

فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری»

سال چهارم - شماره ۱۴ و ۱۵ - زمستان ۱۳۷۴ و بهار ۱۳۷۵

ص ص ۱۷۶-۱۵۷

# پژوهش‌های کاربردی در حسابداری

(قسمت پنجم)

محمدصادقی

از شماره ۸ تابستان ۱۳۷۳ بخش جدیدی در فصلنامه علمی و پژوهشی «بررسی‌های حسابداری» به درج چکیده پایان‌نامه‌های تحصیلی دانشجویان دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران در دوره‌های تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد و دکترا) در حوزه حسابداری اختصاص یافت. این بخش در راستای ارتباط بین حرفه و دانش حسابداری و پیوند بین زمینه‌های تئوریک و نظری با کاربردهای عملی «به منظور تبادل اطلاعات و به حداقل رساندن دوباره کاریها در تحقیقات و آشنایی بیشتر دانشجویان و دانش پژوهان با زمینه‌های تحقیقات کاربردی» تهیه شده است. امید است مورد استقبال و توجه دانشجویان و دانش پژوهان قرار گیرد.



عنوان پایان‌نامه: بررسی تأثیرات نوسانات نرخها بر انتخاب روشهای ارزشیابی موجودیها

در شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران

نام نویسنده: داود عسکرانی

تعداد صفحات: ۱۲۴ صفحه

استاد راهنما: محمدابراهیم قربانی فرید  
 اساتید مشاور: دکتر علی وثوق - دکتر عباس صدقی  
 تاریخ تصویب: ۱۳۷۰/۶/۳۰  
 برای درجه: کارشناسی ارشد

## فهرست فصول

### فصل اول - کلیات تحقیق

### فصل دوم - موجودیها و روشهای ارزشیابی آنها

فصل سوم - بررسی روشهای ارزشیابی موجودیها و تغییر روشهای صورت گرفته در شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران

### فصل چهارم - نتیجه گیری و پیشنهادات

موجودیها یکی از مهمترین داراییهای واحد تجاری است لذا شناسایی و اندازه گیری صحیح موجودیهای مواد و کالا از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است و بر این اساس برنامه ریزی و اعمال کنترل صحیح نسبت به موجودیها و شیوه های ارزش گذاری آن یکی از مهمترین مسؤولیتهای مدیران واحدهای تجاری محسوب می شود زیرا نحوه و چگونگی ارزش گذاری موجودیها بر سود و زیان دوره و وضعیت مالی مؤسسه مؤثر است.

اغلب مؤسسات و واحدهای اقتصادی در پی کسب سود هستند و بررسی نوسانات نرخها یکی از عوامل مؤثر در میزان سود یک دوره است. از طرف دیگر میزان سود و زیان یک دوره برای بسیاری از سرمایه گذاران و استفاده کنندگان از صورتهای مالی به عنوان یک شاخص ارزیابی مطرح می باشد که موجب جذب یا دفع سرمایه گذاران می گردد.

انتخاب روشهای گوناگون ارزیابی موجودیها بر تعیین قیمت تمام شده کالای ساخته شده و کالای فروش رفته و در نهایت بر قدرت رقابت واحد اقتصادی در مقایسه با سایر واحدها و همچنین بر میزان اعتماد و دید وام دهندگان به واحد اقتصادی مؤثر است.

مسأله مورد نظر در این تحقیق آن است که آیا نوسانات نرخها بر انتخاب نوع و یا روش ارزشیابی موجودیها تأثیر می گذارد؟ به عبارت دیگر آیا نوسانات نرخها باعث انتخاب روشی

برای ارزشیابی موجودیها می‌شود که در صورت عدم وجود نوسانات نرخها، روشی غیر از آن ترجیح داده شود و آیا این امر باعث تغییر روش ارزشیابی موجودیها می‌گردد؟

**فرضیه تحقیق:** نوسانات نرخها باعث تغییر روشهای ارزشیابی موجودیها، در شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران گردیده است.

### روش تحقیق

این تحقیق یک تحقیق توصیفی بوده که به بررسی روشهای ارزشیابی موجودیها در شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران پرداخته است و روشهای ارزشیابی موجودیهای جنسی را به همراه تغییراتی که در استفاده از این روشها طی ده سال گذشته صورت پذیرفته است، در شرکتهای مزبور مورد مطالعه قرار داده و چنانچه تغییراتی در استفاده از روشهای ارزشیابی موجودیها صورت پذیرفته علل آن را شناسایی کرده و اثر تغییرات نرخها و یا وجود سیستم چند نرخ را که باعث تغییر در روشهای ارزشیابی موجودیها شده است را مورد تجزیه و تحلیل قرار داده است. در این تحقیق تعداد ۳۵ شرکت از شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران انتخاب و تغییر روش ارزشیابی موجودیها طی ۱۰ سال گذشته در شرکتهای مزبور مورد پیگیری قرار گرفته است.

### مباحث ارائه شده

فصل اول تحت عنوان کلیات موضوع تحقیق به طرح مسأله تحقیق، اهمیت مسأله، فرضیه تحقیق، تعریف واژه‌های بکار رفته، متدلوژی تحقیق، مشکلات تحقیق، روشهای جمع‌آوری اطلاعات و جامعه آماری پرداخته است.

