند و از طریق مدیریتهای جدای از مالکیت اداره میگردد . سازمان جدید سرمایه که بدنبال تفکیک و تمایز مدیریت و مالکیت در شرکتهای پیمانکاری ایجاد گردیده نقش تازه ای به حسابداری شرکتهای پیمانکاری بخشیده و آن عبارت از لزوم تهیه و ارائه گزارشهای مالی به صاحبان سهام و اشخاص ذینفع جهت آگاهی و اطلاع از چگونگی اداره سرمایه هایشان ، ارزیابی عملکرد و سنجش کارائی مدیران منتخب و بالاخره دورنمای سرمایه گذاریها خواهد بود . لذا ضرورت نگرش و بررسی خاص به این بخش از صنعت را میطلبد .

حدود قلمرو تحقیق :

موضوع مورد بررسی از دو بعد دامنه فراگیری موضوع و وسعت حوزه تحقیقاتی بشرح زیر احاطه گردیده است :

۱- دامنه فراگیری موضوع

صورت‌های مالی شرکت‌های پیمانکاری دارای ابعاد مختلفی میباشند که هر یک بنوبه خود میتوانند مورد بررسی قرار گیرد در این میان میتوان از نحوه افشاء اطلاعات و نکات حاصله از تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی مؤسسات پیمانکاری از نظر میزان نقدینگی ، سرمایه در گردش ، سودآوری و ... نام برد . اما در این تحقیق مطلب مورد نظر بررسی میزان تطابق اصول و استانداردهای گزارشگری پذیرفته شده میباشد .

۲- وسعت حوزه تحقیقاتی (جامعه آماری)

با توجه به گستردگی و تنوع فعالیتهای پیمانکاری جامعه آماری مورد نظر در این تحقیق کلیه مؤسسات پیمانکاری که در ارتباط با احداث ساختمانها ، جاده ها ، تاسیسات و کارهای مشابه فعالیت نموده و تحت پوشش بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی ، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران ، سازمان صنایع ملی ، سازمان برنامه و بودجه و جهاد سازندگی میباشند و حدود ... شرکت میباشند . در این تحقیق جهت انعکاس آخرین وضعیت علمی مورد استفاده مؤسسات فوق سعی گردیده از گزارشات مالی سنوات ۱۳۶۷ لغایت ۱۳۶۹ استفاده گردد . از نکات قابل توجه این جامعه آماری این است که بخش قابل توجهی از مؤسسات معتبر پیمانکاری در ایران هم از نظر تعداد وهم ابعاد فعالیت تحت پوشش سازمانها و نهادهای فوق بوده و لذا نتایج حاصله را میتوان به صورت‌های مالی سایر مؤسسات پیمانکاری مشابه نیز تعمیم داد .

هدف تحقیق (اراءه فرضیه ها)

هدف اصلی در این تحقیق که بعنوان فرضیه اهم اراءه

میگردد بشرح زیر میباشد :

"صورت‌های مالی شرکت‌های پیمانکاری در ایران مطابق با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری تهیه نمیگردند"

بنابراین حوزه و حیطة تحقیق در چهار چوب فرضیه فوق بوده و انجام روش‌های مختلف جمع‌آوری اطلاعات و تحلیل‌های مربوطه در جهت یافتن پاسخی برای سؤال مزبور خواهد بود .

روش تحقیق

در این تحقیق برای نتیجه‌گیری بهتر سعی گردیده که از دو روش قیاسی و استقرائی توأم استفاده گردد. استدلال روش قیاسی در حسابداری با اهداف و فرضیات شروع میشود و از اصول منطقی که ارائه دهنده مبنای برای کاربرد واقعی و عملی میباشد ناشی میشود بنا براین کاربردهای عملی و قوانین از استدلالات منطقی ناشی میشود . همچنین فرایند استقرائی از ترسیم نتایج تعمیم یافته از مشاهدات و اندازه‌گیریهای تفصیلی تشکیل میشود .

روش جمع‌آوری اطلاعات

روش‌های جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز در این تحقیق عبارتند از :

الف - جمع‌آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه

ب - جمع‌آوری اطلاعات از طریق مصاحبه

ج - جمع‌آوری اطلاعات از طریق کتابخانه

که روش‌های فوق بصورت زیر مورد استفاده قرار خواهند گرفت .

۱- آئین نامه ها ، دستورالعملها ، قوانین حرفه‌ای پیمانکاری و حسابداری و قانون تجارت وقانون مالیاتهای مستقیم که بر اموال ، ماشین آلات وتجهیزات وسایر درآمدهای شرکت‌های مزبور موثر بوده و در تهیه صورت‌های مالی علی‌رغم موثر افتادن آنها جهت تصمیم‌گیری استفاده کنندگان ، ملحوظ نظر واقع نمیشود .

