



مبانی حسابداری واحدهای کشاورزی

(رشته اقتصاد کشاورزی)

دکتر محسن شوکت فدایی مهدی شرفی

بسم الله الرحمن الرحيم

پیشگفتار ناشر

کتاب‌های دانشگاه پیام نور حسب مورد و با توجه به شرایط مختلف یک درس در یک یا چند رشته دانشگاهی، به صورت کتاب درسی، متن آزمایشگاهی، فرادرسی، و کمک درسی چاپ می‌شوند.

کتاب درسی ثمره کوشش‌های علمی صاحب اثر است که براساس نیازهای درسی دانشجویان و سرفصل‌های مصوب تهیه و پس از داوری علمی، طراحی آموزشی، و ویرایش علمی در گروه‌های علمی و آموزشی، به چاپ می‌رسد. پس از چاپ ویرایش اول اثر، با نظرخواهی‌ها و داوری علمی مجدد و با دریافت نظرهای اصلاحی و متناسب با پیشرفت علوم و فناوری، صاحب اثر در کتاب تجدیدنظر می‌کند و ویرایش جدید کتاب با اعمال ویرایش زبانی و صوری جدید چاپ می‌شود.

متن آزمایشگاهی (م) راهنمایی است که دانشجویان با استفاده از آن و کمک استاد، کارهای عملی و آزمایشگاهی را انجام می‌دهند.

کتاب‌های فرادرسی (ف) و کمک‌درسی (ک) به منظور غنی‌تر کردن منابع درسی دانشگاهی تهیه و بر روی لوح فشرده تکثیر می‌شوند و یا در وبگاه دانشگاه قرار می‌گیرند.

مدیریت تولید محتوا و تجهیزات آموزشی

فهرست

۱	فصل ۱. مقدمات و مفاهیم
۲	تعریف حسابداری
۴	هدف و ماهیت حسابداری
۵	استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری
۶	ویژگی‌های اطلاعات حسابداری
۷	انواع واحدهای حسابداری
۹	مفاهیم اساسی حسابداری و گزارشگری مالی
۱۰	الف) مفروضات حسابداری
۱۳	ب) اصول حسابداری
۱۴	ج) اصول یا میثاق‌های محدودکننده
۱۵	د) استانداردهای حسابداری
۱۵	خلاصه فصل
۱۶	پرسش‌ها
۱۷	سؤالات چهارگزینه‌ای
۲۱	فصل ۲. تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی
۲۱	فرآیند حسابداری
۲۲	عناصر حسابداری
۲۳	معادله حسابداری
۲۵	تأثیر رویدادهای مالی بر معادله حسابداری
۲۸	بسط معادله حسابداری
۳۵	خلاصه فصل
۳۶	پرسش‌ها
۳۷	سؤالات چهارگزینه‌ای
۳۹	مسائل
۴۳	فصل ۳. تجزیه و تحلیل رویدادهای مالی یا استفاده از حساب‌ها
۴۳	حساب و انواع حساب‌ها در واحدهای کشاورزی
۴۷	افزایش و کاهش در حساب‌ها
۵۰	ثبت رویدادهای مالی در حساب‌ها
۵۵	حسابداری دو طرفه
۵۵	تراز آزمایشی
۶۰	خلاصه فصل
۶۱	پرسش‌ها
۶۲	سؤالات چهارگزینه‌ای
۶۳	مسائل

۶۷	فصل ۴. ثبت رویدادهای مالی در مدارک و دفاتر حسابداری
۶۷	گردش اطلاعات در سیستم حسابداری
۶۸	فهرست حساب‌ها
۷۰	دفتر روزنامه عمومی
۷۲	دفتر کل
۷۵	دفتر معین
۸۰	خلاصه فصل
۸۱	پرسش‌ها
۸۱	سؤالات چهارگزینه‌ای
۸۴	مسائل
۸۹	فصل ۵. اصلاح حساب‌ها
۹۰	ثبت‌های اصلاحی پایان دوره
۹۱	۱. اصلاح حساب ملزومات
۹۲	۲. اصلاح حساب پیش پرداخت
۹۳	۳. اصلاح حساب پیش دریافت
۹۴	۴. هزینه‌های ثبت نشده
۹۵	۵. درآمدهای ثبت نشده
۹۶	۶. هزینه استهلاک
۹۹	تراز آزمایشی اصلاح شده
۹۹	کاربرگ
۱۰۰	خلاصه فصل
۱۰۰	پرسش‌ها
۱۰۱	سؤالات چهارگزینه‌ای
۱۰۴	مسائل
۱۰۷	فصل ۶. صورت‌های مالی و فرآیند بستن حساب‌ها
۱۰۸	چرخه حسابداری
۱۰۹	حساب‌های دائمی و موقت
۱۰۹	بستن حساب‌های موقت
۱۱۴	تراز آزمایشی اختتامی
۱۱۵	بستن حساب‌های دائمی
۱۲۱	خلاصه فصل
۱۲۲	پرسش‌ها
۱۲۲	سؤالات چهارگزینه‌ای
۱۲۵	مسائل
۱۲۹	فصل ۷. حسابداری واحدهای کشاورزی
۱۳۰	روش‌های شناسایی درآمد
۱۳۱	حسابداری واحدهای کشاورزی
۱۳۳	دارایی‌های زیستی مولد
۱۳۵	استهلاک دارایی‌های زیستی مولد
۱۳۶	دارایی‌های زیستی غیرمولد
۱۴۰	تولیدات کشاورزی
۱۴۲	صورت‌های مالی