فصل دوم به بررسی موجودیها و روشهای ارزشیابی آنها اختصاص دارد. موجودیهای کالا مجموعه‌ای از اقلام مشهود است که:

الف: برای فروش در روال عادی عملیات طی دوره نگهداری می‌شود.

ب: به منظور ساخت و فروش محصول در فرایند تولید قرار دارد.

ج - در تولید کالاها و یا خدمات قابل فروش مورد استفاده قرار می‌گیرد.

هدف اولیه حسابداری موجودیهای مواد و کالا، کمک به محاسبه سود خالص از طریق تطابق جمع هزینه‌های مربوط با درآمدهاست و دومین هدف، محاسبه موجودیهای کالا به عنوان یکی از منابع اقتصادی برای انعکاس در ترازنامه می‌باشد.

عمومی‌ترین روشهای تعیین مقادیر موجودی عبارتند از:

الف - شمارش دوره‌ای موجودیها

ب - شیوه ثبت دائمی موجودیها

ج - ترکیبی از روشهای دائمی و دوره‌ای

د - روشهای تعیین مقادیر ارزشهای کلی با استفاده از روابط کل

ه - روشهای ارزشیابی موجودیها، رویه‌های پذیرفته و یا پیشنهاد شده برای تعیین

ارزش موجودیها.

۱- روش شناسایی ویژه: از تطابق بهای تمام شده خاص با درآمدهای خاص بهای دقیق تعیین می‌شود. بهای تمام شده یا قیمت‌های فروش محصول در زمان فروش مطابقت داده می‌شود و تفاوت بهای فروش و قیمت تمام شده به عنوان سود ناخالص محصول تلقی می‌گردد. این روش برای اقلام با ارزشهای بالا ساده بوده و به راحتی می‌توان بهای تمام شده واقعی واحدهای خاص را شناسایی و تعیین نمود.

۲- روش اولین صادره از اولین وارده: در این روش کالاهای قدیمی ابتدا به فروش می‌روند و موجودیهای پایان دوره از آخرین خریدها می‌باشند لذا تعیین بهای تمام شده شبیه جریان فیزیکی کالاهاست.

مزایای این روش عبارت است از:

الف - سهولت به کارگیری

ب- امکان به کارگیری در سیستم ثبت دائمی و ثبت ادواری و نتایج یکسان در هر دو حالت

ج - نزدیک بودن بهای تمام شده موجودیهای کالا به قیمت بازار

د - تطابق جریان هزینه با گردش فیزیکی موجودیها

ه - سیستماتیک و معقول بودن

- و - جلوگیری از تحریف و دستکاری در سود و زیان  
استفاده از این روش در موارد زیر پیشنهاد می‌شود:
- الف - حجم و واحدهای مواد اولیه و کالا قابل توجه باشد.
- ب - در هر زمان بیش از دو یا سه خرید مختلف برای ثبت در کارت معین مواد و کالاها وجود نداشته باشد.
- ۳- روش اولین صادره از آخرین وارده: این روش بر خلاف جریان عادی فیزیکی کالا است و بر این فرض استوار است که هزینه مواد و یا کالای صادره باید معادل آخرین خریدها باشد. مزایای این روش عبارت است از:
- الف - امکان تطابق بهای تمام شده جاری با درآمدهای جاری را فراهم می‌نماید.
- ب - اگر قیمت‌ها در حالت صعود باشند موجودیها به طور محافظه کارانه‌ای ارائه می‌گردند.
- ج - تغییرات قیمت‌ها در طول دوره عملیاتی در گزارش سود و زیانهای تحقق نیافته ناشی از نگهداری موجودیها منعکس نمی‌شود.
- د - استفاده از این روش باعث می‌شود در طول دوره عملیاتی و در مواقعی که قیمت‌ها نوسان دارند و به عبارتی قیمت‌ها افزایش و کاهش پیدا می‌کنند، درآمد یکسان و یکنواختی گزارش گردد.
- ه - درآمد تنها زمانی گزارش می‌شود که برای توزیع و یا سود سهام و یا سایر مقاصد در دسترس باشد و سودهای نگهداری نیز از طریق فروش گزارش نمی‌شوند.
- و - برای مقاصد مالیاتی مفید است به طوری که در زمان افزایش قیمت‌ها یک تعویق مالیاتی را به دنبال دارد.
- ۴- روش بهای تمام شده میانگین موزون: در این روش قیمت میانگین دوره با درآمدها مطابقت می‌شود و موجودیهای پایان دوره به قیمت میانگین ارزشیابی می‌گردد. در این روش قیمت میانگین موجودیهای پایان دوره و بهای تمام شده کالاهای مصرف شده یا فروش رفته را به مبالغی که حد وسط نتایج حاصل از بکارگیری روشهای اولین صادره از اولین وارده و اولین صادره از آخرین وارده است ارائه می‌دهد.
- روش قیمت میانگین بر این واقعیت مبتنی است که بهای تمام شده موجودیها در پایان

دوره و بهای تمام شده کالاهای فروش رفته در طی دوره باید تا حد زیادی معرف مخارج واقع شده طی دوره باشد.

مزایای این روش عبارت است از:

الف - روش قیمت میانگین روش معقولی است و نمی‌توان در آن دستکاری کرد.

ب - استفاده از این روش آسان است.

ج - اثرات ناشی از نوسانات غیر عادی قیمت‌ها را به حداقل می‌رساند.

