

# بخش اول

## دانش افزایی

کلیات آموزشی

اصول حسابداری

آیین نامه تحریر دفاتر

اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای

### کلیات آموزشی

#### اهداف آموزشی

برای معرفی کتاب درسی، معرفی برنامه درسی و معرفی موضوع درس و زمان بندی تدریس مهم به نظر می‌رسد، که در حد امکان و حوصله این کتاب بدان می‌پردازیم.

برنامه درسی معادل واژه انگلیسی curriculum است که این واژه ریشه لاتین دارد و به معنی فاصله و راهی است که باید طی شود. یعنی، مقوله‌هایی که دارای آغاز و انجام است و باید هدف‌هایی از آن‌ها منتج شود. اما برنامه درسی به محتوای درسی و غیردرسی، فرایند و آموزش‌های پنهان و آشکاری اطلاق می‌گردد که بوسیله آن‌ها، فراگیر تحت هدایت مدرسه، دانش لازم را به دست می‌آورد، مهارت‌ها را کسب می‌کند و گرایش‌ها، قدرشناسی‌ها و ارزش‌ها را در خود تغییر می‌دهد (ملکی، حسن، ۱۳۸۸).

همانگونه که از تعاریف فوق مستفاد می‌شود هدف از برنامه‌ریزی درسی آن است که برای دستیابی به خواسته‌ها نقشه‌ای کشیده شود. این خواسته‌ها در کتاب اصول حسابداری (۲) به عنوان هدف کلی بیان شده است و از تمام فعالیت‌های یاددهی – یادگیری استفاده می‌شود تا تغییرات رفتاری و مهارتی لازم در هنرجو ایجاد گردد.

مهارت‌های مورد نیاز هنرجویان در قرن ۲۱ به سه طبقه مهارت‌های انسانی، پایه مشترک زندگی و شخصی تقسیم شده است که به اصطلاح مهارت‌های غیرفنی به آن‌ها گفته می‌شود و لازمه مهارت‌های سه‌گانه مذکور، داشتن یک نظام آموزشی کیفی است. از طرفی کیفیت هر نظام آموزشی به کیفیت هنرآموزان آن وابسته است. حال این سؤال مطرح می‌شود که چگونه می‌توان ابزار رشد و تکامل هنرآموزان را فراهم آورد؟ بدیهی است که پاسخ در یک کلام نهفته است و آن آموزش است. زیرا، آموزش ابزاری است که انسان به وسیله آن به زندگی حرفه‌ای خود شکل می‌دهد و آینده را رقم می‌زند. در این راه سعی ما بر آن است که ابتدا از اخلاق حرفه‌ای در مهارت‌های غیرفنی شروع کنیم که مبحث یاد شده در جای خود توضیح داده خواهد شد.

هر یک از موضوعات مطرح شده در کتاب اصول حسابداری (۲)، مطالب جداگانه‌ای هستند

که مانند اصول حسابداری (۱)، بر اساس مطالبی که باید عنوان شود، از ساختار منسجمی برخوردار نمی‌باشند. اما برای آموزش هر کدام از مباحث درسی باید پیش نیازهای آموزشی آن را در نظر گرفت. منظور از پیش نیازهای آموزشی مطالبی است که باید هنرجو قبل از فراگیری مبحث جدید آن را بداند. در غیر این صورت، برای دستیابی هنرجو به اهداف آموزشی، هنرآموز مطلب را توضیح دهد و سپس وارد مبحث جدید شود.

هر کتاب آموزشی دارای رویکردی است که نشان‌دهنده موضع‌گیری کتاب درباره فرآیند یاددهی-یادگیری و ابعاد گوناگون آن است. رویکرد کتاب درسی اصول حسابداری (۲) به شرح زیر است:

رویکرد نسبت به یادگیرنده: یادگیرنده را عنصری فعال می‌بیند نه منفعل، چرا که درس کارگاهی است و باید به صورت کارگاهی اداره شود.

رویکرد نسبت به فرآیند یادگیری: یادگیری با تغییر رفتار هنرجو مرتبط است.

رویکرد نسبت به فرآیند آموزش: برنامه‌ای که هنرآموز در طرح درس خود به طور مشخص طراحی کرده و از آن استفاده می‌کند و به آن به طور فعالانه می‌اندیشد.

رویکرد نسبت به محیط یادگیری: محیط یادگیری به صورت باز و تعاملی است.

رویکرد نسبت به نقش هنرآموز: هنرآموز تسهیل‌کننده امر یادگیری است.

رویکرد نسبت به ارزشیابی آموخته‌ها: آزمون‌های متکی بر معیار و همچنین فنون تجربی است.

## اهداف آموزشی هنرآموز

هنرآموز باید پیش از ورود به عرصه تدریس و آموزش، اهداف خود را مشخص کرده، با برنامه‌ریزی صحیح و دقیق مشغول تدریس شود. از این رو، ابتدا باید با اهداف آموزشی آشنایی کامل داشته، سپس آن‌ها را تعیین کند. اهداف آموزشی را می‌توان به سه دسته تقسیم نمود:

– هدف کلی

– اهداف جزئی یا مرحله‌ای

– اهداف رفتاری

**هدف کلی:** این هدف قابل اندازه‌گیری نبوده و بسیار کلی است و عبارت است از این که دانش‌آموز کلیه معلومات و توانایی‌هایی را که در آغاز دوره آموزش فاقد آن‌ها بوده، در پایان آموزش به دست آورد. مانند ایجاد توانایی‌های لازم برای ثبت معاملات در دفاتر حسابداری.

**هدف‌های جزئی:** عبارت است از مسیرها و مواردی که برای رسیدن به هدف کلی آموزش و به‌عنوان پیش‌نیاز باید پیموده شود و پله‌هایی است که هنرجو باید پشت سر گذارد تا به یادگیری موردنظر برسد. بنابراین، هدف کلی هنرآموز ایجاد یادگیری یک موضوع و یا متن خاص است و اهداف جزئی او که سلسله‌مراتب دارد، ایجاد یادگیری و یا ارزشیابی برای یادگیری‌های پیشین هنرجو نسبت به پیش‌نیازهای همان موضوع است، مانند اینکه موجودی نقد را درک نموده و توانایی لازم برای ثبت آن را در دفاتر حسابداری کسب نماید.

**هدف‌های رفتاری:** عبارت است از رفتارها، حرکات و آثاری که قابل مشاهده، شنیدن و لمس کردن هستند و می‌توان آن‌ها را سنجید. در واقع تغییراتی که هنرآموز انتظار دارد در آغاز هر درس و قبل از شروع هر درس جدید و یا پس از پایان آموزش در رفتار هنرجو مشاهده کند. لازم به توضیح است که نه تنها باید هنرآموز اهداف آموزش را مدنظر قرار دهد بلکه باید هدف‌های رفتاری هر فصل را برای هنرجو مورد تأکید قرار دهد. مانند هر کدام از اهداف رفتاری که در آغاز فصول کتاب آمده است.

ساختار کتاب درسی اصول حسابداری (۲) براساس هدف کلی، فصل‌بندی شده و مطالب هر فصل، هدف جزئی فصل را پوشش می‌دهد. البته در این ساختار، ترتیب فصول از ساده به مشکل است.

در برنامه درسی، محتوای دروس این‌گونه تنظیم شده است، که ابتدا برای هر شغل کار و پاره‌کار تعیین شده و برای هر پاره‌کار، تعدادی عناصر آموزشی تعریف می‌شود و با تعیین هدف‌های رفتاری برای پاره‌کارها و طبقه‌بندی موضوعی آن‌ها، عناصر و محتوای دروس استخراج می‌شود. بنابراین، هدف‌های رفتاری هر فصل برای رسیدن به هدف‌های جزئی آن فصل و در نهایت برای رسیدن به هدف کلی کتاب، از اهمیت بسیار زیادی برخوردار است.

هنرآموزان باید در آغاز سال تحصیلی، برنامه درسی سالانه، ماهانه و روزانه خود را در ابعاد محدودی طراحی و شمای کلی آن را در اختیار هنرجویان قرار دهند تا فعالیت‌های یاددهی - یادگیری براساس آن اجرا شود. برای مثال، هر هنرآموزی می‌داند ساعات در نظر گرفته شده برای کتاب اصول حسابداری (۲) جمعاً ۸ ساعت در هفته است و طبق آیین‌نامه آموزشی، هفته کاری باید به آن اختصاص داده شود.

حال با توجه به بودجه زمانی فوق طرح درس را با جزئیات فعالیت‌های هنرآموز و هنرجو تهیه نماید که به این موضوع در کلیات تدریس می‌پردازیم.

## کلیات روش تدریس

علاوه بر دارا بودن دانش به روز و مرتبط، از شایستگی‌های هنرآموز، آگاهی از مهارت‌های تدریس و به کار بستن آن‌ها در فرایند یادگیری است که به آن سرعت خواهد بخشید. مهارت‌های هنرآموز را می‌توان به مهارت‌های پیش از تدریس، مهارت‌های ضمن تدریس و مهارت‌های پس از تدریس دسته بندی کرد که هر یک، پیش نیاز دیگری خواهد بود. آشنایی با تعاریف، آثار و موانع یادگیری و روش‌های ایجاد انگیزه برای هنرآموز ضروری است. تجربه ثابت کرده است که امور هدفمند و روشمند همواره نسبت به اموری که بدون برنامه‌ریزی و طراحی مقدماتی و پایانی، صورت می‌گیرند، موفقیت‌آمیزتر هستند و در زمان کوتاه‌تری به نتیجه مطلوب می‌رسند. در روش تدریس، آشنایی با واژه‌های علمی و تخصصی این حیطه ضرورت دارد، چرا که در طول فعالیت تدریس با این واژه‌ها به گونه‌ای کاربردی سروکار داریم.

تدریس: عبارت است از تعامل یا رفتار متقابل هنرآموز و هنرجو بر اساس طرح منظم و هدفدار هنرآموز برای ایجاد تغییر در رفتار هنرجو، که این تعریف، دو ویژگی مشخص را دنبال می‌کند:

۱- وجود تعامل بین هنرآموز و هنرجو ۲- هدفدار بودن فعالیت هنرآموز.

یادگیری. فرآیندی است که به موجب آن تغییرات نسبتاً پایداری در رفتار بالقوه فرد بر اثر تجربه ایجاد شود.

انگیزش. مهارت و قدرت هنرآموز در توانایی برانگیختن هنرجو را انگیزش می‌گویند، کلید یادگیری، انگیزش است. انگیزش دارای دو ویژگی است: ۱- رغبت به معنای محرکی که نیروی فعالیت را افزایش می‌دهد و ۲- هدف که به فعالیت انسان جهت و نیرو می‌دهد. (شعبانی، حسن ۱۳۸۲)

## انواع روش‌های تدریس

حفظ و تکرار/ سخنرانی / پرسش و پاسخ / نمایش / ایفای نقش / بحث گروهی / آزمایشی / گردش علمی / آزمایش و خطا / ...

ما در اینجا به برخی روش‌های تدریس اشاره می‌کنیم و مطالعه روش‌های دیگر را به هنرآموزان محترم واگذار می‌نماییم.

## روش بحث گروهی

روش بحث گروهی، گفتگویی است سنجیده و منظم درباره موضوعی خاص که مورد علاقه

مشترک شرکت کنندگان در بحث است. این روش به هنرجویان فرصت می‌دهد تا نظرها، عقاید و تجربیات خود را با دیگران در میان بگذارند و اندیشه‌های خود را با دلایل بیان کنند. در این روش، هنرجویان بیش از استفاده از کتاب یا هنرآموز، خود علاقه‌مند به یافتن نتایج، اصول و راه‌ها هستند. روش بحث گروهی در مورد موضوع‌هایی به کار گرفته می‌شود که بتوان درباره آن نظرات مختلف و متفاوت ارائه داد و فراگیران درباره موضوع، اطلاعات لازم را داشته باشند یا بتوانند کسب کنند یا موضوع مورد علاقه مشترک شرکت کنندگان در بحث باشد. البته درباره موضوعاتی که هنرجویان کمتر به آن علاقه‌مند هستند، هنرآموز باید به نوعی در هنرجویان ایجاد علاقه کند و در آن‌ها حساسیت به وجود آورد. مثلاً، با طرح سؤال، پخش یک فیلم از مراحل کار حسابداران و... در حقیقت این روش در درک و فهم مفاهیم پیچیده به هنرجویان یاری می‌رساند. اجرای مطلوب روش بحث گروهی تا اندازه زیادی بستگی به شخصیت هنرآموز و درجه خونگرمی او دارد. هنرآموزی که از این روش استفاده می‌کند باید قدرت تصمیم‌گیری داشته باشد و طوری بحث را هدایت کند که موضوع به بیراهه کشیده نشود.

ایجاد علاقه و آگاهی مشترک در زمینه خاص و ایجاد و پرورش تفکر انتقادی، ایجاد توانایی اظهارنظر در جمع، تقویت توانایی انتقاد پذیری، ایجاد و تقویت توانایی مدیریت و رهبری در گروه، تقویت قدرت بیان و استدلال، تقویت قدرت تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری، آشنایی با روش کسب اطلاعات و حل مسایل و ایجاد رابطه مطلوب اجتماعی، همگی شرایطی هستند که در روش بحث گروهی ایجاد می‌شوند.

### مراحل آموزش با روش بحث گروهی

**انتخاب موضوع بحث:** موضوعات و عناوین روش بحث گروهی و ارتباط آن‌ها با هدف باید در قالب کلمات و جملات صریح و روشن بیان شود. گیچ‌وبر لاینر (۱۹۹۲) موضوع‌های بحث را به دو دسته تقسیم می‌کند: ۱- موضوع‌های مورد توافق همگان ۲- موضوع‌های بحث‌انگیز. این موضوعات به هنرجو کمک می‌کند که عقاید خود را به‌طور روشن برای دیگران بیان کنند و اظهارات دیگران را درباره همان مطلب بشنوند و نقد و ارزیابی اظهارات ناقص را بیاموزند.

**فراهم کردن زمینه‌های مشترک:** قبل از شروع بحث گروهی لازم است سطح اطلاعات هنرجویان درباره موضوع یکسان شود. برای این منظور می‌توانید از هنرجویان بخواهید تا فصلی از کتاب را مطالعه کنند.

بیان هدف‌های آموزشی و محدوده زمانی: پیش از آغاز بحث، هدف‌های آموزشی جلسه بحث را در اختیار یادگیرندگان قرار دهد. بیان هدف جریان بحث را به نتیجه‌گیری از بحث سوق می‌دهد و از بی‌نتیجه ماندن بحث جلوگیری می‌کند.