۲- استفاده از گزارشات مالی هیئت مدیره و حسابرس و بازرس شرکت‌های پیمانکاری جهت پاره‌ای از تجزیه و تحلیلها .

۳- مصاحبه حضوری با مسئولین و دست اندرکاران تهیه صورت‌های مالی مزبور جهت آگاهی از نظرات و استفاده از تجربیات ایشان و محدودیت‌های مطروحه در این راه همچنین استفاده از گزارشات درون شرکتی و مقطعی مدیران شرکتها به مجمع عمومی جهت شناخت نیازهای درون شرکتی و موردی .

۴- مراجعه موردی به کارفرمایان امور پیمانکاری و بررسی و تعیین نیازهای آنان جهت تصمیم‌گیری که لازم است صورت‌های مالی پیمانکاری حاوی آنها باشد .

۵- مصاحبه با مدیران و پرسنل حسابرسی که وظیفه رسیدگی و تهیه گزارش حسابرسی در اینگونه شرکتها را بر عهده دارند جهت شناخت سایر مشکلاتی که در گزارشات حسابرس و بازرس قانونی درج نمیگردد و یا خلاصه آنها بصورت کل درج میشود .

۶- استفاده از کتب ، نشریات و مجلات منتشره توسط صاحبانظران ونویسندگان مطالب حسابداری ، سندیکای شرکت‌های ساختمانی ، سازمان برنامه و بودجه و ... که در بخش منابع و مأخذ عنوان شده است .

سوابق و مطالعات قبلی

با مراجعه به کتابخانه دانشگاهها و سندیکای شرکت‌های ساختمانی و سایر موارد ذیربط مشخص گردید که تا کنون تحقیق و مطالعه مدونی درخصوص بررسی میزان تطابق صورت‌های مالی شرکت‌های پیمانکاری با اصول متداول حسابداری یا عناوین مشابه صورت نگرفته است و تحقیقات انجام شده بیشتر در تهیه گزارشات خاص و همچنین روشهای مختلف شناسائی درآمد شکل گرفته که حول محور روشهای گزارشگری و افشاء بطوریکه استفاده کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌های پیمانکاری را ارضاء نماید نبوده است .

محدودیتها و مشکلات تحقیق :

اهم محدودیتها و مشکلات موجود در بررسی مزبور بشرح زیر بوده است :

۱- شرکت‌های ساختمانی عمدتاً " در زمینه دارایی‌های ثابت و موجودیها با مشکلات عدیده‌ای مواجهند که از سنوات قبل نقل گردیده و با توجه به انعکاس مانده‌های ریالی مربوطه در گزارشات مالی شرکت‌های ساختمانی، بر تجزیه و تحلیلهای مالی تاثیرات قابل ملاحظه‌ای خواهند گذاشت .

۲- با توجه به بند فوق بخش قابل توجهی از موارد مشروط گزارش حسابرسان اینگونه شرکتها همراه با بند اظهار نظر ایشان بصورت محدودیت در رسیدگی و عدم اظهار نظر میباشد لذا در تجزیه و تحلیل صورتهای مالی مربوطه تعیین تاثیر واقعی اشتباه یا محدودیت امکان پذیر نمیشد .

موارد استفاده از پایان نامه

- ۱- مقدمه‌ای جهت استفاده سایر محققان و دانشجویان بمنظور انجام تحقیقات اساسی و به تفکیک هر یک از فعالیتهای پیمانکاری
- ۲- استفاده در سندیکا و شرکتهای پیمانکاری
- ۳- رفع مشکل شرکتهای پیمانکاری در ایران توسط مسئولین ذیربط

فصل دوم :

" اصطلاحات و مفاهیم اساسی در گزارشگری مالی "

- مروری بر سیر تحول حسابداری

محققان شروع حسابداری را با تمدن بشری همزمان میدانند و همزمان با پیشرفت علوم و فنون بعنوان ابزاری کارآمد در خدمت جوامع قرار گرفته است. پیشرفت و توسعه اقتصادی - اجتماعی جوامع همراه با تحولات عظیمی صورت گرفته که بنوبه خود در تکامل حسابداری تاثیرات شگرف داشته است.

توسعه جوامع از یکسو به رواج داد و ستد و از سوی دیگر توجه حکومتها را به جریان درآمد و هزینه و مقایسه آنها جلب نمود. رواج داد و ستد و نگرش به سودآوری نیاز به ثبت و ضبط اطلاعات هرچند بصورت ساده و ابتدائی را در برداشت.