د - استفاده از این روش در سیستم ثبت ادواری موجودیهای کالا مناسب است.

۵- سایر روشهای ارزشیابی موجودیها: علاوه بر روش فایفو، لایفو و میانگین که مورد استفاده اکثر واحدهای اقتصادی است روشهای دیگری از جمله نایفو (اولین صادره از وارده بعدی)، روش موجودی پایه به روش قیمت استاندارد، ارزشیابی به شیوه هزینه یابی متغیر یا مستقیم، روش بهای تمام شده آخرین خرید، روش سود خالص، روش ارزشیابی موجودیها با استفاده از قیمت‌های خرده فروشی و ... وجود دارد که به میزان کمتری مورد استفاده قرار می‌گیرد ولی در محافل حسابداری مطرح هستند.

فصل سوم به تشریح مراحل تحقیق و ارائه نتایج حاصله اختصاص یافته است. نتایج این تحقیق که با روش میدانی و از طریق تکمیل پرسشنامه بدست آمده است در چند زمینه خلاصه می‌شود:

۱- نوع فعالیت

۲- عمر واحد اقتصادی

۳- وجود تغییرات قیمت‌ها و یا وجود سیستم چند نرخ

۴- نوع موجودی مورد ارزشیابی و تعیین ارزش ریالی آن

الف - موجودی مواد اولیه

ب - موجودی کالای در جریان ساخت

ج - موجودی کالای ساخته شده

۵- تغییر روش ارزشیابی موجودیها

فصل چهارم به ارائه نتایج تحقیق و پیشنهادات اختصاص یافته است که نتایج حاصله به

شرح ذیل می‌باشد:

۱- انتخاب روشها و رویه‌های حسابداری در شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران چندان متناسب با تغییر و تحولات اقتصادی نبوده و مدیران شرکتهای تحت پوشش بیشتر خواستار پیروی از رویه‌های قبلی بوده‌اند. چه بسا لازم به نظر برسد آن دسته از شرکتهایی که از روش فایفو جهت ارزشیابی موجودیهای جنسی خود استفاده می‌نمایند و بیش از ۱۶٪ از شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران را در برمی‌گیرند، به منظور تعدیل درآمد خود و جلوگیری از سودهای ناشی از نگهداری موجودیها، روش ارزشیابی موجودیهای خود را تغییر دهند. اگر چه ممکن است برای برخی از محصولات فاسد شدنی جریان فیزیکی فایفو مناسب‌تر باشد ولی لزومی به تطابق جریان فیزیکی با جریان ریالی کالا نمی‌باشد. به طور مثال در شرایط تورمی ممکن است قیمت محصولات غذایی به طور فزاینده‌ای رو به افزایش باشد و به منظور جلوگیری از ضایعات ناشی از فاسد شدن محصولات، لازم باشد ابتدا محصولات اول دوره به مصرف برسند ولی این امر لزوم بکارگیری روش فایفو برای ارزشیابی موجودیها را ایجاب نمی‌نماید و جریان فیزیکی کالا می‌تواند جدای از جریان ریالی کالا از طریق روش فایفو صورت گیرد و جریان ریالی و یا به عبارتی ارزشیابی موجودیها به لحاظ ارائه عملکرد واقعی شرکت و جلوگیری از ابراز سودهای ناشی از نگهداری محصول و جلوگیری از پرداخت مالیات بیشتر به شیوه لایفو و یا میانگین صورت پذیرد.

۲- اکثریت شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران یعنی بیش از ۷۷٪ آنها در حال حاضر از روش میانگین جهت ارزشیابی موجودیهای خود استفاده می‌نمایند که در صورت وجود موانع برای استفاده از روش لایفو، این روش مناسبترین روش پس از لایفو برای شرایط تورمی و شرایطی که نوسانات و تغییرات نرخها در آن وجود دارد به شمار می‌رود. بنا بر این پیشنهاد می‌شود شرکتهایی که از روش فایفو استفاده می‌نمایند به دلیل عدم مناسبت با شرایط اقتصادی جاری کشور، استفاده از این روش را مورد تجدید نظر قرار دهند.

۳- با توجه به اینکه از نظر تئوری استفاده از روش لایفو مناسبترین شیوه برای شرایط تورمی، به شمار می‌رود، حتی در صورت وجود محدودیت قانونی بهتر است به منظور رعایت

اصل رجحان محتوی بر شکل قانونی، استفاده از این روش مورد بررسی قرار گیرد.

۴- نه تنها تغییر روشهایی متناسب با نوسانات نرخها صورت نگرفته است، بلکه تغییر روشهای محدود صورت گرفته نیز از روند و گرایش خاصی پیروی نمی‌کند. به عبارت دیگر حتی جهت این تغییر روشهای محدود نیز به سمت طرد روشهایی همچون فایفو که مناسب شرایط تورمی نمی‌باشد، نبوده است. به طور مثال، تغییر روشهایی که از فایفو به میانگین صورت گرفته است، تقریباً مساوی تغییر روشهایی بوده است که در جهت عکس صورت پذیرفته است. این امر لزوم توجه بیشتر بر انتخاب و بازنگری روشهای ارزشیابی موجودیها، در شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران را ضروری می‌سازد.