**هدایت جریان بحث:** هنرآموز موظف است در شروع بحث، تحت‌عنوان مقدمه هدف و ضوابط بحث گروهی را شرح دهد و باید نقش خود را در جریان بحث تا حد یک شنونده کاهش دهد، تا هنرجویان فرصت بیشتری برای شرکت در بحث پیدا کنند. بیشترین نقشی را که می‌توان در بحث گروهی به عهده معلم گذاشت آن است که به‌عنوان رئیس جلسه نوبت افراد کلاس را نگه دارد و نظم جلسه را حفظ کند و نقش هدایت‌کنندگی بحث را به عهده بگیرد. مثلاً آنجا که بحث به بن‌بست می‌رسد یا از مسیر اصلی‌اش خارج می‌شود، معلم می‌تواند وارد بحث شود و بحث را به مسیر اصلی خودش هدایت کند.

**محاسن روش بحث گروهی:**

– سهیم شدن در عقاید و تجربیات یکدیگر (هنرجویان)

– تقویت حس همکاری و احساس دوستی

– ارزیابی افراد از خود

– تقویت اعتماد به نفس و پرورش روحیه نقادی

– تقویت قدرت مدیریت و رهبری فراگیران

– تقویت قوه استدلال و اندیشه و نظم بخشی به افکار

## الگوی حل مسأله<sup>۱</sup>

در این الگو هنرجویان با بهره‌گیری از تجارب و دانسته‌های پیشین خود، درباره رویدادهای محیط می‌اندیشند تا مشکلی را که با آن مواجه شده‌اند، به‌نحو قابل قبولی حل کنند.

**مرحله اجرای روش الگوی حل مسأله:**

– **طرح مسأله یا بازنمایی مشکل:** می‌توان با توجه به خصوصیات فراگیران، نظیر، سن،

میزان تحصیلات، رشد ذهنی و عاطفی، ویژگی‌های فرهنگی، شرایط اجتماعی و اقتصادی و غیره، از راه‌های مختلف مسأله را در ذهن شاگردان ایجاد کرد.

– **جمع‌آوری اطلاعات:** منابع گردآوری اطلاعات باید از نظر علمی معتبر باشند و اطلاعات

جمع آوری شده باید با توجه به معیارهای صحیح و علمی طبقه‌بندی شوند.

— **ساختن فرضیه**، منظور از فرضیه سازی، پیش بینی راه‌حل‌های احتمالی و حدسی برای حل مسأله است. هنرجو برای ساختن فرضیه ناگزیر است به تفکر بیردازد و برای حل مسأله چندین راه را برگزیند.

— **آزمایش فرضیه**: فرضیه، حدسی است که براساس اطلاعات پیشین و شواهد موجود، در برخورد با دنیای خارج، در ذهن هنرجو شکل می‌گیرد.

— **نتیجه‌گیری، تعمیم و کاربرد**: فرآیند حل مسأله، باید به نتیجه منتهی شود. بدون نتیجه‌گیری، مسأله حل نخواهد شد.

## روش اکتشافی

یادگیری اکتشافی از لحاظ روش تدریس، به آن دسته از موقعیت‌های آموزشی اشاره دارد که در آن‌ها هنرجو با راهنمایی محدود هنرآموز و یا بدون راهنمایی او به هدف موردنظر نایل شود. ویژگی عمده روش اکتشافی عبارت است از میزان راهنمایی هنرآموز نسبت به هنرجو.

راهنمایی هنرآموز به هنرجو می‌تواند در محدوده زیر باشد:

- ۱- هنرآموز می‌تواند اصول و راه‌حل مسأله را برای هنرجو توضیح دهد.
- ۲- هنرآموز می‌تواند فقط اصولی را که در یادگیری اکتشافی به کار می‌رود، برای هنرجو توضیح دهد، اما راه‌حل مسأله را در اختیار او نگذارد تا هنرجو خود به نتیجه برسد و هنرآموز در صورت لزوم تصحیح کند.
- ۳- هنرآموز می‌تواند اصول و راه‌حل را در اختیار هنرجو قرار دهد، در این صورت، آن را یادگیری بدون راهنمایی معلم می‌نامیم.

## روش تدریس

روش تدریس جنبه کاربردی دارد و براساس خلاقیت و نوآوری هنرآموز شکل می‌گیرد، که برخی از روش‌های تدریس در بخش کلیات تدریس به‌طور کلی آورده شد. اما در نوشته حاضر مواردی جهت بهینه‌سازی تدریس مطرح می‌شود، از جمله موارد مهم در امر تدریس «تحلیل آموزش» است به این معنا که هنرآموز پیش از آغاز سال تحصیلی باید تحلیل محتوای متن آموزش و تنظیم و دسته‌بندی مطالب براساس محتوا و زمان را انجام دهد. به‌عنوان مثال هنرآموز باید بر تعریف تدریس،



فعالیتی را در تدریس طراحی کند که هدفدار باشد یعنی با توجه به ساعات تدریس در سال که طبق استاندارد ۳۰ هفته می‌باشد یک طرح کلی آموزش برای تدریس اصول حسابداری (۲) به هنرجویان در اولین جلسه تدریس ارائه نماید تا هم خود هنرآموز بداند چه محتوایی را در چه زمانی به کلاس ارائه دهد و هم هنرجو بداند که هنرآموز چه انتظاری از او دارد تا تعامل بین فردی هنرآموز و هنرجو در امر تدریس انجام پذیرد.

حال برای نمونه طرح آموزشی پیشنهادی ارائه می‌گردد.

عنوان فصل	شماره صفحه	تعداد جلسات	تعداد ارزشیابی کتبی
اول	۱ تا ۱۸	یک جلسه ۸ ساعته + ۳ ساعت	یک
دوم	۱۸ تا ۵۰	سه جلسه ۸ ساعته + ۶ ساعت	سه
سوم	۵۰ تا ۶۹	سه جلسه ۸ ساعته + ۲ ساعت	دو
چهارم	۶۹ تا ۹۲	یک جلسه ۸ ساعته + ۲ ساعت	یک
پنجم امتحانات دی ماه	۹۲ تا ۱۱۹	سه جلسه ۸ ساعته + ۳ ساعت	دو
ششم	۱۱۹ تا ۱۴۶	سه جلسه ۸ ساعته	دو
هفتم	۱۴۶ تا ۱۶۲	دو جلسه ۸ ساعته	دو
هشتم	۱۶۲ تا ۱۷۴	یک جلسه ۸ ساعته + ۴ ساعت	یک
نهم	۱۷۴ تا ۱۹۹	چهار جلسه ۸ ساعته	سه
دهم	۱۹۹ تا ۲۱۱	دو جلسه ۸ ساعته + ۴ ساعت	یک
یازدهم	۲۱۱ تا ۲۲۰	دو جلسه ۸ ساعته	یک

به هنرجویان یادآوری می‌شود که دو جلسه ۸ ساعته نیز تا پایان سال زمان دارند تا درس‌ها را دوره کرده و سؤالات خود را از هنرآموز خود بپرسند و همچنین، همواره از آن‌ها در طول سال تحصیلی قبل از تدریس، حین تدریس و بعد از تدریس سؤالاتی پرسیده خواهد شد. (ملکی، حسن، ۱۳۸۸)

در حقیقت هنرآموز با این عمل در نخستین روز از دوره آموزشی با نوشتن کلیات مباحث اشاره‌های کلامی به برخی از جزئیاتی که در ایجاد انگیزه جهت حضور در کلاس‌ها مؤثر است، ارائه می‌دهد. این عمل، افق روشنی از انتهای یک دوره آموزشی برای هنرجویان مشخص می‌کند و آن‌ها

می‌توانند برای خود مطابق با این طراحی سالانه هنرآموز برنامه‌ریزی کنند. شایان توجه است که بهتر است برای طراحی سالانه به فهرست کتاب‌ها اکتفا نشود، بلکه هنرآموز می‌تواند به متن آموزشی رجوع نماید و برخی از مطالب را که در فهرست نیامده است، ولی با مطالب طرح سالانه هنرآموز پیوستگی و یا در جاذبه مطالب تأثیر شگرف دارد، انتخاب کند و در طرح جای دهد. تعطیلات رسمی کشور در نظر گرفته شود. سال را به اجزای کوچک‌تر مثل ماه و هفته و روز تقسیم کرد و محتوای آموزشی را در این قالب‌های زمانی ریخت.

## برنامه درسی روزانه

افزون بر طرح سالانه که در بردارنده کلیات متن آموزشی موردنظر است، هنرآموز باید برای هر روز درسی نیز طرح و برنامه درسی بنویسد. به عبارت دیگر، باید طرح مدون و سنجیده برای یک جلسه نوشته شود. در این طرح درسی، کلیات مطالبی که در یک روز درسی مورد تدریس قرار می‌گیرد، نوشته می‌شود و جزئیات و مثال‌ها و نکات ضروری به صورت رمزی و بسیار خلاصه در گوشه‌ای از این طرح نگاشته می‌شود تا در سال‌های بعد مورد استفاده قرار گیرد بدیهی است که در نخستین سال‌های تدریس به خاطر سپردن مطالب برای هنرآموز میسر نیست و این طرح درس، یاریگر او در به یادآوردن مطالب است و در ضمن، تقدم و تأخر مطالب نیز منطقی خواهد بود. طرح درس موجب جلب اعتماد هنرجو می‌شود و او به این وسیله می‌فهمد که هنرآموز برای تدریس وقت می‌گذارد و نظم و اعتدال رفتاری هنرآموز در کلام، مرهون همین طرح درس روزانه است که موجب صرفه‌جویی در وقت و استفاده بهینه می‌شود.

### اجزای طرح درس روزانه :

اجزای طرح درس روزانه عبارتند از :

۱- پرسش‌های آغازین برای موضوع یا عنوانی که باید مطرح گردد و هنرجو باید قبل از تدریس آن‌ها را آموخته باشد.

۲- اختصاص زمان

۳- فعالیت‌هایی که هنرآموز باید در امر یاددهی - یادگیری درس انجام دهد.

۴- وسایل کمک آموزشی و تجهیزات

۵- فعالیت‌هایی که هنرجو باید در امر یاددهی - یادگیری انجام دهد.

۶- فضا

در حقیقت طرح درس روزانه مجموعه فعالیت‌هایی است که هنرآموز برای تحقق اهداف، چگونگی عرضه محتوای درس، سازماندهی فعالیت‌های خود و هنرجویان در زمان معین و ارزشیابی از آموخته‌های آنان، از قبل پیش‌بینی و تنظیم می‌کند.

استفاده از طرح درس موجب می‌شود که هنرآموز :

۱- با توجه به هدف‌های درس مورد نظر بین نحوه ارائه درس و دست‌یابی به اهداف، هماهنگی و انسجام برقرار سازد.

۲- روش‌ها و وسایل آموزشی را به تناسب اهداف، شرایط و نیازهای هنرجویان انتخاب کند.

۳- در آموزش مفاهیم اصلی درس اعتماد به نفس، احاطه و تسلط کافی داشته باشد.

۴- نقاط ضعف و قدرت خود را بشناسد و در جهت رفع نارسایی‌های تدریس بکوشد.

۵- در فعالیت‌های کلاسی منظم و ترتیب منطقی داشته باشد.

۶- نظام ارزشیابی ورودی، مرحله‌ای و پایانی را به درستی پیش‌بینی کند.

برای نمونه جدول طرح درس روزانه برای استفاده شما هنرآموزان ارائه می‌شود :

نتیجه	ارزشیابی تشخیصی	پیش‌بینی رفتارهای ورودی	هدف‌های رفتاری	هدف‌های جزئی	رئوس مطالب

نحوه ارزشیابی	زمان لازم	فعالیت‌های هنرآموزان	مواد آموزشی	روش‌های تدریس	مراحل تدریس

یادداشت هنرآموز

## تعیین مراحل و روش‌های تدریس

این مراحل می‌تواند به صورت ذهنی مورد توجه قرار گیرد و یا روی کاغذی که با عنوان طرح درس معین شده، یادداشت شود. این مراحل به طور فهرست‌وار عبارتند از:

فعالیت‌های مقدماتی قبل از تدریس همچون حضور و غیاب شاگردان، اطمینان از سلامت روانی و جسمی شاگردان و تذکر برای یادداشت درس جدید.

آماده‌سازی و ایجاد انگیزه برای هنرجویان که باید از قبل نحوه انگیزش مشخص شده باشد. ارائه درس جدید براساس هدف‌هایی که قبلاً تعیین شده است و توجه به عدم تداخل کلیات مطالب با جزئیات و یا مطالب اصلی با فرعی.

فعالیت‌های تکمیلی یعنی هنرآموز پس از ارائه درس جدید با جمع‌بندی و یا ارائه خلاصه درس و یا درخواست تکرار مطالب از سوی هنرجویان، تدریس را به کمال برساند و با در نظر گرفتن تمرین و یا تحقیق برای آن‌ها روند یادگیری را سرعت بخشد. کلیه این موارد باید در طرح درس مشخص باشد. انتخاب وسایل کمک آموزشی به تناسب موضوع مورد بحث و امکانات موسسه آموزشی و یا مسایل اقتصادی و جانبی. در این بخش نباید ایده‌آلی برخورد کرد و وعده‌هایی داد که قابلیت اجرا ندارند و موجب خلف وعده می‌شوند.

## مهارت‌های هنرآموز در کلاس

بنابر مطالب پیش گفته، طراحی آموزشی از جمله مهارت‌های پیش از تدریس است. پس از موارد مذکور به مهارت‌های ضمن تدریس می‌پردازیم که جنبه اجرایی و عملیاتی دارد و در کلاس صورت می‌گیرد، اما باید با مطالعه و برنامه‌ریزی قبلی همراه باشد. در غیر این صورت، فاقد سیر منطقی خواهد بود و موجب آسیب کیفیت آموزش می‌شود. این مهارت‌ها عبارتند از:

**الف) اجرای آزمون رفتار ورودی:** بیان شد که رفتار ورودی عبارت است از مهارت‌ها و توانایی‌هایی که هنرجویان باید قبل از شروع درس جدید دارا باشند تا بتوانند با موفقیت به اهداف جزئی دست یابند. در این مرحله، هنرآموز باید مهارت‌های مذکور را مورد سنجش قرار دهد و با آزمون رفتار ورودی، یک وجه مشترکی بین هنرجویان که گاهی از نظر رفتار ورودی متفاوت هستند بیابد.

