

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoocn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

(حسابداری مدیریت)

بررسی اثرات تجدید ارزیابی و نحوه عمل و کاربرد آن

در شرکتهای تولیدی و صنعتی

عموماً اطلاعات مورد نیاز هر یک از گروه‌های فوق توسط بخش‌هایی از حسابداری تهیه و تنظیم می‌شود مثلاً حسابداری مدیریت^۱ وظیفه تعیین و تنظیم اطلاعات درون سازمانی را عهده‌دار بوده که عمده اطلاعات برآمده از حسابداری مدیریت دارای ویژگی‌های زیر می‌باشد:

۱- گزارش‌های مربوط به حسابداری مدیریت برای مقاصد خاص، تصمیمات معین و یا وضعیت‌های ویژه بوده که این اطلاعات عمدتاً به صورت غیرروتین^۲ و ساخت ناپافته تنظیم می‌گردد.

۲- گزارشات حسابداری مدیریتی، بست به سطحی از هرم مدیریت یا سطوح برخوردارنده از اطلاعات که بدان گزارش می‌شود، به صورت تفصیلی ارائه می‌گردد.

۳- تعداد و دوره تهیه گزارشات درون سازمانی در یک دوره ممکن است زیاد باشد.

۴- با عنایت به مراجعی که اطلاعات مدیریت بمنظور تصمیم‌گیری آنها تهیه می‌شود، ممکن تبعیت از اصول و روش‌های حسابداری در اولویت ثانویه قرار گرفته و عامل اصلی تدوین اطلاعات فایده‌مندی آن در تصمیم‌گیری و مرتبط بودن اطلاع با انواع تصمیم می‌باشد.

نمونه‌هایی از موارد کاربرد اطلاعات مربوط به گزارش‌های درون سازمانی شامل: برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی، کنترل، قیمت‌های خرید و فروش، مدیریت موجودیها، مدیریت وجه نقد و بودجه بندی‌های جاری و سرمایه‌ای می‌باشد.

¹-Management Accounting

²- unrutine

۳- اهداف صورتهای مالی و اطلاعات حسابداری

اهداف اصلی صورتهای مالی ارائه اطلاعات فشرده و شکل یافته درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و گردش وجوه نقد یک واحد تجاری بوده که بر طیفی گسترده از استفاده کنندگان از اطلاعات و صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد.

صورتهای مالی و اطلاعات حسابداری برآمده از سیستمهای اطلاعاتی حسابداری همچنین نتایج وظیفه مباشرت مدیریت یا حساب دهی آنها در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است را منعکس می نماید. استفاده کنندگان از اطلاعات و صورتهای مالی بمنظور اتخاذ تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حساب دهی مدیریت میباشند. تصمیمات اقتصادی مزبور به عنوان نمونه شامل مواردی از قبیل فروش یا حفظ سرمایه گذاری در واحد یا واحدهای تجاری و انتصاب مجدد یا جایگزین نمودن مدیران جدید می باشد.

بدیهی است بدلیل اینکه اطلاعات و صورتهای مالی عمدتاً بیانگر اثرات مالی رویدادهای گذشته بوده و الزاماً در برگیرنده اطلاعات کیفی و غیرمالی نمی باشد. لذا برآورنده تمامی نیازهای اطلاعات طیف گسترده استفاده کنندگان از آن اطلاعات نبوده با اینحال صورتهای مالی نیازهای اطلاعاتی مشترک اغلب استفاده کنندگان را رفع می نماید.

۴- اهداف گزارشگری مالی

با عنایت به آنچه که در قسمت اهداف گزارشگری مدیریت به شکل اجمالی بیان گردید، بیان اثرات اقتصادی رویدادها و عملیات مؤثر بر وضعیت و عملکرد مؤسسات و سازمانها برای اشخاص خارج از مؤسسه ذینفع و یا ذیصلاح به دریافت اطلاعات مذکور بمنظور کمک در اخذ تصمیمات مالی می‌باشند، می‌تواند به عنوان هدف اصلی گزارشگری مالی بیان گردد. چارچوبها و ابزار اصلی انتقال اطلاعات به اشخاص مزبور صورتهای مالی بوده که اساساً در جهت دستیابی به اهداف بشرح زیر می‌باشد:

۱- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را فراهم نماید که برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعلی و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری، اعطای اعتبار و سایر تصمیمات مشابه مفید واقع شود.

۲- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را فراهم نماید که سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایرین را در ارزیابی امکان دسترسی به میزان وجوه نقد و نیز ارزیابی زمانی‌بندی و ابهام در مورد چشم‌انداز آتی جریان ورود وجوه نقد به واحد تجاری کمک نماید بدین خاطر که برآورد فوق به شدت به دورنمای نقدینگی آتی واحد تجاری بستگی دارد.

۳- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را در مورد منابع اقتصادی واحد تجاری، حقوق نسبت به منابع مذبور و اثرات رویدادها، فعالیتها و شرایطی که منابع و حقوق مزبور را تغییر می‌دهد، ارائه کند.

۴- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد عملکرد واحد تجاری که از طریق اندازه گیری سود خالص و اجزای تشکیل دهنده آن بر مبنای فرض تعهدی مشخص می شود ارائه دهد.

۵- گزارشگری مالی چگونگی تأمین و مصرف وجوه، استقراض و بازپرداخت دیون، توزیع سود سهام و سایر موارد توزیع منابع واحد تجاری بین صاحبان سهام و عوامل دیگری که ممکن است بر نقدینگی یا توانایی واحد تجاری در ایفای به موقع تعهداتش تأثیر گذارد را افشاء نماید.

۶- گزارشگری مالی باید اطلاعاتی در مورد نتایج حاصل از نظارت مدیران بر منابع واحد تجاری در ایفای مسئولیتهایی که در قبال صاحبان سهام داشته اند را ارائه دهد.

اهداف پیش گفته تحت عنوان اهداف گزارشگری مالی بدان دلیل که با چارچوب و ابزار صورتهای ملی دست یافتنی می نماید، در این خصوص ایجاب می کند تا مجموعه ای از صورتهای مالی به طور جداگانه و نیز در مجموع در دستیابی به اهداف حسابداری دارای نقش و نماید می باشند. بدیهی است در شرایطی اطلاعات مندرج در صورتهای مالی این قابلیت را خواهند یافت که به نحو اصولی و به روشهای درست تهیه و ارائه گردند تا ضمن برطرف نمودن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از صورتهای مالی، اطلاعات لازم را به منظور تجزیه و تحلیل های اقتصادی در سطح کلان را دارا باشد.

۵- تاریخچه حسابداری برای ارزشهای جاری

۱-۵ پول، ابزار اندازه گیری و سنجش

با تبدیل سیستم پولی از پول فلزی که عمدتاً شامل طلا و نقره و سایر مسکوکات به پول اعتباری همانند چک و اسکناس، همواره شکافی بین روند تبدیل اسکناسها به معادل پول فلزی پشتوانه (طلا) ایجاد شد و هر چه روند مبادلات و تجارت بین المللی و مسائل خاص اقتصاد در کشورهای مختلف پیچیده تر و پیشرفته تر می شد رابطه تبدیل اسکناس منتشره به معادل استانداردش بشدت کاهش یافته است به گونه ای که در حال حاضر مسأله تبدیل اسکناس به معادلش (طلا) تقریباً منتفی شده است. در این رهگذر پول که به عنوان ابزاری رای معاملات مورد استفاده واقع می گردید به وسیله ای برای سنجش ارزشها و نیز ابزاری به منظور حفظ و ذخیره ارزشها محسوب می شد به تدریج به کالایی مبدل گشت که خود میبایستی توسط عامل و ابزار دیگری مورد ارزشیابی واقع گردد و امروزه ملاک ارزش واحد اندازه گیری مبلغ اسمی پول نبوده بلکه قدرت خرید خدمات و کالایی است که می تواند در یک سیستم باز اقتصاد بین المللی مورد مبادله قرار گیرد.

قدرت خرید پول هر کشوری به عوام متعددی از جمله به قدرت و میزان تولیدات، ارائه خدمات به داخل یا خارج از کشور و نیز سیاستهای پول و مالی اقتصادی اعمال شده وابسته می باشد. همچنین سیاستهای جهانی و روند جهانی اقتصاد بین المللی اثرات قابل توجهی روی قدرت خرید پول کشورهای مختلف دارند.

قیمت کالاها و خدمات به دلایل متعدد مربوط به تحولات اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و عوامل خاصی نظیر تغییرات در عرضه و تقاضا و یا تغییرات تکنولوژیک در حال تغییر و عمدتاً در مسیر تغییر در حال افزایش می‌باشد و این موضوع سبب گشته تا همراه پول قدرت خرید خود را از دست داده و این کاهش ارزش پول یا کاهش قدرت خرید پول در شرایطی خاص که عمدتاً شرایط تورمی نامیده می‌شود به میزانی بوده که مقایسه اقلام مربوط به فعل و انفعالات مالی و سایر رویدادهایی را که در مقاطع مختلف زمانی و در شرایط حاد تورمی حتی رویدادهایی که در یک دوره مالی اتفاق افتاده‌اند را گمراه کننده می‌نماید و آنگونه که از بیانیه شماره ۲۹ کمیته استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌گردد که «در شرایط اقتصادی تورمی گزارشگری مالی بدون تعدیل قیمت تمام شده اقلام مندرج در صورتهای مالی بی‌فایده بوده و وضعیت مالی و نتایج عملکرد را به درستی نشان نمی‌دهد.» و مضمون دیگر این کلام در نوشتار فرانک. ت. وستون (Frank.t.Weston) مستقر است که می‌گوید «گزارشگری مالی که تورم و اثرات تغییر قیمت‌ها در آنها منظور نشده باشد، موجب دگرگون شدن واقعیات اقتصادی شده و نیز سودی را که بدان شیوه نشان می‌دهد واقعی نبوده و بسان سرابی بیش نمی‌باشد».

این موضع و نیز عدم قابلیت اتکاء به پول به عنوان یک معیار تمام عیار سنجش و واحد اندازه‌گیری موجب گردیده تا ارائه صورتهای مالی اساسی و نیز ارائه گزارشات و

اطلاعات مالی با ارزشهای جاری و نیز ارزشهایی غیر از ارزشهای تاریخی در بین محافل حرفه‌ای حسابداری مطرح شده است.

اگر چه به دلیل اختلافات بنیادینی که در ساختارهای سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و .. بین کشور ایران و سایر کشورهای جهان خصوصاً کشورهای جهان اول که عکس‌العملهای به موقع در مقابل تغییرات در ارزش خرید پول را از خود نشان داده‌اند وجود دارد، بدیهی است نمیتوان مسیر و روند عملی شده توسط کشورهای مذکور در مقابله با تورم را به اقتصاد ایران تعمیم داد، علی‌ایحال نکات مشترکی در ساختارهای اقتصادی کشورهای مختلف جهان و نیز علل مشترک بروز تورم و نیز آثار مشترکی که تورم در کشورهای مختلف جهان بجا می‌گذارد، بررسی و نگرش مجدد به سیستم و روند کشورهایی که در سنوات قبل و یا حال با مسأله تورم درگیر بوده و احیاناً عکس‌العملهایی در مقابل این پدیده جهانی را داشته‌اند می‌تواند به عنوان یک نمونه تجربی در نگرش موضوعی به تورم و تأثیرات و نیز علل آن در ایران مفید واقع باشد.

۲-۵- تاریخچه حسابداری ارزشهای جاری

تقریباً از اوایل دهه ۱۹۷۰ به دلایل متعددی از جمله تقلیل مشهود و قابل لمس قدرت خرید پول در عرصه‌های اقتصادی، مسأله ارائه صورتهای مالی اساسی و نیز گزارشات مالی با ارزشهای دیگر بجز ارزشهای تاریخی از جمله ارزشهای جای در بین محافل بین‌المللی حسابداری و نیز مراجع ذیصلاح حرفه‌ای مطرح شده است.

تورم و اثرات آن تقریباً در عمده کشورهای جهان طی دهه‌های گذشته و نیز در حل حاضر به صورتهای مختلف وجود داشته و احیاناً کشورهای مختلف جهان در مقابل این پدیده عکس‌العملهایی مختلف به گونه‌های متعدد از خود بروز داده‌اند در این میان تعدادی از کشورها از جمله انگلستان، امریکا، کانادا و استرالیا به دلایل مختلف از جمله قدرت اقتصادی قابل توجه وجود محافل حرفه‌ای حسابداری، توجه مراجعه ذیصلاح و تأکید و توجه بیشتری به این موضوع از خود نشان داده و به همین منظور تاریخچه تورم در تعدادی از کشورهای شرح فوق بمنظور شناخت تجربی آن مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۳-۵- تاریخچه حسابداری تغییر قیمتها در انگلستان^۱

اولین شواهد مبنی بر توجه به ارزشهای جاری حسابداری در انگلستان پیشنهاداتی است که در سال ۱۹۴۵ از طرف انجمن حسابداران خیره انگلستان و ولیز^۲ در مورد اثر قیمتها در ارزیابی موجودیها و همچنین ذخیره نمودن مبالغ جداگانه از سود تقسیم نشده برای تعویض دارایی‌های ثابت طی توصیه‌نامه‌های شماره ۹ و ۱۰ این انجمن آمده است لیکن نخستین اشاره رسمی به مشکل تغییر قیمتها، اعلامیه شماره ۱۲ انجمن مذکور صورت گرفته است.

این اعلامیه که در سال ۱۹۴۹ منتشر شد حاکی از این مسأله بود که «هر مبلغی که کنار گذاشته می‌شود تا کمک به تأمین مالی لازم برای جایگزینی مجدد دارایی‌ها اعم از

² - Institute of chartered Accountant in Englana & wales.

ثابت یا جاری بنماید می‌بایست از سود پس از پرداخت مالیات باشد» و «همچنین اعلامیه اخیر تأکید می‌کند» دارایی‌های ثابت در ترازنامه نهایی نمی‌بایست به قیمت‌های جایگزینی مجدد^۱ ارائه شوند.»

انجمن مذکور در ماه مه ۱۹۵۲ با انتشار اعلامیه شماره ۱۵ که تحت عنوان حسابداری در رابطه با قدرت خرید پول^۲ منتشر گردید مشکل تغییر قیمت‌ها را با جزئیات بیشتری مورد مطالعه قرارداد است و ضمن آن پیشنهاد کاربرد روش استفاده از شاخص قیمت‌ها جهت انعکاس تورم همراه با فواید و محدودیتهای آن را نموده است. در همان اعلامیه مجدداً تأکید شده است که هیچکدام از روشهای ارائه شده برای انعکاس تغییر قیمت‌ها حتی روش شاخص قیمت‌ها مزیت بی‌چون و چرایی بر حسابداری اقلام تاریخی ندارد. با انتشار این اعلامیه شورای انجمن حرفه‌ای مذکور در انگلستان، مجامع حرفه‌ای دیگر حسابداری انگلستان را به همفکری برای یافتن یک سیستم مناسب حسابداری تورمی دعوت نمود.

طی دوره ۱۸ ماهه پس از آن دو گردهمایی بین مجامع مذکور اتفاق افتاد ه طی آنها هیچگونه توافقی در این خصوص حاصل نگردید و این ملاقاتها بدون آنکه نتیجه‌ای در بر داشته باشد خاتمه یافت. در این خصوص حاصل نگردید و این ملاقاتها بدون آنکه نتیجه‌ای در بر داشته باشد. خاتمه یافت. در همین زمان در سال ۱۹۵۴ انستیتوی حسابداران رسمی اسکاتلند نیز اعلامیه‌ای شبیه به اعلامیه شماره ۱۵ انجمن در سال

¹ - Replacemen Cost.

² - Accountion in relation to change in the purchasing power.

۱۹۵۴ انیستیتوی حسابداران رسمی اسکاتلند نیز اعلامیه‌ای شبیه به اعلامیه شماره ۱۵ انجمن حسابداران رسمی انگلستان و ولیز جهت اعضای خود صادر نمود، پس از این مدت تقریباً بمدت ۱۵ سال متوالی یعنی تا سال ۱۹۷۶ که نرخ تورم در انگلستان رو به ازدیاد نهاد هیچگونه کوشش چشمگیری در زمینه حسابداری تورم ایجاد نشد تا اینکه به علت تا اینکه به علت تشدید تورم در سال اخیر دوباره توجه جامعه حرفه‌ای حسابداری به مسأله تورم معطوف گردیده به همراه این تغییرات بود که یکسری فعالیتهای و مطالعات مداوم در مجامع حرفه‌ای مختلف انگلستان شروع شد که عمدتاً تورم را از زوایای مختلف و به شرح زیر مورد توجه قرار داد:

۱- در سال ۱۹۸۶ بخش تحقیق انیستیتوی حسابداران خبره انگلستان و ویلز مقاله‌ای منتشر نمود که عنوان آن «حسابداری برای نظارت مالی در دوره تورم» بود.^۱ این مقاله موضوع کاربرد شاخص قیمتها را در مورد حسابهای شرکتها از یک دید عملی مورد بررسی قرار داده بود مبدعان این مقاله مدعی بودند که با اعمال شاخص قیمتها در صورتهای مالی موجب شفافیت اطلاعات ارائه شده خواهد گردید. بر اساس نظرات مندرج در مقاله اخیر، با ارائه صورتهای مالی مکمل که بر اساس شاخص قیمتها تعدیل گردیده و آوردن آن در کنار و همراه صورتهای مالی تاریخی قابلیت استفاده از اطلاعات حسابداری را افزایش خواهد داد.

¹ - Accouting for stewardsip in a periochl of in flation.

۲- در همین زمان کمیته دیگری بنام کمیته تنظیم استانداردهای حسابداری^۱ شروع به بررسی مشکل تورم نمود و سپس در سال ۱۹۷۱ در مقاله‌ای تحت عنوان «تورم و حسابها» نتایج حاصله از دو نشست را که در مورد کاربرد شاخص قیمتها بود منتشر کرده در این مقاله پیشنهاد شده بود ه شرکتها علاوه بر گزارشهای مالی ه بر اساس حسابهای تاریخی تهیه می کنند گزارشهای تکمیلی دیگری بر اساس شاخص قیمتها نیز تهیه نمایند تا در مجموع صورتهای مالی تاریخی و صورتهای مالی تعدیل شده، صورتهای مالی نهایی آنها تلقی گردد.

۳- در سال ۱۹۷۲ کمیته ای از سوی دولت انگلستان تحت ریاست شخصی بنام «سردیوید باران» (sir D. Baran) تشکیل یافت که مأمور بررسی مشکلات تغییر ارزش پول بود. کمیته مذکور از ابتدا با (ASSC) در تماس و همفکری نزدیک بود.

۴- در ژانویه سال ۱۹۷۲ کمیته تنظیم استانداردهای حسابداری (ASSC) پیش نویس شماره ۸ را با نام «حسابداری تغییر قدرت خرید پول» منتشر نمود. این پیش نویس چیزی مانند مقاله قبلی کمیته مزبور بود و تنها تفاوتی که داشت این بود که توصیه نمود برای کاربرد شاخص قیمتها از قیمت مصرف کنندگان^۲ استفاده شود.

۵- در ژانویه ۱۹۷۳ کمیته‌ای که تحت ریاست «سردیوید باران» تشکیل گردیده بود پس از یک سال مطالعه گزارشی تهیه نمود که در آن پیشنهادهای (ASSC) با قید برخی از ملاحظات حمایت می نمود. این کمیته در سپتامبر همان سال گزارش دیگری

¹ - Accouting standard streering committee (ASSC)

² - Consumr price Index.