### سایر نتایج

۱- معادل ۷۶/۶٪ از شرکتهای تحت پوشش دارای قدمتی بیش از ۱۵ سال می‌باشند و حدود ۱۴/۵٪ از این شرکتهای بین ۱۰ تا ۱۵ سال از زمان تأسیس آنها می‌گذرد و ۸٪ از شرکتهای بین ۵ تا ۱۰ سال از تاریخ شروع فعالیتشان سپری شده و تنها ۱٪ از شرکتهای کمتری کمتر از ۵ سال دارند. اطلاعات فوق نشان می‌دهد که اکثریت شرکتهای تحت پوشش دارای آنچنان قدمتی هستند که انتظار می‌رود داراییهای ثابت آنها تقریباً مستهلک شده باشد، بنابراین به منظور ادامه روند فعالیت این شرکتهای پیشنهاد می‌شود مسأله تجدید داراییهای ثابت بخصوص ماشین آلات و ابزار آلات تولیدی مورد بررسی قرار گیرد.

۲- عدم وجود درصد با اهمیتی از شرکتهای جوان نشان می‌دهد که سازمان صنایع ملی در سالهای اخیر فعالیت مهمی در جهت تأسیس شرکتهای جدید صورت نداده است، ضمن در نظر گرفتن این امر و با توجه به مسأله واگذاری سهام شرکتهای به کارکنان آنها پیشنهاد می‌شود برای حفظ روند فعلی فعالیت و یا توسعه آن، سازمان صنایع ملی ایران مسأله تأسیس واحدهای جدید را مورد مطالعه قرار دهد.

۳- با توجه به مشروط شدن حسابهای اکثر شرکتهای تحت پوشش و با توجه به عدم وجود سیستم حسابداری صنعتی در بسیاری از این شرکتهای، پیشنهاد می‌شود آموزش پرسنل مالی واحدهای تحت پوشش مورد توجه قرار گیرد.



عنوان پایان نامه: بررسی مربوط بودن و قابل فهم بودن اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی در ایران

نام نویسنده: سعید عسکری

تعداد صفحات: ۱۴۸ صفحه

استاد راهنما: محمدابراهیم قربانی فرید

اساتید مشاور: دکتر علی وثوق - دکتر عباس صدقی

تاریخ تصویب: ۱۳۷۰/۶/۳۱

برای درجه: کارشناسی ارشد

## فهرست فصول

طرح تحقیق

بخش اول - چارچوب نظری و تئوریک خصوصیات کیفی اطلاعات مالی موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی

فصل اول - مشخصات کیفی اطلاعات حسابداری

فصل دوم - اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی

فصل سوم - اطلاعات حسابداری مربوط و قابل فهم موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای سرمایه گذاران بالقوه

فصل چهارم - اطلاعات مربوط و قابل فهم موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی جهت اعتباردهندگان بالقوه

فصل پنجم - اطلاعات حسابداری مربوط و قابل فهم موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای صاحبان سهام

بخش دوم - بررسی تجربی خصوصیات مربوط بودن و قابل فهم بودن اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی در ایران

فصل ششم - آزمون تجربی ارتباط بین مربوط بودن و قابل فهم بودن اطلاعات حسابداری در یادداشتهای همراه صورتهای مالی در ایران

## فصل هفتم - یافته های تحقیق

هدف از این تحقیق بررسی ارتباط (در صورت وجود) بین دو خصوصیت «مربوط بودن» و «قابل فهم بودن» اطلاعات حسابداری و تأثیر این دو در مفید بودن اطلاعات مالی موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی در ایران می باشد.

چارچوب کلی این تحقیق از دو بخش تشکیل شده است. در بخش اول کلیه مباحث نظری و چارچوب تئوری حسابداری در رابطه با موضوع تحقیق گردآوری شده است و در بخش دوم به صورتی تجربی رابطه بین مربوط بودن و قابل فهم بودن اطلاعات حسابداری را با استفاده از جامعه آماری، انتخاب نمونه، تهیه پرسشنامه، تکمیل و تلخیص آن و سپس با استفاده از تکنیکهای آماری مورد بررسی قرار داده است.

مهمترین اهداف حسابداری مالی و صورتهای مالی عبارت است از:

- ۱ - تعیین محتوای مناسب اطلاعات حسابداری (اهداف عمومی)
  - ۲ - تعیین کیفیاتی که باعث مفید بودن اطلاعات حسابداری مالی خواهد شد (اهداف کیفی).
- مهمترین هدفهای کیفی حسابداری مالی مربوط بودن، قابل فهم بودن، قابل اثبات بودن، بی طرفی، به موقع بودن، قابل مقایسه بودن و کامل بودن می باشد.

## فرضیه های تحقیق

فرضیه اصلی: «اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی در ایران دارای خاصیت مربوط بودن و قابل فهم بودن، و در نهایت برای صاحبان سرمایه، سرمایه گذاران بالقوه و اعتباردهندگان مفید می باشد.