۱۴۷	خلاصه فصل
۱۴۷	پرسش‌ها
۱۴۸	سؤالات چهارگزینه‌ای

۱۵۱	فصل ۸. حسابداری خرید و فروش کالا
۱۵۱	مقدمه
۱۵۲	خرید کالا
۱۵۲	درخواست خرید
۱۵۴	انواع تخفیفات
۱۵۵	سیستم‌های ثبت دائمی و ادواری
۱۵۶	انواع حساب‌های خرید در سیستم ثبت ادواری
۱۵۹	فروش کالا
۱۵۹	انواع حساب‌های فروش در سیستم ادواری
۱۶۱	ثبت‌های حسابداری در سیستم دائمی موجودی کالا
۱۶۳	بهای تمام شده کالای فروش رفته و سود ناویژه
۱۶۴	بستن حساب‌ها در مؤسسات بازرگانی
۱۶۸	خلاصه فصل
۱۷۰	پرسش‌ها
۱۷۰	سؤالات چهارگزینه‌ای
۱۷۳	مسائل

۱۷۹	فصل ۹. موجودی مواد و کالا
۱۷۹	ماهیت موجودی‌های مواد و کالا
۱۸۱	سیستم‌های ثبت موجودی‌ها
۱۸۲	روش‌های تعیین بهای تمام شده موجودی‌ها
۱۸۲	۱. روش شناسایی ویژه
۱۸۳	۲. روش میانگین
۱۸۴	۳. روش اولین صادره از اولین وارده (FIFO)
۱۸۵	۴. روش اولین صادره از آخرین وارده (LIFO)
۱۸۶	خلاصه فصل
۱۸۶	پرسش‌ها
۱۸۷	سؤالات چهارگزینه‌ای
۱۸۹	مسائل
۱۹۳	ضمیمه ۱. مقدمه‌ای بر نقش کامپیوتر در حسابداری
۱۹۹	ضمیمه ۲. آیین‌نامه مربوط به روش‌های نگهداری دفاتر
۲۰۷	واژه‌نامه فارسی به انگلیسی
۲۱۲	واژه‌نامه انگلیسی به فارسی
۲۱۷	فهرست منابع

پیشگفتار

تغییرات بسیار وسیع در ساختارهای بخش کشاورزی بخصوص در دهه‌های اخیر، ضرورت دسترسی به اطلاعات مالی دقیق‌تر و کامل‌تر این صنعت را افزایش داده است. بسیاری از تصمیمات بلندمدت و کوتاه‌مدت در زمینه تولیدات کشاورزی، نیازمند تکنیک‌ها و ابزارهایی برای تجزیه و تحلیل وضعیت مالی و عملکرد مالی عملیات کشاورزی است. از این رو آشنایی دانشجویان و دیگر علاقمندان رشته کشاورزی با اصول و مبانی حسابداری می‌تواند به تصمیم‌گیری‌های صحیح و رفع موانع و مشکلات احتمالی عملیات کشاورزی و دامداری کمک شایان توجهی بنماید.

در این کتاب اصول و مبانی اساسی حسابداری واحدهای کشاورزی و دامداری مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری و براساس سرفصل‌های مصوب شورای عالی برنامه‌ریزی تشریح گردیده است. در نگارش کتاب، اهداف و سیستم آموزشی دانشگاه مورد توجه بوده و سعی گردیده مطالب هر فصل به زبانی ساده و قابل فهم و در قالب مثال‌های مختلف عنوان گردد. در پایان هر فصل جهت افزایش کارایی بهتر و بیشتر خوانندگان سوالات و مسایل متنوعی پیش‌بینی شده است.

در پایان ضمن اذعان به وجود برخی کاستی‌ها در نگارش کتاب، پیشاپیش دست کلیه اساتید محترم، دانشجویان عزیز و دیگر صاحب‌نظران ارجمند را به واسطه‌ی راهنمایی‌ها و نظرات اصلاحی ارزشمندشان می‌فشاریم.

دکتر محسن شوکت فدایی - مهدی شرفی

فصل اول

مقدمات و مفاهیم

اهداف فصل

بعد از مطالعه این فصل شما باید بتوانید:

۱. ضرورت آشنایی با حسابداری را توضیح دهید.
۲. حسابداری را از دیدگاه‌های مختلف تعریف کنید.
۳. تفاوت بین حسابداری و دفترداری را بنویسید.
۴. انواع استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری را بشناسید.
۵. انواع واحدهای اقتصادی را نام ببرید.
۶. مفروضات حسابداری را نام ببرید و هر کدام را توضیح دهید.
۷. اصول حسابداری را نام ببرید و هر کدام را توضیح دهید.

مقدمه

اقتصاد هر کشوری متشکل از بخش‌های عمده‌ای مانند صنعت و کشاورزی است که کارکرد صحیح هر بخش باعث پیشرفت و ارتقاء سطح کمی و کیفی زندگی افراد آن جامعه می‌شود. یکی از بخش‌های عمده اقتصاد کشور، بخش کشاورزی می‌باشد. استفاده مطلوب از تکنولوژی پیشرفته و دانش فنی روز، باعث افزایش بهره‌وری در این بخش مهم اقتصادی می‌شود. امروزه دیگر ساختارهای سنتی و واحدهای کوچک کشاورزی جوابگوی افزایش روزافزون جمعیت جهان نبوده و لزوم بازنگری و مطالعه شیوه‌های نوین مدیریت واحدهای کشاورزی از مدت‌ها قبل احساس گردیده که این امر باعث به‌وجود آمدن تغییرات بسیار وسیعی در ساختارهای سنتی کشاورزی شده

است.