از دوران باستان تا اواخر قرون وسطی تغییری اساسی در جهت تبدیل حسابداری به یک سیستم جامع صورت نگرفت و تنها پیشرفت قابل ذکر گسترش دامنه نگهداری حساب برای عملیات گوناگون حکومتها و اشخاص بود. (۱)... در قرون سیزدهم و چهاردهم همزمان با رشد بازرگانی، صنعت و بانکداری، پیشرفت زیادی در تکنیک نگهداری حساب بوجود آمد، بزرگتر شدن اندازه موسسات، معاملات نسیه و استفاده از عوامل متعدد در کسب و کار موجب شد که دیگر یک شخص بتنهائی نتواند امور موسسه بزرگی را اداره کند و این امر ابداع سیستم حسابداری کاملتر را ضروری ساخت. (۱) این تکامل باثبات دریافت و پرداختهای نقدی شروع و به ثبت خرید و گردش موجودیها و ثبت دوطرفه و تهیه تراز و ... انجامید.

انقلاب صنعتی تحولات گسترده ای بدنبال داشت و به احداث کارخانجات بزرگ و اجرای طرحهای عظیم صنعتی مانند پروژه شبکه سراسری راه آهن گردید. اجرای چنین برنامه هائی نیازمند استفاده

۱- مصطفی علیمدد و نظام الدین ملک آرائی، اصول حسابداری، جلد اول، مرکز

تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران ۱۳۶۷

از سرمایه های عظیم بود و لزوم بکارگیری سرمایه های چندگانه و حتی عمومی را ایجاد می نمود . سازماندهی و همکاری که از دستاوردهای مهم انقلاب صنعتی بود همراه با سازمان یافتن بازارهای سرمایه و نیاز به تامین مالی طرحهای بزرگ صنعتی موجبات رشد و تکامل شرکتهای سهامی را ایجاد نمود . افزایش مالکان واحدهای صنعتی منجر به تفویض کار مدیریت اجرایی به مدیران منتخب و تعیین خط مشی های اجرایی شرکت و نظارت بر کار مدیران توسط مالکان گردید . این تحول تفکیک مالکیت از مدیریت و استفاده از افراد کارآموده را جهت امور اجرایی در برداشت .

- ایجاد حسابداری حرفه ای و نظارت از طریق حسابرسی

افزایش تعداد مالکان واحدهای صنعتی و گسترش موارد استفاده از اطلاعات مالی ، وظیفه حسابداران را از نگهداری حسابهای دریافت و پرداخت نقدی صاحب سرمایه ، به پاسخگویی به نیازهای افراد ذینفع ارتقاء داد . تامین نیازهای اطلاعاتی گروههای مختلف توسط حسابداران شاغل در موسسات و حقوق بگیر مدیران بدلیل عدم استقلال حسابداران قابلیت اتکاء و اطمینان لازم را نداشت و جهت تامین این منظور حسابداران خبره ای (حسابرسان مستقل) با وظیفه رسیدگی به مدارک و اسناد و کشف سوءاستفادهها و جریانهای غیرمنطقی جهت ارائه اظهارنظرهای لازم بکارگرفته شدند .

" حسابرسی به معنای عام یعنی رسیدگی به حسابها از لحاظ کشف تقلب و سوء استفاده سابقه طولانی دارد و در طول تاریخ همیشه نوعی حسابرسی در موسسات خصوصی و دولتی وجود داشته است ، اما حسابرسی به معنای نوین یعنی رسیدگی و اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی به دنبال پیدایش و رشد شرکتهای سهامی که در آن مسئولیت سهامداران محدود به مقدار سرمایه ای بود که در شرکت گذاشته بودند ، بوجود آمد و زادگاه آن انگلستان است " (۱)

دولتها نیز در استفاده از فن حسابداری بی نصیب نبوده و نیازحکام به اطلاعات مالی بویژه نگهداری حساب مالیاتها، خراجها و همچنین اندیشه کنترل عمومی بر هزینه های دولت بدنبال استقرار نظریه تفکیک قوای حکومتی به سه قوه و الزام مسئولان و مجریان دولتی به پاسخگویی به قانونگذاران پیدایش حسابداری دولتی را بنا نهاد .

استفاده از حسابداری دولتی همراه با رواج سیستم بودجه بنحوی که علاوه بر ثبت درآمد و مخارج دولت امکان مقایسه آنها را با مبالغ پیش بینی شده فراهم آورد، وبه شکل مناسبی گزارش نماید منتهی به تشکیل حسابداری دولتی بصورت شاخه ای از حسابداری عمومی گردید .

" همانند دیگر دانشهای کاربردی ، حسابداری نیز همساز با تغییرات تکنولوژی تغییر کرده و در عین حال زمینه ابداع و کاربرد تکنیکهای تازه را فراهم آورده است " (۲) این تغییرات با استفاده از ماشینهای مکانیکی، الکترومکانیکی و کامپیوتر بعنوان ابزارکار حسابداری شکل تازه ای به خود گرفت .