تهیه نمود که جنبه نهایی داشت و در آن تماماً با پیش نویس شماره ۸ که از طرف (ASSC) تنظیم گردیده بود موافقت شده بود.

۶- پس از آن، پیش نویس شماره ۸ به اظهار نظر عمومی نموده شد و زمان آن، نیز تا ۳۰ جولای سال ۱۹۷۳ معین گردید.

۷- در ۲۵ جولای همان سال آقای پیتر و الکر (P. walker) وزیر بازرگانی انگلستان دستور تشکیل کمیته‌ای بنام «کمیته حسابداری تورمی»^۱ را تحت سرپرستی آقای اف-تی-پی- سندیلندز (F.E.P. Sandlilands) صادر نمود تا در مورد حسابداری روش جاری بررسی و اظهار نظر نماید.

۸- در همین حال (ASSC) نیز دستور یافت که کار خویش را در مورد بررسی عقاید ابراز شده جامعه حسابداری انگلستان در مورد پیش نویس شماره ۸ ادامه دهد و ضوابط و استانداردهای لازم را برای حسابداری تورمی تهیه نماید ولی نتایج مذکور غیر رسمی باقی بماند تا نتیجه تحقیقات کمیته حسابداری تورمی معین گردد و تا آن زمان تهیه حسابهای تعدیل شده تکمیلی برای شرکتها الزامی نباشد و حسابرسان رسمی از مشروط نمودن صورتحسابهایی که گزارشهای تعدیل شده تکمیلی ندارند خودداری ورزند.

۹- سپس در چهارم ماه مه سال ۱۹۷۴ نتیجه بررسی (ASSC)^۲ بصورت ضوابطی که تحت عنوان «بیانیه استانداردهای عملی حسابداری شماره ۷»^۱ ارائه شده بود منتشر

^۱ - F.E.P.Sandlilands

گردید و مجمع (ASSC) به همهٔ اعضاء خویش توصیه نمود که ضوابط مذکور را هر چه زودتر ترجیحاً از ۳۰ ژوئن ۱۹۷۴ بکار گیرند. طرح کلی ضوابط مذکور بشرح ذیل بوده است.^۲

الف- کلیه شرکتها می بایست حسابهای خویش را بر اساس قیمت‌های تاریخی نگهداری نمایند.

ب- علاوه بر حسابهای تاریخی کلیه شرکتها می بایست برای سهامداران خویش گزارشهای تکمیلی تهیه نمایند. که در آن حسابها بقدرت خرید پول (پاوند) در آخر سال مورد گزارش، تبدیل شده باشند.

پ- برای تعدیل ارقام تاریخی به اقلام تعدیل شده، شرکتها می بایست از ضریب تبدیل شاخص عمومی قیمت‌ها استفاده نمایند.

ت- مدیران می بایست یادداشتی برای گزارشهای تکمیلی با حسابهای تعدیل شده تهیه نمایند و در آن ضمن اظهار اساس و مبنای محاسبات، نظریات خویش را نسبت به اهمیت ارقام ارائه نمایند.»

معهداً در سال ۱۹۷۵ یک کمیته دولتی مسئول در مورد تورم اظهار داشت که قیمت‌های تاریخی باید کنار گذارده شود و حسابداری بر اساس نرخهای جاری (عمدتاً قیمت جایگزینی در عمل) جایگزین آن گردد. به همین ترتیب کمیته راهنمایی استانداردهای

¹ - statement of standard Accountion practice No. 7 (ASSC7).

² - SSAP7 , Paraye, 12

حسابداری بیانیه شماره ۷ خود را فسخ کرده و در جهت تهیه طرح حسابداری بر اساس قیمت‌های جاری اقداماتی انجام داد.

در نتیجه در مارس ۱۹۸۰ کمیته تدوین استانداردها^۱ بیانیه شماره ۱۶^۲ خود را تحت عنوان حسابداری ارزشهای جاری (که اولین شرط لازمه آن گزارش اثرات تغییر قیمت‌ها توسط شرکتهای بزرگ در بریتانیا و ایرلند بود) منتشر نمود. این استاندارد از نظر نوع خود در سطح جهانی در مرتبه دوم بود زیرا ۶ ماه قبل از بیانیه شماره ۳۳^۳ استانداردهای حسابداری در آمریکا تحت عنوان گزارشگری مالی و تغییر سطح قیمت‌ها منتشر شده بود.

۴-۵- حسابداری تغییر سطح قیمت‌ها در ایالات متحده آمریکا:^۴

آنچه بیان شد اینکه تشدید تورم و اثرات غیرقابل انکار آن در گزارشگری حسابداری موجب گردیده تا در جریان نخستین تلاش رسمی برای افشای آثار تورم بر صورتها و اطلاعات مالی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) بیانیه تحقیقی شماره ۶ خود را با عنوان «گزارش اثرات مالی تغییرات سطوح قیمت» انتشار دارد انجمن ی این بیانیه پیشنهاد نمود که اطلاعات ضمیمه‌ای برای نشان دادن تعدیلات جامع همه عوامل صورت‌های مالی با استفاده از شاخص قیمت واحد، ارائه شود.

¹ - Accounting standard comitee (A.S.C.)

² - ssap 16

³ - fasb 33

⁴ - (ibid)

در خصوص حسابداری تورمی دکتر سوئینی (Dr. Henry w. sweny) شاید از اولین کسانی باشد که بطور مدون در مورد تغییر سطح قیمتها و راه حل چگونگی تهیه صورتهای مالی در دوران تورم مطالعاتی نموده است. نامبرده بکارگیری روش شاخص قیمتها را در زمان تورم پیشنهاد کرد که درسی مقالات مروری بر حسابداری مالی «در طول سالهای ۱۹۲۰ تا ۱۹۳۰ مطرح می شد. سرانجام مفاهیم و بکارگیری این روش را در کنار (Stablized Accounting) برای اولین بار در سال ۱۹۳۶ به رشته تحریر درآورد و سپس مجدداً در سال ۱۹۶۴ چاپ و منتشر نمود.

در دسامبر ۱۹۴۷ هیئت بررسی روشهای حسابداری انجمن حسابداران رسمی امریکا در بولتن شماره ۴۳ فصل ۹ مسئله تغییر سطح قیمتها را مورد توجه قرار داد و در سال ۱۹۶۳ یک سری مطالعات در این انجمن انجام شد که بنام «آثار مالی تغییر سطح قیمتها» منتشر گردید.

پس از مدتی بحث و بررسی، هیئت بررسی اصول حسابداری (APB) در ژوئن ۱۹۶۹ مطالبی تحت عنوان صورتهای مالی بازسازی شده بر اساس شاخص عمومی قیمتها منتشر نمود که در آن کاربرد شاخص عمومی قیمتها را برای تجدید نظر صورتهای مالی شرکتهای امریکایی توصیه می نمود. که خلاصه‌ای از گزارش شماره ۳ هیئت بررسی اصول حسابداری ذیلاً درجه می گردد:^۱

۱- گزارشهای سطح عمومی قیمتها یا اطلاعاتی که علاوه بر صورتهای مالی تهیه شده بر اساس سیستم حسابداری قیمتهای تاریخی ارائه می گردد نباید به عنوان صورتهای یا گزارشهای اصلی آنها الزامی نیست.

۲- اصول مشابهی که در تهیه صورتهای مالی در سیستم حسابداری قسمتهای تاریخی به کار گرفته می شود باید در تنظیم صورتهای مالی تجدید نظر شده بر اساس تغییر سطح عمومی قسمتها نیز رعایت گردد. گزارشهای مالی سطح عمومی قیمتها به عنوان توسعه و بخشی از حسابداری قیمتهای تاریخی است و نه چیزی جداگانه

۳- شاخص عمومی قیمتها باید در تنظیم گزارشهای مالی سیستم حسابداری قیمتهای تاریخی تجدید نظر شده بر اساس تغییر سطح قیمتها (HC/CD) مورد استفاده قرار گیرد و نه شاخص کالاهای خاص.

۴- گزارشهای مالی سطح عمومی قیمتها باید بر اساس قدرت خرید بول در تاریخ تنظیم آخرین ترازنامه ، تنظیم گردد.

۵- در تهیه صورتهای مالی بر مبنای قیمتهای تاریخی تعدیل شده بر اساس تغییر سطح قیمتها (HC/CD) باید اقلام پولی و غیر پولی تفکیک گردند. زیرا اقلام داراییهای پولی و بدهیهای پولی متأثر از تغییر ناشی از قدرت خرید پول نبوده و با همان مبلغ در ترازنامه تعدیل شده بر اساس شاخص قیمتها ظاهر می شوند. اقلام غیرپولی نیز باید بر اساس قدرت خرید جاری پول در تاریخ تنظیم ترازنامه تعدیل گردیده و در گزارشهای مالی حسابداری بر مبنای HC/CD ظاهر شوند.

۶- اقلام مندرج در صورت حساب سود و زیان باید بر اساس ارزشهای جاری پول در پایان دوره تبدیل گردند. هزینه مالیات بر درآمد در صورت حساب سود و زیان بر مبنای HC/CD برابر است با هزینه مالیات بر درآمدی که در صورت حساب سود و زیان بر مبنای قیمتهای تاریخی (HC) محاسبه و نشان داده می شود و نباید بر اساس سود قبل از مالیات جدید (سود منعکس در صورت سود و زیان بر مبنای HC/CD) محاسبه و ارائه گردد.

۷- سود یا زیان حاصل آمده بر مبنای HC/CD باید با استفاده از شاخص عمومی قیمتها محاسبه شود. سود ناشی از داشتن بدهیها در طول دوره مالی، با سود خالص دوره مذکور جمع می شود. اینگونه سود یا زیانها در صورتهای مالی بر مبنای HC/CD باید جداگانه نشان داده شود.

۸- صورتهای مالی تهیه شده به شیوه HC/CD برای دوره مالی قبل، باید در هر دوره با استفاده از شاخص عمومی قیمتها تجدید محاسبه شوند. بدین معنی که با استفاده از نسبت شاخص دوره جاری به شاخص دوره قبلی ضربدر اقلام مورد نظر صورتهای مالی حسابداری جدید تنظیم شوند.

۹- اطلاعات کمکی و اضافی مبتنی بر حسابداری سطح عمومی قیمتها باید صریح و روشن باشد. اینگونه اطلاعات بهتر است به صورت جداول مستقل و نه جداول یکجا یا اطلاعات حسابداری قیمتهای تاریخی ارائه گردند.

۱۰- اطلاعات مبتنی بر HC/CD باید حاوی نکات زیر باشد:

الف- صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای HC/CD به عنوان صورتحسابهای کمکی و
ضمیمه‌ای است.

ب- کلیه مبالغی که در صورتحسابهای تعدیل شده بر اساس شاخص قیمت‌ها ارائه
می‌گردد باید بر اساس واحد پولی با قدرت خرید مساوی باشد (که برابر است با
قدرت خرید پول در پایان دوره مالی)

پ- سود یا زیان ناشی از تغییر قدرت خرید پول (سطح قیمت‌ها) منعکس در صورتهای
مالی بر مبنای HC/CD معرف اثرات تورم اقتصادی بر اقلام پولی ترازنامه است.

ت- کلیه اصولی که در تهیه صورتهای مالی حسابداری قیمت‌های تاریخی رعایت می
شود، در تهیه صورتهای مالی تاریخی تجدید نظر شده بر اساس شاخص قیمت‌ها رعایت
می‌گردد.

ث- صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای HC/CD، دارائیه‌ها را به قیمت‌های ارزیابی شده،
جایگزینی، فروش رفتنی یا سایر انواع ارزشها نشان نمی‌دهد.

ج- صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای HC/CD مربوط به سال گذشته به ارزش پول
سال جاری تبدیل شده تا با صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای HC/CD سال جاری
قابل مقایسه گرد (هر سال صورتهای مالی بر مبنای HC/CD یکسال به جلو رانده می
شود).

چ- مالیات بردرآمد (سود خالص) قبل از تعدیل بر اساس تغییرات سطح عمومی
قیمتها محاسبه می‌گردد. زیرا قوانین مالیاتی تورم و ضد تورم را نادیده می‌گیرند.

در دسامبر سال ۱۹۷۴ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) طی طرحی که اگر پذیرفته می‌شد، ارائه گزارشهای مالی تکمیلی الزامی می‌گردید. پیشنهاد می‌کند که این گزارشهای تکمیلی باید از طریق اعمال شاخص عمومی قیمتها بر گزارشهای مالی سنتی تهیه شود. در سال ۱۹۷۶ کمیسیون اوراق بهاء دار امریکا^۱ نشریه حسابداری شماره ۱۹۰ را منتشر کرد و طی آن مقرر شد، شرکتهای برگ قیمت جایگزین دارائیهای ثابت و موجودیهای کالا را در گزارشهای مالی و یادداشتهای پیوست آن بیان کنند. در سال ۱۹۷۹ پس از بررسیهای دقیق، FASB تصمیم گرفت که راه‌حلهای متفاوتی را برای گزارش اثرات تغییر قیمتها با صدور بیانیه شماره ۳۳ تجزیه کند، عنوان این بیانیه مهم «گزارشگری مای و تغییرات سطح قیمتها» بود. بیانیه شماره ۳۳ که یکی از مهمترین و در عین حال پیچیده‌ترین بیانیه‌هایی است که تا امروز به وسیله هیئت استانداردهای حسابداری مالی منتشر شده است.

بیانیه مزبور از شرکتهای بزرگ سهامی عام می‌خواهد که به ضمیمه گزارشهای مالی سالانه خود اطلاعات حسابداری اضافی دیگری را نیز افشاء نمایند تا به سهامداران نشان دهند که اثرات تغییرات سطح قیمتها بر فعالیتهای مؤسسه تجاری چه بوده است. بیانیه فوق‌الذکر برای تهیه صورتهای مالی سالانه شرکتهای سهامی عام که در آغاز سال مالی، یکی از دو وضعیت زیر را داشته باشند بکار برده می‌شوند.^۲

^۱ - Security Exchange commission (S.S.C).

الف- موجودیهای کالا و دارائیهای مشهود عملیاتی آنها یعنی اموال و تجهیزات (پیش

از کسر استهلاک انباشته) بیش از ۱۲۵ میلیون دلار بوده و یا:

ب- دارائیهایشان بیش از یک میلیارد دلار باشد (پس از کسر استهلاک انباشته).

بیانیه از این قبیل شرکتها نخواستہ است که تغییری در صورتهای مالی تاریخی اولیه خود بدهند.

روند مداوم افزایش قیمتها طی سالهای دهه ۷۰ در امریکا، محدودیتهای صورتهای مالی

تاریخی را بیشتر آشکار ساخت و نوسانات مربوط به قدرت خرید عمومی دلار و

افزایش قابل توجه ارزش جایگزینی داراییها، تفسیر منابع گزارش شده در صورتهای

مالی سنتی را دشوار کرده بود. نکته جالب توجه ای که در این میان دقت اهل نظر را

جلب کرده بود، فرسایش درونی بخشی مهمی از صنایع کشور یا شرکتهای درگیر با

وضعیت بحرانی تورم بود، بدین معنی که شرکتهای مذکور مبالغی بیشتر از سود واقعی

خود را به شکل مالیاتهای مختلف و تقسیم سود از شرکت خارج می ساختند. یک

مطالعه انجام شده در سال ۱۹۷۹ درباره ۲۱۵ شرکت امریکایی نشان داد درآمد ناشی از

عملیات جاری پس از تعدیل ارقام بر اساس نرخ تورم، درآمد مذکور بالغ بر ۴۰٪

کاهش می یابد بنابراین بسیاری از شرکتهای از محل سرمایه خود مالیات پرداخته و

تقسیم سود کرده بودند.^۱

¹ - FASB . SFAS NO 33" Financial Reporting & changing price" sep 79.

برای صدور بیانیه‌های رسمی پیرامون حسابداری تورمی به قول و یگانگی و کینز و همانند داستان آن خانه‌ای است که بام اتاقش سوراخی داشت: در روزها بارانی که آب از سقف اتاق می‌چکید و ایجاد زحمت می‌کرد مرد بهانه می‌آورد که حالا چون باران می‌آید نمی‌توانم برای مرمت سقف به بام خانه بروم! «و چون هوا آفتابی می‌شد دلیل می‌آورد حالا که سقف چکه نمی‌کند پس چرا تعمیرش کنم؟»^۱

طی سالهای دهه ۷۰ که تورم در امریکا روند بحرانی پیدات کرد همه در تکاپوی تحقیق و استاندارد گذاری بودند و سرانجام بیانیه شماره ۳۳ تولد یافت همین که در دهه ۸۰ تدریجاً وضعیت بحرانی تورم فروکش کرد، بیانیه‌های اصلاحی متعددی از سوی هیأت استانداردها صادر شده که عملاً بیانیه شماره ۳۳ را بی‌اثر نموده و این بیانیه طی بیانیه‌های شماره ۳۹ در اکتبر ۱۹۸۰، ۴۰ و ۴۱ در نوامبر ۱۹۸۰، ۵۴ در ژانویه ۱۹۸۲، ۷۰ در دسامبر ۱۹۸۲ و بیانیه شماره ۸۲ در نوامبر ۱۹۸۴ به شیر بی‌یال و دم تبدیل گردید. و سرانجام با صدور بیانیه شماره ۸۹ در سال ۱۹۸۶ به عمر بیایه مهم شماره ۳۳ که حتی یک دهه از صور آن نگذشته بود، خاتمه داده. دین مفهوم که الزامات مربوط به افشای آثار تورم و تغییرات قیمت‌ها برطرف گردید و ارائه چنین اطلاعاتی به صورت داوطلبانه مورد تشویق قرار گرفت و کلیه عکس‌العمل‌های انجام شده که در قالب دستورالعملها و بیانیه‌های متعدد صادر گردیده بود در پی تغییراتی

بوده که در نرخ تورم ایجاد گردیده و در سال ۱۹۸۶ نرخ تورم در امریکا به رقم ۲٪
رسیده که در دهه ۸۰ پایین ترین سطح تورم بوده است.

بیانیه شماره ۸۹ افشای موارد یاد شده در بیانیه شماره ۳۳ را اساساً به اشکال مشخص
زیر که عیناً از پاراگرافهای ۲۹ تا ۳۷ بیانیه مذکور استنباط گردیده را تصریح می نماید:

الف- ارائه اطلاعات بر مبنای بهای تمام شده تاریخی تعدیل شده (HC/CD)

۱- اطلاعاتی درباره سود ناشی از عملیات جاری برای سال مالی جاری.

۲- سود یا زیان ناشی از قدرت خرید روی خالص اقلام پولی برای سال مالی جاری.

ب- ارائه اطلاعات بر مبنای ارزش جاری تعدیل شده به وسیله شاخص (CC/CD)

۱- اطلاعاتی در مورد سود عملیات جاری برای سال مالی جاری بر مبنای ارزش

جاری (CC/CD).

۲- مبالغ ارزش جای موجودی کالا، اموال، ماشین آلات و تجهیزات در پایان سال مالی

جاری.

۳- افزایش یا کاهش در ارزش جاری مبالغ موجودی کالا، اموال و تجهیزات برای سال

مالی جاری، خالص تورم.

ج- خلاصه ای درباره فعالیت های پنج ساله آخر سال مالی شامل اطلاعات زیر:

۱- خالص روش و سایر درآمدهای عملیاتی:

۲- خالص فروش و سایر درآمدهای عملیاتی.