یکی از تغییراتی که در ساختارهای سستی کشاورزی به وجود آمده است، تأسیس و گسترش واحدهای جدید کشاورزی است که با ساختاری متفاوت و در نتیجه تغییرات اجتماعی، مالی، سیاسی و تکنولوژی جهان امروز به وجود آمده‌اند. بدون تردید اداره و کنترل این واحدها صرف‌نظر از هدف، نوع فعالیت و نوع مالکیت، نیازمند تصمیم‌گیری و کسب اطلاعات لازم در ارتباط با آن فعالیت می‌باشد. به عبارت دیگر، تصمیم‌گیری آگاهانه مستلزم کسب اطلاعات گوناگون در مورد موضوع مورد تصمیم است. یکی از مهم‌ترین اطلاعاتی که در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مؤثر است، اطلاعات مالی است. سیستمی که اطلاعات مالی یک مؤسسه را فراهم می‌آورد، سیستم اطلاعاتی حسابداری است.

بسیاری از مشکلات کار کشاورزی می‌تواند به وسیله مدیریت مناسب برطرف شوند. حسابداری یکی از بهترین ابزارهای مدیران موفق در هر جایی است. اگر واحد کشاورزی بتواند حساب‌های خود را بر یک مبنای مناسب نگهداری نماید و یاد بگیرد از اطلاعات آنها به درستی استفاده نماید در موقعیت بهتری برای پیش بینی نقاط ضعف در کار تولید و بازاریابی محصولات کشاورزی قرار می‌گیرد.

حسابداری به فراهم آوردن اطلاعات برای تصمیم‌گیری کمک می‌کند. تصمیم‌گیری صحیح و مدیریت مناسب مانع از به وجود آمدن اطلاعات غیردقیق، ناکافی و ناهماهنگ در انجام امور می‌شود.

یادگیری اصول حسابداری و نحوه استفاده و به کارگیری آن، برای مدیریت بهتر واحدهای کشاورزی هدف اصلی این کتاب می‌باشد.

تعریف حسابداری

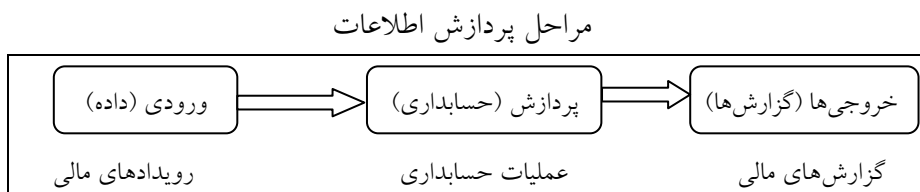
تعاریف مختلفی از حسابداری ارائه شده است که هر کدام از دیدگاه خاصی به تعریف حسابداری پرداخته‌اند. در گذشته عموماً حسابداری را فن یا تکنیک شناسایی، ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری رویدادهای مالی می‌دانستند.

تعریفی دیگر، حسابداری را همانند یک زبان خارجی که دارای قواعد و علایم

مشخص است در نظر می‌گیرد. این دیدگاه، حسابداری را به‌عنوان «زبان تجارت»^{۱۱} معرفی می‌نماید.

تعاریف به نسبت جدید، حسابداری را یک سیستم اطلاعاتی می‌دانند. بنابراین تعریف: «حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مالی مربوط به واحدهای اقتصادی را به منظور اتخاذ تصمیمات اقتصادی، اندازه‌گیری، پردازش و گزارش می‌نماید».

همان‌گونه که در نمودار ۱-۱ نشان داده شده است، حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی، تمامی اجزای ضروری یک سیستم را دارد. حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی، فعالیت‌های تجاری را اندازه‌گیری، اطلاعات را با انجام عملیات حسابداری پردازش نموده و اطلاعات لازم جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را منتشر می‌نماید.



نمودار ۱-۱ سیستم اطلاعاتی حسابداری

یکی از مهمترین محصولات سیستم اطلاعاتی حسابداری، صورت‌های مالی است که توان تصمیم‌گیری در افراد را افزایش می‌دهد. صورت‌های مالی، گزارشاتی هستند که وضعیت مالی واحدهای اقتصادی را در قالب مقادیر پولی نشان می‌دهند. پاسخ به سؤالاتی مانند این که آیا فعالیت مؤسسه سودآور بوده است؟ یا اینکه آیا توان پرداخت اجاره مؤسسه وجود دارد از سیستم حسابداری تهیه می‌شوند.

اظهاریه مالیاتی، گزارش‌های خاص به مدیریت و گزارش‌های خاص به سایر سازمان‌ها، انواع دیگری از گزارش‌های مالی هستند که توسط سیستم اطلاعاتی

حسابداری تهیه می‌شوند. این کتاب بر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی تاکید دارد. صورت‌های مالی ضمن اینکه برای مدیران مفید است، منبع اولیه اطلاعات حسابداری برای اشخاص خارج از واحد اقتصادی نیز می‌باشد.

هدف و ماهیت حسابداری

حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که با فراهم نمودن اطلاعات لازم کمک می‌نماید تا مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دولت نسبت به مسائل اقتصادی بهتر بتوانند تصمیم‌گیری نمایند. به عبارت دیگر، هدف اصلی حسابداری تهیه اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان است به نحوی که شرایط قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه آنها را فراهم آورد. انجام دادن یک عمل و حتی خودداری از انجام یک عمل، مستلزم داشتن آگاهی است. برای آگاهی باید اطلاعات موجود درباره تصمیم‌گیری را گردآوری و اطلاعات مؤثر در تصمیم‌گیری را انتخاب نمود و براساس این اطلاعات، تصمیمات مختلفی را که نسبت به یک موضوع می‌توان گرفته شود تعیین، و آثار هر یک را ارزیابی نمود. در این صورت، تصمیمی که در نهایت گرفته می‌شود آگاهانه و معقول خواهد بود.

اطلاعات مالی، مهم‌ترین نوع اطلاعاتی است که در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مؤثر است. همچنین مهم‌ترین نوع اطلاعاتی است که تصمیم‌گیرندگان مختلف، در ارتباط با یک مؤسسه به آن احتیاج دارند.