سایر فرضیات

- ۱ - چه ارتباطی بین مربوط بودن و قابل فهم بودن اطلاعات وجود دارد؟
- ۲ - آیا اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای صاحبان سرمایه مربوط و قابل فهم می باشد؟
- ۳ - آیا اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای اعتباردهندگان مربوط و قابل فهم می باشد؟

۴- آیا اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای سرمایه گذاران مربوط و قابل فهم می باشد؟

### جامعه آماری تحقیق

در این تحقیق از بین شرکتهای تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران و سازمان برنامه و بودجه که حدود ۱۳۰۰ شرکت می باشد و در زمینه صنایع نساجی، چرم، کفش، چوب و مواد غذایی مشغول به فعالیت هستند نمونه ای تصادفی به تعداد ۴۰ شرکت انتخاب شده است. در این رابطه گزارشهای مالی، صورتهای مالی و یادداشتهای همراه صورتهای مالی در طی سالهای ۱۳۶۷ تا ۱۳۶۹ مورد استفاده و بررسی قرار گرفته است.

### مباحث ارائه شده

فصل اول تحت عنوان مشخصات کیفی اطلاعات حسابداری به بررسی خصوصیتی می پردازد که اطلاعات حسابداری را مفید می سازد. خصوصیات اطلاعات حسابداری از طریق محیط اقتصادی، سیاسی، قانونی و اجتماعی تحت تأثیر قرار گرفته و نمی تواند همیشه به صورت با ثبات و پایدار باقی بماند. برای به حداکثر رساندن مفید بودن اطلاعات حسابداری لازم است از بین روشهای گوناگون حسابداری بهترین روشها انتخاب شود. اگر عناصر مفید بودن بهتر درک شود انتخاب معقول تری صورت می پذیرد. در این فصل خصوصیات یا کیفیت اطلاعات حسابداری مورد بحث قرار گرفته است. در این زمینه اهداف حسابداری، خصوصیات انتخابهای حسابداری، اهداف گزارشگری مالی، نقش مرکزی تصمیم گیری، سلسله مراتب کیفیتهای اطلاعات حسابداری، مربوط بودن، قابلیت اعتماد و اثبات، بی طرفی، قابلیت مقایسه، اهمیت و مخارج و منافع مورد بحث قرار گرفته است.

فصل دوم اطلاعات موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی را مورد توجه قرار داده است. راههای متداول و مرسوم در افشای اطلاعات مالی به شرح زیر است:

۱- شکل و ترتیب صورتهای مالی اساسی

۲- اصطلاحات و ارائه جزئیات

۳ - یادداشتهای همراه صورتهای مالی

۴ - گزارش حسابرسی مستقل

۵ - گزارش هیأت مدیره.

مزایای عمده یادداشتهای همراه صورتهای مالی و کاربرد آنها در موارد زیر است:

الف - ارائه اطلاعات غیرکمی به عنوان جزء لاینفک صورتهای مالی

ب - افشای شرایط و محدودیتهای مربوط به اقلام منعکس در متن صورتهای مالی

ج - افشای جزئیاتی که ارائه آنها از طریق انعکاس در متن صورتهای مالی مقدور نیست.

د - ارائه مقادیر کمی و مطالب توصیفی که افشای آنها ضروری تشخیص داده شده است

اما در مقایسه با اطلاعات منعکس در متن صورتهای مالی در درجه دوم اهمیت قرار دارد.

اهم اطلاعاتی که از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا می‌شود به شرح زیر است:

۱ - تاریخچه فعالیت واحد تجاری به طور خلاصه و مفید

۲ - خلاصه اهم رویه‌های حسابداری و تغییرات حسابداری

۳ - حقوق مرجح (ممتاز) اعتباردهندگان

۴ - محدودیت در پرداخت سود سهام

۵ - حقوق و امتیازات دارندگان سهام

۶ - قراردادهای در دست اجرا

۷ - پیش‌آمدهای احتمالی

۸ - رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

۹ - خلاصه جداول و صورتهای مکمل

۱۰ - اطلاعاتی که افشای آن طبق قوانین و یا مقررات الزامی است.

فصل سوم اطلاعات حسابداری مربوط و قابل فهم موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی در ایران برای سرمایه‌گذاران بالقوه را مورد بحث قرار داده است. سرمایه‌گذاران بالقوه کسانی هستند که قصد دارند مازاد نقدی خود را در اوراق بهادار مانند سهام شرکتها، اوراق قرضه و.... و یا داراییهای دیگر سرمایه‌گذاری کنند و از این طریق ثروت خود را به حداکثر مقدار موجود برسانند. برای این سرمایه‌گذاری نیاز به اطلاعاتی دارند تا

میزان ریسک سرمایه‌گذاری را به حداقل برسانند.

اهم اطلاعات مورد نیاز آنان عبارت است از:

الف - اهم رویه‌های حسابداری

ب - یادداشتهای مربوط به فروش واحد تجاری

ج - یادداشتهای مربوط به ارقام بهای تمام شده و هزینه‌ها شامل بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه‌های اداری، توزیع و فروش، هزینه‌ها و درآمدهای غیرمترقبه.

د - اطلاعات مربوط به سرمایه در گردش شرکت شامل یادداشتهای مربوط به داراییهای

جاری و بدهیهای جاری

ه - یادداشتهای مربوط به حقوق صاحبان سهام.

در فصل چهارم اطلاعات حسابداری مربوط و قابل فهم موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای اعتبار دهندگان بالقوه مطرح شده است. اعتبار دهندگان بالقوه کسانی هستند که اعتبارات کوتاه مدت یا بلند مدت ارائه می‌دهند. این اعتبار دهندگان یادداشتهای همراه صورتهای مالی را جهت پیش‌بینی توان واحد تجاری در بازپرداخت تعهدات کوتاه مدت و بلند مدت مورد استفاده قرار می‌دهند.