۲-۱ - سود ناشی از فعالیت های جاری

۲-۲- سود هر سهم عادی ناشی از فعالیت جاری.

۲-۳- خالص دارائیهها در پایان سال مالی.

۳- اطلاعاتی بر مبنای ارزش جاری (به استثنای سالهایی که اطلاعات مربوطه از افشای

اطلاعات سال جاری حاصل می شود.

۳-۱- سود ناشی از فعالیتهای جاری.

۳-۲- سود هر سهم عادی ناشی از فعالیت جاری.

۳-۳- خالص دارائیهها در پایان سال مالی

۳-۴- افزایش یا کاهش مبالغ ارزش جاری موجودی کالا، اموال، ماشین آلات و

تجهیزات، خالص تورم.

۴- سایر اطلاعات:

۴-۱- سود یا زیان ناشی از قدرت خرید عمومی برای خالص ارقام پولی

۴-۲- سود سهام نقدی اعلام شده برای هر سهم عادی

۴-۳- قیمت بازار هر سهم عادی در پایان سال مالی.

۴-۴- کلیه مؤسسات تجاری طی یادداشتی مختصر درباره اطلاعات پنج ساله مالی آخر

مشخص خواهند کرد که آیا از متوسط شاخص هر سال استفاده کرده اند یا ارقام

شاخص مربوط به پایان هر سال مالی را به کار برده اند.

۵-۵- حسابداری تغییر قیمتها در استرالیا و کانادا:

در حدود سال ۱۹۷۵ که بیانیه شماره ۷ انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز فسخ گردید و اقداماتی در جهت تهیه طرح حسابداران بر اساس قیمتهای جاری آغاز گردید، همزمان، مؤسسه حسابداران خبره در استرالیا و انجمن حسابداران استرالیا دو طرح مقدماتی را که در ارتباط با مسئله حسابداری در دوره تورم بود منتشر کردند. یکی از این دو طرح «روش حسابداری بر اساس تغییر در قدرت خرید پول» که بعدها لغو گردید، بر مبنای طرح مقدماتی منتشره توسط کمیته راهنمایی استانداردهای حسابداری انگلستان تهیه شده بود. و دیگری «روش حسابداری بر اساس نرخهای جاری» که در اصل پیشنهادی در رابطه با استفاده از قیمتهای جایگزینی می باشد.

همین مباحث با انتشار نشریه کمیته راهنمایی تحقیقات حسابداری در کانادا و به دنبال آن انتشار طرحی برای ارائه گزارشهای مالی تکمیلی، حاوی اطلاعات مربوط به تغییرات در سطح عمومی قیمتها، پیشگیری می شد. پیشنهادهای مذکور در استرالیا و کانادا به علت تأثیر عمده آنها بر نظارت بر قیمتها و اخذ مالیات از نظر سیاسی، اهمیت زیادی یافت که سرانجام منجر به انتشار بیانیه شماره ۱۶ انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز گردید.

به منظور روشن نمودن عکس العملهای مجامع حرفه ای بین المللی در مقابل شرایط تورمی و تأثیرگذاری آن بر گزارشگری مالی خلاصه ترجمه شده استانداردهای بین المللی شماره ۱۵ تحت عنوان گزارش آثار تغییر قیمتها که در ژوئن ۱۹۸۱ بمنظور انتشار در نوامبر همان سال به تصویب رسیده است به همراه استاندارد بین المللی

شماره ۲۹ تحت عنوان گزارشگری مالی در اقتصادهای فوق تورمی به پیوست تحت
ضمیمه بیان می گردد.

۶-۵- هدفهای حسابداری در بکارگیری شیوه‌ها و تدابیر جایگزین:

در بیشتر کتب و مقالاتی که دیدگاههای حرفه ای را در خصوص اهداف گزارشگری
مالی بیان داده و نیز چارچوبهایی که لزوم تدوین اصول پذیرفته شده و استانداردهای
حسابداری را توجیه می‌نماید هدف گزارشگری مالی را تهیه اطلاعاتی برای
سرمایه‌گذاران، بستنکاران و دیگران بیان داشته به گونه ای که ایشان را در اتخاذ
تصمیمات صحیح اقتصادی آن است که صورتهای مای تهیه شده گویای واقعیت باشد،
بدین معنا که جنبه‌های با اهمیت حیات مؤسسات تجاری و تغییرات آن جنبه‌های با
اهمیت را آنچنان که هست و یا پدید آمده را به گونه ای مربوط و قابل اعتماد و نیز
قابل مقایسه و بررسی از جانب خبرگان مستقل به استفاده‌کنندگان باز نماید.

اساس تئوریهای حسابداری بر مبنای ارزشهای جاری نیز از این کلیت و هدف کلان
حسابداری مستثنی نبوده و اساساً بر این اصل استوار است که صورتهای مای
حسابداری (ترازنامه و سود و زیان) باید حاوی اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری
گروههای مختلف باشد. برای دسترسی به این منظور می توان هدف حسابداری ارزش
جاری را به شرح ذیل ارائه نمود:

۱- همگن ساختن واحد اندازه‌گیری ، به طوریکه اقلام مندرج در صورتهای مالی
اساسی بر اساس یک واحد، اندازه‌گیری شوند و آثار کاهش قدرت خرید پول در اثر

گذشت زمان بر اقلام مندرج در صورتهای مالی تا حدود قابل ملاحظه‌ای خنثی شود. در نتیجه بتوان از اطلاعات حاصل از سیستم مالی در تصمیم‌گیریهای روزمره اقتصادی و مالی تا حدود قابل ملاحظه‌ای خنثی شود. در نتیجه بتوان از اطلاعات حاصل از سیستم مالی در تصمیم‌گیریهای روزمره اقتصادی و مالی استفاده مطلوب بعمل آید. در حسابداری سنتی گزارشها عموماً طبق اصل شناسایی پس از وقوع که ناگزیر به مفهوم ارزشهای ثبت شده تاریخی است، تهیه و ارائه می‌شود. این بدین معنی است که با قبول برخی از استثناها، هر دارایی، بدهی، هزینه و یا درآمد که در طی یکسال و یا درگذر سالیان متمادی روی داده است به روز وقوع مبادله ثبت و آنگاه ارزشهای ریالی این اقلام همگروه همانند مقیاسهای همگن و هم‌ارز، مثلاً درجهٔ گرما، سانتی متر و لیتر به هم افزوده و یا از همدیگر کسر می‌شوند و هر خلاصه‌ای اعم از درآمد، بهای تمام شده کالای فروخته شده، موجودی پایان دوره و ارزش دفتری دارایی‌های ثابت، به صورت یک رقم منتج از فرآیند هم‌افزاییهای پیش‌گفته نشان داده می‌شود. لذا همگن نمودن واحد اندازه‌گیری مبادلات مالی (پول) موجب گردیده تا مقایسه و نیز هم‌افزایی مقادیر مذکور را منطقی نماید.

۲- اطلاعاتی علاوه بر آنچه که در صورتهای مالی تنظیم شده بر اساس ارزشهای تاریخی داده می‌شود، برای راهنمایی مدیران و سهامداران مؤسسه و سایر اشخاص ذینفع در زمینه‌هایی نظیر میزان برگشت سرمایه‌گذاری، کنترل هزینه‌ها، سیاستهای قیمت‌گذاری و توزیع و فروش، هماهنگ ساختن روند عملیات مؤسسه با تحولات

جای اقتصادی و تولیدی و بالاخره امکان ادامه حیات مؤسسه را از لحاظ مالی فراهم نماید.

در تعیین میزان سود مؤسسه با ارزشهای جاری برای دوره عملکرد، این هدف در دو مرحله تأمین می‌گردد.^۱
مرحله اول:

بدست آوردن سود عملیاتی مؤسسه با ارزشهای جاری که عبارتند از: مازاد درآمدهای مؤسسه در دوره عملکرد و در روال عادی کار آن پس از آنکه تأثیر تغییرات قیمت‌ها بر جوهی که برای ادامه کار مؤسسه در وضعیت فعلی آن و حفظ قدرت عملیاتی آن لازم بوده، منظور شود. این سود قبل از منظور کردن مالیات بر درآمد و بهره و وامهای اخذ شده محاسبه می‌گردد.
مرحله دوم:

سود قابل تخصیص به سهامداران با ارزشهای جاری محاسبه می‌گردد. بنابراین سود قابل تخصیص به سهامداران با ارزشهای جاری منعکس کننده مازاد درآمد دوره مالی، پس از منظور کردن مالیات، بهره، تعدیلات لازم برای ارقام غیرعادی و ارقام ویژه نشان داده می‌شود.

هدف از اعمال ارزشهای جاری به این صورت تأمین می‌گردد که دارائیه‌ها بر اساس ارزشی که در دراز مدت برای مؤسسه دارند به ارزشهای جاری، در کلیه مواردی که

عملی باشد، منظور شود. با این روش دارائیهای بکار رفته در مؤسسه بر اساس واقع بینانه نشان داده شده و این امکان را فراهم می کند که رابطه بین سود مؤسسه با ارزشهای جاری و خالص دارائیهای بکار گرفته آن روشن شده و مورد قضاوت قرار گیرد.^۱ و در نهایت تهیه صورتهای مالی با ارزش جاری برای تصمیم گیری سهامداران، سرمایه گذاران بالقوه، طلب کاران، وام دهندگان، دولت و برنامه ریزان اقتصادی و غیر به دلیل آن که این صورتهای جاری تهیه و تنظیم می شود مرتبط با تصمیم گیری می باشد.

بحث بر سر چگونگی تعدیل صورتهای مالی بالغ بر نیم قرن ادامه داشته است و در خصوص مربوط بودن اطلاعات تعدیل شده مطالعات گسترده ای از جانب دانشمندان متعددی انجام و به عرصه آزمون و تشخیص درآمده که از آن میان می توان به تحقیقات هنری سوئیتی (henry w. Swity)، جیمز هنتز (James A.Heits)، مک اینتایر (Mcintyer)، دیکمن (Dyckman)، مونیز (Moniner)، ماتیش (Matish)، چامبرز (Champerz)، لیم (Leam) و دان ویکری (Dan Wikery) و دیگران اشاره نمود که پاسخ و نتیجه هر یک از تحقیقات مذکور شامل طیف گسترده ای از عدم تفاوت قابل توجه تا تفاوت معنی دار میان عکس العمل تصمیم گیرندگانی که مبنای تصمیم گیری آنها صورتهای مای تاریخی می باشد، را نشان می دهد، لهذا این تحقیقات کماکان مستمر و در حال انجام است. (در ایران اگر چه این موضوع بطور گسترده تحت آزمون و تحقیق

در نیامده است ولیکن یک مورد آزمون انجام شده نشانگر این موضوع است که بر اساس آزمونهای آماری که مبتنی بر اطلاعات به دست آمده از برگزاری عرصه تجربی بوده، اختلاف آماری زیاد در تصمیمهایی که مخاطبان بر حسب نوع صورتهای مالی گرفتند، وجود ندارد. به عبارت دیگر و در مجموع ارزیابیها، این نتیجه به دست آمد که صورتهای مالی تعدیل شده بر اساس تغییرات سطح عمومی قیمتها، تصمیمهای استفادهکنندگان از صورتهای مالی در زمینه انتخاب و قیمت گذاری سهام را تغییر نمی دهد و تصمیمهای گرفته شده در مورد سهام شرکتها بر اساس صورتهای مالی تاریخی همچنان معتبر است).^۱

آنچه از تحقیقات پیش گفته منتج می شود، نشانگر این موضوع است که اختلاف و نتایج حاصل آمده بگونه ای است که نتیجه و رأی نهایی مطالعات، تحقیقات و آزمونهای گسترده تری را طلب می کند.

۶- تدابیر حسابداری

با عنایت به آنچه که بیان شد، تدابیر و راه کارهای متعددی از جانب مراجع حرفه ای و فنی و متخصصین امر به منظور ارتقاء ویژگیهای فایده مندی صورتهای مالی و نیز ایجاد زمینه های مساعد و مناسب به منظور تصمیم گیری استفادهکنندگان بالفعل و بالقوه از

صورت‌های مالی در طول سالیان متمادی پیشنهاد و بعضاً عملی گردیده که اهم آنها به

شرح زیر می‌توان دسته‌بندی نمود:^۱

- حسابداری قیمت‌های تاریخی تعدیل شده با استفاده از شاخص عمومی قیمت‌ها
(HC/CD)

- حسابداری به ارزش‌های جاری (CC/ND)

- حسابداری به ارزش‌های جاری تعدیل شده با استفاده از شاخص عمومی قیمت‌ها
(CC/CD)

- حسابداری به ارزش‌های جاری - حفظ سرمایه فیزیکی (CC?PC)

- حسابداری به پول خارجی

- حسابداری به ارزش طلا

- حسابداری تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت

در این رساله مساعی نظر به این مسأله معطوف بوده تا ضمن بیان ویژگیها و چگونگی

کاربست هر یک از روش‌های فوق به عنوان یکی از تدابیر پیشنهادی و بکار رفته شده

حسابداری به منظور گزارشگری متناسب مالی در شرایط تورمی و تغییر سطح قیمت‌ها و

کاهش قدرت خرید پول، و نیز بیان مبانی و چارچوب‌های مورد ادعای طرفداران

شیوه‌های کاربردی فوق استانداردهای بین‌المللی حسابداری در این خصوص، مبانی

قیمت‌گذاری و ارزشیابی، اندوخته‌های مازاد تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت، تجربیات

استفاده از این شیوه در سایر کشورها و ایران، موانع قانونی و تئوریک و سایر جنبه های آن احتمالاً مورد توجه و امعان نظر قرار گیرد.

به منظور ورود به بحث اخیر و نیز تبیین ضرورت استفاده از شیوه‌ها و متدهای متناسب در شرایط تورمی به منظور گزارشگری مالی، ضروری است تا مفاهیم و مفروضاتی که از دیدگاههای مختلف مورد توجه بوده و اساساً اختلاف نظرها و چندگانگی دیدگاهها را در استفاده از شیوه‌های مختلف گزارشگری را موجب گردیده است تعریف و تبیین گردد.

۷- سود، تعریف و مفاهیم

اصطلاح سود، یکی از غیرثابت‌ترین مفاهیم در دنیای تجارت است عدم ثبات و تعادل این واژه به قدری گسترده و عمیق بوده که احتمالاً حسابداری، آنقدر توسعه نخواهد یافت که بتواند سود را به گونه ای تعریف کند که مورد قبول همه باشد. سود، یکی از مفاهیم حسابداری است که از اقتصاد به عاریه گرفتن شده است.

اقتصاددانان، سود را به عنوان مبلغی از «ثروت واقعی» یک واحد تجاری تعریف می‌کنند که واحد مزبور می‌تواند آن را طی یک دوره مصرف کند، وضعیت آن در پایان دوره، همان باشد که در اول دوره بوده است. و با اینکه سود به عنوان «تفاوت بین ارزش واحد تجاری در آخر دوره به نسبت اول دوره پس از انجام اصلاحات در مورد سرمایه گذاری یا برداشتهای صاحبان سرمایه تعریف می‌شود. این تعریف سود، در اندازه‌گیری سود حسابداری، بکاری نمی‌رود. زیرا سود اقتصادی، مستلزم

اندازه‌گیریهای بسیار ذهنی است. سود حسابداری بر مبنای فرض تعهدی و در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری بر مبنای فرض تعهدی و در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری اندازه‌گیری می‌شود.

به طول کلی می‌توان گفت: هدف از اندازه‌گیری سود، عبارت از تعیین این مورد است که وضعیت یک واحد تجاری، در نتیجه عملیات دوره، به چه میزان بهبود یافته است. اگر ارزش زمانی پول نادیده گرفته شود و سطح قیمت‌ها ثابت فرض گردد، اندازه‌گیری سود خالص برای تمام عمر واحد تجاری، نسبتاً آسان است. چون خالص ارزش دارائیه‌ها و در ابتدا و انتهای عمر واحد تجاری را می‌توان با صحت و اطمینان کامل اندازه‌گیری کرد.

اقتصاددانان، سود تضمین شده متعلق به بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام را یکی از عوامل بهای تمام شده می‌دانند. در حالی که حسابداران، فقط سود تضمین شده واقعی بدهیها را به عنوان هزینه یا جزئی از بهای تمام شده می‌شناسند. چون سود تضمین شده متعلق به صاحبان سهام را نمی‌توانند به نحو «عینی» تعیین نمایند.

۸- سود حسابداری

سود حسابداری در یک معادله ساده بشرح زیر محاسبه می گردد:

هزینه های تاریخی مرتبط - درآمد تحقق یافته حاصل از معاملات دوره = سود

حسابداری

این تعریف به ۵ خصیصه در مورد سود حسابداری اشاره دارد.^۱

۱- سود حسابداری بر مبنای معاملات واقعی پیش آمده در شرکت است.

۲- سود حسابداری بر مبنای فرض دوره مالی محاسبه و اندازه گیری می گردد.

۳- سود حسابداری بر مبنای اصلی تحقق درآمد است. و نیاز به تعریف، اندازه گیری و

شناسایی درآمد دارد.

۴- سود حسابداری، نیاز به اندازه گیری هزینه های تاریخی مؤسسه و ایجاد پیوستگی

دقیق، با اصل بهای تمام شده دارد.

۵- سود حسابداری بر مبنای اصل تطابق است. ساده ترین معنای این مفهوم به شرح

زیر طبقه بندی می شود:

خرجهای آینده = دارایی

خرجهای دوره = هزینه

¹ - Accountingtheory. Ahmad Belkai. (chapter 9) - 1993.

۹- تاریخچه و مفهوم اقتصادی سود

آدام اسمیت اولین اقتصاددانی بود که تعریفی روشن از سود نمود و آن را «افزایش ثروت» نامیده است. بیشتر اقتصاددانان کلاسیک، خصوصاً مارشال، از مفهوم فوق پیروی و مارشال با بسط این مفهوم به تفکیکی بین سود و سرمایه قائل گردیده است. در اواخر قرن نوزدهم با وجود حکمفرما بودن مفهوم پولی بر تجزیه و تحلیل‌های اقتصادی، برای توسعه مفهوم غیرپولی سود تلاش گردید و نیز در آغاز قرن بیستم، نظرات فیشر و لیندال و هیکرز روی سود متمرکز شد که نگرشی جدید به مفهوم اقتصادی سود بود.

فیشر، سود اقتصادی را به عنوان یک سری از وقایعی که مراحل متفاوت را به هم مربوط می‌کند، تعریف کرد که عبارت بود از:

سود واقعی^۱، سود پولی^۲، سود لذت روحی^۳

۹-۱- سود لذت روحی

فیشر در تعریف سود واقعی آن را تغییر وقایعی که لذات روحی را ایجاد نموده است تعریف می‌نماید. او معتقد است که این سود به واسطه هزینه زندگی و معاش^۴ اندازه‌گیری می‌شود. او در تبیین سود پولی بین می‌نمود که همه پولهای دریافت شده‌ای که برای رسیدن به هزینه معاش مصرف شده است، تشکیل دهنده سود پولی می‌باشد.