به‌عنوان مثال، مدیر یک واحد کشاورزی از اطلاعات مالی تهیه شده توسط سیستم حسابداری، جهت هدایت و کنترل فعالیت‌های مؤسسه استفاده می‌نماید. اطلاعات مالی واحد اقتصادی، مورد استفاده اشخاص خارج از سازمان نیز قرار می‌گیرد. به‌عنوان مثال، بانک‌ها یا مؤسسات اعتباری که به واحدهای اقتصادی وام و یا سایر تسهیلات اعطاء می‌نمایند، علاقمند به دریافت اطلاعاتی در خصوص سودآوری، بنیه مالی و توانایی مؤسسه در ایفای تعهدات خود می‌باشند.

حسابداری، به منظور جوابگویی به نیازهای انسان به‌وجود آمده است. به همین دلیل با گذشت زمان و به موازات گسترش فعالیت‌های اقتصادی، هدف‌ها و روش‌های حسابداری برای جوابگویی به نیازهای اطلاعاتی، توسعه یافته است. چرا که اشخاص، شرکت‌ها و دولت برای تصمیم‌گیری در مورد توزیع مناسب منابع مالی، نیاز به

اطلاعاتی قابل اتکا دارند که این اطلاعات به وسیله سیستم حسابداری تولید می‌شوند. به عبارت دیگر، حسابداری پل ارتباطی بین تصمیم‌گیرندگان و واحدهای اقتصادی است.

تفاوت بین حسابداری و دفترداری

دفترداری به معنای ثبت رویدادها و فعالیت‌های مالی در دفاتر مالی است که براساس ضوابط و روش معینی انجام می‌شود. ثبت رویدادهای مالی به‌عنوان ساده‌ترین و ابتدایی‌ترین مرحله از فرآیند حسابداری تلقی می‌شود. همانگونه که حساب، بخش عملیاتی ریاضیات است دفترداری نیز بخش عملیاتی حسابداری است.

دفترداری جنبه عملی ثبت و طبقه‌بندی اطلاعات مالی را در بر می‌گیرد. حال آنکه حسابداری علاوه بر ثبت و طبقه‌بندی اطلاعات، شامل موضوعاتی مانند تجزیه و تحلیل و تفسیر رویدادهای مالی و همچنین تهیه گزارش‌های مالی مورد نیاز استفاده‌کنندگان نیز می‌باشد. به عبارت دیگر، حسابداری مفهومی فراتر از دفترداری است.

استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری

تصمیم‌گیرندگان برای اتخاذ تصمیم به اطلاعات صحیح نیازمندند. در واقع، هدف از تهیه اطلاعات حسابداری، استفاده از آنها در تصمیم‌گیری است. استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، گروه‌های مختلفی را تشکیل می‌دهند که هدف‌های گوناگونی را دنبال می‌کنند. تعداد، نوع و هدف‌های استفاده از اطلاعات مالی یک مؤسسه به شکل حقوقی، نوع و دامنه فعالیت‌های آن بستگی دارد. استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری کسانی هستند که برای تصمیم‌گیری و قضاوت آگاهانه علاقه‌مندند گزارش‌های حسابداری را دریافت کنند و مورد استفاده قرار دهند. استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در دو گروه عمده زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

۱. استفاده‌کنندگان درون سازمانی: اداره‌کنندگان یک واحد اقتصادی شامل

هیئت مدیره، مدیرعامل، مدیران اجرایی و سرپرستان عملیات استفاده‌کنندگان درون سازمانی یا داخلی از سیستم حسابداری را تشکیل می‌دهند. مدیران از اطلاعات حسابداری برای برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری در مورد مسائل و راهبردهای واحد

اقتصادی استفاده می‌نماید. شاخه‌ای از حسابداری که گزارش‌های مالی درون سازمانی را تهیه کرده و در اختیار مدیران قرار می‌دهد **حسابداری مدیریت** نامیده می‌شود.

۲. استفاده‌کنندگان برون سازمانی: این گروه شامل طیف گسترده‌ای از افراد ذینفع و ذی‌علاقه‌ای است که حق دریافت اطلاعات مالی از یک مؤسسه را دارند. این افراد معمولاً دسترسی مستقیم به مدارک و اطلاعات رویدادهای مالی را ندارند. هر کدام از تصمیم‌گیرندگان برون‌سازمانی، اطلاعات حسابداری را برای مقاصد خاصی مورد استفاده قرار می‌دهند. نیازهای اطلاعاتی این گروه به‌وسیله گزارش‌های برون‌سازمانی که توسط سیستم **حسابداری مالی** تهیه می‌شود تأمین می‌گردد.

حسابداری مالی شاخه‌ای از حسابداری است که گزارش‌های مالی موردنیاز استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی را تهیه می‌کند. سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، بانک‌ها، سازمان‌های دولتی، مشتریان، اتحادیه‌های کارگری و... عمده‌ترین گروه‌های استفاده‌کننده برون‌سازمانی می‌باشند.

ویژگی‌های اطلاعات حسابداری

در مطالب بالا، به‌طور مکرر عنوان گردید که هدف حسابداری تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است. اطلاعات، داده‌های پردازش و سازمان‌یافته قابل فهم هستند. اصطلاح «داده» به هرگونه وقایع و یافته‌هایی اشاره دارد که به‌وسیله سیستم اطلاعاتی گردآوری، ذخیره و پردازش می‌شود.