اهم اطلاعات مورد نیاز این دسته عبارت است از:

الف - اهم رویدادهای حسابداری

ب - یادداشتهای مربوط به بدهیهای جاری و بلند مدت

ج - یادداشتهای مربوط به اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات

د - یادداشتهای مربوط به حقوق صاحبان سهام

ه - بدهیهای احتمالی و تعهدات.

فصل پنجم اطلاعات حسابداری مربوط و قابل فهم موجود در یادداشتهای همراه صورتهای مالی برای صاحبان سهام را مورد بحث قرار داده است. صاحبان سهام کسانی هستند که به ازای تعداد سهام متعلق به آنها، در منافع و مالکیت واحد تجاری سهم هستند. صاحبان سهام تمایل دارند بدانند که مدیران واحد تجاری از منابع اقتصادی واحد تجاری چگونه و به چه شکل استفاده کرده و آیا در افزایش ثروت اقتصادی آنها ناشی از

سرمایه‌گذاری در واحد تجاری موفق بوده‌اند یا خیر. این صاحبان سهام به سود سهام و افزایش قیمت سهام بیشترین اهمیت را می‌دهند. لذا اطلاعات موجود در یادداشتها برای آنان باید شامل نیازهای اطلاعاتی زیر باشد:

الف - اهم رویه‌های حسابداری

ب - یادداشت‌های مربوط به فروش خالص

ج - یادداشت‌های مربوط به بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌ها

د - یادداشت‌های مربوط به موجودی کالا

ه - یادداشت‌های مربوط به داراییها و بدهیهای جاری

و - یادداشت‌های مربوط به حقوق صاحبان سهام.

فصل ششم به آزمون تجربی ارتباط بین مربوط بودن و قابل فهم بودن اطلاعات حسابداری در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی در ایران اختصاص یافته است. در این راستا نتایج حاصل از پرسشنامه تحقیق در جداول متعدد به تفکیک برای سرمایه‌گذاران بالقوه، اعتباردهندگان بالقوه و صاحبان سهام آورده شده است.

در فصل هفتم یافته‌های تحقیق آورده شده است. به طور خلاصه نتیجه تحقیق عبارت است از اینکه اطلاعات موجود در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی در ایران دارای خاصیت مربوط بودن و قابل فهم بودن، بوده و در نهایت برای صاحبان سهام، سرمایه‌گذاران بالقوه و اعتباردهندگان مفید می‌باشد.

## پیشنهادات

۱ - انتخاب تاریخ نهایی گزارشهای مالی واحدهای تجاری، ترکیب عناوین تشریحی مورد استفاده در صورتهای مالی، انتخاب موضوعاتی که روی یادداشت‌های همراه و اطلاعات تکمیلی باید تشریح شود، جمله‌بندی که باید استفاده شود از مواردی است که تهیه‌کنندگان این اطلاعات باید مد نظر قرار دهند.

۲ - اطلاعات حسابداری باید به گونه‌ای تهیه شود که فهم معقولی را از فعالیتهای واحد تجاری با توجه به محیط اقتصادی و سیاسی آن برای استفاده‌کنندگان از این اطلاعات فراهم

سازد.

- ۳ - اطلاعات راجع به مخاطرات سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار به اندازه کافی افشا نمی‌گردد و از این رو اطلاعات حسابداری باید شامل این گونه اطلاعات به اندازه کافی باشد.
- ۴ - اطلاعات حسابداری باید عینی و قابل اثبات بوده و بتوان از آنها با توجه به شرایط حاکم بر محیط اقتصادی، اجتماعی و سیاسی جامعه استفاده کرد.



عنوان پایان نامه : آیا در قانون مالیاتهای مستقیم به جنبه‌های ارشادی از طریق وضع

مکانیزمهایی جهت نیل به رشد اقتصادی و رهایی از وابستگی توجه کافی شده یا خیر؟

نام نویسنده : علیرضا درستانی

تعداد صفحات : ۳۹۲ صفحه

استاد راهنما : دکتر علی وثوق

اساتید مشاور : دکتر عباس صدقی - دکتر محمدنقی شهیدی

تاریخ تصویب : ۱۳۷۰/۷/۱۴

برای درجه : کارشناسی ارشد

## فهرست فصول

فصل اول - مقدمه و کلیات

فصل دوم - تاریخچه مالیات در ایران

فصل سوم - بررسی مالیات از دیدگاه تئوری

فصل چهارم - حسابداری مالیات بردرآمد

فصل پنجم - بررسی مالیات از دیدگاه تئوری حسابداری

فصل ششم - گزیده‌ای از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶

فصل هفتم - نتایج حاصله

هدف از این تحقیق مشخص نمودن تأثیر قوانین و مقررات مالیاتی بردرآمد در ترغیب سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری بیشتر و همچنین بررسی حسابداری مالیات بردرآمد در ایران می‌باشد. چرا که مالیات به عنوان یکی از منابع مهم درآمد دولتها و مکانیزمی جهت اعمال سیاستهای اقتصادی - ارشادی در جهت رشد و ایجاد امنیت و رفاه نسبی برای مردم تلقی می‌شود.