1- Real Income

2- Maney Income

3- Psychic Income

4- Cost of Living

فیشر در تعریف سود لذت روحی که در واقع مفهومی روانی داشته و بدرستی قابل اندازه گیری نمی باشد آن را مجموعه مصارف کالاها و خدماتی که ایجاد لذت روحی و ارضاء شخصی می نماید، تبیین نموده است. شاید بتوان این تعریف فیشر از سود را در بیان حکایت شاهزاده و کنیزک ملاعبیدزاکانی به درستی یافت نمود. به هر حال فیشر از بین تعابیر فوق از سود. سود واقعی را برای استفاده حسابداران عملی تر می دانست.^۱

لیندال (Lindanl) مفهوم سود را تحت تعریف منفعت^۲ بیان نموده است ه به استمرار بقاء ارزش و بهاء کالاهای سرمایه ای در طول زمان اشاره دارد. او تفاوت بین منفعت و مصرف را طی یک دوره معین را به عنوان پس انداز تعریف نموده است.

الگوریتمی از مفاهیم پیش گفته در خصوص سود طی سالهای آتی موجب گردیده که تا دانشمندان متعددی در فکر بسط و تکمیل تعریف سود برآیند و این افکار به مفهوم عام پذیرفته شده سود اقتصادی منتج که به شرح زیر بیان گردیده است:

$$Y_t = C + (K_t - K_{t-1})$$

که مؤلفه های معادله فوق بشرح زیر تعریف گردیده است:

$$Y_t = \text{سود اقتصادی}$$

$$C = \text{مصرف}$$

$$K_t = \text{سرمایه در دوره زمانی } t$$

$$K_{t-1} = \text{سرمایه در دوره زمانی } t-1$$

¹ - Accounting theory- Ahmad Belkai- (chapter 9) 1993.

² - Interest

هکز (Hicks) مفاهیم تعریف شده توسط دانشمندان قبلی از جمله فیشر و لیندال را به منظور توسعه یک تئوری عام در مورد سود اقتصادی بکار برده است. تبیین این تعریف بدان معنی است که سود عبارتند از: ماکزیمم مبلغی که شخص می تواند در طول دوره‌ای معین مثلاً یک هفته، مصرف نماید و باز هم انتظار داشته باشد همان رفاه مربوطه به ابتدای هفته را در انتهای هفته داشته باشد، اگر چه مشکل این تعریف از سود با مشکل تعریف از حد رفاه گره خوردگی دارد، لیکن مفهوم دیگری قابل استنباط است که بنام مفهوم نگهداشت سرمایه^۱ قابل بررسی میباشد.

۱۰- مفهوم حفظ یا نگهداشت سرمایه

اساسی ترین مفهوم در ارزیابی و اندازه گیری مربوط به وضعیت مالی و نتایج عملکرد مؤسسات تجاری، مفهوم حفظ یا نگهداشت سرمایه است. از دیدگاه تحقق سود واقعی به معنای پدید آمدن مازادی است که برداشت و مصرف غیرتولید آن خللی در سرمایه واحد تجاری طی یک چرخه کالم عملیاتی^۲ هنگامی محفوظ مانده است که جمع درآمدهای حاصله از فعالیت‌های انجام شده در یک دوره مالی با جمیع مخارج یا ارزش منابع صرف شده برای کسب آن درآمدها مساوی یا بیشتر از آن باشد. گردش سرمایه یا چرخه عملیاتی از پول شروع و پس از طی چرخه به سرمایه تولیدی و آنگاه به سرمایه کالایی و سپس به فروش تبدیل می شود و در نهایت ضمن بازیافت

¹ - Concepts of capital Maintenance

² - Opereting cycle

سرمایه پولی با مازاد و یا کسری که همان سود یا زیان بوده حاصل که مجدداً به سرمایه پولی تبدیل و این چرخه ادامه می یابد.

شکل زیر بیانگر مطالب مذکور و چرخه شده بشرح فوق می باشد:

۱۱- انواع مفاهیم نگهداشت سرمایه:

اساساً دو مفهوم در نگهداشت سرمایه مورد توجه می باشد:

الف- نگهداشت سرمایه مالی^۱

ب- نگهداشت سرمایه فیزیکی^۲

دو مفهوم نگهداشت سرمایه مالی که برحسب واحدهای اسمی قدرت خرید یا سرمایه

پولی^۳ و یا بر حسب قدرت خرید عمومی سرمایه^۴ دوره نگهداری می شوند موجب

ایجاد سود نگهداری^۵ می گردد. در این حالت برای محاسبه سود یا زیان نگهداری

دارای ها، بهای تمام شده جاری دارایی در ابتدای دوره از بهای تمام شده جای دارایی

در انتهای دوره کسر می گردد. در مفهوم نگهداشت سرمایه مالی، این قبیل سود یا

زیانهای حاصل آمده در تعیین سود یا زیان دوره منظور می گردد.

1- Financial capital Maintenance

2- Physical capital Maintenance

3- Money capital

4- General Purchasing Power capital / Maintenance.

5- Holding Gains

۱-۱- مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی:

بر طبق این مفهوم، سود تنها در شرایطی حاصل می شود که ظرفیت تولید فیزیکی که به آن ظرفیت عملیاتی نیز اطلاق می شود، در پایان دوره و پس از حذف اثرات هر گونه توزیع بین سهامداران یا دریافتی های از ایشان نسبت به ظرفیت تولیدی فیزیکی ابتدای دوره فزونی داشته باشد. و در این مفهوم از نگهداشت سرمایه فرض بر این است که مؤسسه تجاری قادر به جایگزین دارایی های خود با انواع مشابه و یا حفظ ظرفیت تولید مقدار مشخص کالا و خدمات باشد، که در چنین حالتی است که سرمایه آن محفوظ مانده است.

۱-۲- رابطه نگهداشت سرمایه^۱ و بازده سرمایه^۲ و برگشت سرمایه^۳

مفهوم حفظ سرمایه معطوف به تعریفی از سرمایه است که واحد تجاری به دنبال حفظ و نگهداشت آن می باشد. این مفهوم رابطه، میان مفاهیم سرمایه و مفهوم سود را برقرار می سازد زیرا به عنوان خط نشانه ای است که سود واحد تجاری نسبت به آن سنجیده می شود. مفهوم حفظ سرمایه لازمه تمایز بازده سرمایه و برگشت سرمایه می باشد چرا که تنها جریانات ورودی دارایی های مازاد بر مبالغ مورد نیاز جهت حفظ سرمایه را می توان به عنوان سود واحد تجاری و نتیجتاً بازده سرمایه آن تلقی نمود.

1- Capital Maintenance

2- Return of capital

3- Return on capital

مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی مستلزم ایجاد و اتخاذ مبنای ارزش جاری جهت اندازه گیری دارایی ها و بدهی هاست لیکن استفاده از مفهوم حفظ سرمایه مالی مستلزم کاربرد مبنای اندازه گیری خاصی نمی باشد.

تفاوت اساسی و بنیادین میان دو مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه در نحوه برخورد با اثرات تغییر در قیمت دارایی ها و بدهیهای واحد تجاری می باشد. بطور کلی هر گاه سرمایه واحد تجاری در پایان دوره مالی معادل با سرمایه ابتدای دوره مالی باشد، واحد تجاری در حفظ و نگهداشت سرمایه خود موفق بوده است.

مبلغی که مازاد بر مبلغ مورد نیاز جهت حفظ سرمایه ابتدای دوره وجود دارد به عنوان سود واقعی واحد تجاری تلقی می شود.

تحت مفهوم حفظ سرمایه مالی در شرایطی که واحد اندازه گیری ریال اسمی بوده و هیچ گونه تعدیلی در قیمتها انجام نگرفته باشد، سود عبارت از افزایش سرمایه مای اسمی طی دوره، بنابراین افزایش قیمت دارایی های نگهداری شده طی دوره که به طور سنتی سود نگهداری نامیده می شود، از نقطه نظر این مفهوم نگهداشت سرمایه، سود تلقی می شود، لیکن شناسایی آن تا زمان روش دارایی ها به تعویق می افتد. و هر گاه حفظ سرمایه مالی بر حسب «ریال با قدرت خرید ثابت» مد نظر باشد سود عبارتند از «افزایش در قدرت خرید سرمایه گذاری شده طی دوره» تعریف می شود.

نکته آخر اینکه تحت مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه های فیزیکی که در آن سرمایه بر حسب ظرفیت تولیدی فیزیکی تعریف می گردد سود بیانگر افزایش در سرمایه طی

دوره بوده و تغییرات در اندازه‌گیری ظرفیت تولیدی فیزیکی واحد تجاری به عنوان سود شناسای نشده بلکه به عنوان تعدیل حفظ سرمایه جزء حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی می‌شود.

۱۲- ارزش گذاری در حسابداری^۱

در حسابداری ارزش گذاری بر دو مبنای اساسی انجام می‌پذیرد:

(الف) ارزشهای ورودی^۲

(ب) ارزشهای خروجی^۳

ارزشهای ورودی عبارتند از مجموعه عواملی شامل مواد اولیه، استهلاک ماشین‌آلات، نیروی کار و غیره که برای تولید کالا و خدمات ضروری بوده و واحد اقتصادی برای تحصیل آن عوامل ناگزیر به صرف منابع و خروج وجه نقد می‌باشد و به بیان ساده‌تر ارزش ورودی وجه یا معادل وجه نقدی است که واحد اقتصادی بمنظور تحصیل یک دارایی از دست می‌دهد.

ارزشهای خروجی در ارتباط با وجوهی است که برای دریافت آن توسط واحد اقتصادی منابعی مصرف و از دست می‌دهد و به بیان ساده‌تر ارزش خروجی وجه یا معادل وجه نقدی است که واحد اقتصادی در قبال واگذاری یک دارایی تحصیل می‌نماید.

² - Input Value

³ - Output Value

۱۳- تجزیه و تحلیل روشها و تدابیر حسابداری در شرایط تورمی

۱۳-۱- حسابداری قیمت‌های تاریخی تعدیل شده با استفاده از شاخص عمومی

قیمتها (HC/CD)

اگر چه در شرایط تورمی، خصوصاً در شرایط حاد تورمی به دلیل افزایش بی‌رویه قیمت‌ها و تغییرات پایه‌ای در قیمت‌ها، استفاده از قیمت‌های تاریخی را گمراه کننده می‌نمایاند. لیکن موضوع قبول ارزشهای جاری بر اساس نظریات حسابداری سنتی و اینکه بر اساس این نگرش ارزشهای تاریخی زمانی اندازه‌گیری می‌شوند که فرآیند مبادله تکمیل گردیده باشد بدیهی است اطلاعات مستخرجه به از این مدل به واسطه وجود مستندات مربوط، قابل اعتماد و اتکاء و نیز قابل بررسی و رسیدگی بودن از جانب خبرگان می‌باشد.

بر اساس این مدل قیمت‌های تاریخی مندرج در صورتهای مالی با استفاده از شاخص عمومی قیمت‌ها تعدیل و بدین ترتیب اثرات تورم بر صورتهای مالی گزارش می‌گردد.

۱-۱-۱۳- اقلام پولی و اقلام غیر پولی^۱

انجام تعدیل در قیمت‌های تاریخی با استفاده از شاخص عمومی قیمت‌ها از طریق زیر انجام می‌شود:

$$HC * \frac{GPLT_i}{GPLt}$$

که در آن مؤلفه‌ها به شرح زیر تعریف شده است:

¹ - Momentary (M) Nonmomentary (NM) Items

HC = قیمت تمام شده تاریخی

GPLti = شاخص عمومی قیمت در تاریخ تعدیل و ارائه مجدد صورتهای مالی

GPLt. = شاخص عمومی قیمت در تاریخ انجام مبادله اولیه

تبدیل کلیه ارقام صورتهای مالی به واحد پول ثابت^۱ با استفاده از شاخص عمومی قسمتها ضرورت نخواهد داشت زیرا برخی از اقلام مندرج در صورتهای مالی خود بر حسب واحد پول ثابت ارائه می شوند، بدین معنی که ر اساس ماهیت این اقلام بطور قراردادی ارزش آنها بر حسب پول تثبیت شده می باشد. این اقلام تحت عنوان دارایی های پولی شناخته می شوند. در واقع اقلام پولی شامل وجه نقد و سایر دارایی ها و بدهیهای است که قابل دریافت یا پرداخت یا مبالغ ثابت پولی (و ریالی) می باشند، مثلاً اسناد دریافتی و پرداختی، حسابهای دریافتی و از طرف دیگر اقلامی از صورتهای مالی که بر حسب ماهیت ارزش آنها بر حسب پول تثبیت شده نبوده و بر اثر نوسانات در ارزش پول و سطح عمومی قیمتتها تغییر می نمایند به عنوان دارایی های غیرپولی شناسایی و در صورتهای مالی طبقه بندی می شوند مثلاً حقوق صاحبان سهام، دارایی های ثابت و سرمایه ای، سرمایه گذاریها.

¹ - Constant Doolar

خلاصه‌ای از طبقه‌بندی ارقام پولی و غیرپولی در ادامه همین مبحث بیان گردیده است. با عنایت به آنچه بیان گردید، ارقام پولی در نتیجه تغییر سطح عمومی قیمت‌ها تعدیل نمی‌گردند ولیکن این بدین معنی نیست که قدرت خرید دارندگان این دسته از ارقام دارای تغییر نمی‌باشد. با توجه به این مطلب در دوره‌های تورم واحد اقتصادی که وجه نقد سایر دارایی‌های پوی آن قابل ملاحظه است و در مقابل از بدهی‌ها پول کمتری برخوردار باشد، بدهی است قدرت خرید زیادی را از دست می‌دهد و از طرف دیگر واحدهای اقتصادی که در دوره‌های تورم و افزایش قیمت‌ها بدهی‌های پولی مازاد بر دارایی‌های پولی داشته باشد، قدرت خرید اضافی کسب می‌نماید زیرا که بدهی‌ها به ریالهای کم ارزشتر واریز و پرداخت خواهد شد.

بنابراین هنگامی که صورتهای مالی به واحدهای پول ثابت تبدیل می‌شود لازم است که سود و زیان غیرعملیاتی ناشی از نگهداری ارقام پولی محاسبه گردد. برای محاسبه آن لازم است که خالص دارایی‌های پولی یا خالص بدهی‌های پولی محاسبه گردیده و در این حالت چنانچه دارایی‌های پولی بیش از بدهی‌های پولی باشد، مازاد مصرف خالص بدهی‌های پولی خواهد بود که ارزیابی آنها در شرایط تورمی و رکود به شرح جدول زیر است:

شرایط اقتصادی	تورم	رکود
		رابطه دارایی‌ها و بدهی‌های پولی
خالص دارایی‌های پولی	زیان قدرت خرید	سود قدرت خرید
خالص بدهی‌های پولی	سود قدرت خرید	زیان قدرت خرید

هنگامی که صورتهای مالی به منظور انعکاس تغییر سطح قیمتها تعدیل می شود، سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از خالص ارقام پولی در صورت حساب سود و زیان مبتنی بر واحد پول ثابت به عنوان یک آیتم جداگانه، گزارش خواهد شد.

۱-۲-۱۳- تعدیل و ارائه مجدد بر حسب واحد پول ثابت:

بیان گردید که سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از نگهداری خالص ارقام پولی در گزارش مربوط به صورت حساب سود یا زیان تعدیل شده به عنوان یک آیتم جداگانه گزارش خواهد شد. درآمدهای مربوط به فروش طی دوره مالی و نیز هزینه های واقع شده در دوره مورد گزارش خود بر حسب ریال دوره جاری ارائه گردیده، لیکن ارقام مربوط به بهای تمام شده کلای فروش رفته و نیز هزینه های استهلاك ضروری است که به واحد پول ثابت تبدیل گردند. آن بخش از بهای تمام شده کلای فروش رفته که شامل ارقام موجودیهای تحصیل شده در دوره جاری است نیازی به تعدیل نداشته لیکن آن بخش از بهای تمام شده کلای فروش رفته که مربوط به ارقام موجودی تحصیل شده در دوره های قبل بوده تعدیل و به قیمتهای تعدیل شده به وسیله شاخص عمومی سطح قیمتها جایگزین و گزارش می گردد. بدیهی است تعدیلهای انجام شده در خصوص استهلاك و نیز سایر ارقام مشابه، به کمک شاخص دوره جاری و شاخص تاریخ تحصیل دارایی های استهلاك پذیر و امکان پذیر میباشد.

مثال:

برای مثال اگر شرکتی از روش ارزشیابی Fifo در ارزیابی موجودیهایش استفاده می‌نماید و موجودی کالای اول دوره آن بالغ بر ۴۰۰،۰۰۰ ریال که کلیه آنها در پایان سال اول و هنگامی که شاخص قیمت برابر ۱۰۰ بوده تحصیل شده باشد و جمع خریدهای طی سال دوم بالغ بر ۳،۵۰۰،۰۰۰ ریال بوده که معادل ۶۰۰،۰۰۰ ریال آن در پایان سال دوم موجود باشد بنابراین مبلغ ۲،۹۰۰،۰۰۰ ریال از خریدهای سال جاری بعلاوه موجودی ابتدای دوره در طی دوره مدت گزارش به فروش رسیده است. برای تعدیل و ارائه مجدد بهای تمام شده کالای فروش رفته در شرایطی که شاخص عمومی قیمت به طول متوسط طی سال مورد گزارش ۱۱۰ باشد محابات زیر ضرورت دارد:

$$4000000 \times \frac{110}{100} = 4400000$$

بهای تمام شده موجودی ابتدای دوره

$$\frac{2,900,000}{}$$

بهای تمام شده خریدارهای طی دوره

بهای تمام شده موجودی کالای فروش رفته تعدیل شده ۳،۳۴۰،۰۰۰

بمنظور تکمیل این مبحث مثالی در خصوص چگونگی محاسبه سود یا زیان قدرت

خرید ناشی از نگهداری ارقام پولی به شرح زیر ارائه می‌شود.

فرض شود که خالص دارایی های پولی در پایان سال اول که شاخص سطح عمومی

قیمتها برابر ۱۰۰ بوده ۸۰۰،۰۰۰ ریال باشد و در پایان سال دوم که شاخص مذکور

۱۲۰ گردیده به ۱،۰۰۰،۵۰۰ ریال بالغ گردد. محاسبات مربوط به سود یا زیان ناشی از

تغییر قدرت خرید به شرح زیر انجام می‌شود:

تعدیل خالص دارایی‌های پولی اول دوره بر اساس شاخص متوسط

$$((120 + 110) : 2)$$

$$800000 \times \frac{110}{100} = 880000$$

اضافه می‌شود: افزایش خالص دارایی‌های پولی طی سال ۲۵۰،۰۰۰

$$(000,050,1 - 000,800 = 250,000)$$

۰۰۰،۱۳۰،۱

حجم دارایی‌های پولی

کسر می‌شود: خالص دارایی‌های پولی تعدیل شده آخر دوره بر اساس شاخص

متوسط

$$((120 + 110) : 2)$$

$$1050000 \times \frac{110}{120} = 962500$$

۵۰۰،۱۶۷

زیان حاصل از نگهداری خالص دارایی‌های پولی

اینک لازم است توضیحی درباره معانی این محاسبات داده شود. واحد اقتصادی فوق

به منظور داشتن قدرت خرید معادل ۰۰۰،۸۸۰ ریال نیازمند است و به منظور داشتن

قدرت خریدی در وسط سال مورد گزارش، معادل قدرت خرید آخر سال، به مبلغ

۵۰۰،۹۶۲ ریال خالص دارایی‌های پولی نیازند است. این مبلغ در وسط سال جاری

قدرت خریدی معادل ۰۰۰،۰۵۰،۱ ریال خالص دارایی‌های پولی را در آخر سال دارد.