**ب) مهارت برقراری ارتباط:** آشنایی با دانش «روانشناسی ارتباطات» در این بخش ضروری است، زیرا چنان که گفتیم تدریس یک تلاش دو جانبه است و در سایه ارتباطی صحیح صورت می‌گیرد. ارتباط در بخش آموزش عبارت است از فرآیندی که به موجب آن بین پیام‌دهنده (هنرآموز) و پیام‌گیرنده

هنرجو) به منظور انتقال پیام (ارسال و دریافت) رابطه‌ای برقرار می‌شود. ارتباط، زمانی ایجاد می‌شود که محتوای پیام به گیرنده منتقل شود و دریافت آن از گیرنده به فرستنده اعلام شود. بنابراین در فرآیند ارتباط در آموزش با یک مثلث سروکار داریم: فرستنده، گیرنده و پیام (همان متن آموزشی است). در مبحث روانشناسی ارتباط موضوعاتی همچون عوامل مؤثر در ایجاد ارتباط، موانع ایجاد ارتباط، راه کارهای رفع موانع مطرح است که خوانندگان را به مطالعه این موارد در کتب روانشناسی ارتباط ارجاع می‌دهیم و از درازگویی می‌پرهیزیم تا که از اصل باز نمانیم.

**ج) ایجاد تمرکز جمعی در کلاس:** هنرآموز باید عوامل مخل در کلاس را که مانع تمرکز هنرجویان می‌شود از بین ببرد و لازمه این کار شناخت آن عوامل است. برای مثال می‌توانیم به موارد مخل زیر اشاره کنیم:

– عدم تعادل در حرکت‌های هنرآموز و گاه استفاده نابجا و ناموزون از دست‌ها.  
– اشکال در صدای هنرآموز که در جاذبه کلاس و ایجاد تمرکز نقش مهمی دارد. مثلاً صدای خشن و بیش از اندازه بلند و یا کوتاه و نامفهوم و یا یکنواخت و کسل‌کننده از موانع تمرکز بخشی است. هنرآموز با تغییر نوع تکلم و یا آهنگ صدای خود می‌تواند ارتباطی دوستانه و محبت‌آمیز با هنرجویان داشته باشد و از آشفتگی کلاس ممانعت کند.

– عدم تنوع در برقراری رابطه در کلاس و استفاده از رفتارها و سخن‌های کلیشه‌ای.  
– عدم استفاده از حواس دیگر دانش‌پژوهان، غیر از چشم و گوش به تناسب موضوع آموزشی.

– به کار بردن تکیه کلام‌های آزاردهنده و یا داشتن حالت‌هایی مثل «تیک عصبی» در فاصله‌ای کوتاه و یا تکرار یک رفتار.

**د) مهارت آماده سازی:** آماده‌سازی فعلیتی است که هنرآموز از طریق آن می‌کوشد ارتباط معناداری بین تجارب پیشین هنرجویان و نیازهای آن‌ها با اهداف آموزشی ایجاد کند. هنرآموز با ایجاد تمرکز عمومی و ایجاد علاقه و انگیزه برای هنرجویان نسبت به مطلب آموزشی و نیز ایجاد کنجکاوی با طرح سؤالاتی که احتمال می‌رود دانش‌پژوه نسبت به آن‌ها آگاهی نداشته باشد، می‌تواند کلاس را آماده درس جدید کند.

برقراری انضباط در کلاس نیز در این بخش مطرح می‌شود که با رفع علل بی‌انضباطی می‌توان آن را ایجاد کرد، چه عواملی که ناشی از رفتار هنرآموز است و چه مواردی که مربوط به هنرجویان است.

هـ) مهارت ارائه درس جدید: با استفاده از روشی مناسب و بهره‌گیری از طرح درسی که پیش از کلاس نگاشته شده است و با خلاقیت‌های خاص و گاه منحصر به فرد برخی از هنرآموزان این مرحله به خوبی صورت می‌گیرد.

و) مهارت جمع‌بندی: هنرآموز در پایان کلاس برای رساندن هنرجویان به نتیجه مناسب و ایجاد ارتباط بین مباحث جدید و مطالب قبلی و رابطه درس جدید با مباحث بعدی، به جمع‌بندی مطالب (به صورت خلاصه) می‌پردازد. البته ممکن است هنرآموز از هنرجویان بخواهد که این جمع‌بندی را انجام دهند و خود به رفع نواقص آن‌ها بپردازد.

## روش‌های یاد دهی — یادگیری

اصول حسابداری (۲) مانند سایر کتاب‌ها در انتخاب روش تدریس مناسب تحت تأثیر عوامل مختلفی همچون هماهنگی با اهداف، روش ارزشیابی، خصوصیات هنرجویان و امکان مشارکت آن‌ها در روند یاددهی — یادگیری، فضای آموزشی، جمعیت دانش‌آموزی و امکانات است.

در یک تقسیم‌بندی کلی روش‌های یاددهی — یادگیری را می‌توان به دو قسمت تقسیم کرد: پویا یا فعال و ایستا یا غیرفعال، در الگوهای تدریس غیرفعال هنرجو عنصری انفعالی است و هنرآموز به عنوان انتقال دهنده اطلاعات، مسئولیت اصلی آموزش را به عهده دارد اما در روش فعال هنرجو و علائق او مورد توجه است و هنرآموز تلاش می‌کند تا توانایی هنرجویان را در مهارت‌های گوش کردن، گفتن، خواندن، نوشتن؛ استدلال، مقایسه، تطبیق، تجزیه و تحلیل و خلاقیت تقویت کند و با توجه به این موضوع محتوای درسی را در کلاس ارائه دهد. هنرآموز هنگام تدریس از وسایل و امکانات آموزشی زیادی استفاده می‌کند و یادگیری مؤثر را از طریق تمرین‌ها و فعالیت‌های متنوع به عهده هنرجویان می‌گذارد و آنان را در تحقق اهداف و یادگیری مفاهیم درس دخالت می‌دهد. در حقیقت هنرآموز راهنما و هدایت‌کننده‌ای است که پا به پای هنرجویان مسیر آموزشی را طی می‌کند و به او کمک می‌کند که درس را به طور عمیق و از روی علاقه یاد بگیرد. همانطور که می‌بینید نگرش به تدریس به کلی تغییر یافته است و هرگز منظور، انباشتن اجباری ذهن هنرجو نیست بلکه هدف اصلی این است که هنرآموز آنان را به یادگیری تجاربی که در اختیارشان قرار می‌گیرد، تحریک و راهنمایی کند.

با توجه به مطالب بالا یک هنرآموز می‌تواند با توجه به خلاقیت خود برنامه درسی‌ای را تهیه نماید که روش فعال یا غیرفعال یا ترکیبی از هر دو را در بر داشته باشد.



به عنوان مثال هنرآموزی می خواهد مبحث صندوق را درس بدهد :  
هدف رفتاری :

حساب صندوق، چگونه حسابی است.  
در چه مواقعی از حساب صندوق استفاده می گردد.  
عملیات ثبت حساب صندوق را انجام دهد.

سوالات آغازین :

موجودی نقد یعنی چه؟

انواع موجودی نقد را نام ببرید.

صندوق جزء کدام سرفصل های دفتر کل می باشد؟

مانده دارایی ها بدهکار است یا بستانکار؟

زمان اختصاص داده شده : ۴۵ دقیقه

فعالیت های یاددهی — یادگیری هنرآموز :

هنرآموز راهنما و هدایت کننده ای است که پا به پای هنرجویان مسیر آموزشی را طی می کند و به او کمک می کند که درس را به طور عمیق و از روی علاقه یاد بگیرد. در ضمن بهتر است که هنرآموز از هوش هفت گانه نیز اطلاعاتی داشته باشد تا بهتر بتواند به این مهم دست یابد. که پس از اتمام مبحث طرح درس صندوق به آن می پردازیم.

وسایل کمک آموزشی : ترسیم بر روی تخته / نشان دادن یک فیلم از خرید واقعی در مراکز

خرید

فعالیت های یاددهی — یادگیری هنرجو :

هنرجو در جلسه اول تدریس طرح آموزشی را از هنرآموز خود دریافت داشته است بنابراین می داند که در این جلسه مبحث صندوق درس داده می شود و همانطور که هنرآموز درس مربوطه را برای او توضیح داده قبل از تدریس مبحث فوق، باید یک دور این مبحث را بخواند و در مورد مفاهیم آن فکر کند و اینکه ممکن است هنرآموز چه سوالاتی را برای ورود به درس از او و دوستانش بپرسد.

فضا :

هنرآموز باید عوامل مخل در کلاس را که مانع تمرکز هنرجویان می شود از بین ببرد و برقراری انضباط در کلاس را مد نظر داشته باشد، فضای آموزشی را به گونه ای طرح ریزی کند که هنرجو جرأت بیان افکار منطقی خود را در رابطه با مبحث عنوان شده داشته باشد.

یادداشت هنرآموز

## هوش هفت گانه

در ادامه مبحث فعالیت‌های یاددهی - یادگیری مناسب است که در مورد ادراک هوشی صحبت

شود :

پروفسور هوارد گاردنر استاد روان‌شناسی شناخت در دانشگاه هاروارد در کتاب خود با عنوان چهار چوب‌های ذهن، به این مطلب اشاره کرده است که هر انسان حداقل دارای هفت نوع ادراک هوشی است، که برخی از این هوش‌ها در برخی از فراگیران قوی‌تر است. انواع هوش‌ها به ترتیب عبارتند از :

هوش لفظی (زبانی)

هوش منطقی (ریاضی)

هوش بصری (فضایی)

هوش موسیقایی (موزون)

هوش بدنی (جنبشی)

هوش برون فردی (اندر کنشی)

هوش درون فردی

بنابراین در تدریس مطالب درسی لازم است که هنرآموزان به هوش هفت‌گانه عنایت داشته باشند، در بسیاری از پرسش و پاسخ‌های معمولی حتی در خارج از محیط آموزشی، وقتی فردی جواب پاسخ‌دهنده را متوجه نمی‌شود متأسفانه به این مطلب توجه نمی‌کند و مطلب را دوباره مانند دفعه اول با همان روش قبلی منتهی با صدای بلندتر توضیح می‌دهد در حالی که طرف مقابل مشکل شنوایی ندارد و مشکل به ادراک هوشی او بر می‌گردد. در برخی از کشورهای پیشرفته جهان، ابتدای سال تحصیلی نوع هوش فراگیران را تعیین و به آموزنده تفهیم می‌کنند که یاددهی خود را با هوش هنرجو مطابقت دهند، بدین ترتیب در کشورهایی که هنوز تفکیک فراگیران از نظر هوش انجام نمی‌پذیرد بهتر است برای یادگیری آموزنده در تدریس خود هوش هفت‌گانه را نیز مد نظر قرار دهد.

## شیوه برگزاری امتحانات (شیوه ارزشیابی)

ارزشیابی به معنای جمع‌آوری اطلاعات به منظور اخذ تصمیمات مناسب است. گاه ارزشیابی از سوی هنرآموز و در طول دوره آموزشی صورت می‌گیرد تا به هنرجو در امر یادگیری کمک کند، و گاه زمان آن از سوی مؤسسه آموزشی تعیین می‌شود تا تصمیم‌های مناسب جهت ارتقای تحصیلی هنرجو

صورت گیرد و در جدول امتیازات، جایگاه او مشخص شود.

ارزشیابی علت‌های مختلف دارد که برخی را ذکر می‌کنیم :

(الف) ایجاد انگیزه برای هنرجو جهت تسریع یادگیری در ابتدای آموزش.

(ب) تشویق هنرجویان به یادگیری و ایجاد رقابت سالم علمی.

(ج) آگاهی بخشی برای هنرجو که خود را ارزیابی کند.

(د) آگاهی بخشی برای فراهم‌دهنده (هنرآموز) تا نقاط قوت و ضعف خود را در تدریس بیابد.

(ه) اصلاح فعالیت‌های غیر صحیح در یادگیری.

بنابراین، با ارزشیابی هنرجو و هنرآموز سنجش می‌شوند و می‌توانند به اصلاح خود بپردازند.

البته ارزشیابی باید متناسب با اهداف آموزشی صورت گیرد تا در سایه هماهنگی این دو، تصمیمات لازم برای هنرجو گرفته شود.

**انواع ارزشیابی :** قبل از دوره آموزشی، ارزشیابی صورت می‌گیرد تا آموزش‌های جدیدی متناسب با دانسته‌های قبلی هنرجو طراحی و تنظیم شود. این آزمون را «ارزیابی تشخیصی» می‌نامند و تعیین‌کننده «رفتار ورودی» هنرجو است. گاه ارزشیابی در مراحل گوناگون یک دوره آموزشی صورت می‌گیرد. امتحان هفتگی میان ترم و حتی سؤالات ابتدای هر جلسه که مربوط به درس جلسه قبل است از این گروه هستند. این نوع ارزشیابی به «ارزیابی مرحله‌ای» معروف است. آنچه در تمام مؤسسات آموزشی از اهمیت بالایی برخوردار است، «ارزیابی مجموعه‌ای» است که در پایان هر دوره مانند ترم صورت می‌پذیرد و سرنوشت تحصیلی هنرجو با امتیاز آن رقم می‌خورد. دو نوع اخیر، ارزیابی تعیین‌کننده «رفتار خروجی» هنرجو است و میزان یادگیری او را در دوره آموزشی مورد نظر نشان می‌دهد.

**روش‌های ارزشیابی :** اگر چه هر هنرآموزی با توجه به صلاحدید و قدرت خلاقیت خویش، روش خاص خود را در ارزیابی به کار می‌برد، ولی به طور کلی روش‌های ارزیابی را می‌توان به سه دسته تقسیم کرد :

(الف) کتبی (نوشتاری) که بیشتر ارزیابی‌ها با این روش است. آزمون‌های کتبی نیز به دو شیوه تشریحی و تستی (عینی) برگزار می‌شوند که در شیوه اول گاهی پاسخ‌ها به صورت محدود است و گاه وسیع و گسترده، یعنی هنرآموز به صورت تحلیلی پاسخ می‌دهد. ارزیابی تستی نیز به چهار شکل صحیح غلط، چندگزینه‌ای، جورکردنی و کامل کردنی صورت می‌گیرد.

(ب) شفاهی (گفتاری) که محدود به مواقع خاص است. گاهی اصل متن آموزشی با صلاحدید

هنرآموز به صورت شفاهی آزموده می‌شود تا قدرت تحلیل و بررسی و عمق دریافت هنرجو برای هنرآموز ثابت گردد.