اطلاعات حسابداری زمانی می‌تواند برای تصمیم‌گیرندگان مفید باشند که دارای ویژگی‌های زیر باشند^۱:

- ۱. مربوط بودن:** اطلاعات وقتی مربوط است که ابهام و عدم اطمینان را کاهش داده و توانایی پیش‌بینی تصمیم‌گیرندگان را بهبود بخشد. به عبارت دیگر، اطلاعات وقتی مربوط است که در تصمیم‌گیری‌ها نقش مؤثر و بااهمیت داشته باشد.
- ۲. قابل اتکا بودن:** اطلاعات وقتی قابل اتکا است که بدون هرگونه خطا یا

۱. سجادی‌نژاد، سیدحسین؛ سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، جلد اول، ۱۳۸۵، اهواز، انتشارات دانشگاه شهید چمران صفحه ۲۵.

انحراف، رویدادها و فعالیت‌های سازمان را به درستی نشان دهد.

۳. **کامل بودن:** اطلاعات وقتی کامل است که کلیه جنبه‌های مهم و با اهمیت رویدادها و فعالیت‌های سازمان را نشان دهد.

۴. **به موقع بودن:** اطلاعات وقتی به موقع است که تصمیم‌گیرندگان در هنگام نیاز به آنها توانایی دستیابی به این اطلاعات را داشته باشند. یعنی در زمان مناسب در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد.

۵. **قابل فهم بودن:** اطلاعات وقتی قابل فهم است که در شکل و ساختاری مفید و قابل فهم نشان داده شود.

۶. **قابل اثبات بودن:** اطلاعات وقتی قابل اثبات است که عملکرد مستقل دو فرد دارنده اطلاعات، نتایج یکسانی را به همراه داشته باشد.

انواع واحدهای اقتصادی

واحد اقتصادی، واحدی است که با نام و هدف معین، در مالکیت بخش عمومی یا خصوصی و یا ترکیبی از این دو قرار دارد و به فعالیت‌های انتفاعی و غیرانتفاعی می‌پردازد. واحد اقتصادی را مؤسسه نیز نامیده‌اند. واحد اقتصادی را می‌توان از لحاظ مالکیت، هدف، نوع فعالیت و جنبه‌های مختلف دیگر طبقه‌بندی نمود.

الف) طبقه‌بندی واحدهای اقتصادی از نظر مالکیت

واحدهای اقتصادی را از لحاظ نوع مالکیت می‌توان در سه دسته طبقه‌بندی نمود:

۱. **واحدهای اقتصادی عمومی:** این دسته از مؤسسات به‌طور مستقیم در مالکیت دولت یا سایر نهادهای عمومی قرار دارند. وزارتخانه‌ها، سازمان‌های دولتی و شهرداری‌ها نمونه‌هایی از واحدهای بخش عمومی می‌باشند.

۲. **واحدهای تعاونی:** کلیه واحدهایی که توسط عده‌ای از اشخاص حقیقی یا حقوقی به منظور رفع نیازمندی‌های مشترک و بهبود وضع اقتصادی و اجتماعی اعضا از طریق خودیاری، کمک و همکاری متقابل تشکیل شده‌اند و در مالکیت اعضا هستند را واحدهای بخش تعاونی می‌نامند. شرکت‌های تعاونی روستایی، تعاونی‌های مسکن و اتحادیه‌های تعاونی نمونه‌هایی از واحدهای اقتصادی بخش تعاون می‌باشند.

۳. **واحدهای بخش خصوصی:** کلیه واحدهایی که در مالکیت و مدیریت اشخاص حقیقی و حقوقی خصوصی قرار دارند، مؤسسات بخش خصوصی نامیده می شوند. این واحدها متعلق به بخش دولتی نیستند و به صورت تعاونی اداره نمی شوند. کارگاه های تولیدی، دامداری های صنعتی و واحدهای صنفی که متعلق به یک یا چند نفر هستند، نمونه هایی از این بخش می باشند.

ب) طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت

واحدهای اقتصادی از نظر هدف فعالیت به دو دسته واحدهای انتفاعی و واحدهای غیرانتفاعی تقسیم می شوند:

۱. **واحدهای انتفاعی:** مؤسساتی که هدف از تشکیل آنها کسب سود و منفعت مادی باشد «واحدهای انتفاعی» محسوب می شوند. واحدهای انتفاعی می توانند تحت مالکیت بخش عمومی و یا در اختیار بخش خصوصی باشند.

۲. **واحدهای غیرانتفاعی:** هر واحدی که هدف از تشکیل آن کسب منفعت مادی (سود) نباشد «واحد غیرانتفاعی» نامیده می شود. واحدهای غیرانتفاعی ممکن است در قبال ارایه کالا و یا خدمات وجوهی دریافت نمایند (مانند دانشگاه ها و مدارس غیرانتفاعی) و یا ممکن است در قبال ارایه کالا و یا خدمات وجوهی دریافت نمایند. (مانند مؤسسات خیریه)

ج) طبقه بندی واحدهای اقتصادی از نظر نوع فعالیت

واحدهای اقتصادی اعم از خصوصی و غیرخصوصی از لحاظ نوع فعالیت به سه دسته تقسیم می شوند:

۱. **واحدهای خدماتی:** واحدهایی که خدماتی را به مشتریان خود عرضه می کنند و در ازای آن کارمزد یا حق الزحمه دریافت می کنند «واحدهای خدماتی» نامیده می شوند. بانک ها، هتل ها، بیمارستان ها و دفاتر فنی و مهندسی نمونه هایی از واحدهای خدماتی هستند.

۲. **واحدهای بازرگانی:** واحدهایی که به خرید و فروش کالا اشتغال دارند بدون آنکه در کالای مورد مبادله تغییر شکلی انجام دهند «واحدهای بازرگانی» نامیده می

شوند. واحدهای بازرگانی کالا را خریداری، به انبار حمل و در محل و موقع مناسب به مشتریان عرضه نموده و بهای کالای فروخته شده را دریافت می‌کنند. شرکت‌های تعاونی مصرف، فروشگاه‌ها، داروخانه‌ها نمونه‌هایی از این گونه واحدها هستند.