- تعریف حسابداری

در ارتباط با حسابداری دیدگاههای مختلفی وجود دارد و صاحب نظران هر دیدگاه ، حسب نگرش خود تعریف خاصی ارائه نموده اند . در زمینه حسابداری هشت نظریه متداول وجود دارد که عبارتند از :

۱- حسابداری بعنوان یک فن

در سالهای قبل در اولین نظریه متداول، حسابداری بعنوان فن تلقی شده است . این نظریه یک نظریه رسمی بوده و در سال ۱۹۵۳ توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) ارائه شده است .

۲- حسابداری بعنوان یک فعالیت خدماتی

طبق APB شماره چهار که در سال ۱۹۷۰ ارائه شده حسابداری بعنوان

یک فعالیت خدماتی منظور شده است . در این دیدگاه حسابداری بعنوان خدمتی است که از نیاز ناشی شده و افرادی که نیاز دارند به آن مراجعه میکنند. این ارائه خدمت میتواند بیشتر از فن باشد زیرا در خدمت مقداری علم میگنجد که در فن نیست .

۳- حسابداری بعنوان یک ایدئولوژی

در سال ۱۹۳۰ و بعد از انقلاب روسیه با انتشار کتاب CAPITAL مارکس، حسابداری بعنوان یک ایدئولوژی برداشت شد. در واقع صحبت از یک جهان بینی و طبقات اجتماعی بوده و یک نوع جهت گیری است و دیدگاه آن اینست که اولویت به پرولتاریا داده شده و تمام ارزش افزوده را متعلق به کارگر دانسته اند .

۴- حسابداری بعنوان زبان واحد اقتصادی

این نظریه برای اولین بار توسط آقای ایجیری در ARS شماره ده مطرح شد. طبق این نظریه " فعالیتهای مختلف یک واحد اقتصادی از طریق گزارشهای مالی که در آن زبان حسابداری بکار گرفته شده ارائه میگردد" .

۵- حسابداری بعنوان ثبت تاریخی

طبق این نظریه ، حسابداری فقط وقایع گذشته را ثبت میکند و در ثبت این وقایع وضعیت مباشرت مدیران را از دیدگاه نگهداری منابع مالکین گزارش میکند . البته مفهوم مباشرت مدیریت در دورانهای مختلف ، متفاوت تعریف شده است .

۶- حسابداری بعنوان واقعیت اقتصاد جاری

طبق این نظریه ، حسابداری میبایستی منعکس کننده اقتصاد روز باشد، همه عبارت دیگر قیمتهای روز میبایستی ملاک گزارشگری مالی (ترازنامه - سود و زیان) قرار گیرد .

۷- حسابداری بعنوان یک سیستم اطلاعاتی

این نظریه همیشه تقریباً "بنحوی مطرح بوده که حسابداری اطلاعاتی را جهت انتقال به دیگران فراهم می آورد . بیان این مطلب بعنوان یک دیدگاه رسمی مبین آن است که حسابداری را بعنوان کانال رسمی انتقال اطلاعات شناخته اند .

۸- حسابداری بعنوان یک محصول یا کالا یا خدمت

طبق این نظریه ، حسابداری بعنوان یک محصول یا کالا یا خدمت است که بدلیل روابط و فعالیتهای اقتصادی و نیاز بشری ایجاد شده و تابع اصل عرضه و تقاضا است .

- ویژگیهای اساسی اطلاعات حسابداری

هدف اصلی حسابداری عبارت از ارائه اطلاعات مفید و مناسب جهت تصمیم گیری صحیح افراد و گروههای ذینفع میباشد . تصمیم گیری زمانی میتواند صحیح باشد که اطلاعات ارائه شده از خصوصیات و ویژگیهای کیفی و کمی لازم برخوردار باشد . جهت تامین این منظور اطلاعات حسابداری بایستی دارای ویژگیهای زیر باشد :

۱- مستند ، قابل رسیدگی و قابل اعتماد بودن

۲- مربوط بودن Relevamce

۳- بموقع بودن Timeliness

۴- صحیح بودن Accuracy

۵- قابل مقایسه بودن Comparability

مستند ، قابل رسیدگی و قابل اعتماد بودن مبین وجود اسناد ومدارک مثبتیه جهت ثبت و گزارش رویداد مالی میباشد . مربوط بودن تداعی ارائه کلیه اطلاعات مؤثر در تصمیم گیری بابت یک مسئله میباشد . بموقع بودن بیانگر ارائه اطلاعات لازم در زمان مناسب میباشد . اطلاعات حسابداری مبیایستی