۱۳-۲- حسابداری به ارزشهای جاری (CC/ND):

روش حسابداری بر مبنای (CC/ND) که مدافعان زیادی در کشورهای انگلستان و استرالیا دارا از قیمت‌های جاری بر اساس ارزش اسمی استفاده می‌کند. بطور کلی قیمت جاری یک دارایی، قیمت جایگزینی^۱ آن دارایی است. این مدل تأکید بر تفکیک بین سود ناشی از ادامه عملیات که توسط تفاوت بین درآمد و هزینه‌های جاری دارایی‌های مصرف شده جهت کسب آن در آمد نشان داده می‌شود و سود و زیان نگهداری که شامل افزایش یا کاهش در قیمت‌های جایگزینی دارایی‌های نگهداری شده طی دوره است. را در خود دارد. حسابداران نظرات بسیار متفاوتی در منظور نمودن سود یا زیان نگهداری از خود اعلام داشته اند، همانطور که در بخش‌های قبلی بیان گردید، حسابداری صحیح بستگی به تشخیص صحیح سود و سرمایه است. یعنی سود واقعی حاصل نمی‌آید مگر آنکه سرمایه بکار گرفته شده حفظ یا بازیافت شود. مدافعان نظریه حفظ سرمایه فیزیکی مدعی هستند که کلیه سود نگهداری باید از سود جدا شود و بعنوان بخشی سرمایه تحدید ارزیابی شده و بنام «حقوق صاحبان سهام» تلقی شود. به منظور تداوم فعالیت هیچ سودی قبل از جایگزینی سرمایه فیزیکی آورده شده ابتدا و طی دوره، حاصل نمی‌شود.

بر اساس مدل فوق، اقلام مندرج در صورتهای مای به قیمت‌های روز جایگزین و گزارش می‌گردد. FASB نیز طی استاندارد شماره ۸۹ راهنمائی‌هایی بمنظور تبدیل

¹ - Replesemet Cost

قیمتهای تاریخی به قیمت‌های جاری در پایان دوره مورد گزارش اظهار که خلاصه آن
شرح زیر است:^۱

۱- در خصوص اندازه‌گیری قیمت‌های جاری دارایی‌ها که در یکی از حالات زیر ممکن
است انجام گیرد.

۱-۱ در شرایطی که مشابه دارایی مورد استفاده بطور نور در بازار وجود داشته باشد،
قیمت دارایی‌نو با توجه به طول عمر دارایی و نیز استهلاک آن محاسبه و به عنوان
ارزش جاری دارایی در صورتهای مورد گزارش منظور می‌شود.

۱-۲ در شرایطی که در بازار مشابه دارایی مورد نظر به طور نو وجود نداشته باشد، از
قیمت دست دوم آن دارایی که با دارایی مورد نظر مشابه و همسان و از نظر طول عمر
مشابه باشد، مبنای محاسبه قیمت جاری قرار می‌گیرد.

۱-۳ در شرایطی که مدل و حتی تکنولوژی دارایی مورد نظر در اقلام مشابه موجود در
بازار تغییر نموده باشد، ارزش تغییرات ایجاد شده در مدل و تکنولوژی دارایی مذکور
کسر و به عنوان ارزش جاری دارایی در محاسبه قیمت جاری قرار می‌گیرد.

۲- در شرایطی که بطور گروهی دارایی‌ها به ارقام جاری تبدیل شوند نیز می‌توان
همانند مورد ۱ عمل نمود.

۳- در شرایطی که امکان استفاده از شیوه‌های بیان شده در قیمت‌های ۱ و ۲ میسر
نباشد، استاندارد شماره FASB طی پاراگراف ۱۹ به شکل زیر راهنمایی می‌نماید:

¹FASB stanlard 89 par. 18&19

۳-۱- استفاده از شاخصها

۳-۱-۱- استفاده از شاخصهایی که در خارج از واحد اقتصادی مورد نظر تهیه و مورد

عمل می‌باشد و با استفاده از آنها ارزش جاری دارایی‌ها محاسبه و منظور گردد.

۳-۱-۲- در شرایطی که شاخص مربوطه در خارج از واحد اقتصادی موجود نباشد،

واحد اقتصادی اقدام به ایجاد شاخص نموده و ارزشهای جاری دارایی‌ها را محاسبه نو

منظور می‌نماید. که در این حالت ممکن است به یکی از شیوه‌های زیر عمل شود:

۳-۲- قیمت گذاری مستقیم

۳-۲-۱- استفاده از قیمت‌های جاری پیشنهاد توسط فروشندگان، همانند پیش فاکتور

۳-۲-۲- استفاده از فهرست بهای فروشندگان

۳-۲-۳- استفاده از قیمت‌یابی توسط هزینه‌های استاندارد در شرایطی که واحد

اقتصادی خود مستقیماً اقدام به ساخت دارایی نموده باشد.

۳-۳- استفاده از قیمت‌یابی توسط هزینه‌های استاندارد در شرایطی که واحد

اقتصادی خود مستقیماً اقدام به ساخت دارایی نموده باشد.

۳-۳-۱- حسابداری به ارزشهای جای تعدیل شده با استفاده از شاخص عمومی قیمت‌ها

(CC/CD)

روش حسابداری قیمت‌های جاری بر اساس ارزش ثابت پول (CC/CD) نتایج اعمال

شاخصهای عمومی را در قیمت‌های جاری نشان می‌دهد. اغلب کارشناسان اتفاق نظر در

مزیت نسبی روشهای حسابداری قیمت‌های جاری نسبت به حالت‌های مختلف روش

قیمتهای تاریخی دارد. یک توافق کلی در بین آنها بر این مبنا وجود دارد که اصلاح ارقام بر اساس ریال ثابت صرفنظر از موانع اجرایی یک پیشرفت محسوب می شود زیرا در غیر این صورت سود شامل عایدات موهوم ناشی از عدم ثبات واحد اندازه گیری را در برخواهد داشت.

روش حسابداری قیمتتهای تاریخی بر اساس ارزش ثابت پول (HC/CD) نتایج اعمال شاخصهای سطح عمومی قیمتتها را بر قیمتتهای تاریخی نشان می دهد. شاخصها بمنظور انجام تعدیلات لازم بمنظور پیدا کردن رابطه بین شرایط جاری و شرایط گذشته بکار می روند. از شاخص سطح عمومی قیمتتها بمنظور مقایسه قیمتتهای متوسط گروهی از کالا و خدمات در یک تاریخ با متوسط قیمتتهای همان گونه از کالاها و خدمات در تاریخ دیگر استفاده می کنیم. شاخص تغییرات اجزاء قیمتتها را اندازه گیری نمی کنند چرا که ممکن است قیمت بعضی از کالاها در یک جهت و قیمت پاره ای دیگر از کالاها در جهت دیگر تغییر نماید.

موافقین اصلاح صورتهای مالی بر اساس شاخصهای قیمت ادعا می کنند که صورتهای مالی تعدیل شده، قابلیت مقایسه بین واحدهای تجاری و بین صورتهای مالی دوره های مختلف یک واحد تجاری را افزایش می دهد و در نتیجه تجزیه و تحلیل روندها را امکان پذیر می نماید. ارقام بطور عینی محاسبه می شود و از اندازه گیری و برآورد موضعی آثار تورم جلوگیری می نماید ضمناً از مفهوم و ارقام و بهای تمام شده اولیه

تخطی نمی شود و تنها این ارقام بمنظور انعکاس تغییر ارزش واحد پول (قدرت خرید) اصلاح گردیده است.

مخالفین اصلاح صورتهای مالی بر اساس شاخصهای قیمت، اظهار می دارند که ارقام اصلاح شده منعکس کننده هیچیک از ارزشهای جاری بازار، ارزشهای جایگزینی، ارزش خالص بازیافتنی نمیباشند. قیمت نسبی هر یک از اقلام ممکن است بیشتر یا کمتر از شاخصی که برای اصلاح بهای تمام شده تاریخی مورد استفاده قرار گرفته است، تغییر کند. بنابراین، ارقام اصلاح شده تنها تغییرات قدرت خرید را بطور تقریبی برآورد می نماید، در حالیکه صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای جاری موجب از بین بردن برخی از معایب صورتهای مالی اصلاح شده بر اساس شاخص قیمتها می گردد.

دارائتها بر حسب ارزشهای جاری بیان و ارائه می شود و لذا ارزیابی عملیات و صورتهای مالی بالقوه مفهوم تر خواهد بود. ضمناً ارزشهای جاری داراییها با استفاده از شاخصهای قیمت که موجب بیان و اصلاح بهای تمام شده تاریخی به مبالغی کمتر یا بیشتر از ارزشهای جاری می گردد، پنهان نخواهد شد.

بدیهی است حسابداری به ارزشهای جاری نیز فاقد عیب نبوده و دارای چندین نقصان می باشد. از جمله آنها اینکه روشهای برآورد ارزشهای جاری متنوع و متعددند و استانداردهای خاص در مورد تعیین ارزش جاری در دست نمی باشد اگر چه راهنمائیهایی در این زمینه از جانب مراجع حرفه ای مرتبط طی استانداردهایی صادر شده است. در نتیجه شرکتهای گوناگونی که از روشهای متنوع برای تعیین ارزشهای

جاری استفاده می نمایند، صورتهای مالی غیر قابل مقایسه تهیه و ارائه خواهند نمود.
ضمناً ارقام مربوط به ارزشهای جاری فاقد عینیت می باشد و نیز دارای ویژگی قابلیت
اتکاء نبوده و بدست آوردن آن عمدتاً مستلزم صرف هزینه‌های هنگفت می باشد.

۱-۳-۳- ارقام پولی و سود یا زیان قدرت خرید

مجزا نمودن ارقام پولی و غیر پولی و محاسبه سود یا زیان قدرت خرید بابت مازاد
مازاد ارقام پولی در هر دو الگوی حسابداری به ارزشهای تاریخی همگن و حسابداری
به ارزشهای جاری همگن لازم است

ارقام پولی، دارایی‌ها و بدهی‌های است که مبالغ لازم باری بازیافت و بازپرداخت آنها
طبق قراردادها و قوانین ثابت است و با گذشت زمان و تغییر قیمت‌ها تغییر نمی کند.
فرض بر این است که در وضعیت تورم، نگهداشتن دارایی پولی باعث از دست رفتن
قدرت خرید و داشتن بدهی های پولی سبب به دست آوردن قدرت خرید اضافی
می گردد، چه ریالهای کم ارزشتر امروز به ازای ریالهای پرارزشتر گذشته داده می شود.
سود یا زیان قدرت خرید بابت مازاد ارقام پولی مقوله خاصی از سود و زیان است که
به مفهوم حفظ سرمایه به معنای حفظ توان عملیاتی مربوط می شود.

صورتحساب سود و یا زیان باید خالص افزایش یا کاهش قدرت خرید یا «بضاعت»
مؤسسه را که مستقیماً از عملیات عادی و مستمر آن نتیجه شده است به عنوان سود
(زیاد) خالص، یا سود (زیان) عملیات مستمر نشان بدهد، حال آنکه سود یا زیان
قدرت خرید بابت مازاد ارقام پولی پدیده‌ای خارجی و نتیجه تغییر عمومی قیمت‌هاست.

از سوی دیگر، این هم در خور توجه است که شاید این گونه سود یا زیان نتیجه تصمیم‌گیریهای مالی مدیریت باید. به هر حال، سود یا زیان مذکور، در جمع سود و زیان انباشته، به افزایش یا کاهش «بضاعت» صاحبان سهام می‌انجامد.

اندازه‌گیری تأثیر تورم در یک رشته خاص فعالیت تجاری، یا در یک مؤسسه تجاری خاص، به معنای اندازه‌گیری تأثیری است که از این راه در مجموع دارایی‌ها و بدهی‌های مؤسسه پدید می‌آید. اگر مؤسسه ای بسته به ماهیت کار خود ناگزیر از داشتن وجوه نقد و مطالبات تجاری به میزان قابل ملاحظه باشد، طبیعی است که قدرت خرید این دور دارایی بسته به طول مدت نگهداری و نرخ تورم در حال کاهش خواهد بود. اما به این هم باید توجه نمود که ممکن است مؤسسات در ایجاد و نگهداری دارایی‌های پولی، چاره‌جویی «دفاعی» در قبال تورم از پیش به جای آورده باشند، چنانکه مثلاً رقم مطالبات تجاری شامل درصدی برای جبران تورم باشد. در این صورت داوری درباره‌ی روشهای حسابداری تغییر قیمت‌ها مستلزم هشپاری بیشتر است. در صفحه‌های بعد، طبقه‌بندی اقلام پولی و غیرپولی، از شورای استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده، ارائه شده است.

طبقه بندی اوراق پولی و غیر پولی

<u>دارایی ها</u>	<u>پولی</u>	<u>غیر پولی</u>
۱- وجوه نقد، صندوق و بانک	*	
۲- موجودیها و مطالبات ارزی	*	
۳- سرمایه گذاری در اوراق بهادار: سهام عادی که حسابداری آن به روش ارزش ویژه نباشد (زیرا سهام عادی حق مشارکت در بازمانده خالص داراییها و سودهای مؤسسه صادر کننده است)		
سهام ممتاز، با حق تبدیل یا مشارکت (این گونه سهام، بسته به وضعیت های خاص ممکن است پولی یا غیر پولی باشد. ر.ک: اوراق قرضه قابل تبدیل)	* یا	
سهام ممتاز، بدون حق مشارکت و حق تبدیل (زیرا احتمالاً تغییرات قیمتهای خاص تأثیر قابل ملاحظه ای در دریافتهای آتی نخواهد داشت)	*	
اوراق قرضه قابل تبدیل (اگر در بازار به طول عمده همچون ورقه قرضه معامله شود، پولی است، و اگر به طور عمده همچون سهام معامله شود، غیر پولی است).	* یا	*
اوراق قرضه (بغیر از قابل تبدیل)	*	

<u>دارایی ها</u>	<u>پولی</u>	<u>غیر پولی</u>
۴- حسابها و اسناد دریافتی	*	
۵- ذخیره مطالبات مشکوک الوصول	*	
۶- موجودی کالاهای مورد استفاده در پیمانکاریها (اگر دریافتیهای نقدی آتی بابت قراردادها به سبب تغییر قیمت‌های خاص تغییر نکند... اینها جزو اقلام پولی است کالاهای استفاده شده در پیمانکاریها که ارزشیابی آنها در زمان تحویل به قیمت‌ها بازار باشد، غیر پولی است)	* یا	*
۷- موجودی کالا (بجز کالاهای مورد استفاده در پیمانکاریها)		*
۸- وام به کارکنان	*	
۹- پیش پرداخت بیمه، آگهی، اجاره‌بها و سایر پیش‌پرداختها (حق استفاده از خدمات آتی غیرپولی است. پیش‌پرداختهای از نوع سپرده بیعانه یا طلب نقدی پولی است زیرا اینها مبلغهای ثابتی است که دریافت مقدار معینی از خدمات آتی در قبال آنها تضمین نشده است).	* یا	*
۱۰- دریافتیهای بلندمدت	*	
۱۱- سپرده های قابل استرداد		
۱۲- بیشتر سرمایه گذاریها در واحدهای فرعی غیرمشمول تلفیق یا سایر واحدهای سرمایه پذیر		*

دارایی‌ها	پولی	غیر پولی
۱۳- سپرده‌های وجوه بازنشستگی و استهلاکی و سایر وجوه صندوقهای تحت نظارت خود مؤسسه (دارایی‌های مشخص تشکیل دهنده اندوخته باید برحسب پولی یا غیر پولی بودنشان طبقه بندی شود. ر. ک: زیر عنوان اوراق بهادار (۳))	*	*
۱۴- اموال، ماشین‌آلات، و تجهیزات		*
۱۵- استهلاک انباشته، اموال، ماشین‌آلات، و تجهیزات		*
۱۶- وجوه قابل بازیافت بابت بیمه عمر	*	
۱۷- تعهدات خرید- قسمت پرداخت شده بابت قراردادهای خرید به قیمت‌های ثابت (پیش پرداخت بابت قراردادی از این گونه، قسمتی است از حق خریدار به دریافت کالاها یا خدمات غیرپولی که در حسابهای شناسایی شده است و حق دریافت پول نیست)		*
۱۸- پیش پرداخت به فروشنده- نه بر اساس قرارداد به قیمت ثابت (حقی است به بستانکار شدن بابت مبلغی معین، نه به دریافت مقدار معینی کالا یا خدمت)	*	
۱۹- اقلام بدهکار انتقالی به دوره‌های آتی بابت مالیات بر درآمد. (کاهنده بدهی‌های پولی مورد انتظار در آینده است)	*	

		<u>دارایی‌ها</u>
<u>پولی</u>	<u>غیر پولی</u>	۲۰- حق اختراع ، نامها و علائم تجاری، پروانه‌های ساخت و فرمولهای سری *
	*	۲۱- سر قفلی
	*	۲۲- سیر دارایی های نامشهود و هزینه‌های انتقالی به دوره‌های آتی
		<u>بدهی‌ها</u>
<u>پولی</u>	<u>غیر پولی</u>	
	*	۱- حسابها و اسناد پرداختنی
	*	۲- هزینه‌های پرداخت نشده (حقوق و دستمزد و غیره)
	* یا	۳- بدهی‌های باز خرید مرخصی (اگر باید به نرخهای حقوق و دستمزد در تاریخ استفاده از مرخصی پرداخت شود غیر پولی و گرنه پولی است)
	*	۴- سود سهام پرداختنی
	*	۵- تعهدات تادیه شدنی به ارز
	*	۶- تعهدات فروش، نسبت به بخش وصول شده بابت قراردادهای به قیمت ثابت (پیش دریافت بابت قرارداد فروش به قیمت ثابت، بخش از تعهدات فروشنده به تحویل کالا یا انجام خدماتی است که در حسابهای شناسایی شده، و تعهد پرداخت پول نیست).