ج) عملی که مربوط به متن‌های خاصی می‌شود. در مواردی که سنجش افراد به کاربرد برخی وسایل و یا به عمل آوردن یک پدیده تجربی منوط است، از امتحان عملی استفاده می‌شود، توجه به امکانات موجود در یک مؤسسه آموزشی از نکات مهم در این نوع آزمون است.

در هر صورت هدف عمده در مدرسه پیش بردن یادگیری هنرجویان است. تمام فعالیت‌های مدرسه باید متوجه همین هدف باشد. زیرا مقدار و نوع یادگیری هنرجویان است که میزان فعالیت‌های مدرسه را روشن می‌کند. هرگاه هنرجو مطلبی را یاد بگیرد، این امر موجب تغییر رفتار وی خواهد شد و به عبارت دیگر تجارب یادگیری موفقیت‌آمیز موجب تغییراتی در رفتار هنرجو می‌شود. همانطور که گفته شد، به وسیله ارزیابی و امتحان است که هنرآموز می‌تواند اثر کوشش‌های خود را بفهمد و یا بداند که چه اندازه توانسته است هنرجو را در راه رسیدن به هدف‌های مورد نظر کمک کند و خود نیز تا چه حد موفق بوده است.

لازم به یادآوری است که اگر امتحان به جای اینکه یک وسیله باشد، یک هدف اصلی به شمار آید بر کل فرایند آموزشی اثرات سو می‌گذارد و هدف‌های حقیقی آموزش و پرورش را به مخاطره می‌اندازد. در چنین حالتی هنرجویان فقط برای کسب نمره و قبول شدن در امتحان فعالیت می‌کنند. هنرجویان برای دریافت نمره به حفظ کردن مطالب می‌پردازند و در نتیجه قدرت تفکر و استدلال و نوآوری فراگیران ضعیف می‌گردد و موجب خستگی آن‌ها از درس و هنرآموز می‌شود. همه این موارد منجر به عدم پیشرفت و افزایش میزان افت تحصیلی و در نهایت ترک تحصیل هنرجویان می‌گردد. استفاده از شیوه‌های صحیح امتحان یا ارزیابی پیشرفت تحصیلی، نه تنها هنرآموز را قادر می‌سازد که هنرجویان خود را در رسیدن به هدف‌های آموزش و پرورش راهنمایی کند بلکه بر اساس ارزیابی مداوم می‌تواند روش تدریس را نیز ارزیابی کند. به این ترتیب می‌تواند از ترک تحصیل هنرجویان جلوگیری کند. بنابراین امتحان وسیله‌ای نیست که تنها در پایان مراحل تحصیل و برای انتخاب افراد مستعد و شایسته تر به کار رود، بلکه امتحان باید به طور مداوم و در جریان تدریس باشد و در موقعیت‌های مختلف انجام گیرد.

در پایان مبحث کلیات آموزشی لازم به اذعان این مطلب است که هنرآموزان وظیفه خطیری را به عهده دارند و نه تنها در حیطه تخصصی بلکه در حیطه تدریس و روش‌های آن و فعالیت‌های یاددهی - یادگیری تبحر و خلاقیت لازم و کافی را باید کسب نمایند تا بنا بر مقتضیات کلاس درس

خود، به صورت فعالانه عمل کرده و هنرجویان را درست رهبری کنند تا هم به هدف‌های درسی و هم به هدف‌های پرورشی که در طرح درس خود به آن اندیشیده‌اند نایل گردند و حتی الامکان افرادی با عزت نفس، خود رهبر و فکور را تربیت نموده و به جامعه تحویل دهند که از این رهگذر خود نیز منفعت خواهند برد چرا که فرزندان و عزیزان ما ممکن است روزی با هنرجویان امروز ما هر گونه برخورد اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی داشته باشند<sup>۱</sup>.

---

۱- منابع آموزشی در آخر کتاب معرفی شده است.

### اصول پذیرفته شده حسابداری

اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، مجموعه نظرات و روش‌هایی است که توسط اشخاص و مراجع ذیصلاح حرفه‌ای برای انجام عملیات حسابداری، اعم از نگهداری دفاتر، گزارشگری و تعیین نتایج حاصل از فعالیت‌های مالی مؤسسات، پیشنهاد شده و در طول زمان، پس از بحث و بررسی و تجزیه و تحلیل توسط اهل فن و تصویب در مجامع حرفه‌ای مورد قبول عامه واقع گردیده است.

هدف اصلی تدوین اصول حسابداری، ایجاد سیستم یکنواختی است که بتوان از طریق آن، روش‌های حسابداری و گزارش‌های مالی در واحدهای اقتصادی مختلف را مفید، قابل فهم و قابل مقایسه نمود. گاهی به جای اصول پذیرفته شده حسابداری از اصطلاحات دیگر مانند استانداردهای حسابداری نیز استفاده می‌شود. با این حال، باید توجه داشت که منظور از اصول پذیرفته شده حسابداری، میثاق‌ها و قواعد و رویه‌هایی است که در طول زمان و در پاسخ به نیازهای جوامع بشری به اطلاعات مالی، توسط افراد و نهادهای حرفه‌ای بنا نهاده شده است و مانند علوم طبیعی از ثبات دائمی برخوردار نمی‌باشند. تغییر در قوانین و مقررات کشور، نیازهای جدید استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری، تجربیات تازه حسابداران و سایر عوامل محیطی از جمله مواردی هستند که ممکن است در هر زمان موجب تجدید نظر در این اصول شوند.

### سلسله مراتب اصول پذیرفته شده حسابداری

اصول پذیرفته شده حسابداری همانند چارچوب منسجمی از قواعد است که نحوه عمل حسابداری را تعیین می‌کند. چنین مجموعه‌ای همانند یک قانون پایه، در تدوین استانداردهای حسابداری و حل موضوعات پیش‌بینی نشده حسابداری، ملاک عمل قرار خواهد گرفت. صورت‌های مالی اساسی به عنوان اصلی‌ترین محصول سیستم حسابداری بر پایه این اصول پذیرفته شده شکل گرفته‌اند.

## مفروضات بنیادین

پایه‌های اصول پذیرفته شده حسابداری بر چهار فرض محیطی استوار است که تحت عنوان مفروضات بنیادی حسابداری شناخته می‌شوند. در سلسله مراتب اصول حسابداری، مفروضات بنیادی در پایه‌ای‌ترین سطح قرار داشته و تمامی اصول اجرایی، میثاق‌ها و استانداردهای حسابداری باید برگرفته و منطبق بر این مفروضات باشند.

■ **فرض تفکیک شخصیت.** فرض تفکیک شخصیت یکی از اساسی‌ترین مفروضات حسابداری می‌باشد. زیرا این فرض بین واحد تجاری و مالکیت آن تمایز قائل می‌شود. برای مقاصد حسابداری و گزارشگری مالی، هر مؤسسه، یک شخصیت حقوقی مستقل فرض شده که می‌تواند دارایی تحصیل نموده، بدهی و هزینه تعهد و درآمد نیز تحصیل نماید. بر مبنای این فرض، مطالبات و دیون شخصی صاحبان واحد تجاری به اشخاص ثالث، جزء منابع و تعهدات واحد تجاری محسوب نمی‌گردد.

■ **فرض تداوم فعالیت.** در حسابداری فرض بر این است که یک واحد تجاری برای مدت طولانی به فعالیت خود ادامه می‌دهد. به عبارت دیگر، فرض بر این است که واحد تجاری، در آینده قابل پیش‌بینی به عملیات خود ادامه می‌دهد. بر مبنای این فرض است که مثلاً ساختمان به‌عنوان دارایی در دفاتر ثبت می‌گردد. زیرا فرض می‌شود مؤسسه آقدر به فعالیت خود ادامه می‌دهد که بهای این دارایی، به‌عنوان هزینه، به آن دوره‌ها تخصیص یابد. بدون در نظر گرفتن این فرض باید ساختمان در ترازنامه به ارزش تسویه گزارش شود. یکی دیگر از نتایج پذیرش فرض تداوم فعالیت، طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها به جاری و غیر جاری (بلند مدت) می‌باشد. زیرا اگر فرض تداوم فعالیت مصداق نداشته باشد تمایز بین جاری و بلند مدت مفهومی ندارد.

■ **فرض دوره مالی.** همان‌طور که در بالا اشاره شد، نتایج واقعی عملیات یک واحد تجاری را تنها در زمان تسویه، یعنی خاتمه عملیات آن می‌توان تعیین کرد. از طرف دیگر، بستنکاران، اعتباردهندگان و اشخاص ذینفع نمی‌توانند تا تاریخ انحلال، از نتایج آن بی‌خبر باشند. از این رو، عمر واحد تجاری به دوره‌های زمانی مساوی تقسیم می‌شود که هر دوره را اصطلاحاً «دوره حسابداری» گویند. دوره مالی ممکن است سه ماهه، شش ماهه یا یکساله باشد. هر دوره مالی را که دوازده ماه طول بکشد، اصطلاحاً «سال مالی» گویند. باید توجه داشت که سال مالی ممکن است مطابق با شمسی (از اول فروردین تا پایان اسفند)، یا غیر از آن باشد. یکی از نتایج پذیرش فرض دوره مالی، به‌وجود آوردن ویژگی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است. زیرا بدین ترتیب می‌توان نتایج یک دوره مالی را با نتایج دوره‌های قبل و یا با نتایج شرکت‌های مشابه در آن صنعت مقایسه نمود و بدین طریق ارزیابی‌های لازم را انجام داد.



■ **فرض واحد اندازه‌گیری.** برای اندازه‌گیری هر ویژگی یا کیفیت، در نگاه اول به یک مقیاس اندازه‌گیری نیاز است. مثلاً واحد اندازه‌گیری طول: متر، وزن: کیلوگرم و غیره می‌باشد. در حسابداری نیز پول به‌عنوان واحد اندازه‌گیری مبادلات فرض شده است. پول یک واحد مشترک برای اندازه‌گیری مبادلات اقتصادی است که در ثبت مبادلات و تهیه صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. وقایعی که با پول اندازه‌گیری نمی‌شوند و فاقد جنبه مالی می‌باشند در دفاتر و صورتحساب‌ها منعکس نمی‌شوند.

## اصول حسابداری

علاوه بر مفروضات محیطی، در حسابداری برای ثبت و گزارشگری مالی، به رهنمودها و دستورالعمل‌های روشن‌تر و مشخص‌تری نیاز است، این دستورالعمل‌ها به اصول حسابداری مرسوم می‌باشند که در مقایسه با مفروضات حسابداری، بیشتر جنبه اجرایی و کاربردی دارند. چارچوب اولیه و زیربنایی حسابداری، ابتدا به‌وسیله مفروضات شکل می‌گیرد و سپس به‌وسیله اصول حسابداری عملی می‌گردد. در رابطه با اصول حسابداری اتفاق نظر وجود ندارد و مراجع مختلف، مجموعه متفاوتی را اصول حسابداری می‌دانند.

■ **اصل بهای تمام شده.** طبق اصل بهای تمام شده، مبادلات حسابداری در تاریخ وقوع به بهای تمام شده در دفاتر ثبت می‌شوند. منظور از بهای تمام شده هر دارایی، ارزش مبادله‌ای نقدی آن در تاریخ تحصیل دارایی است. پرداخت‌های اضافی به‌علت خریدهای نسیه و مدت‌دار، جزء بهای تمام شده محسوب نمی‌شوند. همچنین، تغییرات بعدی در قیمت، منجر به تغییر ارزش ثبت شده در دفاتر نمی‌شوند. بهای تمام شده که گاهی «بهای تمام شده تاریخی» نیز نامیده می‌شود، دو نارسایی دارد:

الف) تغییرات ارزش دارایی‌ها در طول سال‌های متممادی را در نظر نمی‌گیرد.

ب) چون دارایی‌ها در طول سال‌های متفاوت خریداری می‌گردند و مقیاس اندازه‌گیری بهای این دارایی‌ها پول است و از طرف دیگر، ارزش پول در حال تغییر است، لذا صورت‌های مالی در بردارنده اقلامی با مقیاس‌های ارزش‌گذاری متفاوت است.

با وجود این ایرادات، به‌دلایل زیر، کماکان بهای تمام شده، مبنای ثبت و گزارشگری قرار دارد:

الف) بهای تمام شده بر تخمین و قضاوت مبتنی نبوده، بلکه واقعی، قابل اندازه‌گیری و قابل اتکا است.

ب) بهای تمام شده در زمان تحصیل، نشان‌دهنده ارزش متعارف دارایی در آن تاریخ است.

ج) بهای تمام شده تاریخی، قابل رسیدگی و ردیابی است.

■ **اصل شناخت درآمد.** اصل شناخت درآمد، زمان شناسایی درآمد و ثبت آن در حساب‌ها و صورت‌های مالی را تعیین می‌نماید. مطابق این اصل، درآمد زمانی شناسایی می‌گردد که دو شرط برقرار باشد: (الف) مبادله یا داد و ستدی صورت گرفته باشد و (ب) فرایند کسب سود، کامل شده باشد. تکمیل فرایند کسب سود شامل تکمیل فروش یا انجام خدمات، انتقال مالکیت از فروشنده به خریدار، دریافت وجه نقد و یا اطمینان از دریافت وجه در آینده است. در این هنگام گفته می‌شود که درآمد تحقق یافته است. درآمد عبارت است از افزایش ناخالص در دارایی‌ها یا کاهش ناخالص در بدهی‌ها، که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری شناسایی و اندازه‌گیری می‌شود.

درآمد ممکن است از راه‌های مختلفی تحصیل گردد ولی در هر حال، ارزش آن برابر ارزش بازار منابع مصرف شده یا خدمات انجام شده است. اصل تحقق درآمد شرکت را ملزم می‌کند که هر گونه تخفیف را به‌عنوان تعدیل مبلغ درآمد تحصیل شده، منظور کند. به‌عنوان مثال، چنانچه به منظور تسهیل فروش، تخفیفاتی برای خریداران منظور شود، مبلغ تخفیفات باید از فروش ناخالص کسر گردد تا درآمد فروش به‌نحو صحیح اندازه‌گیری شود.

طبق این اصل، درآمد ناشی از فروش کالا باید در زمان فروش و مطابق «روش فروش» شناسایی گردد. زیرا در تاریخ فروش، فرایند کسب سود، کامل می‌گردد. شرایط تکمیل فرایند کسب سود، شامل دریافت وجه نقد یا اطمینان از دریافت آن در آینده و تعیین امکان‌پذیر هزینه‌های مرتبط با فروش است. شرط اول (دریافت یا اطمینان از دریافت در آینده)، مبنایی برای شناسایی منافع آتی مبادلات را فراهم می‌آورد و شرط دوم (تعیین دقیق هزینه‌های مرتبط با درآمد)، میزان درآمد قابل شناسایی را مشخص می‌سازد.