## فرضیه تحقیق

در قانون مالیاتهای مستقیم به جنبه‌های ارشادی از طریق وضع مکانیزمهایی در جهت نیل



به رشد اقتصادی و رهایی از وابستگی از طریق ترغیب افراد به سرمایه‌گذاری بیشتر توجه مؤثری نشده و بالطبع حسابداری مالیات بر درآمد نیز رشدی نداشته است.

### مباحث ارائه شده

فصل اول به کلیات تحقیق اختصاص یافته است. در این زمینه تعریف مسأله، اهمیت مسأله، تحقیقات انجام شده قبلی، فرضیه، تعریف واژه‌های بکار رفته، متدولوژی تحقیق، جمع‌آوری اطلاعات، جامعه آماری و روش نمونه‌گیری مورد بحث قرار گرفته است.

فصل دوم به ارائه توضیحاتی در مورد تاریخچه مالیات در ایران می‌پردازد. از قدیم مالیات اصلی در ایران، مالیات املاک مزروعی بوده است که از قرار صدی ده (عشر) درآمد املاک محاسبه می‌شده است. اولین قانون مالیات بر درآمد ویژه در ایران تحت عنوان «قانون مالیات بر شرکتها و تجارت» در ۱۳۰۹ به تصویب رسیده است. دومین قانون مالیات بر درآمد در سال ۱۳۱۲ و سومین قانون در ۱۳۲۲ و چهارمین قانون در ۱۳۲۸ به تصویب رسیده است. فصل سوم بررسی مالیات از دیدگاه تئوری است. در این زمینه اصول مالیاتها، بررسی انتقال مالیات و تعیین پرداخت کننده نهایی مالیات، مالیات بر درآمد شرکتها و آثار آن بر سرمایه‌گذاری، نظریه‌های مربوط به حدود وظایف دولت، معاوضات مالیاتی و تشویق سرمایه‌گذاریها، ترکیب درآمدهای دولت، ترکیب درآمد در بودجه دولتی ایران، نقش مالیات در رشد اقتصادی کشورهای رو به رشد و مالیات و تورم مورد بحث قرار گرفته است.

فصل چهارم حسابداری مالیات برآمدهاست. در بخش اول حسابداری مالیات بر درآمد در ایران و در بخش دوم حسابداری مالیات بر درآمد در سایر کشورها مطرح شده است. فصل پنجم به بررسی مالیات از دیدگاه تئوری حسابداری می‌پردازد. تخصیص مالیات، تخصیص مالیات در یک دوره مالی، تخصیص مالیات بین چند دوره مالی، منابع مالیاتی ناشی از کسری زیان به دوره‌های قبل و دوره‌های بعد، تخصیص مالیاتی ناشی از سرمایه‌گذاری و آخرین تجدید نظرها در حسابداری مالیات بر درآمد از جمله مباحث این فصل است.

معافیتها و کسور مالیاتی بند ۴ در قانون مالیاتهای مستقیم ایران، اهم معافیتها و موارد تقلیل دهنده مالیات و اهم قیود افزایش دهنده مالیات را ارائه می‌دهد.

فصل هفتم نتایج حاصله از تحقیق شامل نتایج حاصل از تحقیقات کتابخانه‌ای و نتایج حاصل از بررسی پرسشنامه‌ها را ارائه داده است.

### نتایج تحقیق

۱ - تجدید نظر در قانون مالیاتهای مستقیم و بالاخص تغییر هر چه سریعتر ماده ۱۳۱ از طریق بکارگیری نظرات متخصصین مختلف از قبیل کارشناسان مالیاتی، اقتصاددانان، حقوق‌دانان، جامعه‌شناسان، روانشناسان، حسابداران، حسابرسان و سایر کارشناسان ذی ربط و با استفاده از روشهای آماری و انجام تحقیق در جامعه در زمینه نکات کلیدی قانون (مثل نرخهای مالیاتی، معافیتهای مالیاتی و غیره) و در نظر گرفتن آثار مختلف آن بر زمینه‌های مختلف و به عبارت دیگر استفاده از بینش سیستمی در تدوین قانون مالیاتهای مستقیم.

۲ - انتشار نشریه‌ای از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی که در آن آخرین قوانین، بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و سایر مقررات همراه با مثالهای جامع و مبسوط در مورد نحوه کاربرد آنها درج گردد تا از این طریق مؤدیان مالیاتی به حقوق قانونی خود آشنا گردند و بدینوسیله «برنامه‌ریزی مالیات» و استفاده کامل از حقوقی که قانوناً به مؤدیان مالیاتی تعلق می‌گیرد، تشویق و «فرار از پرداخت مالیات» قویاً تقبیح و جرایم سنگینی برای آن وضع گردد. بدیهی است علاوه بر نشریه مزبور، برگزاری سمینار و استفاده از رسانه‌های گروهی نقش بسیار مهمی را می‌تواند در این زمینه ایفا کند.

۳ - مختار نمودن واحدهای تجاری به انتخاب روشهای حسابداری متفاوت با روشهای اعمال شده جهت تهیه اظهارنامه مالیاتی، چراکه واحدهای تجاری با دو مسأله روبرو هستند یکی افزایش ارزش سهام آنان در بازار که با گسترش فعالیت بورس اوراق بهادار تهران اهمیت بیشتری به خود می‌گیرد و دیگری پرداخت مالیات کمتر. بدیهی است در صورت اعمال روش واحد در تهیه صورتهای مالی و تهیه اظهارنامه مالیاتی، این دو مطلب در تقابل با یکدیگر عارض خواهند نمود. عموماً احتمالاً باعث خواهد شد تا واحدهای تجاری برای پرداخت

مالیات کمتر روشهایی را انتخاب کنند که صورتهای مالی آنها را بی معنی سازد.