<u>دارایی‌ها</u>	<u>پولی</u>	<u>غیر پولی</u>
۷- پیش دریافت از مشتریان- نه - بر اساس قرارداد به قیمت ثابت (معادل قرض گرفتن از مشتری است، نه تعهد به تحویل یا انجام مقوله معینی کالا و خدمت)	*	
۸- زیانهای تحقق یافته بابت تعهدات قطعی (ماهیت حسابهای پرداختی را دارند)	*	
۹- درآمد دریافت شده و تحقق نیافته (اگر همراه با تعهد تحویل کالا یا انجام خدمات باشد، غیرپولی است، برخی اقلام «سودهای انتقالی» در گزارشهای مؤسسات مالی، پولی استرداد	* با *	*
۱۰- سپرده‌های قابل استرداد	*	
۱۱- اوراق قرضه پرداختی و سایر وامهای بلند مدت	*	
۱۲- صرف و کسر تخصیص نیافته و پیش پرداخت بهره اوراق قرضه و اسناد پرداختی (پولی است به این دلیل که جزئی جدایی ناپذیر است بدهی اصلی است)	*	
۱۳- اوراق قرضه پرداختی قابل تبدیل (زیرا تا تبدیل نشده است تعهد پرداخت مبالغ معین پول برقرار است)	*	

دارایی‌ها	پولی	غیر پولی
۱۴- تعهدات تحقق یافته بازنشستگی (مبالغ واریز شدنی به حساب هر اندوخته، اگر معین و ثابت باشد پولی و گرنه غیرپولی است)	* یا	*
۱۵- تعهدات بابت تضمین فرآورده فروخته شده (غیرپولی است به این دلیل که مؤسسه تضمین کننده باید کالا یا خدمات به قیمت‌های روز در آینده تحویل یا انجام دهد)		*
۱۶- اقلام بستانکار انتقالی بابت مالیات بر درآمد	*	(تغییر)
۱۷- تعهدات سپرده‌های مؤسسات مالی	*	

اقتباس شده از :

FASB , Proposed Statement of Financial
Accounting Standards, "Financial Reporting and Changing
Prices:
Current Cost Information" (Stamford, Conn., December 1984), Par. 99
۴-۱۳- حسابداری به پول خارجی (Foreign Value Accountiong)

اگر متقاعد شویم که از نظر پراکندگی جغرافیایی می‌توان تورم را در سه دسته

جغرافیایی می‌توان را در سه دسته جغرافیایی طبقه‌بندی نمود، آنگاه خواهیم داشت:

الف- تورم در مرزهای ملی

ب- تورم منطقه‌ای

ج- تورم بین‌المللی و جهانی

از دیدگاه تورم در مرزهای ملی، حیطة تورم در چارچوب مرزهای جغرافیایی یک کشور مورد مطالعه قرار می‌گیرد و در آن تلاش می‌شود تا تغییرات و نیز جریان تورم طی سالهای مختلف در محدوده مرزهای یک کشور مورد توجه قرار گیرد. بدیهی است اگر چه یکی از عناصر و مؤلفه‌های ایجاد کننده و تشکیل دهنده تورم در یک کشور می‌تواند اثرپذیری تورمی آن در خارج از مرزهای جغرافیایی آن باشد علی‌ایحال نوع و ماهیت و میزان تورم در هر یک از کشورهای جهان می‌تواند مختلف و متمایز از تورم جاری و موجود در سایر نقاط جهان باشد.

بدیهی است کشورهایایی که در یک محدوده مشخص جغرافیایی اعم از قاره‌ها و سایر تقسیم‌بندیهای موجود قرار دارند دارای شباهت و نزدیکی بیشتری از نقطه نظرات اجتماعی، سیاسی و فرهنگی هستند. رفتار تورمی این نوع از کشورها که اساساً آنها را می‌توان در یک محدوده مشخص قرار داد اگر چه ممکن است یکسان و مشابه نباشد لیکن همبستگی و نزدیکی متنابهی داشته و اساساً بر اثر روابط مختلف با هم، که به حکم همجواری و همسایگی ایجاد می‌گردد تأثیرگذاری و تأثیرپذیری قابل توجهی از یکدیگر دارند و همین موضوع موجب گردیده تا تورم و تغییرات و نوسانات تورمی هر یک از کشورها قابل نفوذ و درج در کشورها به یکدیگر نزدیک باشد. اگر چه در این میان استثناهای زیادی را نیز می‌توان برشمرد.

پرواضح است تورم و رفتار تورم جهانی و بین‌المللی می‌تواند شکل دیگری از تورم باشد که در آن کشورهای مختلف جهان به دلایل متعددی که در بخشهای پیشین به آن

اشاره شد، دارای رفتار تورمی مختلف و متفاوتی از هم باشند ممکن است در یک سوی جهان به دلیل نرخ رشد بالای تورم شاهد تغییرات لحظه‌ای در قیمت کالا و خدمات باشیم به گونه‌ای که تحصیل کنندگان خدمات و کالاها در شرایطی که قبل از سلف و صرف غذا توانایی لازم در خرید مجموعه‌ای از خدمات مورد تقاضا را داشته ولیکن در زمان پرداخت ما به ازاء ارزش پولی خدمات و سرویسهای تحصیل شده، و تنها در فاصله‌ای به همین کوتاهی، یعنی از زمان شروع تا اتمام سلف غذا، توانایی پرداخت خدمات تحصیل شده را از دست می‌دهند.^۱ و در همین زمان شاهد ثبات در قیمتها و حتی کاهش تدریجی در قیمت کالاها و خدمات قابل عرضه در گوشه‌ای دیگر از بازار جهانی می‌باشیم.

این نکته مبین این موضوع است که اگر چه به دلیل تغییرات رو به رشد در قیمت کالاها و خدمات و در نتیجه کاهش ارزش پول در یک نقطه از جهان، ممکن است در فراسوی دیگری از جهان و در نقطه دیگری از جغرافیایی زمین شاهد ثبات در قیمتها و به تبع آن ثبات ارزش پول و حتی افزایش قدرت خرید و ارزش پول آن نقطه از زمین باشیم.

همین موضع باعث گردیده تا در بسیاری از کشورهای جهان و در باور بسیاری از متخصصان و کارشناسان و حتی در رفتار اقتصادی بازارهای تورمی این باور بارور شود

که بکارگیری و استفاده از پول خارجی در شرایطی که پول داخلی از ارزش متعادل و ثبات لازم برخوردار نبود، کارساز می‌باشد.

این باور در رفتار در دهه ۱۳۷۲ - ۱۳۶۲ در کشور ایران حاکم بوده به گونه‌ای که در این دوران انباشته نمودن ثروت و پولهای خارجی خصوصاً دلار امریکا که از قدرت خرید و ثبات بالایی برخوردار بوده، به خوبی نمایان بوده است. در این دوران مراد تمایل زیادی در خرید ارزهای خارجی و سرمایه‌گذاری در مسیر فوق را از خود نشان داده‌اند.

۵-۱۳- حسابداری به ارزش طلا (Gold Value Accounting)

می‌توان تصور نمود که در جوامع اولیه، مردم داد و ستدهای خود را به صورت پایاپایی انجام می‌داده‌اند. در این جوامع، نظام تولید بسیار ساده و اندازه جامعه نیز کوچک بوده است، در نتیجه تعداد کالاهایی که تولید می‌شده است محدود بوده و تعداد افرادی که وارد مبادله می‌شده‌اند نیز به نسبت جوامع امروزی به مراتب کمتر بوده است و به این ترتیب امکان مبادله و تعویض کالاها با یکدیگر وجود داشته است. با رشد جوامع و پیچیده‌تر شدن روابط اقتصادی، حجم تولید افزایش یافته و همراه با آن تقسیم کار و تخصص در تولید کالاها و خدمات، تنوع فزاینده کالاها را سبب شده است و این تحول به نوبه خود داد و ستد غیرمستقیم کالاها و خدمات در جوامع را گریزناپذیر ساخته است.

به عنوان مثال یک جامعه مفروض بسیار کوچک را تصور می کنیم که در آن یک نفر مقداری گندم اضافی تولید نموده است و نیاز به تحصیل محصول دیگری مثلاً پوشاک دارد و می تواند گندم مازاد خود را با بافنده ای که صاحب پارچه است و نیاز به اخذ گندم برای مصرف خوند دارد عوض نماید. اگر این جامعه فرض شده پیچیده تر شود و کسی نیز در آن جامعه کاری دیگری مثلاً شکر تولید کند و نیازمند مبادله این کالا با گندم باشد و کسی که گندم اضافه تولید می کند نیازمند پارچه باشد و در نتیجه تمایلی به مبادله گندم با شکر را نداشته باشد و در عوض کسی که پارچه تولید می کند شکر بخواهد ولیکن نیازمند به خرید گندم نباشد، در چنین جامعه ای مبادله غیرمستقیم گریز ناپذیر خواهند بود. یعنی تولید کننده شکر نیاز دارد ابتدا آن را با پارچه معاوضه کند زیرا تولید کننده پارچه است که به خرید شکر نیاز دارد و سپس پارچه تحصیل شده را به تولید کننده گندم که مایل به تعویض آن با پارچه بوده، واگذار نماید و نیاز خود به گندم را تأمین کند.

اهمیت پول به عنوان یک وسیله داد و ستد، زمانی مشخص می شود که تجسم نماییم اگر در یک جامعه پول وجود نمی داشت و فروشندگان و خریداران کالاهای مختلف برای تأمین نیازمندیهای خود که هر روزه دهها کالای مختلف را در بر می گیرد را مجبور به انجام داد و ستد پایاپای غیرمستقیم بودند، در چنین شرایطی بسیاری از مبادله ها یا اصولاً نمی توانست انجام شود و یا برای انجام آن مبادله، تقبل هزینه های اضافی، بصورت وقت و منابع بمنظور ایجاد امکان مبادله پایاپای غیر مستقیم اجتناب

ناپذیر می‌بود. این امر بی‌شک می‌توانست سدی بر سر راه افزایش تولید و بهبود شرایط اقتصادی جوامع باشد. نقش تسهیل‌کننده پول با توجه به این امر مشخص می‌شود که در جوامع امروزی بسیاری از تولیدکنندگان هرگز با مصرف‌کننده نهایی کالایی که تولید می‌کنند رو به رو نمی‌شوند و یا افراد، کالاهای متعددی را مصرف می‌کنند که هرگز تولیدکننده آن نمی‌شناسد و افزون بر این برای خرید و یا فروش هر کالا، فقط انجام یک مبادله با پول کفایت می‌کند.

عملکرد پول به عنوان یک وسیله مبادله فقط یکی از وظایفی است که پول در جامعه بشری به عهده داشته است. پول، علاوه بر یک وسیله مبادله، معیارها و ذخیره ارزش نیز بوده است. پول یک معیار ارزش است. چون ارزش کالا، خدمات و مطالبه‌ها بر حسب یک واحد پولی سنجیده می‌شود، پول یک ذخیره ارزش است. چون افراد می‌توانند داراییهای خود را به پول تبدیل کنند و یا پول را به سایر داراییها مبدل سازند و یا آن را به صورت قسمتی از داراییهای خود نگهداری کنند. پول را به سایر داراییها مبدل سازند و یا آن را به صورت قسمتی از داراییهای خود نگهداری کنند. پول را به سایر داراییها مبدل سازند و یا آن را به صورت قسمتی از داراییهای خود نگهداری کنند. پول و نهادهایی که در رابطه با خلق و کنترل حجم و گردش پول ایجاد شده‌اند، در حیات اقتصادی جوامع امروزی نقش بسزایی دارند. امروزه از طریق کنترل حجم پول و عملکرد آن توسط بانک مرکزی است که دولتها سعی در اعمال سیاستهای پولی و اعتباری می‌کند تا از طریق آن تعادل لازم بین سرمایه‌گذاری و پس‌انداز را تأمین سازند

و رشد تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های ثابت و جاری را کنترل و هدایت نمایند و چنان که در قیمت‌های قبل ملاحظه شد، بر سطح قیمت‌ها تأثیر گذارند. از این نظر ضروری است، مکانیزم خلق پول و روش‌های افزایش یا کاهش عرضه آن و عواملی که بر تقاضا برای پول مؤثرند، و نقش اقتصادی پول مورد مطالعه قرار گیرد.

۱۳-۶- حسابداری تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت (Revaluation of

Accounting)

۱۳-۶-۱- تجدید ارزیابی دارایی‌های، تعریف، اهداف

تجدید ارزیابی، جایگزینی ارزش‌های عادلانه دارایی‌های ثابت در تاریخ‌های تجدید ارزیابی به جای ارزش‌های تاریخی به منظور ارتقاء فایده‌مندی صورتهای مالی و گزارشات حسابداری و فراهم آوردن زمینه‌های مناسب و مقتضی به جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مذکور می باشد.

عطف به آنچه که از کاهش قدرت خرید پول و شرایط تورمی بیان شد، ارائه صورتهای مالی با استفاده از اطلاعات تاریخی باعث گردیده تا صورتهای مالی به دلیل تفاوت غیرمعقول بین ارزش‌های تاریخی و ارزش روز دارایی‌های شرکتها و مؤسسات و جریان اقتصادی کشور باشد. برخی از عمده‌ترین این مشکلات را به شرح زیر می‌توان برشمرد:

الف) عدم قابت - کلیه شرکتها و مؤسساتی که در گذشته تأسیس شده‌اند دارایی‌های خود را به قیمت‌هایی تهیه کرده‌اند که در حال حاضر تحصیل این دارایی‌ها برای سرمایه‌گذارانی که تمایل به ایجاد اینگونه فعالیتها را دارند امکان پذیر نمی‌باشد. به این

ترتیب پشتوانه فعلی شرکتهایی که در گذشته تأسیس شده‌اند تولیدات، دانش فنی تولید، تکنولوژی، سطح عالی مدیریت و نوآوری آنها نیست بلکه نشأت یافته از ارزش دارایی‌هایی است که به لحاظ مرور زمان و افزایش تدریجی قیمت‌های دوره‌های تاریخی، حادث گردیده است. وجود این توان مصنوعی بالقوه در این دسته از شرکتهای باعث حذف سرمایه‌گذاران جدید در این عرصه خواهد شد و از نضح هر گونه نوآوری در روشها و سیستم‌های تولید و مدیریت نیز تهی خواند ماند.

ب) تفاوت در نرخ بازده سرمایه‌گذاری و نرخ بازده فعالیت

با توجه به آنچه در بند الف بیان شد، به دلیل افزایش در ارزش روز دارایی‌هایی که در سنوات قبل تحصیل شده است و پایین بودن هزینه‌های اسمی و تاریخی انتفاع و برخورداری از منافع این دسته از دارایی‌ها توسط مؤسسات موجب شده تا افزایشهای ایجاد شده در قیمت دارایی‌ها که به سبب مرور زمان و نگهداری دارایی‌ها و سایر جنبه‌ها ایجاد شده است موجب افزایش غیرواقعی در بازده سرمایه‌گذاری نسبت به بازده عملیاتی گردد. این موضوع نه تنها موجب گرایش سرمایه‌گذاران به سمت و سوی فعالیت‌هایی که خاصیت بازدهی سریع داشته، (از جمله فعالیت‌های خدماتی بجای فعالیت‌های تولیدی) خواهد شد، معضلانی بشرح زیر را نیز در پی دارد:

۱- ب- احتمال فروپاشی و اضمحلال فعالیت.

۲- ب- عدم وجود انگیزه در ارتقاء دانش و ابداع و نوآوری.

۳- ب- عدم کارایی مالی و عملیاتی در اقتصاد داخلی و تخصیص نامطلوب منابع.

۴- ب- سوء مدیریت مالی و عملیاتی.

پ) عدم ترکیب بهینه در ساختار مالی مؤسسات- از معضلات دیگری که به واسطه شکاف در قیمت‌های جاری و قیمت‌های تاریخی دارایی‌ها ایجاد می‌شود در آمیختگی و عدم تجانس در ساختار مالی شرکتها و مؤسسات است.

ت) واقعی نبودن شاخصها و نسبت‌های مالی.

ث) واقعی نبودن هزینه‌هایی که در سنوات قبل رخ داده و در سالهای بعدی بطور سیستماتیک در گزارشات مالی منعکس می‌شود.

این وضع، یعنی حفظ ارزشهای تاریخی دارایی‌ها که در شرایط تورمی در برگزیده ارقامی نامربوط در تصمیم‌گیریها می‌باشد تغییر و تبدیل ساختار مالی مؤسسات از جمله ادغام شرکتها را با مشکل همراه ساخته است.

طبیعی است که تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت (اگر چه سایر روشهای پیش گفته نیز قابلیت استفاده در شرایط مذکور را می‌یابند، لیکن سنجش رجحان هر یک از این روشها بر سایرین در چارچوب بخشهای دیگر این رساله خواهد آمد) می‌تواند عاملی برای برطرف نمودن این تنگناها باشد.

با این مفهوم، تجدید ارزیابی با هدف شفاف نمودن و ارتقاء فایده مندی صورتهای مالی مؤسسات به منظور اتخاذ تصمیمات صحیح اقتصادی توسط استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی- به عنوان یک منبع اطلاعاتی می‌باشد.

بین عمده اهداف پیش گفته و آنچه که از استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ (IS 16) و نیز منطق بهره‌گیری از تدبیر تجدید ارزیابی دارایی‌ها در شرایط تورمی قابل استنباط است، نشانگر اختلاف فاحش می‌باشد. زیرا استفاده از این شیوه تنها به منظور دستیابی به اهداف سطحی و مقطعی نه تنها در شفافیت و ارتقاء فایده‌مندی صورتهای مالی مؤثر نبوده، موجب ابهام و اغماض گزارشات مذکور نیز می‌گردد و با اهداف متصور در این خصوص منافات دارد.

۲-۶-۱۳- دارایی‌های قابل تجدید ارزیابی:

استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ (ISA 16) طبقات اصلی دارایی‌های که قابل تجدید ارزیابی می‌باشد را شامل زمین و ساختمان. ماشین آلات و تأسیسات، کشتی و شناورها، هواپیما، خودروهای موتوری، اثاثه و منسوبات و تجهیزات اداری دانسته که البته سرمایه‌گذاریهای بلند مدت نیز با ضوابط خاص خود به گونه‌ای مشمول تجدید ارزیابی می‌باشند.

استاندارد پیش گفته تجدید گزینشی دارایی‌ها را ممنوع دانسته و آن را شامل کلیه اقلام تشکیل دهنده یک طبقه از دارایی‌های ثابت و یا کلیه طبقات مذکور می‌داند.

در ایران اقلامی از قبیل موجودیها، اعتبارات اسنادی و سفارشات، طرحهای عمرانی که در دفاتر ثبت نشده‌اند نیز مشمول تجدید ارزیابی واقع شده‌اند. علیرغم مغایرت تجدید ارزیابی واقع شده‌اند. علیرغم مغایرت تجدید ارزیابی این دسته از دارایی‌ها با موارد ذکر

شده در استاندارد شماره ۱۶ (IAS 16) هیچگونه طرح توجیهی و استدلال کارشناسانه

و فنی در این خصوص ارائه نگردیده، که خود نقض غرض موضوع می باشد.

۳-۶-۱۳- ارزیابی و ویژگیهای آنان:

استانداردهای حسابداری مقرر داشته ه تجدید ارزیابی توسط اشخاصی که دارای

ویژگیهای زیر هستند انجام پذیرد.^۱

- استقلال رأی

- صلاحیت حرفه‌ای و تخصصی.

- عضویت در تشکیل حرفه‌ای و تبعیت از آیین حرفه‌ای.

در ایران ، تدوین و تنظیم دستورالعملهای تجدید ارزیابی و نیز آغاز و انجام آن توسط

اشخاص و واحدهای وابسته به مؤسسات انجام پذیرفته، که اگر به تساهل، صلاحیت

حرفه‌ای و تخصصی ارزیابان را بپذیریم، وابستگی نظر و عدم وجود شکل و آیین و

رفتار حرفه‌ای قابل اغماض نیست.

۴-۶-۱۳- نحوه قیمت‌گذاری در تجدید ارزیابی دارایی ها:

در تعریف کلی، قیمت تجدید ارزیابی ارزش عادلۀ دارایی در زمان ارزیابی مجدد

می باشد. در تحقیقاتی که در ممالط پیشرفته انجام شده با توجه به شاخصهای خاصی

ارزشهای مجدد دارایی‌ها تعیین می شود. از جمله شاخصها، کاربری دارایی مربوطه

می باشد. به منظور سهولت فهم موضع به مثال به شرح زر استناد می شود. فرض کنیم

که کارخانه آجرپزی الف که در سالهای قبل تأسیس شده است، با گستری شهر در محدوده شهری قرار گرفته است. محیط زیست و شهرداری به همین سبب بر علیه شرکت اقامه دعوا نموده و اهالی حاشیه‌ای کارخانه نیز چنین عمل مشابه‌ای انجام داده‌اند. مفروضات متعددی قابل تصور می‌باشد، از آن جمله:

۱- کارخانه با کاربری تولید آجر قابل فروش بوده و زمین کارخانه نیز قابل فروش باشد. ارزش عادلانه زمین در این فرض می‌تواند ارزش زمین بوده و کارخانه با کاربری جدید برای خریدار (که البته ممکن است ارزش کاربری اقتصادی کارخانه برای کارخانه آجرپزی و خریدار جدید یکسان نباشد).