بر این اساس، درآمد ناشی از خدمات، متناسب با میزان انجام خدمات شناسایی می‌گردد. زیرا میزان انجام خدمات، مبنایی جهت تشخیص تکمیل فرایند کسب سود است. در پاره‌ای از اوقات ممکن است درآمد، بدون در نظر گرفتن اصل شناخت درآمد، شناسایی و به حساب گرفته شود. مثلاً در قراردادهای بیمانی، درآمد ممکن است همزمان با پیشرفت کار شناسایی گردد. این طریق شناسایی درآمد که استثناء از قاعده کلی تحقق درآمد است به «روش درصد پیشرفت کار» مرسوم است. علاوه بر این، در موارد دیگر، نظیر تولید برخی فلزات گران‌بها یا محصولات کشاورزی که بازار تضمین شده و برای آن‌ها وجود دارد، درآمد ممکن است پس از تولید و قبل از فروش شناسایی گردد. البته وجود قیمت تضمین شده و اطمینان از فروش قطعی از جمله دلایلی است که در توجیه عدول از اصل تحقق

درآمد بیان می‌شود. همچنین، مطابق اصل تحقق درآمد، مبالغ پیش دریافت مشتریان نباید به‌عنوان درآمد دوره محسوب گردد. زیرا درمورد این مبادله فرایند کسب سود هنوز تکمیل نشده است.

■ **اصل تطابق.** بر اساس اصل تطابق، هزینه‌های انجام شده جهت ایجاد درآمد، باید به حساب دوره‌ای که درآمد در آن تحصیل گردیده منظور شود. به عبارت دیگر، سود هر دوره حاصل تفاوت بین درآمدهای تحصیل شده و هزینه‌های تحمیل شده برای کسب درآمد، در همان دوره است. مطابق این اصل، بسیاری از هزینه‌های انجام شده در دوره جاری، به دلیل داشتن منافع آتی، در دفاتر و صورت‌های مالی به‌عنوان دارایی ثبت و گزارش می‌شوند. مثلاً اگر فروش دوره جاری ۲ میلیون ریال و پیش پرداخت بابت خرید کالا در سال آینده معادل پانصد هزار ریال و بهای تمام شده کالای فروش رفته ۱/۲۰۰/۰۰۰ ریال باشد، باید هزینه‌هایی که منجر به درآمد شده‌اند (بهای تمام شده کالای فروش رفته) از درآمد دوره (مبلغ فروش) کسر شوند، اما مبالغی که بابت خرید کالا در سال‌های آتی پرداخت شده است باید از درآمد همان دوره (سال آتی) کسر شود. زیرا این هزینه هیچ ارتباطی با درآمد دوره جاری ندارد. به این ترتیب می‌توان هزینه‌ها را بهای تمام شده دارایی‌های مصرف شده جهت تحصیل درآمد تعریف نمود. به عبارت دیگر، هزینه، بهای مرتبط با درآمد دوره مالی است و این ارتباط بین هزینه و دوره مالی غالباً به طور مستقیم و گاهی نیز به شکل غیر مستقیم وجود دارد. اگر چه هزینه‌ها به انحاء مختلف قابل شناسایی هستند، اما توجه به مبانی زیر جهت تمایز ماهیت آن‌ها ضروری است:

*الف) ارتباط علت و معلولی.* تحصیل برخی درآمدها بدون تحمل یکسری هزینه‌ها، امکان‌پذیر نیست. به عبارت دیگر، تحصیل درآمد و تحمیل هزینه، به طور مستقیم ارتباط علت و معلولی دارند. نمونه‌ای از این هزینه‌ها، بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه کمیسیون فروش و هزینه حمل و تحویل کالا است.

*ب) سرشکن کردن منطقی و سیستماتیک.* چنانچه بین درآمد و هزینه رابطه علت و معلولی وجود نداشته باشد، دارایی متقابل آن هزینه را می‌توان بین دوره‌هایی که بخشی از منافع به‌خاطر آن دارایی ایجاد می‌شود به طور منطقی و سیستماتیک سرشکن نمود. به عبارت دیگر، انقضای بخشی از بهای دارایی‌ها طی دوره‌ای که از این دارایی‌ها استفاده می‌شود، به‌عنوان هزینه دوره شناسایی می‌گردد. به‌عنوان نمونه، تخصیص هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت، هزینه بهره وام‌ها، هزینه اجاره و هزینه بیمه، از جمله هزینه‌هایی است که به طور منطقی و سیستماتیک شناسایی و به‌دوره‌ای خاص ارتباط داده می‌شوند.

*ج) شناخت بلادرنگ (تسریع در شناخت).* برخی از هزینه‌ها را نه می‌توان مستقیماً به درآمد

دوره ارتباط داد و نه می‌توان آن‌ها را به‌طور سیستماتیک بین دوره‌های مختلف سرشکن نمود، زیرا نه رابطه علت و معلولی با درآمد دوره دارند و نه انتفاع آتی برای آن‌ها متصور است. در این حالت می‌توان در شناخت بلادرنگ آن به‌عنوان هزینه دوره تسریع نمود. برای مثال هزینه‌های ناشی از دعوی حقوقی، حقوق مدیران، اغلب هزینه‌های اداری و فروش، از جمله هزینه‌هایی است که به‌دلیل عدم رابطه علت و معلولی با درآمد دوره و عدم منافع آتی آن، بلادرنگ به‌عنوان هزینه دوره، شناسایی می‌گردند.

■ **اصل افشاء کامل.** اصل افشاء کامل ایجاب می‌کند که کلیه رویدادها و وقایع مالی با اهمیت مربوط به واحد تجاری، به‌طور مناسب و کامل افشاء گردد. این اصل که بر کلیه جوانب گزارشگری مالی تأثیر دارد، واحد تجاری را به تهیه اطلاعات مورد نیاز برای بستانکاران و اعتباردهندگان ملزم می‌نماید. این اطلاعات می‌تواند در متن صورت‌های مالی یا یادداشت‌های همراه این صورت‌ها، افشاء گردند. البته باید توجه داشت که اصل افشاء کامل هرگز به این معنا نیست که هرچیزی باید افشاء گردد، بلکه در افشاء اطلاعات، اولاً باید هزینه تهیه و افشاء و ثانیاً مربوط بودن آن، مورد توجه قرار گیرد. به‌طور کلی هرگونه اطلاعاتی که بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مؤثر باشد (منجر به تغییر در تصمیم‌گیری گردد)، باید افشاء گردد مگر اینکه هزینه تهیه و گزارش این اطلاعات، بیشتر از منافع حاصل از بکارگیری آن‌ها باشد.

### محدودیت‌های اجرایی (ميثاق‌ها)

باید توجه داشت که اصول و مفروضات حسابداری که در بالا تشریح شد، همیشه و در همه شرایط قابل اجرا نمی‌باشند. محدودیت‌هایی بر سر راه وجود دارند که آن اصول و مفاهیم را تعدیل می‌نمایند. این اصول محدودکننده، اصطلاحاً «ميثاق‌های حسابداری» نامیده می‌شوند. در رابطه با ميثاق‌های حسابداری نیز توافق همگانی وجود ندارد، با این حال متداول‌ترین آن‌ها در ادامه تشریح شده‌اند:

**اهمیت.** هنگامی که مبلغ اقلام و رویدادها در مقایسه با هزینه اعمال صحیح‌ترین روش‌های حسابداری با اهمیت نیست و نتایج حاصل از بکارگیری دقیق قواعد و رویدادهای حسابداری نمی‌تواند بر قضاوت استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد، اصول حسابداری به‌طور دقیق رعایت نمی‌شود. از آنجا که اهمیت یک امر نسبی است، مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. مثلاً برای شرکتی که سرمایه آن بالغ بر صد میلیون ریال باشد، رقم ۵۰۰۰۰ ریال ممکن است بی‌اهمیت تلقی گردد در صورتی که همین رقم برای شرکتی که سرمایه آن یک میلیون ریال است، مبلغی با اهمیت به‌شمار می‌رود. باید توجه داشت که اهمیت هرگز به‌معنای نادیده گرفتن اقلام فاقد اهمیت نیست. بلکه همه رویدادها صرفنظر از اهمیت

آن‌ها، باید مدنظر قرار گیرند. با این حال، در صورت‌های مالی اقلام با اهمیت به صورت مجزا و اقلام کم اهمیت به صورت مجموع افشا می‌شوند.

■ **احتیاط (محافظه کاری).** در مواردی که برای اندازه‌گیری یک رویداد، روش‌ها و رویه‌های متفاوتی که همگی منطقی با اصول پذیرفته شده حسابداری سازگار است، وجود داشته باشد، احتیاط ایجاب می‌کند که روش یا رویه‌ای انتخاب شود که تأثیر افزایشی کمتری بر سود دوره و جمع دارایی‌ها داشته باشد. اما برای شناخت هزینه یا بدهی‌ها، روش مورد استفاده باید از میان مبالغ متفاوت، بیشترین مبلغ را انتخاب نماید. از طرف دیگر، باید توجه داشت که در تهیه صورت‌های مالی، محافظه کاری بیش از حد نیز جایز نمی‌باشد. از جمله موارد رعایت محافظه کاری، بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار، در ارزیابی موجودی‌ها و سرمایه گذاری‌ها است.

■ **فزونی منافع بر مخارج.** بر اساس این محدودیت، هزینه تهیه اطلاعات حسابداری نباید بر منافع حاصل از بکارگیری این اطلاعات، فزونی داشته باشد. به عبارت دیگر، اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشند. به این معنی که هزینه تهیه اطلاعات حسابداری بیشتر از منافع حاصل از بکارگیری این اطلاعات نباشد.

■ **خصوصیات صنعت.** ویژگی‌ها و خصوصیات برخی از صنایع، روش‌ها و رویه‌های خاصی را می‌طلبد. در برخی از موارد ممکن است ویژگی یک صنعت خاص، بکارگیری روشی را ایجاب نماید که این روش مطابق اصول پذیرفته شده حسابداری نیست. این ویژگی می‌تواند استثناء در بکارگیری اصول و رویه‌های حسابداری را توجیه نماید. مثلاً، در پیمانکاری قبل از تکمیل فرایند کسب سود و همزمان با پیشرفت کار، درآمد شناسایی می‌شود که این خود استثنایی بر اصول حسابداری محسوب می‌گردد.

## استانداردهای حسابداری

با آنکه اصول حسابداری (اصول اجرایی و میثاق‌ها) در مقایسه با مفروضات حسابداری، بیشتر جنبه اجرایی و کاربردی دارند، با این حال، کماکان برای مشخص کردن رویه‌های اجرایی و استفاده حسابداران، بسیار کلی محسوب می‌شوند و امکان اتخاذ روش‌های حسابداری متفاوت از این اصول وجود دارد. حسابداران نیاز دارند تا رویه‌های اجرایی، به شکل صریح‌تر و مشخص‌تری به آنان ارائه شود. به این ترتیب، استانداردهای حسابداری راهنمای بکارگیری اصول حسابداری محسوب می‌شوند. در تعریف استانداردهای حسابداری بیان می‌شود که مجموعه خط‌مشی‌ها یا راهنماهای کلی در رابطه با اصول و روش‌های اجرایی حسابداری است.

راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری. به منظور تسهیل بکارگیری عملی استانداردهای حسابداری، مراجع حرفه‌ای ذیصلاح اقدام به انتشار راهنمای بکارگیری استانداردهای حسابداری می‌نمایند. در راهنمای بکارگیری استاندارد، علاوه بر تشریح و توضیح رویه‌های حسابداری مجاز طبق استاندارد، با ارائه مثال‌های جامع و کامل، نحوه پیاده‌سازی استاندارد در موقعیت‌های اجرایی و پیچیده بیان می‌شود. در ایران، سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، اقدام به تدوین و انتشار راهنماهای بکارگیری استانداردها می‌نماید.<sup>۱</sup>

یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذار بر رویه‌های اجرایی حسابداری، استانداردهایی است که توسط مراجع ذیصلاح حرفه‌ای تدوین گردیده و پیروی از آنها توسط حسابداران در ثبت رویدادهای مالی و همچنین تهیه صورت‌های مالی الزامی است. از آنجا که هدف کتب درسی، آموزش نحوه حسابداری واحدهای تجاری و غیر تجاری است، بنابراین، استانداردهای حسابداری تأثیر چشم‌گیری بر محتوای کتب درسی خواهد داشت. با این وجود، متأسفانه به‌دلیل محدودیت‌های زمانی در ترم‌های تحصیلی، عموماً هنرجویان با استانداردهای حسابداری بیگانه بوده و شناخت چندانی از آنها ندارند. حال آنکه استانداردهای مصوب یکی از مهمترین مراجع مورد استفاده حسابداران است. شایسته است هنرجویان این رشته تحصیلی در حد مطالب حسابداری که فرا می‌گیرند با استانداردهای حسابداری مرتبط نیز آشنا شوند.

از جمله بیانیه‌ها و استانداردهای حسابداری مرتبط با سرفصل‌های اصول حسابداری ۲، می‌توان به بیانیه مفهیم نظری گزارشگری مالی و مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری، استاندارد حسابداری شماره ۱ «نحوه ارائه صورت‌های مالی»، استاندارد حسابداری شماره ۴ «ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی»، استاندارد حسابداری شماره ۱۱ «حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود»، استاندارد حسابداری شماره ۱۴ «نحوه ارائه دارایی‌ها و بدهی‌های جاری» و استاندارد حسابداری شماره ۱۷ «دارایی‌های ثابت نامشهود» اشاره کرد. در بخش دوم کتاب راهنمای معلم، که به صورت مستقیم به مطالب مطرح شده در کتاب اصول حسابداری ۲ می‌پردازد، استانداردهای مرتبط با هر مبحث به شکل تلخیص شده ارائه می‌شود.

استانداردهای حسابداری در چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری و با توجه به نیازهای داخلی و شرایط حاکم بر محیط اقتصادی کشور تدوین می‌شود. تا پایان سال ۱۳۸۸، ۳۰ استاندارد حسابداری تدوین شده است و برخی از استانداردها نیز به منظور هماهنگی بیشتر با استانداردهای بین‌المللی تجدید نظر شده است. متن کامل استانداردهای حسابداری در بخش تدوین استانداردها در

۱- علاقه‌مندان می‌توانند به سایت سازمان حسابرسی مراجعه نمایند.