۳. واحدهای تولیدی: به مؤسساتی که مواد اولیه را خریداری و تغییر شکل داده و یا به کالای دیگری تبدیل نموده و به فروش می‌رسانند «مؤسسات تولیدی» می‌گویند. واحدهای تولیدی در زمینه‌های بسیار متنوعی مانند فرآورده‌های کشاورزی، محصولات دام و طیور، محصولات معدنی و نیروگاه‌های تولید برق و... فعالیت دارند. لازم به توضیح است که نحوه عمل حسابداری هر یک از واحدهای اقتصادی، تحت تأثیر نوع و هدف فعالیت آن واحد قرار دارد.

د) طبقه‌بندی واحدهای اقتصادی از نظر مالکیت

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

۱. واحدهای تک مالکی یا انفرادی: همانگونه که از نام آن پیداست مالکیت این واحدها متعلق به یک نفر است که معمولاً مدیر واحد تجاری نیز می‌باشد. فروشگاه‌های خرده‌فروشی، تعمیرگاه‌ها و مؤسسات حرفه‌ای فردی مانند وکلا و حساب‌رسان به‌صورت تک مالکی اداره می‌شوند.

۲. واحدهای غیر انفرادی: مالکیت این واحدها متعلق به دو یا چند نفر می‌باشد. معمولاً سرمایه افراد برای تشکیل یک واحد اقتصادی کافی نمی‌باشد. از این رو ممکن است افراد سرمایه‌های خود را با یکدیگر جمع کنند و واحدهای اقتصادی بزرگی را به وجود بیاورند. شرکت‌های سهامی و شرکت‌های تضامنی نمونه‌هایی از واحدهای غیرانفرادی هستند.

مفاهیم اساسی حسابداری و گزارشگری مالی

هر حرفه جهت ایجاد هماهنگی و یکنواختی، باید دارای اصول و مقررات لازم‌الاجرای باشد، که رعایت آن برای همه اعضا الزامی باشد تا نتایج حاصل از عملکرد اشخاص مختلف نتایج یکسانی داشته باشد. برخی از این اصول و مقررات مانند فیزیک و شیمی و یا سایر علوم طبیعی از طریق آزمایش و تجربه به‌دست آمده‌اند که «قانون علمی»

نامیده می‌شوند. برخی دیگر مانند علوم اجتماعی از طریق شناخت روابط بین پدیده‌های اجتماعی به دست آمده و برخی دیگر نیز ناشی از توافق همگانی و ارزشهای اجتماعی می‌باشند.

مفاهیم و اصول بنیادی حسابداری، میثاق‌ها، قواعد و رویه‌هایی هستند که در طول زمان توسط بشر در پاسخ به نیازهای جامعه به اطلاعات مالی بنا شده و به تدریج تغییر، تحول و تکامل یافته و مورد قبول همگان واقع شده است.

هدف از وضع و تدوین «اصول پذیرفته شده حسابداری»^۱ ایجاد سیستمی یکنواخت برای پردازش اطلاعات مالی و تهیه و ارائه گزارش‌های مالی مفید برای تصمیم‌گیری‌های مختلف است. در مورد طبقه‌بندی اصول و مفروضات حسابداری اتفاق نظر همگانی وجود ندارد اما یک طبقه‌بندی کلی که بیشتر از همه متداول است، به صورت زیر می‌باشد:

۱. فرضیات مبنا یا مفاهیم اساسی حسابداری

۲. اصول عمومی حسابداری

۳. اصول یا میثاق‌های محدودکننده

۴. استانداردهای حسابداری

الف) مفروضات حسابداری:

ساختار مفروضات حسابداری شامل آن دسته از مفاهیم اساسی حسابداری است که جنبه‌های بنیادی و زیربنایی دارد. این مفروضات، مفاهیمی عام و بدیهی هستند که در طول زمان به وجود آمده‌اند و بدون نیاز به استدلال و اثبات مورد پذیرش قرار گرفته‌اند. مفروضات حسابداری عبارتند از:

۱. **فرض تفکیک شخصیت:** این فرض حاکی از این است که هر واحد اقتصادی یک شخصیت متمایز و جدا از مالک (مالکان) و سایر واحدهای اقتصادی است. براساس این ویژگی، واحد اقتصادی از دیدگاه حسابداری و شکل حقوقی، جدا از شخصیت افرادی که آن را بنا نهاده‌اند می‌باشد. به عبارت دیگر، باید مرزهای هر واحد تجاری به روشنی مشخص باشد تا بتوان برای آن واحد، حساب‌ها و صورت‌های مالی

1. Generally Accepted Accounting Principles(GAAP)

جداگانه‌ای تهیه نمود. به عنوان مثال، اگر فردی دارای یک فروشگاه و یک تعمیرگاه باشد برای هر یک از واحدهای تجاری متعلق به آن فرد باید شخصیت حسابداری مستقلی در نظر گرفته شود. همچنین، هر چند که اموال متعلق به فروشگاه و تعمیرگاه توسط مالک آن تهیه گردیده است و طبق قانون متعلق به مالک است اما بنا به فرض تفکیک شخصیت، این اموال به طور مشخص متعلق به فروشگاه یا متعلق به تعمیرگاه است. خلاصه اینکه اموال و مبادلات واحدهای تجاری مختلف نباید با یکدیگر و یا با اموال و مبادلات مالک یا مالکین آن ادغام گردند. بلکه هر واحد تجاری باید به طور مجزا و مشخص ارزیابی شود.