۲- کارخانه مجبور به فروش آن به شهرداری باشد. که در این حالت قیمت عادلانه مبلغی است شهرداری پرداخت می‌نماید.

اگر چه مفروضات متعدد و گوناگون دیگری را هم می‌شود متصور شد، نکته‌ای که در این معنی حائز توجه است تعریف و تبیین واژه کاربری است. ملاحظه می‌شود که کاربری در این مفهوم، به گونه‌ای مشابه تعریفی است که فیشر در مفاهیم سود، از سود ذهنی و روحی^۱ داشته است.^۲ به نظر می‌آید وجه اشتراک این دو (کاربری و سود ذهنی) علاوه بر مفهوم و ساختار، نیز ابهام در اندازه‌گیری و برآورد آن دو باشد (که البته درجه ابهام در اندازه‌گیری در دو مفهوم متفاوت است). نکته اینکه در بهره‌گیری

¹ - Psychic Income

² - Accounting theory. By Ahmad Belkoui. 1993 (P.270)

از این تدبیر ناگزیر به تعریف دقیق و موشکافانه مفاهیم بوده بگونه‌ای که در ورطه‌
عمل به دو گانگی و اضمحلال کشانده نشویم.

۵-۶-۱۳- چگونگی محاسبه و ثبت مازاد تجدید ارزیابی

پس از محاسبه و برآورد قیمت تجدید ارزیابی که از طریق شاخصها و معیارهای متعدد
انجام می‌پذیرد. روشها به گونه‌های متعددی از نظر حسابداری برای ثبت اطلاعات فوق
پیشنهاد شده است.

مدلها و نمونه‌هایی که در این مفهوم بیان شده به شرح زیر است:

۱- کلیه مازاد حاصل آمده به عنوان درآمد دوره شناسایی شود.

۲- بخشی از مازاد به عنوان درآمد دوره جاری و الباقی به عنوان درآمدهای آتی
شناسایی شود.

۳- کلیه مازاد به حساب سرمایه منظور شود.

۴- تا سقف پوشش زیان انباشته در این حساب و الباقی به حساب سرمایه برده شود.

۵- کلیه مازاد حاصل آمده به عنوان اندوخته تجدید ارزیابی شناسایی و در بخش حقوق
صاحبان سهام به عنوان یکی از اقلام تشکیل دهنده حساب مذکور محاسبه و به حساب
دیگری بسته نمی‌شود.

استانداردهای بین‌المللی حسابداری مدل اخیر را پذیرفته است. برآیند حسابداری
عملیات مربوط به مازاد حاصل آمده از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت بگونه‌ای
متعددی قابل ثبت می‌باشد که از آن میان می‌توان به روشهای زیر اشاره نمود:

روش ۱:

در این حلت دارایی های تجدید ارزیابی شده در مقابل اندوخته مازاد تجدید ارزیابی،
بدهکار و در حسابها منعکس می گردد.

روش ۲:

در این روش استهلاک انباشته در مقابل دارایی مربوطه (بهای تمام شده دارایی قبل از
تجدید ارزیابی) حذف سپس حساب اندوخته مازاد تجدید ارزیابی در مقابل دارایی
مذکور (دارایی تجدید ارزیابی شده) بستانکار می گردد و نکته حائز توجه این روش،
حذف اطلاعات تاریخی دارایی تجدید ارزیاب شده می باشد.

بنظر می آید ماهیت مازادی که از تجدید ارزیابی دارایی ها حاصل می آید، برخلاف
تصور بعضی از اشخاص که از آن به عنوان «عایدی و درآمد» تعریف نموده اند، مازاد
کسب نشده و نیز اختلاف در اندازه گیری یک دارایی با دو معیار و مقیاس مختلف
(توجه به تغیر در قدرت خرید پول) می باشد.

در ایران مازاد تجدید ارزیابی پس از پوشش زیان انباشته به حساب سرمایه شرکتها
منظور می شود.

اگر چه هر یک از روشهای مذکور بر اساس بینش طرفداران آن نسبت به تئوری های
مالکیت^۱ و نیز اهداف و چارچوبهای تبیین شده در تجدید ارزیابی معطوف می باشد،

¹ - Owmership equities method

تفوق هر یک از دیدگاههای رقیب و انتخاب روش از آن میان، امعان نظر و تحقیقات گسترده‌ای را طلب می‌کند.

۶-۶-۱۳- استهلاك، فروش و کنارگذاری دارایی‌های تجدید ارزیابی شده

استانداردهای حسابداری، قیمت‌های تجدید ارزیابی شده دارایی‌ها را مشمول محاسبه استهلاك دانسته که بطور عادی به هزینه استهلاك و استهلاك انباشته منظور می‌گردد. استانداردهای پیش گفته تجدید نظر در برآورد عمر دارایی تجدید ارزیابی شده را بلامانع دانسته لیکن استفاده از دو روش مختلف در محاسبه استهلاك این دسته از دارایی‌ها را مجاز نمی‌دارند.

در زمان فروش یا کنارگذاری این دسته از دارایی‌ها، مبلغی که تحت عنوان مازاد تجدید ارزیابی از این حیث در حسابها موجود بوده نیز از سرفصلهای مرتبط خارج می‌گردد.

با عنایت به این مبانی ملاحظه می‌شود که قلمداد نمودن اندوخته مازاد تجدید ارزیاب به عنوان درآمد و عایدی و یا پوشش زیان انباشته از این محل و نیز انعکاس آن در درآمدهای انتقالی به سنوات آتی و مستهلک نمودن تدریجی آن، مشکلات و نواقص امر را در زمان فروش یا کنارگذاری دارایی‌های مذکور علیرغم منافات با اهداف این تدبیر (تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت) از جمله ارتقاء فایده‌مندی و شفافیت صورتهای مالی روشن می‌سازد.

۷-۶-۱۳- تجدید ارزیابی مجدد

تدبیر تجدید ارزیابی دارایی‌ها در شرایط تورمی، با فرض استمرار تورم، در استانداردها به عنوان روش منظم دوره‌ای برای فواصل زمانی سه یا پنج ساله در نظر گرفته شده است. ممکن است حالت‌های مختلفی در زمان تجدید ارزیابی مجدد به شرح زیر قابل تصور باشد:

حالت نخست اینکه در تجدید ارزیابی ثانوی قیمت تجدید ارزیابی نسبت به قیمت‌های تجدید ارزیابی اولیه افزایش یافته باشد، که همانند حالت نخست عملیات تجدید ارزیابی انجام می‌پذیرد. حالت دوم اینکه قیمت دارایی در تجدید ارزیابی ثانوی نسبت به قیمت تجدید ارزیابی نخست، کاهش یافته باشد، که در این حالت به نسبت کاهش قیمت، حساب مازاد تجدید ارزیابی متأثر خواهد شد، در اینگونه موارد کاهش ارزش به عنوان این دوره تلقی نمی‌گردد.

در ایران، طبق لایحه تجدید ارزیابی دارایی‌های اشخاص حقوقی که در جلسه مورخ ۱۳۸۰/۳/۱۳ هیأت وزیران به تصویب رسید، ارزیابی مجدد دارایی‌های تجدید ارزیابی شده به مدت ۱۰ سال در نظر گرفته شده است.

اگر چه بنظر می‌آید تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت می‌تواند منجر به

الف) تخصیص بهینه منابع

ب) واقعی شدن نرخ بازده سرمایه‌گذاری

پ) انطباق نرخ بازده سرمایه‌گذاری و نرخ بازده فعالیت

ث) واقعی شدن هزینه استهلاک

ج) اصلاح نظام قیمت گذاری سهم در بورس

چ) سازماندهی مناسب صنعتی و فعالیتهای اقتصادی

ح) اصلاح صورتهای مالی

خ) جذب سرمایه ها و اندوخته ها به بخش تولید

د) اصلاح ساختار مالی مؤسسات و ... گردد، توجه به معضلاتی که این روش در خود داشته و نیز تحقیق در مورد سایر روشها و شیوه های رقیب (به تعدادی از آنها در این مقاله اشاره شده است). بررسی کارآیی و نواقص هر یک از شیوه ها، توجه به ضرورتها و موانع عملی، توجه به ساختار اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی کشور و نیز امعان نظر به این نکته که تدوین هر گونه خط مشی جدید محتاج تحقیق و نگرش کلیه جنبه های آن می باشد.

بالاخره اگر چه رویای مهار و نابودی تورم و مقابله و عکس العمل در مقابل آن می تواند اسباب تفکر و اندیشه همگان باشد اما نباید اندیشمندان حرفه حسابداری و دست اندرکاران تدوین استانداردها را به سمت و سوی خاصی سوق دهد. انجام مطالعات و تحقیقات لابراتوری و میدانی، بررسی وضعیت و شیوه های انجام شده در سایر کشورها، آزمون روشهای پیشنهادی در نمونه های محدودتر، استفاده از نرم افزارهای کامپیوتری اندیشمند، نقادی و تجزیه و تحلیل تجربیات انجام شده و ... می تواند معیارهای مناسب بمنظور دستیابی به روشها و چارچوبهای عملی و تئوریکی متناسب با شرایط امر باشد.

ارزیابی تدابیر حسابداری و تجزیه و تحلیل تطبیقی

۱- مقدمه :

موضوع حسابداری و گزارشگری مالی در شرایط تورمی توسط انجمن‌های حرفه حسابداری در کشورهای پیشرفته حدوداً از نیم قرن قبل مورد تحقیق قرار گرفته و نتایج آنها به صورت استاندارد حسابداری انتشار یافته است.

نظریه محقق به این مسأله معطوف است تا ضمن بررسی تطبیقی این تحقیقات و مقایسه نتایج حاصل آمده از آنها و مقابله نمودن شرایط و مختصات اقتصادی

کشورهای مذکور با شرایط موجود در کشور ایران، از بین تئوری‌ها و شیوه‌های رقیب موجود، شیوه مناسب برگزیده و در جهت گزارشگری مالی پیشنهاد گردد. در ادامه این

فصل تدابیر حسابداری بمنظور گزارشگری مالی در شرایط تورمی مورد بررسی تطبیقی قرار داده و نتایج مطالعه تطبیقی بررسیهای مذکور به همراه مشخصات اصلی هر کدام

از شیوه‌های مذکور بیان خواهد شد.

۲- حسابداری قدرت خریدی جاری (CURRENT PURCHASIN POWER)

(ACCUNTING)

هیئت تدوین استانداردهای حسابداری انگلستان (asc) پیش نویس استاندارد

حسابداری قدرت خرید جاری را در ماه ژانویه ۱۹۷۳ تهیه نمود و بعد از نظر خواهی

در خصوص پیش نویس مذکور آن را به صورت یک استاندارد پیشنهادی در ماه مه ۱۹۷۴ انتشار داد.

حسابداری قدرت خرید جاری، با ارزیابی خالص دارائیهای موجود در اول سال و پایان سال بر مبنای قدرت خرید در پایان سال، مبادرت به حذف سود ناشی از تورم از حسابهای بهای تمام شده تاریخی و ناشی از کاهش در ارزش پول می نماید. با توجه به اینکه افزایش یا کاهش خالص دارائیهای در طول سال با ارزشهای ثابت منعکس شده معهذاً نمایانگر سود یا زیان واقعی بر مبنای قدرت خرید در پایان سال می باشد. در مورد فروش فرض شده است که قدرت خرید همزمان با شاخص قیمت خرده فروشی حرکت می کند.

بدیهی است که شرکتها صورتهای مالی اساسی خود را در چارچوب نظام بهای تمام شده تاریخی تهیه کرده و علاوه بر آن صورتهای مالی مکملی نیز بر مبنای قدرت خرید جاری نیز تهیه و ارائه می نماید.

اگر چه تهیه صورتهای مالی در قالب نظام قدرت خرید جاری منجر به محاسبات پیچیده می شود اما نحوه تهیه آن بسیار ساده بوده و به اختصار بشرح ذیل می باشد:

۱-۲- روش مورد عمل

الف- تهیه مجدد ترازنامه افتتاحیه بهای تمام شده تاریخی بر مبنای میزان قدرت خرید جاری در پایان سال.

ب- تهیه مجدد ترانزنامه اختتامیه بهای تمام شده تاریخی بر مبنای میزان قدرت خرید جاری در پایان سال.

ج- تعیین کل سود بر مبنای حسابداری قدرت خرید جاری با مقایسه خالص ارزش دارائیه‌ها که بر مبنای حسابداری قدرت خرید جاری در اول و پایان سال محاسبه شده است.

د- تفکیک کل سود حسابداری قدرت خرید جاری به سود عملیاتی حسابداری قدرت خرید جاری به میزان پایان سال محاسبه شده و تفاوت آن با کل سود بعنوان سود یا زیان ناشی از تغییرات تورم در نگاهداری خالص اقلام پولی تلقی می‌شود.

مثال ۱:

ترانزنامه شرکت بر مبنای حسابداری بهای تمام شده تاریخی به شرح زیر است:

<u>۱۳۸۳/۱۲/۲۹</u>	<u>۱۳۸۲/۱۲/۲۹</u>	
ریال	ریال	
۱۰۰	۱۰۰	سرمایه سهام عادی
۲۲۰	-	اندوخته‌ها
۸۰۰	-	دارائیه‌های ثابت (خریداری شده در ۱۳۸۳/۱/۳۰)
۸۰۰	-	بهای تمام شده ذخیره استهلاک
۴۵۰	-	موجودی کالا (خریداری شده در ۱۳۸۳/۹/۳۰)
۵۰	۱۰۰	موجودی نقدی

۱/۲۲۰ ۱۰۰

بجز خرید دارائیهای ثابت، معاملات دیگری که انجام شده است به شرح ذیل می باشد:

خرید کالا	۱۰۰ واحد	در تاریخ ۸۳/۳/۳۱	۷۲۰ ریال
فروش کالا	۱۰۰ واحد	در تاریخ ۸۳/۶/۳۱	۱۰۲۰ ریال
خرید کالا	۵۰ واحد	در تاریخ ۸۳/۹/۳۰	۴۵۰ ریال

شاخص قیمت خرده فروشی به شرح زیر بوده است:

۸۳/۱/۱ ۱۰۰ ریال

۸۳/۳/۳۱ ۱۰۶ ریال

۸۳/۶/۳۱ ۱۱۲ ریال

۸۳/۹/۳۰ ۱۱۸ ریال

۸۳/۱۲/۲۹ ۱۲۴ ریال

صورت‌های مالی شرکت‌های الف بر مبنای حسابداری قدرت خرید جاری به شرح زیر

تهیه می شود:

الف- ارائه مجدد ترازنامه افتتاحیه بهای تمام شده تاریخی بر مبنای قدرت خرید

جاری در پایان سال

بهای تمام شده فاکتور قدرت خرید جاری در

۱۳۸۳/۱۲/۲۹

تبدیل

تاریخی

ریال

ریال

۱/۲۴۰

۱۲۴

۱۰۰

موجودی نقد

۱۰۰

۱/۲۴۰

۱۰۰

بنابراین: حقوق صاحبان سهام

(خالص دارائیهها)

اگر قرار باشد موجودی نقدی همگام با تورم ارزش خود را حفظ کند مبلغ آن باید ۱/۲۴۰ ریال باشد.

ب- ارائه مجدد ترازنامه اختتامیه بهای تمام شده تاریخی بر مبنای قدرت خرید جاری در پایان سال

بهای تمام شده	فاکتور	قدرت خرید جاری در
تاریخی	تبدیل	۱۳۸۳/۱۲/۲۹
ریال		ریال
۷۲۰	۱۲۴	۸۹۳
	۱۰۰	
۴۵۰	۱۲۴	۴۷۳
	۱۱۸	
۵۰	۵۰	۵۰
۱۲۲۰		۱۴۱۶

یادداشت موجودی نقدی در ترازنامه بهای تمام شده تاریخی بر مبنای همان قدرت خرید در پایان سال می باشد. لذا نیاز به تبدیل ندارد. فرض می شود ارزش دارائیههای غیرپولی (یعنی موجودی کالا و دارائیههای ثابت) هم سطح با شاخص قیمت خرده فروشی افزایش می یابد.

ج- تعیین کل سود حسابداری قدرت خرید جاری

ریال

خالص ارزش دارائیهها در پایان سال بر مبنای قدرت خرید در پایان سال ۱/۴۱۶

خالص ارزش دارائیهها در اول سال بر مبنای قدرت خرید در پایان سال ۱/۲۴۰

کل سود قدرت خرید جاری ۱۷۶

تجزیه و تحلیل کل سود حسابداری قدرت خرید جاری بین سود و زیان عملیاتی بر مبنای قدرت خرید جاری و سود و زیان حاصل از نگهداری خالص ارقام پولی به شرح زیر می باشد:

بهای تمام شده	فاکتور	قدرت خرید جاری در
<u>تاریخی</u>	<u>تبدیل</u>	<u>۱۳۸۳/۱۲/۲۹</u>
ریال		ریال
۱۰۲۰	۱۲۴	۱/۱۲۹
	۱۱۲	
(۷۲۰)	۱۲۴	(۸۴۲)
	۱۰۶	
(۸۰)	۱۲۴	(۹۹)
	۱۰۶	۱۸۸

یادداشت - فاکتور تبدیل بر این مبنا طراحی شده است که کلیه ارقام را با ارزش قدرت خرید در پایان سال زمانیکه شاخص قیمت خرده فروشی ۱۲۴ بوده، برساند. مخرج با توجه به تاریخ اصلی بهای تمام شده یا درآمد که برای اولین بار ثبت شده است تعیین می گردد برای مثال: فروش در تاریخ ۱۳۸۳/۶/۳۰، کالای فروخته شده در

تاریخ ۱۳۸۳/۳/۳۱، استهلاك بر مبنای دارائیهای ثابت خریداری شده در تاریخ

۱۳۸۳/۱/۱ انجام شده است.

ب- سود یا زیان حاصل از نگاهداری خالص ارقام پولی

ریال

۱۷۶ سود قدرت خرید جاری با مقایسه خالص دارائیهها به قیمت‌های ثابت
محاسبه می‌شود.

۱۸۸

سود قدرت خرید جاری طبق صورت

۱۲

عملیاتی قدرت خرید جاری

بررسی گردش وجوه نقد بر مبنای بهای تمام شده تاریخی نشان می‌دهد که مانده
موجودی نقدی مورد انتظار در پایان سال ۱۲ ریال بر مبنای قدرت خرید جاری)
بیشتر از مبلغ واقعی می‌باشد.

۲-۲- سود یا زیان ارقام پولی - در عمل

بررسی گردش وجوه نقد در مثال بالا نشان دهنده زیان بالغ بر ۱۲ ریال ناشی از
نگاهداری خالص دارائیهای پولی در دوران تورم می‌باشد.