مرکز اطلاع رسانی سازمان حسابرسی موجود است<sup>۱</sup>. در جدول (۱) فهرست استانداردهای حسابداری مالی مصوب سازمان حسابرسی ارائه شده است.

جدول (۱): فهرست استانداردهای حسابداری مصوب به همراه شماره استاندارد

شماره	عنوان استاندارد	شماره	عنوان استاندارد
۰	مفاهیم نظری گزارشگری مالی	۱۶	تسعیر ارز
۰	مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری	۱۷	دارایی‌های نامشهود – تجدید نظر شده ۱۳۸۶
۱	نحوه ارائه صورت‌های مالی	۱۸	صورت‌های مالی تلفیقی و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی (تجدید نظر شده ۱۳۸۴)
۲	صورت جریان وجوه نقد	۱۹	ترکیب‌های تجاری (تجدید نظر شده ۱۳۸۴)
۳	درآمد عملیاتی	۲۰	حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته
۴	ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی – تجدید نظر شده ۱۳۸۴	۲۱	حسابداری اجاره‌ها
۵	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه (تجدید نظر شده ۱۳۸۴)	۲۲	گزارشگری مالی میان دوره‌ای
۶	گزارش عملکرد مالی	۲۳	حسابداری مشارکت‌های خاص
۸	حسابداری موجودی مواد و کالا	۲۴	گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری
۹	حسابداری پیمان‌های بلندمدت	۲۵	گزارشگری برحسب قسمت‌های مختلف
۱۰	حسابداری کمک‌های بلاعوض دولت	۲۶	فعالیت‌های کشاورزی
۱۱	حسابداری دارایی‌های ثابت مشهود – تجدید نظر شده ۱۳۸۶	۲۷	طرح‌های مزایای بازنشستگی
۱۲	افشای اطلاعات اشخاص وابسته – تجدید نظر شده ۱۳۸۶	۲۸	فعالیت‌های بیمه عمومی
۱۳	حسابداری مخارج تأمین مالی	۲۹	فعالیت‌های ساخت املاک
۱۴	نحوه ارائه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری	۳۰	سود هر سهم
۱۵	حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	۳۱	دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده

۱- متن کامل استانداردهای مصوب حسابداری مالی، استانداردهای حسابرسی، پیشنویس استانداردهای حسابداری مالی و حسابرسی و همچنین سایر بیانیه‌ها و مصوبه‌های سازمان (از جمله آیین رفتار حرفه‌ای) در سایت سازمان حسابرسی به نشانی اینترنتی <http://www.audit.org.ir> موجود و قابل دریافت است.

### آیین نامه تحریر دفاتر

آیین نامه مربوط به روش های نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک و نحوه ثبت وقایع مالی و چگونگی تنظیم صورت های مالی نهایی، موضوع تبصره ۲ ماده ۹۵ مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ قانون مالیات های مستقیم

#### کلیات

ماده (۱) مقررات این آیین نامه شامل مؤدیانی است که در موعد مقرر در قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه های بعدی آن ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حسب مورد حساب درآمد و هزینه حساب و سود و زیان خود را با رعایت مقررات مربوط تقسیم می نمایند. تبصره - مؤدیان در انتخاب یکی از رویه های حسابداری براساس استانداردهای پذیرفته شده مجازند و در سال های بعد باید همان رویه را اعمال نمایند. در صورتی که به جهات مشخصی تغییر رویه داده باشند مکلفند اثرات حاصل از تغییر رویه را بر صورت های مالی مشخص و طی یادداشتی جداگانه پیوست اظهارنامه به اداره امور مالیاتی تسلیم نمایند.

#### فصل اول: مشخصات دفاتر قانونی

ماده (۲) دفاتر قانونی مشمول این آیین نامه عبارت است از کلیه دفاتر روزنامه و کل اعم از مشترک یا جدا از یکدیگر و دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) که قبل از ثبت هرگونه عملیات حسابداری در آنها، دفاتر روزنامه و کل مطابق مقررات مواد ۱۱ و ۱۲ قانون تجارت مصوب سال ۱۳۱۱ از طرف نماینده اداره ثبت اسناد و دفتر مشاغل از طرف ادارات امور مالیاتی ذیربط حسب مورد امضاء، پلمب و ثبت گردیده و به فارسی و با خودنویس یا خودکار تحریر شده باشد.

تبصره ۱- اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از پلمب دفاتر در مراجع مذکور موجب بی اعتباری دفاتر نخواهد بود.

تبصره ۲- از پلمب خارج شدن یکی از دفاتر روزنامه یا کل موجب بی اعتباری دفاتر نخواهد بود، مشروط بر آنکه ضمن اعلام مراتب به اداره امور مالیاتی، اقدام به پلمب مجدد دفتر مذکور شود یا



پس از بستن ذیل آخرین ثبت دفتر قبلی ادامه فعالیت در دفتر پلمب شده دیگری ثبت گردد.

تبصره ۳- ادارات امور مالیاتی موظفند فهرست دفاتر ثبت و پلمب شده واصله از اداره ثبت اسناد و همچنین فهرست دفاتر مشاغل ثبت و امضاء شده از ناحیه خود را به ادارات مالیاتی مربوط ارسال نمایند.

ماده ۳) مؤدیان مشمول این آیین نامه مکلفند برای هر سال مالی، فقط از دفاتر امضاء، پلمب و ثبت شده ظرف یک سال قبل استفاده نمایند، مگر اینکه در اثناء سال به علت تمام شدن دفاتر، نیاز به دفاتر جدید باشد که در این صورت مجاز هستند دفاتر جدید امضاء، پلمب و ثبت نمایند و با رعایت مقررات ماده ۱۶ این آیین نامه ادامه عملیات مالی را در دفاتر جدید ثبت کنند. درج تعداد و مشخصات دفاتر مأخوذه برای استفاده در هر سال مالی، در اظهارنامه مالیاتی مربوط به آن سال الزامی است.

ماده ۴) دفتر روزنامه دفتری است که اشخاص حقوقی یا حقیقی کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی خود را با رعایت اصول و موازین و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری و به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت نمایند.

تبصره - نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

ماده ۵) دفتر کل دفتری است که عملیات ثبت شده در دفتر یا دفاتر روزنامه برحسب سرفصل یا کدگذاری حسابها در صفحات مخصوص آن ثبت می شود به ترتیبی که تنظیم حساب سود و زیان و ترازنامه از آن امکان پذیر باشد.

ماده ۶) دفتر مشترک روزنامه و کل دفتری است که دارای ستون هایی برای سرفصل حسابهای متفاوت باشد، به طوری که اشخاص حقوقی و حقیقی با ثبت و نگهداری دفتر مذکور برطبق اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری، بتوانند نتایج عملیات خود را از آن استخراج و حساب سود و زیان و ترازنامه تهیه نمایند.

ماده ۷) دفتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه) دفتری است که حداقل دارای ستون هایی برای درج تاریخ، شرح معاملات، درآمد، هزینه و دارایی های قابل استهلاك باشد و معاملات مذکور به ترتیب تاریخ وقوع در آن ثبت گردد به طوری که در پایان سال تعیین جمع درآمد و هزینه شغلی مؤدی و تنظیم حساب سود و زیان از آن امکان پذیر باشد.

### فصل دوم - سایر دفاتر، اسناد حسابداری و مدارک حساب

ماده ۸) دفتر معین دفتری است که برای تفکیک و مجزا ساختن هریک از حسابهای دفتر

کل برحسب مقتضیات و شرایط حساب ممکن است نگهداری شود. کارت‌های حساب اعم از آنکه به وسیله دست یا ماشین تهیه شده باشد در حکم دفاتر معین است.

ماده ۹) سند حسابداری فرمی است که در آن یک یا چند مورد از معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی به حساب‌هایی که حسب مورد بدهکار یا بستانکار گردیده تجزیه می‌شود و پس از امضاء مراجع ذیصلاح مندرجات آن قابل ثبت در دفاتر می‌باشد.

ماده ۱۰) مدارک حساب عبارت از مستنداتی است که بیانگر وقوع یک یا چند فعالیت یا رویداد مالی یا محاسباتی بوده و اسناد حسابداری و دفاتر بر مبنای آن‌ها تنظیم و تحریر می‌گردد.

### فصل سوم - نحوه تحریر و نگهداری دفاتر قانونی

ماده ۱۱) مؤدیانی که دفتر روزنامه و کل نگهداری می‌نمایند باید معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی و مؤدیان مجاز به نگهداری دفاتر مشاغل (دفتر درآمد و هزینه ۹ باید هرگونه درآمد و هزینه و خرید و فروش دارایی‌های قابل استهلاك خود را طبق مقررات این آیین‌نامه حسب مورد در دفاتر مربوط ثبت کنند ولو آنکه برای نگهداری حساب‌ها از ماشین‌های الکترونیکی و کارت‌های حساب استفاده شود).

تبصره - در خصوص اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع بند الف ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، اشتباهات حسابداری در صورت ارائه مستندات مربوط چنانچه بر پایه استانداردهای حسابداری در دفاتر همان سال اصلاح شود به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

ماده ۱۲) مؤدیان مجاز به نگهداری دفتر مشاغل می‌توانند تمام یا قسمتی از درآمد و هزینه‌های مشابه روزانه را تحت یک شماره ردیف در دفتر ثبت نمایند. مشروط به اینکه در ستون شرح دفتر، نوع و تعداد آن‌ها را قید و اگر متکی به اسناد و مدارک باشد مشخصات آن را نیز در ستون مزبور درج نمایند. اقلام درآمد و هزینه و خرید و فروش دارایی‌های قابل استهلاك که در حدود متعارف متکی به اسناد و مدارک است، می‌بایست پس از ثبت در دفتر مشاغل، اسناد و مدارک مربوط به ترتیب شماره ردیف دفتر و به نحوی که برای رسیدگی مأموران تشخیص مالیات قابل استفاده باشد نگهداری گردد.

ماده ۱۳) در مواردی که دفاتر روزنامه و کل نگهداری می‌شود کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی مربوط و در موارد نگهداری دفاتر مشاغل، درآمدها و هزینه‌ها و خرید و فروش دارایی‌های قابل استهلاك باید در همان روز انجام و حسب مورد در دفاتر روزنامه یا مشاغل ثبت گردد.

تبصره ۱- تاریخ مذکور در مدارک یا فاکتور فروش یا خرید و غیره ملاک قطعی تأخیر تحریر شناخته نمی‌شود و هرگاه انجام و ختم اینگونه اعمال با توجه به روش و طرز کار مؤسسه تابع تشریفات و

طی مراحل طی باشد تا موضوع آماده برای ثبت در دفتر مربوط شود. فاصله بین تاریخ فاکتور یا مدارک و روز آماده شدن آن برای ثبت در دفتر ثبت تلقی نخواهد شد.

تبصره ۲- تأخیر در تحریر عملیات در صورتی که به منظور سوء استفاده نباشد تا ۱۵ روز به تشخیص اداره امور مالیاتی و بیش از آن به تشخیص هیأت ۳ نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های بعدی به قانونی بودن دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

تبصره ۳- در مواردی که دفاتر موضوع این آیین نامه توسط مقامات قضایی یا سایر مراجع قانونی و یا به‌عللی خارج از اختیار مؤدی از دسترس مؤدی خارج شود و صاحب دفتر از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف سی روز دفاتر جدید امضاء، پلمب و عملیات آن مدت را در دفاتر جدید ثبت کند، تأخیر ثبت عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

تبصره ۴- تأخیر ثبت دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتأسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا سی روز مجاز خواهد بود.

ماده ۱۴) کلیه عملیات ثبت شده در دفاتر روزنامه هر ماه باید حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل نقل شود.

ماده ۱۵) اشخاص ملزم به نگهداری دفاتر روزنامه و کل که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش‌های حسابداری خلاصه عملیات شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر پلمب شده باشند، حداکثر تا ۴ ماه پس از سال مالیاتی و در غیر این صورت کلیه معاملات و سایر رویدادهای مالی و محاسباتی شعبه یا شعب خود را ظرف مهلت سی روز از تاریخ وقوع در دفتر روزنامه مرکز ثبت کنند.

ماده ۱۶) امضاء و پلمب دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر اینکه تا تاریخ امضاء و پلمب هیچگونه عمل مالی و پولی صورت نگرفته باشد و همچنین تأخیر امضاء پلمب تا حد مجاز مقرر در تبصره‌های ۳ و ۴ ماده ۱۳ این آیین‌نامه در دفتر روزنامه یا حسب مورد دفتر مشاغل و ماده ۱۴ این آیین‌نامه در مورد دفتر کل، به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

ماده ۱۷) مؤدیانی که از سیستم‌های الکترونیکی استفاده می‌نمایند، موظفند خلاصه عملیات داده شده به ماشین‌های الکترونیکی طی هر ماه را تحت سرفصل‌های دفتر کل حداکثر تا پایان ماه بعد در دفاتر روزنامه یا مشاغل حسب مورد ثبت نمایند. علاوه بر این منظور تسهیل رسیدگی باید دستورالعمل‌های نحوه کار با نرم افزارهای مالی مورد استفاده را در اختیار مأموران رسیدگی قرار دهند. ضمناً مؤدیان مذکور مکلفند هر سه ماه یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشین‌های الکترونیکی

را حداکثر ۳۰ روز (۳ فصل اول) پس از پایان سه ماه و فصل آخر همزمان با تحویل اظهارنامه به اداره امور مالیاتی مربوطه تسلیم نمایند.

### فصل چهارم - چگونگی تنظیم صورت‌های مالی نهایی

ماده ۱۸) اشخاص حقوقی و مشمولین بند الف ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم مکلفند صورت‌های مالی خود را با رعایت آخرین استانداردهای حسابداری اعلامی از طرف مراجع ذیصلاح تهیه و تنظیم نمایند.

تبصره - اشخاص یاد شده مکلفند صورت‌های مالی نهایی خود را براساس آخرین استاندارد حسابداری که از طرف مراجع ذیربط اعلام می‌شود، تهیه و تنظیم نمایند.

ماده ۱۹) مشمولین بند (ب) ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مکلفند حساب درآمد و هزینه سال مالی خود که حداقل نشان دهنده فروش کالا، درآمد حاصل از خدمات در ستون درآمد و خرید کالا، هزینه استهلاک دارایی‌ها و جمع سایر هزینه‌ها در ستون هزینه باشد را با درج نتیجه عملیات (سود یا زیان) تهیه و تنظیم نمایند.