۲. فرض تداوم فعالیت: فرض تداوم یا استمرار فعالیت حاکی از این است که واحد تجاری برای یک مدت طولانی در آینده به فعالیت خود ادامه خواهد داد. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، فرض تداوم فعالیت را چنین تعریف می‌کند: «فرض بر این است که هر واحد تجاری دارای تداوم فعالیت است یعنی عملیات آن در آینده قابل پیش‌بینی ادامه دارد. به بیان دیگر فرض می‌شود که نه قصد بر این است که واحد تجاری منحل یا عملیات آن به نحو قابل ملاحظه‌ای کاهش داده شود و نه ضرورت این کار احساس می‌شود».

فرض تداوم فعالیت به مفهوم دوام و بقای همیشگی واحد تجاری نیست. به عبارت دیگر، در صورت عدم وجود شواهد مغایر، فرض می‌شود واحد تجاری تا آینده ای نامعلوم به فعالیت خود ادامه خواهد داد. این آینده نامعلوم حداقل تا زمانی است که واحد تجاری بتواند به برنامه‌ها، قراردادهای و تعهدات خود جامه‌ی عمل بپوشاند.

۳. فرض واحد پولی: در رشته‌های مختلف برای اندازه‌گیری هر ویژگی یا کیفیت، در اولین نگاه به یک مقیاس اندازه‌گیری نیاز می‌باشد. مثلاً واحد اندازه‌گیری وزن، کیلوگرم؛ انسان، نفر؛ زلزله، ریشتر و... می‌باشد.

در حسابداری نیز پول به عنوان واحد اندازه‌گیری مبادلات فرض شده است. پول کارآمدترین وسیله برای اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مالی است. به همین دلیل، پول

۱. عباس ارباب سلیمانی - عزیز عالی‌ور. استانداردهای بین‌المللی حسابداری، چاپ اول، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سال ۱۳۷۱، صفحه ۱۶.

رایج هر کشور به عنوان مقیاس مشترک و شاخص اندازه‌گیری در کلیه مراحل فرآیند حسابداری و گزارشگری مالی به کار گرفته می‌شود.

به عنوان مثال، در مورد خرید یک ماشین حساب و یا اجاره ماهانه محلی برای سکونت، ما همیشه در قالب ارزش پولی آن فکر می‌کنیم. در ایران، حسابداران مبادلات را به ریال ثبت می‌کنند، چرا که وسیله مبادلات ریال می‌باشد. مبادلات در انگلستان به پوند، در ژاپن به ین و در آمریکا به دلار انجام می‌شود.

۴. فرض دوره مالی: همان گونه که در فرض تداوم فعالیت گفته شد، عمر یک واحد تجاری به صورت نامحدود فرض می‌شود و نتایج واقعی عملیات یک واحد تجاری را تنها در زمان تصفیه، یعنی خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد. از طرف دیگر اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی نمی‌توانند تا تاریخ انحلال از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو، عمر واحد تجاری به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود تا بدین صورت، آنها از نتایج عملیات واحد تجاری قبل از خاتمه فعالیت‌های آن، آگاه شوند. هر دوره را اصطلاحاً دوره مالی یا حسابداری می‌گویند. دوره مالی ممکن است سه ماهه، شش ماهه یا یک ساله باشد. هر دوره مالی را که دوازده ماه طول بکشد، اصطلاحاً «سال مالی» می‌گویند.

سال مالی ممکن است مطابق با سال شمسی (از اول فروردین تا پایان اسفند) یا غیر از آن باشد. بهتر است سال مالی به نحوی انتخاب شود که پایان آن زمانی باشد که حجم عملیات واحد تجاری در پایین‌ترین سطح خود قرار دارد. مثلاً در فعالیت‌های کشاورزی می‌توان سال مالی را مطابق سال زراعی در نظر گرفت. یکی از نتایج پذیرش فرض دوره مالی این است که می‌توان نتایج عملیات یک دوره واحد تجاری را با دوره‌های قبل همان واحد تجاری و یا با واحدهای تجاری مشابه دیگر مقایسه نمود.

۵. فرض تعهدی: فرض تعهدی حاکی از این است که در حسابداری باید معاملات و رویدادها در زمان وقوع و بدون توجه به دریافت و پرداخت وجه نقد مربوط شناسایی شوند. بدین معنی که در حسابداری بر مبنای تعهدی درآمد بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد یعنی در هنگام تحقق و هزینه‌ها بدون توجه به زمان پرداخت یعنی در زمان تحمل، شناسایی و در دفاتر ثبت می‌گردد. برای توضیح بیشتر، هنگامی که معامله‌ای به صورت نسبه انجام می‌شود معمولاً بین زمان انجام معامله و دریافت یا

پرداخت وجه آن فاصله‌ای به وجود می‌آید که مطابق با این فرض آثار این معاملات در زمان وقوع آنها بایستی شناسایی و در دفاتر ثبت شوند.

ب) اصول حسابداری

همان‌گونه که بیان گردید مفروضات حسابداری، مفاهیم و قواعد کلی را بیان می‌کنند که علاوه بر آنها، برای ثبت و گزارشگری مالی در حسابداری، وجود دستورالعمل‌ها و رهنمودهای مشخص و روشن‌تری نیز ضروری می‌باشد. این دستورالعمل‌ها که «اصول حسابداری» نامیده می‌شوند، مجموعه‌ای از قواعد، مبانی و رویه‌های عملیاتی هستند که بیشتر جنبه کاربردی و اجرایی دارند.

به عبارت دیگر، اصول حسابداری به عنوان مبنای اجرای کار در کلیه مراحل اجرای عملیات حسابداری توسط حسابداران مورد استفاده قرار می‌گیرد.