۴ - تغییر «روش استهلاک نزولی با عمر نامحدود» (روش فعلی پیش بینی شده در جدول استهلاکات مندرج در قانون مالیاتهای مستقیم فعلی) که فاقد جنبه های انگیزشی برای سرمایه گذاری است به «روش نزولی با عمر محدود» که به موجب آن علی رغم استفاده از نرخ ثابت نسبت به مانده مستهلک نشده، دارایی در طول عمر محدود تعیین شده کاملاً مستهلک خواهد شد.

۵ - پیش بینی تخفیف مالیاتی برای واحدهای تجاری که مبادرت به سرمایه گذاری در ماشین آلات و یا به طور کلی در صنایع خاصی (صنایع مورد نیاز جامعه به تشخیص مقامات مسؤول مملکت) می نمایند. بدیهی است تخفیف مزبور می تواند برای صنایع مختلف و با توجه به اولویت آنها متفاوت باشد. ضمناً یادآوری می نماید که این تخفیف به صورت درصدی از بهای تمام شده داراییهای تحصیل شده بوده و مستقیماً مالیات سال تحصیل دارایی مورد نظر را کاهش می دهد و متفاوت از معافیت مالیاتی است که سود (و نه مالیات) سالهای آتی را تقلیل می دهد.

۶ - دریافت مالیات هر سال در طول همان سال و به صورت تقریبی، مثلاً در پایان هر فصل از سال. چراکه پرداخت مالیات بهتر است هم زمان با تحصیل درآمد توسط مؤدی باشد و نه مدت مدیدی بعد از آن که ممکن است مؤدی کل درآمد خود را خرج کرده و موجودی نقدی برای پرداخت مالیات نداشته باشد. بدیهی است پیش بینی پاداش برای مؤدیانی که درآمد خود را به میزان صحیحی برآورد نموده اند و یا جریمه برای مؤدیان متقلب می تواند در این زمینه مؤثر باشد.

۷ - خودداری مسؤولین مالیاتی از مردود شناختن دفاتر بنا به دلایلی از قبیل بستانکار شدن حسابهای نقدی همچون صندوق، بانک، تنخواه گردان و تأکید به تشخیص مالیات حقه مؤدیان بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک آنها. بدیهی است انجام این امر منوط به تجهیز کادر فنی مالیاتی در حد مطلوب و ایجاد تعادل بین کادر و مسؤولین مالیاتی با حجم کار ارجاع شده به آنان است.

۸ - انتخاب حسابرسان معتمد توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی، از طریق بررسی،

سوابق و حُسن شهرت حساب‌برسان متقاضی و برگزاری امتحانات مخصوص در این زمینه و ارجاع کار به آنان همراه با اعمال نظارت مؤثر و کافی.

۹ - ایجاد تسهیلات مالیاتی لازم برای سهامداران شرکتهای سهامی (در قیاس با سایر شرکتهای) و حذف مالیات نقل و انتقال سهام. چرا که روی آوردن مردم به طرف شرکتهای سهامی که نقشی بسیار مؤثر در وضعیت اقتصادی، هر مملکتی را بر عهده دارند جز از طریق ایجاد تسهیلات در زمینه مالیات سود سهام و مالیات نقل و انتقال سهام، میسر نخواهد گردید و جز با گستردگی کمی و کیفی شرکتهای سهامی دستیابی به سرمایه‌های قابل توجه فراهم نخواهد شد.

۱۰ - در موارد متعددی، تناقضهایی بین قانون مالیاتهای مستقیم و قانون تجارت وجود دارد که باید نسبت به رفع آنها اقدام نمود.

۱۱ - ایجاد معافیت‌های مالیاتی قابل توجه برای صادرکنندگان کالاهای مجاز به خارج از کشور.

۱۲ - نحوه عمل حسابداران در زمینه مالیات بردرآمد با هیچ یک از استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مطابقت ندارد و علت آن عدم وجود منابع درسی در این زمینه است و بدین لحاظ پیشنهاد می‌شود تا:

الف - در دوره کارشناسی یا کارشناسی ارشد دانشگاه‌ها درسی برای مفاهیم و روشها و حسابداری مالیات بردرآمد در نظر گرفته شود.

ب - سازمان حسابرسی که قانوناً مسؤلیت تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی را برعهده دارد، در تدوین استانداردهای حسابداری به حسابداری مالیات بردرآمد توجه ویژه‌ای مبذول نماید.

ج - تفاوت مالیات ابرازی و مالیات قطعی واحدهای تجاری پیشاپیش برآورد و این تفاوت به تفاوت‌های موقت (زمانی) و تفاوت‌های دایمی تفکیک و نحوه عمل در مورد هر یک از این تفاوت‌ها با رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری انجام گیرد.

د - منافع مالیاتی ناشی از تحمل زیان عملیاتی به صورتی منطبق بر استانداردهای پذیرفته شده حسابداری شناسایی و در صورت‌های مالی منعکس گردد.