تبصره - مؤدیان یاد شده می‌توانند موجودی کالای فروش نرفته در پایان سال مالی را جز اقلام هزینه سال خرید منظور نمایند.

### فصل پنجم - موارد رد دفاتر

ماده ۲۰) تخلف از تکالیف مقرر در این آیین‌نامه در موارد زیر موجب رد دفاتر می‌باشد:

- ۱- در صورتی که دفاتر ارائه شده از پلمب خارج شده و یا فاقد یک یا چند برگ باشد.
- ۲- عدم ثبت یک یا چند فعالیت مالی در دفاتر به شرط احراز.
- ۳- تراشیدن، پاک کردن و محو کردن مندرجات دفاتر به منظور سوء استفاده
- ۴- تأخیر تحریر دفاتر روزنامه و مشاغل زاید بر حد مجاز مندرج در تبصره‌های ۲ الی ۴ ماده ۱۳ و ماده ۱۷ و تأخیر تحریر دفتر کل زاید بر حد مجاز مندرج در ماده ۱۴ این آیین‌نامه.
- ۵- عدم ثبت عملیات شعبه یا شعب در دفاتر مرکزی طبق مقررات ماده ۱۵ این آیین‌نامه
- ۶- در اجرای مقررات تبصره ۳ ماده ۱۳ این آیین‌نامه در مواردی که دفاتر مزبور به ادعای مؤدی از دسترس وی خارج شده باشد و غیراختیاری بودن موضوع مورد تأیید اداره امور مالیاتی ذیربط قرار نگیرد.

۷- عدم ارائه دستورالعمل‌های نحوه کار با نرم‌افزارهای مالی مورد استفاده در مورد اشخاصی که از سیستم‌های الکترونیکی استفاده می‌نمایند.

۸- عدم تطبیق مندرجات دفاتر قانونی یا دفتر مشاغل حسب مورد که به شرح ماده ۱۷ این آیین‌نامه تهیه و تنظیم گردیده با اطلاعات موجود در سیستم‌های الکترونیکی، در مورد اشخاصی که از سیستم‌های مذکور استفاده می‌نمایند.

۹- جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول در دفتر روزنامه و دفتر مشاغل به منظور سوء استفاده.

۱۰- عدم ارائه یک یا چند جلد از دفاتر امضاء، پلمب و ثبت شده نانویس.

۱۱- در صورتی که ثابت شود اسناد ثبت شده در ماشین‌های الکترونیکی ظرف مهلت‌های مقرر در مواد ۱۳، ۱۴، و ۱۷ آیین‌نامه (با در نظر گرفتن مقررات تبصره‌های ماده ۱۳) قطعی نشده باشد (هرگونه اصلاحات مربوط به عملیات و رویدادهای مالی مربوط به قبل از قطعیت اسناد باید در همان سال از طریق ثبت‌های حسابداری اصلاح گردد).

۱۲- تهیه و تنظیم صورت‌های مالی بدون رعایت مقررات ماده ۱۸ این آیین‌نامه برای اشخاص

حقوقی و مشمولین بند الف ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷

۱۳- اشتباه حساب حاصل از ثبت عملیات مؤسسه در صورتی که نسبت به اصلاح آن طبق

مقررات تبصره ماده ۱۱ این آیین‌نامه اقدام نشده باشد.

۱۴- در صورتی که مؤدیان مالیاتی حسب مورد از اوراق مخصوص ماده ۱۶۹ قانون مالیات‌های

مستقیم استفاده نمایند.

ماده (۲۱) هیأت سه نفری حسابرسان موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم، در

مواردی که با توجه به دلایل توجیهی مؤدی و نحوه تحریر دفاتر و رعایت استانداردهای حسابداری و درجه اهمیت ایرادات مطروحه از سوی اداره امور مالیاتی و رعایت واقعیت امر، احراز نمایند که ایرادات مزبور به اعتبار دفاتر خللی وارد نمی‌نماید، می‌توانند نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند.

این آیین‌نامه در اجرای تبصره (۲) ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ به

پیشنهاد شماره ۲۹/۳۸۴ - ۲۱۱ تاریخ ۸۲/۱/۱ سازمان امور مالیاتی کشور در پنج فصل و بیست و

یک ماده و دوازده تبصره در تاریخ ۸۲/۱/۱ به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و مقررات

آن از اول فروردین سال ۸۲ لازم الاجرا بوده و نسبت به اشخاص حقوقی که سال مالی آن‌ها با سال

شمسی منطبق نباشد در مورد سال مالی که از ۸۲/۱/۱ به بعد آغاز می‌گردد جاری بوده و نسبت به سال

مالی قبل از آن مفاد آیین‌نامه قبلی مجری می‌باشد.

### اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری

در اجرای وظایف محول شده به سازمان حسابرسی، در سال ۱۳۷۷، آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران براساس آیین رفتار حرفه‌ای مصوب فدراسیون بین‌المللی حسابداران و با توجه به شرایط و اوضاع و احوال کشور تدوین و با تصویب مجمع عمومی سازمان حسابرسی از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجرا شد. از آنجایی که حرفه حسابداری به‌عنوان یک خدمت مبتنی بر اعتماد عمومی محسوب می‌شود (یعنی وجود و تداوم این حرفه منوط به جلب اعتماد جامعه است) ضروری است، هنرجویان با مباحث اخلاقی مطرح در زمینه تحصیلی خود آشنا شوند. به‌عبارت دیگر، آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای و داشتن تفکر اخلاقی، جزو مهارت‌های ضروری‌ای است که هنرجویان ضمن مباحث درسی باید آن را فرا گیرند. به این سبب، اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران در بخش مربوط بحث شده‌است و کلیاتی را به شرح ذیل جهت اطلاع هنرآموزان عرضه می‌داریم.

نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت و به آیین رفتار حرفه‌ای م‌دون و منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه تخصصی است، به‌دست آورند. حرفه حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و به تعبیری تنها فلسفه ادامه حیات حرفه حسابداری جلب اعتماد عمومی است. به این منظور در این بخش از راهنمای معلم به توضیح و تبیین اخلاق اسلامی و آیین رفتار حرفه‌ای خواهیم پرداخت. مطالب ارائه شده در این بخش راهنمایی برای تصمیم‌گیری هنرآموزان و هنرجویان در مواجهه با چالش‌های اخلاقی است.

علامه علی‌اکبر دهخدا در لغتنامه، اخلاق را جمع «خلق و خوی‌ها» و علم اخلاق را «دانش بد و نیک‌خویی‌ها» تعریف کرده است و آن را یکی از «سه بخش فلسفه یا حکمت عملیه» می‌داند که عبارت است از «تدبیر انسان نفس خود را یا یک تن خاص را». دکتر حسن انوری در فرهنگ بزرگ سخن، اخلاق را «مجموعه عادت‌ها و رفتارهای فرهنگی پذیرفته میان مردم یک جامعه» تعریف کرده و

در ادامه به «رفتار شایسته و پسندیده» عطف می‌دهد. دائرةالمعارف مصاحب، علم اخلاق را «بررسی و تعیین ارزش اعمال انسانی برحسب اصول اخلاقی» تعریف کرده است و اضافه می‌کند که درباره وجدان انسان و مسئولیت او از لحاظ اعمالش، نظریه‌های مختلفی در طی تاریخ ابراز شده و اصحاب فلسفه‌های مختلف، عوامل گوناگونی چون دین، فطرت و تجربه را اساس اخلاق دانسته‌اند.

## اخلاق اسلامی

### مفهوم لغوی و اژه اخلاق :

«اخلاق» جمع «خُلُق» و به معنای نیرو و سرشت باطنی انسان است که تنها با دیده بصیرت و غیرظاهر قابل درک است. در مقابل، «خَلْق» به شکل و صورت محسوس و قابل درک با چشم ظاهر، گفته می‌شود<sup>۱</sup>. همچنین «خُلُق» را صفت نفسانی راسخ نیز می‌گویند که انسان، افعال متناسب با آن صفت را بی‌درنگ، انجام می‌دهد. مثلاً فردی که دارای «خُلُق شجاعت» است، در رویارویی با دشمن، تردید به خود راه نمی‌دهد. این حالت استوار درونی، ممکن است در فرد به طور طبیعی، ذاتی و فطری وجود داشته باشد، مانند کسی که به سرعت عصبانی می‌شود و یا به اندک بهانه‌ای شاد می‌گردد. منشأهای دیگر خُلُق، وراثت و تمرین و تکرار است، مانند این که نخست با تردید و دودلی اعمال شجاعانه انجام می‌دهد، تا به تدریج و بر اثر تمرین، در نفس او صفت راسخ شجاعت به وجود می‌آید، به طوری که از این پس بدون تردید، شجاعت می‌ورزد. صفت راسخ درونی، ممکن است «فضیلت» و منشأ رفتار خوب باشد و یا «رذیلت» و منشأ کردار زشت. به هر روی بدان «خُلُق» گفته می‌شود.

### تعریف علم اخلاق :

با مراجعه به اصلی‌ترین منابع کلاسیک و متعارف علم اخلاق در حوزه علوم اسلامی و دقت در موارد کاربرد آن در قرآن و احادیث، علم اخلاق را می‌توان به شرح زیر تعریف کرد :

علم اخلاق، علمی است که صفات نفسانی خوب و بد و اعمال و رفتار اختیاری متناسب با آن‌ها را معرفی می‌کند و شیوه تحصیل صفات نفسانی خوب و انجام اعمال پسندیده و دوری از صفات نفسانی بد و اعمال ناپسند را نشان می‌دهد<sup>۲</sup>.

بر اساس این تعریف، علم اخلاق علاوه بر گفتگو از صفات نفسانی خوب و بد، از اعمال و رفتار متناسب با آن‌ها نیز بحث می‌کند. غیر از این، راهکارهای رسیدن به فضیلت‌ها و دوری از رذیلت‌ها - اعم از نفسانی و رفتاری - را نیز مورد بررسی قرار می‌دهد. بنابراین موضوع علم اخلاق، عبارت است از :

۱- اصفهانی، راغب : معجم مفردات الفاظ القرآن، ص ۱۵۹.

۲- ابن مسکویه : تهذیب الاخلاق و طهارة الاعراق؛ طوسی، خواجه نصیرالدین : اخلاق ناصری، ص ۴۸

صفات و اعمال خوب و بد، از آن جهت که برای انسان قابل تحصیل و اجتناب می‌باشند. از آن‌جا که مبدأ و بازگشت رفتار و صفات خوب و بد انسان به روح و روان آدمی است، بعضی از عالمان اخلاق، موضوع علم اخلاق را «نفس انسانی» دانسته‌اند<sup>۱</sup>.

هدف نهایی علم اخلاق این است که انسان را به کمال و سعادت حقیقی خود که همانا هدف اصلی خلقت جهان و انسان است، برساند. تفسیر واقعی و تحقق این کمال و سعادت به آن است که انسان به قدر ظرفیت و استعداد خود، چه در صفات نفسانی و چه در حوزه رفتاری، جلوه‌گاه اسماء و صفات الهی گردد، تا در حالی که همه جهان طبیعی و بی اراده به تسبیح جمال و جلال خداوندی مشغول‌اند، انسان با اختیار و آزادی خویش، مقرب‌ترین و کامل‌ترین مظهر الهی باشد.

### ملاک و معیار سنجش خوبی یا بدی یک صفت یا رفتار :

بر اساس نظر علامه طباطبائی، معیار یا ملاک سنجش خوبی یا بدی یک صفت یا رفتار، سازگاری یا ناسازگاری آن صفت یا رفتار با طبع والا و روح و روان ملکوتی انسان است. طبع والا و روح و روان ملکوتی انسان که واقعیت او تا حدی به آن بستگی دارد، به بیان دیگر، آن بعد روحانی انسان که از صمیم دل به یک رشته امور کشش و تمایل دارد و از یک رشته امور نیز گریزان است. در این کشش‌ها و گریزها تمام انسان‌ها یکسان بوده و استثنایی در میان آن‌ها وجود ندارد.

این بعد روحانی، قسمت بالایی از واقعیت انسان را تشکیل می‌دهد و تمام انسان‌ها با همه اختلافات و تضادی که در قلمرو تمایلات حیوانی (طبیعت سفلی) دارند، در قلمرو تمایلات روحانی (طبیعت علوی) کاملاً مشترک بوده و در تمایلات و کشش‌ها و یا انزجارها و گریزها کوچکترین اختلافی ندارند. برای مثال تمام انسان‌ها عدل و داد و امانتداری و وفای به عهد را ستوده؛ و در مقابل ستم و جور، خیانت و پیمان‌شکنی را نکوهش می‌کنند. بنابراین، ملاک حسن (خوبی) و قبیح (بدی) سازگاری و ناسازگاری با طبع ملکوتی و روحانی انسان است، یعنی فعل سازگار با این طبع زیبا و ناسازگار با آن، قبیح و نازیبا خواهد بود<sup>۲</sup>.

## آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری

در آیین رفتار حرفه‌ای، اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران بیان و چارچوبی نظری برای رعایت این اصول در عمل فراهم می‌شود. کلیه حسابداران حرفه‌ای باید اصول مزبور را

۱- نزاقی، محمد مهدی: جامع السعادات، ج ۱، ص ۲۶

۲- آیت الله جعفر سبحانی، حسن و قبح عقلی یا پایه‌های اخلاق جاودان، ص ۴۲.



رعایت کنند. در ادامه، بخش‌هایی از آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی ارائه می‌شود. این آیین رفتار حرفه‌ای از ۳ بخش اصلی منافع عمومی، اصول بنیادی و احکام تشکیل شده است. منافع عمومی ضرورت تدوین آیین رفتار حرفه‌ای و پابندی حسابداران به آن را متذکر می‌شود. اصول بنیادی، مواردی را بیان می‌کند که حسابداران برای دستیابی به اهداف حسابداری به‌عنوان یک حرفه ملزم به رعایت و پابندی به آن‌ها می‌باشند. احکام، رهنمودهایی درباره نحوه کاربرد اهداف و اصول بنیادی مزبور را برای موقعیت‌هایی ارائه می‌کند که حسابداران حرفه‌ای درحین کار با آن مواجه می‌شوند.

### پیشینه آیین رفتار حرفه‌ای در ایران :

در اسفندماه سال ۱۳۷۷ کمیته فنی سازمان حسابرسی آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تأیید هیأت عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجرا گردید. در سال ۱۳۸۲ جامعه حسابداران رسمی ایران آیین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب شورای عالی جامعه در ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم‌الاجرا گردید. این متون، کمابیش ترجمه و اقتباس از آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است؛ با این تفاوت که در مواردی الزامات، اصطلاحات و نکات مقرر، بنابر شرایط و اوضاع و احوال کشور، تعدیل و بازنویسی شده است.