اصول حسابداری عبارتند از:

۱. اصل بهای تمام شده
۲. اصل تحقق درآمد
۳. اصل مقابله هزینه‌ها با درآمدها (اصل تطابق)
۴. اصل افشای حقایق

۱. **اصل بهای تمام شده:** براساس این اصل، دارایی‌ها و خدمات خریداری شده باید به بهای تمام شده واقعی خود (بهای که خریدار و فروشنده آگاه در مورد آن به توافق می‌رسند) ثبت شوند، حتی اگر خریدار معتقد باشد در معامله سود کرده است و دارایی بیش از مبلغ پرداختی ارزش دارد. در هر صورت، مبلغ پرداختی در مبادله ملاک قرار می‌گیرد و بهای تمام شده معادل ارزش نقدی هر مبادله است.

به عنوان مثال، فرض کنید شما یک قطعه زمین را که ارزش واقعی آن ۲.۰۰۰.۰۰۰ ریال است را به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری می‌کنید. براساس اصل بهای تمام شده، این زمین باید به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال در دفاتر ثبت شود.

اگر با گذشت زمان، تغییراتی در ارزش دارایی‌ها حاصل شود، این گونه تغییرات نباید در بهای تمام شده آنها انعکاس یابد. فرض نمایید بعد از گذشت چند سال قطعه زمینی را که شما به مبلغ ۱.۰۰۰.۰۰۰ ریال خریداری نموده‌اید، ارزش بازار آن به

۳.۰۰۰.۰۰۰ ریال افزایش یابد. مطابق با اصل بهای تمام شده، نباید این تغییرات در بهای تمام شده دارایی نشان داده شود.

۲. اصل تحقق درآمد: اصل تحقق درآمد، زمان شناسایی درآمد و ثبت آن در حساب‌ها و صورت‌های مالی را تعیین می‌نماید. براساس این اصل، درآمدها بدون توجه به زمان دریافت وجه نقد مربوطه، تنها در زمان تحقق شناسایی می‌شوند. با استناد به مفهوم تحقق، درآمد زمانی باید شناسایی شود که:

الف) مبلغ و زمان‌بندی درآمد به‌طور معقول قابل تعیین باشد. یعنی درآمد، تحقق یافته و یا قابل تحقق باشد.

ب) فرآیند کسب درآمد کاملاً یا تقریباً کامل شده باشد. به این معنی که درآمد کسب شده باشد. در بیشتر مواقع، فرآیند کسب درآمد را هنگام فروش محصول یا ارائه خدمات در نظر می‌گیرند.

۳. اصل مقابله هزینه‌ها با درآمدها: اصل مقابله هزینه‌ها با درآمدها به این معناست که درآمدهای ایجاد شده و هزینه‌های به وقوع پیوسته برای ایجاد این درآمدها، باید هر دو در یک دوره مالی و در سود و زیان همان دوره گزارش شوند. به عبارت دیگر، سود هر دوره تفاوت بین درآمدهای تحصیل شده و هزینه‌های تحمیل شده برای کسب درآمد همان دوره می‌باشد.

۴. اصل افشای کامل: هدف حسابداری فراهم نمودن اطلاعات مالی مفید برای تصمیم‌گیری است. بنابراین، چنانچه اطلاعات حسابداری به‌درستی و به‌طور کامل در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نگیرد، مشکلاتی در تصمیم‌گیری افراد ایجاد می‌گردد. افشا حاکمی از این است که کلیه واقعیت‌های با اهمیت مربوط به رویدادها و فعالیت‌های مالی و تجاری باید به شکل مناسب و کامل گزارش شود. براساس این اصل، باید تمامی اطلاعاتی که به هر نحو می‌توانند در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مؤثر باشد، افشاء شود.

ج) اصول یا میثاق‌های محدودکننده

باید به این نکته توجه داشت که اصول و مفروضات حسابداری که در صفحات قبل تشریح شد، همیشه و در همه شرایط قابل اجرا نمی‌باشد و بدون انعطاف آنها ممکن

است نتایج غیرمنطقی و نامطلوبی به دست آید. میثاق‌ها یا اصول محدودکننده اثر تعدیل کننده بر مفروضات و اصول حسابداری دارند. اصول محدودکننده عبارتند از:

۱. اصل اهمیت
۲. اصل فزونی منافع بر مخارج
۳. اصل خصوصیات صنعت
۴. اصل محافظه کاری یا احتیاط
۵. اصل ثبات رویه

نظر به اینکه در مباحث مقدماتی حسابداری، این قیود کاربردی ندارند در اینجا از توضیح آنها خودداری می‌شود.

د) استانداردهای حسابداری (رویه‌های حسابداری)

روش‌های حسابداری مبتنی بر اصول حسابداری که نحوه حسابداری انواع مختلف فعالیت‌ها، معاملات و گزارش نتایج عملیات را مشخص می‌نماید، رویه‌ها یا استانداردهای حسابداری نامیده می‌شوند.

در بیشتر کشورها تدوین استانداردهای حسابداری تحت نظارت دولت انجام 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 مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری بر عهده سازمان حسابرسی است.

در واقع، در هر کشوری با توجه به شرایط و محیط سیاسی، اقتصادی و اجتماعی خود و با توجه به اصول و فرضیات مبنایی حسابداری، نسبت به تدوین استانداردهای خاص خود اقدام می‌نماید که پس از تصویب، رعایت آنها الزامی است.

خلاصه فصل

اداره و کنترل واحدهای اقتصادی نیازمند تصمیم‌گیری هوشمندانه و آگاهانه است. یکی از ابزارهای مهم تصمیم‌گیری در مورد مسائل اقتصادی، دسترسی به اطلاعات مالی است. سیستمی که اطلاعات مالی یک واحد اقتصادی را فراهم می‌آورد سیستم