### احکام :

اگرچه اهداف و اصول بنیادی ارائه شده جنبه کلی دارد و ناظر به موارد خاص نیست، اما «احکام»، رهنمودهایی درباره نحوه کاربرد اهداف و اصول بنیادی مزبور را برای موقعیت‌هایی ارائه می‌کند که حسابداران حرفه‌ای درحین کار با آن مواجه می‌شوند.

احکام به سه بخش تقسیم می‌شود :

الف) قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای، مگر در مواردی خاص که مستثنی شده است.

ب) قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل.

پ) قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام که در شرایط ویژه‌ای ممکن است به حسابداران حرفه‌ای مستقل شاغل در مؤسسات حرفه‌ای نیز تعمیم یابد.

بنابر ضرورت در این قسمت فقط به توضیح قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای اکتفا می‌گردد.

## احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای :

### ❖ درستکاری و بی‌طرفی :

– درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست، بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می‌شود. اصل بی‌طرفی، حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند. حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرف‌نظر از نوع یا اندازه خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای باید در ارائه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی‌طرفی پایبند باشند.

– حسابداران حرفه‌ای در انتخاب شرایط یا اعمالی که مشخصاً با الزامات مربوط به رعایت بی‌طرفی سروکار دارد باید عوامل زیر را به نحو مناسب مورد توجه قرار دهند :

الف) حسابداران حرفه‌ای گاه در شرایطی قرار می‌گیرند که امکان اعمال فشار بر آنان وجود دارد. این وضعیت ممکن است بی‌طرفی آنان را خدشه‌دار کند ...

ب) حسابداران حرفه‌ای در رعایت بی‌طرفی، باید از ایجاد روابطی پرهیزند که امکان اعمال نفوذ دیگران، پیشداوری یا تمایلات جانبدارانه را فراهم می‌کند ...

پ) حسابداران حرفه‌ای باید از پذیرفتن یا اعطای هدایایی خودداری کنند که ممکن است منطقیاً موجب این باور شود که بر قضاوت حرفه‌ای آنان یا کسانی که با آنان سر و کار دارند، تأثیر نامناسبی داشته باشد. آنچه به عنوان هدیه غیر متعارف شناخته می‌شود، در هر مورد متفاوت است. اما به طور کلی حسابداران حرفه‌ای باید از قرار گرفتن در موقعیت‌هایی که به اعتبار حرفه‌ای آنان لطمه وارد می‌سازد، پرهیز کنند.

### ❖ تضاد منافع :

– حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. حسابداران حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، هوشیار باشند.

– مسئولیت‌های حسابداران حرفه‌ای گاه با انتظارات درون و برون سازمانی در تضاد است.

از این رو :

الف) خطر اعمال فشار می‌تواند از سوی مدیریت صاحبکار، همکاران ارشد حسابدار حرفه‌ای یا به واسطه روابط خانوادگی یا شخصی بروز کند. در واقع حسابدار حرفه‌ای باید از ایجاد روابط یا منافی که می‌تواند بر کار او تأثیر نامطلوب بگذارد و به درستکاری حرفه‌ای وی لطمه وارد کند،

پرهیزد.

ب) ممکن است از حسابدار حرفه‌ای خواسته شود تا مغایر با اصول و ضوابط حرفه‌ای عمل کند.

پ) حسابدار حرفه‌ای ممکن است بین وفاداری نسبت به مافوق و رعایت اصول و استانداردهای حرفه‌ای با تضاد روبرو شود.

ت) ارائه یا انتشار اطلاعات گمراه‌کننده‌ای که ممکن است در جهت منافع صاحبکار یا کارفرما باشد از مصادیق مفهوم تضاد منافع است، صرف‌نظر از اینکه ارائه یا انتشار چنین اطلاعاتی در جهت منافع حسابدار حرفه‌ای باشد یا نباشد.

— حسابداران حرفه‌ای ممکن است در تشخیص یا نحوه برخورد با موارد خلاف شئون حرفه‌ای با مشکل روبرو شوند. اگر چنین مواردی با اهمیت باشد، حسابدار حرفه‌ای باید از خط‌مشی‌ها و دستورالعمل‌های داخلی سازمان مربوط پیروی کند. در صورت حل نشدن مشکل، توجه به موارد زیر ضروری است:

الف) موضوع با مافوق مستقیم مطرح شود. چنانچه مشکل از این طریق برطرف نشد و حسابدار حرفه‌ای تصمیم به طرح آن با رده بالاتری از مدیریت گرفت، مافوق باید در جریان امر قرار گیرد. در صورتی که به نظر برسد مافوق مذکور، خود درگیر و ذینفع در این موضوع است، مراتب باید به رده بالاتری از مدیریت ارجاع شود.

ب) موضوع به‌طور محرمانه با یک مشاور مستقل یا تشکل حرفه‌ای مربوط مطرح و پس از کسب نظر مشورتی، در جهت حل موضوع اقدام شود.

پ) اگر علی‌رغم انجام موارد فوق راه کار مناسب برای حل موضوع حاصل نشد به‌عنوان آخرین راه حل، در موارد با اهمیت (برای مثال تقلب) احتمالاً راهی جز استعفا یا کناره‌گیری همراه با ارائه یادداشتی حاوی دلایل موضوع به بالاترین مقام مربوط وجود نخواهد داشت.

— علاوه بر این، در مواردی ممکن است قوانین، مقررات یا اصول و ضوابط حرفه‌ای، گزارش برخی از موارد حاد را به مراجع ذیصلاح خارج از شرکت یا سازمان نظارت‌کننده مربوط پیش‌بینی کرده باشد. در این شرایط، حسابدار حرفه‌ای باید حسب مورد اقدام کند.

— حسابداران حرفه‌ای که دارای سمت کلیدی در سازمان‌ها هستند باید از کفایت خط‌مشی‌ها و دستورالعمل‌های تدوین شده در جهت حل و فصل تناقضات مربوط به رفتار حرفه‌ای اطمینان یابند.

— تشکل‌های حرفه‌ای باید اطمینان یابند اعضایی که با تناقضات مربوط به رفتار حرفه‌ای روبرو

می‌شوند، به نظرات مشورتی و رهنمودهای قابل اطمینان دسترسی دارند.

### ❖ صلاحیت حرفه‌ای:

– مفهوم صلاحیت حرفه‌ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی زیر است:

**الف) کسب صلاحیت حرفه‌ای:** کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلی‌های حرفه‌ای مربوط از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می‌شود.

**ب) حفظ صلاحیت حرفه‌ای:** حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه (شامل نظرات جدید درباره اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط) به ویژه بکارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه‌ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود.

### ❖ رازداری:

– حسابداران حرفه‌ای باید اطلاعاتی را که درباره امور صاحبکار یا کارفرما بدست می‌آورند محرمانه تلقی کنند. این امر حتی پس از خاتمه ارتباط حسابدار حرفه‌ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد.

– اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه‌ای مجاز به افشای آن نیست، مگر آنکه مجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفه‌ای، ارائه یا افشای آن اطلاعات را ایجاب کند.

– حسابداران حرفه‌ای باید اطمینان یابند کارکنان تحت نظر آنان و اشخاصی که از آن‌ها مشاوره و یا خدمت دریافت می‌شود نیز، اصل رازداری را رعایت می‌کنند.

– اصل رازداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی‌شود، بلکه حسابدار حرفه‌ای را ملزم می‌کند که از اطلاعات گردآوری شده به نحوی مناسب حفاظت کند، اطلاعات مزبور را در جهت منافع خود یا اشخاص ثالث استفاده نکند و چنان نیز رفتار ننماید که گوئی از این گونه اطلاعات استفاده می‌کند.

– به طور کلی مواردی که حسابداران حرفه‌ای مجاز به افشای اطلاعات می‌باشند به شرح زیر

است:

**الف) زمانی که کارفرما یا صاحبکار مجوز افشای اطلاعات را صادر کند.** در این حالت، حسابداران

حرفه‌ای باید منافع کلیه اشخاص ثالثی را نیز که ممکن است از این امر متأثر شوند، در نظر گیرند.

(ب) مواردی که قانون افشای اطلاعات خاصی را الزامی می‌کند.

(پ) هنگامی که حسابدار حرفه‌ای موظف یا محق به افشای اطلاعات باشد از جمله:

– در رعایت الزامات اصول و ضوابط حرفه‌ای.

– در جهت حفظ منافع حرفه‌ای خود در دعاوی حقوقی.

– در انجام بررسی‌های کیفی توسط تشکل حرفه‌ای مربوط.

### ❁ خدمات مالیاتی:

– حسابدار حرفه‌ای می‌تواند با ارائه خدمات مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات و رعایت

درستکاری و بی‌طرفی، صاحبکار یا کارفرمای خود را در بهترین موقعیت مالیاتی قرار دهد. درچنین

شرایطی تهیه و نگهداری پشتوانه‌هایی معقول، تصور هرگونه اقدام غیرمجاز به نفع صاحبکار یا کارفرما

را منتفی می‌کند ...

– حسابدار حرفه‌ای در صورتی که دلایلی مبنی بر وجود هر یک از موارد زیر درباره اظهارنامه

مالیاتی یا اطلاعات ارائه شده داشته باشد باید از پذیرش کار و یا ادامه ارائه خدمات خودداری کند:

(الف) اطلاعات ارائه شده نادرست یا گمراه‌کننده باشد.

(ب) اطلاعات، بدون دقت کافی تهیه شده باشد یا درباره صحت و سقم آن، مدارک و مستندات

در دست نباشد.

(پ) اطلاعات به نوعی حذف یا دستکاری شده باشد که بتواند باعث گمراهی مقامات مالیاتی

شود ...

### ❁ آگهی:

– حسابداران حرفه‌ای در جهت شناساندن خود و کار خود به جامعه باید به موارد زیر توجه

کنند:

(الف) از ابزارها و روش‌هایی استفاده نکنند که باعث خدشه‌دار شدن شئون حرفه‌ای شود.

(ب) در مورد نوع خدماتی که می‌توانند ارائه کنند، عناوین حرفه‌ای و سوابق تحصیلی و تجربی

خود ادعاهای دور از واقعیت ننمایند.

(پ) نسبت به خدمات سایر حسابداران حرفه‌ای مطالب منفی بیان نکنند.

## نمونه‌ای از پیشینه آیین رفتار حرفه‌ای در ایران<sup>۱</sup>

در ایران باستان در دوره هخامنشیان مصداقی از پرداخت دستمزد روی گل‌نشته‌های تخت جمشید موجود است که ارائه آن در این نوشتار خالی از لطف نیست.

هاید ماری کخ ایران‌شناس شهیر آلمانی وضعیت دستمزدها را در دوران هخامنشی بسیار غنی و از جهاتی مدرن حتی پیشرفته تر از امروز ارزیابی می‌کند. پاره‌ای از الواح که اسناد داخلی به‌شمار می‌رفته است به شرح ذیل طبقه‌بندی شده است:

— پرداخت کالا: مزد کارگران در ابتدا عموماً با استفاده از کالا پرداخت می‌شد و پایه اصلی آن جو بوده است. جو غذای اصلی مردمان آن زمان بوده است.

— برابری مزد کارگر خدمتکار و آزاد: مزد کارگر خدمتکار و آزاد برابر بوده است البته پژوهش‌ها نشان می‌دهد افراد با سن پایین‌تر پول کمتری می‌گرفتند.

— اضافه در آمد: هر دو ماه یکبار به‌طور منظم به کارگران پاداش تعلق می‌گرفت.

— کمک‌های شاهانه: کمک‌های شاهانه نیز مخصوص کارگران ساده بود که حداقل دستمزد را می‌گرفتند که مشمول کمک شاهانه می‌شدند.

— پیش‌کشی در سختی کار: پیش‌کشی در موارد و مواقع سخت و سنگین بصورت یکباره و یا مستمر پرداخت می‌شد بطور مثال مادران تا پنج ماه پس از وضع

حمل جیره پیش‌کشی ویژه‌ای می‌گرفتند که میزان آن به جنسیت کودک بستگی داشت.

— اختلاف دستمزد: اختلاف دستمزد بر طبق متن الواح به‌خاطر تفاوت مهارت‌های افراد بوده است.

— برابری دستمزد زن و مرد: الواح گلی به‌وضوح بیانگر دستمزد برابر زن و

مرد برای کار واحدند مثلاً زنان و مردانی که به کارهای هنری ظریف مشغول بوده‌اند مزد برابر می‌گرفتند.

۱- نقل به تلخیص از کتاب اخلاق حرفه‌ای در تمدن ایران و اسلام، (مقاله آقای حمیدرضا نمازی)

— دستمزد حیوانات : جالب‌ترین این گل نبشته‌ها ۱۵۲ لوحی است که به دستمزد حیوانات می‌پردازد، مثلاً این الواح جیره اسبانی را نشان می‌دهد که غذا حمل می‌کردند.

— دستمزد نقدی : به تدریج در دوران خشایار شاه و ابتدای حکومت اردشیر اول دستمزد نقدی به دلیل عدم تبعیض احتمالی که در دستمزد کالای ممکن است وجود می‌داشت فراگیر شد.

— حسابرسی و نظارت بر پرداخت دستمزد : نظارت بر پرداخت دستمزد همیشه با روحانیون بوده است، علاوه بر این سیستم بازرسی دقیق حسابرسی و بررسی دستمزد را به عهده می‌گرفتند. الواح نشان می‌دهد که حساب‌برسان پس از بایگانی تمام اسناد بصورت دو ماهه و نیز سالانه گزارش دقیقی تهیه کرده‌اند.

از تمام موارد ذکر شده در این مبحث نتیجه می‌گیریم که دستمزد و جیره طبقه‌بندی می‌شد و هر کس به نسبت مهارت و میزان کار حقوق دریافت می‌کرده است از طرفی حتی حیوانات نیز از قلم نیفتاده‌اند، همچنین بررسی نظام حسابرسی و پاداش نیز نشان می‌دهد که جبران خدمات کارمندان عصر هخامنشی مبتنی بر نظام مدیریت عملکرد بوده است. توازن میان جبران خدمات ثابت و متغیر، ترکیب مناسب جبران خدمات مادی و غیرمادی، ارائه دستمزد به کودکان و کارآموزان در قبال انجام کار نشان از دستمزد عادلانه و منصفانه کارمندان و کارگزاران تخت جمشید دارد.

.....