گردش وجوه نقد	تغییر شاخص	سود (زیان) در
بر مبنای بهای	در	قدرت خرید بر مبنای
تمام شده تاریخی	دوره	قدرت خرید جاری
۱۰۰		
موجودی نقد در ۱۳۸۳/۱/۱		
۸۰۰		
خرید دارائیهای ثابت در		
		۱۳۸۳/۱/۱
۲۰۰	۶	(۱۲)
نگاهداری موجودی نقد بین		
	۱۰۰	
۱۳۸۳/۳/۳۱ تا ۱۳۸۳/۱/۱		
(۷۲۰)		
خرید موجودی کالا		
		۱۳۸۳/۳/۳۱
		اضافه برداشت بین
(۵۲۰)	۶	۲۹
۱۳۸۳/۹/۳۰ تا ۱۳۸۳/۳/۳۱		
	۱۰۶	
۱۰۲۰		
فروش ۱۳۸۳/۶/۳۰		
۵۰۰		
نگاهداری موجودی نقد بین		
۴۵۰		
خرید کالا ۱۳۸۳/۹/۳۰		
۵۰	۶	(۲)
موجودی نقد بین		
	۱۱۸	
۱۳۸۳/۱۲/۲۹ تا ۱۳۸۳/۹/۳۰		

خالص زیان ناشی از

(۱۲)

نگاهداری موجودی کالا

بر اساس گردش وجوه نقد به شرح زیر می توان انتظار داشت که موجودی نقد به ارزش روز میبایست ۱۲ ریال بیشتر از موجودی نقد واقعی باشد.

قدرت خرید	فاکتور	بهای تمام شده	
<u>جاری</u>	<u>تبدیل</u>	<u>تاریخی</u>	
ریال		ریال	
۱۲۴۰	۱۲۴	۱۰۰۰	موجودی نقد در ۱۳۸۳/۱/۱
	<u>۱۰۰</u>		

اضافه می شود

۱۱۲۹	۱۲۴	۱۰۲۰	فروش
<u>۲۳۶۹</u>	۱۰۰	۲۰۲۰	

کسر می شود:

خرید کالا

(۸۴۲)	۱۲۴	(۷۲۰)	۱۳۸۳/۳/۳۱
	<u>۱۰۶</u>		

(۴۷۳)	۱۲۴	(۴۵۰)	۱۳۸۳/۶/۳۰
	<u>۱۱۸</u>		

(۹۲۲)	۱۲۴	(۸۰۰)	خرید دارائیهای ثابت
	<u>۱۰۰</u>		

<u>۶۲</u>		<u>۵۰</u>	موجودی نقد به تاریخ
-----------	--	-----------	---------------------

۱۳۸۳/۱۲/۲۹

۳-۲- سود یا زیان ارقام پولی - از نقطه نظر تئوری

الف- زیان ارقام پولی

بطور کلی در دوران تورم نگاهداری سرمایه به صورت دارائیهای نقدی مقرون به صرفه نیست بلکه بهتر است سرمایه را به صورت کالا نگاهداری کرده تا ارزش پول، افزایش یابد.

وجوه نگاهداری شده به صورت دارائیهای پولی (مانند نقد، بدهکاران، وامهای دریافتی و غیره...) ارزش خود را همزمان با تورم از دست می دهد، برای اینکه آنها به میزان اندازه گیری شده در حسابداری بهای تمام شده تاریخی قابل تحقق هستند. برخورد حسابداری قدرت خرید جاری با ارقام پولی به این ترتیب است که ارزش آنها باید به میان تورم افزایش یافته تا ارزش از دست رفته آنها به صورت زیان تعیین گردد.

ب- سود ارقام پولی

یکی از جنبه های تورم استفاده از تسهیلات مالی دیگران در تأمین مالی خرید دارائیهای غیرپولی می باشد. ارزش پولی دارائیهای غیرپولی در دوران تورم (یعنی دوران کاهش قدرت خرید) افزایش می یابد ولی ارزش پولی تسهیلات مالی در دوران تورم تغییر نمی کند. بنابراین ارزش بازپرداخت تسهیلات کمتر از ارزش آن بر اساس حسابداری قدرت خرید می باشد. لذا تفاوت بین ارزش تاریخی و قدرت خرید جاری بعنوان سود ارقام پولی تلقی می شود.

۳- مشکلات نظام حسابداری قدرت خرید جاری

الف- مبتنی بر شاخص قیمت خرده فروشی

در نظام حسابداری قدرت خرید جاری فرض بر این است منابعی که به صورت دارائیهای غیرپولی (مانند موجودی کالا، دارائیهای ثابت و غیره...) نگاهداری می شود ارزش آنها همزمان از طریق اعمال شاخص قیمت خرده فروشی، برابر با تورم افزایش می یابد. بدیهی است که اثرات تورم بر دارائیهای غیر پولی مختلف متفاوت می باشد. سؤال قابل توجه این استن که آیا شاخص قیمت خرده فروشی می تواند رهنمود عمومی برای انعکاس تغییرات در قیمت دارائیهای تجاری و صنعتی باشد؟ لذا ارزیابی خالص دارائیهای بر مبنای شاخص قیمت خرده فروشی جای بحث دارد.

ب- اشتباه نسبت به ماهیت سود حسابداری قدرت خرید جاری

یکی از مفاهیم اساسی حسابداری تورم محاسبه سود واقعی می باشد تا از این طریق سود قابل توزیع بدون از دست دادن سرمایه را تعیین نمود حسابداری قدرت خرید در برخی از موارد در برگیرنده سود خالص اقلام پولی نیز می باشد که بستگی به مازاد بدهیهای پولی بر دارائیهای پولی دارد. به عبارت دیگر این قیمت از سود حسابداری قدرت خرید جاری در شرکتهائی که از بدهیهای بلند مدت استفاده می کنند و یا شرکتهائی که از بدهیهای کوتاه مدت استفاده می کنند و یا شرکتهائی که مشکل نقدینگی دارند خیلی زیاد خواهد شد.

اگر چه سود مذکور واقعی است ولی توزیع به صاحبان سهام به لحاظ عدم وجود وجوه کافی امکان پذیر نخواهد بود. این موجب گمراهی از لحاظ ماهیت سود حسابداری قدرت خرید به ویژه بین استفاده کنندگان بالقوه صورتهای مالی که اغلب آنها تفاوت زیادی بین سودآوری و نقدینگی شرکت قائل نمی شوند.

ج- مشکلات مفهومی

برای بسیاری از استفاده کنندگان صورتهای مالی ممکن است درک مفاهیم حسابداری قدرت خرید بسیار مشکل باشد.

ماهیت صورت مکمل

بیانیه استاندارد حسابداری قدرت خرید جاری (پیشنهادی) یک سیستم جدید دفترداری را ارائه نمی کند. بلکه پیشنهاد می کند صورتهای مالی بر بامالی قدرت خرید جاری تهیه و به صورت مکمل بر صورتهای مالی تاریخی ارائه گردد. از نقطه نظر حسابداران که انتظار یک سیستم جدید دفترداری و حسابداری جهت انعکاس اثرات تورم را داشتند، استاندارد برخوردار ضعیف کرده است.

۴- حسابداری بهای تمام شده جاری بر اساس گزارش آقای سندیلند

CURRENT COST ACCOUNTING (CCA)

نظر به اینکه نرخ تورم در سال ۱۹۷۴ حدوداً به ۱۵٪ رسیده بود دولت انگلستان یک کمیته به نام «کمیته حسابداری تورم» به ریاست آقای سندیلند در خصوص بررسی نقاط ضعف حسابداری بهای تمام شده تاریخی و ارائه پیشنهادات لازم در مورد نحوه

انعکاس آثار تورم در صورتهای مالی را تشکیل داد. نتیجه تحقیقات کمیته مذکور در سپتامبر ۱۹۷۵ تحت عنوان حسابداری بهای تمام شده جاری انتشار یافت.

۱-۴- مفاهیم بنیادی

الف- رد مفاهیم نظام حسابداری قدرت خرید جاری

کمیته با توجه به نقاط ضعف نظام حسابداری قدرت خرید جاری بیانیه استاندارد حسابداری قدرت خرید جاری (پیشنهادی) را مورد تأیید قرار نداد و مضافاً به این نتیجه رسد که تورم و قدرت خرید پول را نمی توان بر اساس یک معیار عمومی اندازه گیری کرد.

ب- بررسی تعیین سود تورم دارائیهای غیرپولی

همانطوری که در بحث نظام حسابداری قدرت خرید جاری مطرح شد نظام مذکور چگونگی تغییر حقوق صاحبان سهام را از لحاظ ارزش واقعی نشان می دهد. این مستلزم انعکاس اثرات تورم بر تک تک اقلام خالص دارائیهها که منجر به تغییرات در حقوق صاحبان سهام می گردد. می باشد. اثرات تورم نشان داده نمی شود مگر به اینکه منجر به افزایش یا کاهش واقعی در قدرت خرید صاحبان سهام گردد. همانطوری که در مثال حسابداری قدرت خرید جاری نشان داده شد این در مواردی اتفاق می افتاد که سود یا زیان حاصل از اقلام پولی وجود داشته باشد. کمیته سندیلند بررسی خود را صرفاً به انعکاس اثرات کلی تورم بر اقلام پولی دارائیهها و بدهیهها مورد توجه قرار

نگرفت . کمیته بررسی خود را منحصراً به تعیین و تفکیک سود تورم حاصل از دارائیهای غیرپولی به صورت تحقق یافته و تحقق نیافته محدود کرد.

ج- توسعه مفهوم سود نگاهداری

اخیراً برخی از شرکتهای اموال خود را تجدید ارزیابی کرده یا اینکه طبق اصول حسابداری بهای تمام شده تاریخی در صورتهای مالی منعکس می نمایند. در مواردی که اموال مورد تجدید ارزیابی قرار می گیرد. سود یا زیان (مازاد یا کسری) حاصل از آن را به حساب اندوخته تجدید ارزیابی برای انتقال سود نگاهداری استفاده شود. سود نگاهداری عبارت از تفاوت بین ارزش دارایی به شرکت در یک زمان مشخص و بهای تمام شده اولیه آن برای شرکت در تاریخ خرید.

سود نگاهداری می توان به دو بخش تقسیم کرد:

سود تحقق یافته

سود تحقق یافته اولاً مربوط به افزایش ارزش موجودی کالا در تاریخ فروش مرتبط به آثار تورم و ثانیاً مربوط به حصه ای از افزایش ارزش دارائیهای ثابت مرتبط به آثار تورم که در تولید مورد استفاده قرار گرفته و از طریق هزینه استهلاک به صورت حساب سود و زیان منظور شده، می باشد.

سود تحقق نیافته

سود تحقق نیافته مربوط به افزایش ارزش پولی دارائیهای غیرپولی در تاریخ ترازنامه که بر مبنای بهای تمام شده جاری محاسبه شده، می باشد.

د- تفکیک سود عملیاتی

در صورت انتقال سود تحقق یافته از صورتحساب سود و زیان به حساب اندوخته تجدید ارزیابی، مابقی سود صرفاً مربوط به عملیات واحد تجاری می باشد، لذا به تفاوت مبالغ تحقق یافته بابت فروش محصولات و ارزش مخارج تحصیل درآمد مربوط برای واحد تجاری، سود عملیاتی اطلاق می شود، بنابراین در صورت حساب سود و زیان مطابقت بین درآمد واقعی (به ارزش تاریخی) و هزینه ها به ارزش جاری در تاریخ فروش به وجود می آید.

۲-۴- روش مورد عمل

الف- محاسبه سود نگاهداری تحقق یافته منعکسه در سود بهای تمام شده تاریخی برای:

۱- کالای فروش رفته (تعدیل بهای تمام شده کالای فروش رفته)

Cost of sales adjustment (COSA)

۲- قسمتی از داراییهای ثابت مصرف شده (تعدیل استهلاک)

Depreciation a djustment (DA)

در هر دو مورد فوق تعدیل عبارتست از تفاوت بین هزینه تمام شده تاریخی و هزینه تمام شده جاری.

ب. محاسبه سود یا زیان بهای تمام شده جاری

سود بهای تمام شده جاری عبارتست از :

سود بهای تمام شده تاریخی به کسر تعدیل بهای تمام شده کالای فروش رفته و
تعدیل استهلاک.

ج- محاسبه سود تحقق نیافته دارائیهها ناشی از انعکاس آنها در ترازنامه پایان سال به
خالص بهای تمام شده جاری.

د- تهیه ترازنامه به بهای تمام شده جاری.

مثال ۲:

ارقام بهای تمام شده تاریخی و معاملات به شرح مثال شماره (۱) مندرج در صفحات
قبل می باشد. شاخص قیمت های مربوط به موجودی کالا و دارائیهای ثابت به شرح زیر
است:

<u>تاریخ</u>	<u>موجودی کالا</u>	<u>دارائیهای ثابت</u>
۱۱۳۸۳/۱/۱	۱۰۰	۱۰۰
۱۳۸۳/۳/۳۱	۱۰۴	۱۰۸
۱۳۸۳/۶/۳۱	۱۰۸	۱۱۶
۱۳۸۳/۹/۳۰	۱۱۲	۱۲۴
۱۳۸۳/۱۲/۲۹	۱۱۶	۱۳۲

پاسخ مثال ۲

الف سود نگاهداری تحقق یافته

۱- کالای فروخته شده:

۷۲۰

بهای تمام شده تاریخی

بهای تمام شده جاری در تاریخ فروش

$$720 = 720 \times \frac{104}{108}$$

۲۸

سود نگاهداری تحقق یافته (معمولاً به این سود

تعدیل بهای تمام کالای فروش رفته اطلاق

می شود)

۲- قسمتی از دارائیهای ثابت مصرف شده:

۸۰

هزینه استهلاک بر مبنای بهای تمام شده تاریخی

هزینه استهلاک بر مبنای بهای تمام شده جاری

$$93 = 80 \times \frac{116}{100}$$

در تاریخ فروش

سود نگاهداری تحقق یافته (معمولاً به این سود

۱۳

تعدیل استهلاک اطلاق می شود)

ب- صورتحساب سود و زیان بهای تمام شده جاری

سود طبق صورتحساب بهای تمام شده تاریخی

۱۰۲۰

فروش

۷۲۰

بهای تمام شده کالای فروخته رفته

۸۰

استهلاک

$$\frac{(۸۰۰)}{۲۲۰}$$

کسر می شود:

سود نگهداری تحقق یافته

موجودی کالا (تعدیل بهای تمام شده کالای فروش رفته) ۲۸

دارائیهای ثابت (تعدیل استهلاک) ۱۳

$$\frac{(۴۱)}{۱۷۹}$$

(یادداشت: سود بهای تمام شده جاری بر مبنای بهای تمام شده جاری در تاریخ فروش

۱۳۸۳/۶/۳۱ محاسبه شده است. اما سود عملیاتی حسابداری قدرت خرید جاری بر

مبنای قدرت خردی در تاریخ ترانزنامه (۱۳۸۳/۱۲/۲۹) محاسبه شده است. ۹.

ج- سود نگاهداری تحقق نیافته دارائیهای غیرپولی در تاریخ ترانزنامه احتمالمیه

۱- موجودی کالا

۴۵۰

بهای تمام شده تاریخی

بهای تمام شده جاری ۸۳/۱۲/۲۹

$$۴۵۰ \times \frac{۱۱۶}{۱۱۲}$$

$$\frac{۴۶۶}{۱۶}$$

سود نگاهداری تحقق نیافته

۲- دارائیهای ثابت

۷۲۰

بهای تمام شده تاریخی

خالص بهای تمام شده تاریخی

۹۵۰
۲۳۰

سود نگاهداری تحقق نیافته

د- ترازنامه بهای تمام شده جاری

ریال

۱/۰۰۰

سرمایه سهام

۱۷۹

حساب سود/ زیان

۲۸۷

اندوخته تجدید ارزیابی

۱/۴۶۶

۹۰

دارائیهای ثابت (خالص ارزش دفتری)

۴۶۶

موجودی کالا

۵۰

موجودی نقد

۱/۴۶۶

اندوخته تجدید ارزیابی

عبارت است از :

سود نگاهداری تحقق یافته

۲۸

- موجودی کالا

- دارائیهای ثابت

$\frac{۱۳}{۴۱}$

سود نگاهداری تحقق نیافته

۱۶

- موجودی کالا

۲۳۰

دارائیهای ثابت

$\frac{۲۴۶}{۲۸۷}$

۳-۴- مشکلات حسابداری بهای تمام شده جای

الف- فرض اینکه فقط سهامداران تأمین کننده مالی هستند.

هدف اصلی کمیته سندیلند از حسابداری بهای تمام شده جاری قدرت عملیاتی واحد تجاری در یک دوره تورم می باشد. برخورد با سود نگاهداری بر مبنای دو فرض زیر بوده است:

۱- دارائیهای غیرپولی مصرف شده در تحصیل درآمد با فرض ادامه فعالیت لازم است جایگزین شود.

۲- بهای اضافی جایگزین باید توسط سهامداران تأمین مالی شود.

افزایش ارزش در تاریخ فروش به صورت سود نگاهداری تحقق یافته در حساب اندوخته تجدید ارزیابی (غیرقابل توزیع) منعکس می شود.

هر چند که فرض (۱) معقول است ولی فرض (۲) تأمین مالی از طریق بدهیهای بلند مدت و کوتاه مدت را در نظر نمی گیرد.

ب- عدم ملاحظه افزایش یا کاهش ارزش واقعی حقوق صاحبان سهام
حسابداری بهای تمام شده جاری افزایش یا کاهش ارزش واقعی خالص دارائیه‌ها متعلق
به سهامداران را در نظر نمی‌گیرد.

چون توزیع بر مبنای صورت حساب سود و زیان بهای تمام شده جاری انجام می‌شود، لذا
نگاهداری قدرت عملیاتی واحد تجاری در نظر گرفته می‌شود. اما با وجود این ممکن
است منجر به پرداخت واقعی سرمایه نیز گردد.

۴-۴- مقایسه حسابداری قدرت خرید جاری و بهای تمام شده جاری

خلاصه مطالب

الف- حسابداری قدرت خرید جاری (CCP)

هدف حسابداری قدرت خرید جاری انعکاس اثرات واقعی تورم در مبلغ
سرمایه‌گذاری توسط سهامداران می‌باشد. افزایش در ارزش واقعی خالص دارائیه‌ها
متعلق به سهامداران بعنوان سود، کاهش بعنوان زیان شناسایی می‌شود. معهدا
حسابداری قدرت خرید جاری نادرست فرض می‌کند که خود به خود ارزش پولی
دارائیه‌های غیر پولی دقیقاً با سطح عمومی تورم تغییر می‌کند.

بنابراین حسابداری قدرت خرید جاری به درستی در دوران تورم موارد زیر را
شناسایی می‌کند:

- سود واقعی توسط اشخاصی که از طریق استقراض در دارائیه‌های غیر پولی
سرمایه‌گذاری می‌کنند، شناسایی می‌شود.

- زیان واقعی توسط اشخاصی که سرمایه خود را به صورت دارائیهای پولی نگاهداری می کنند، شناسایی می شود.

- حسابداری قدرت خرید جاری نسبت به تعیین سود یا زیان حاصل از سرمایه گذاری در دارائیهای غیرپولی که ارزش آنها بیشتر یا کمتر از نرخ عمومی تورم است، قادر نمی باشد.

ب- حسابداری بهای تمام شده جاری

حسابداری بهای تمام شده جاری استدلال نادرست مبنی بر اینکه ارزش دارائیهای غیرپولی خود بخود همزمان با نرخ تورم عمومی افزایش می یابد را رد می کند. اما خود را به شناسایی و مجزا کردن افزایش واقعی تک تک دارائیهای غیرپولی و منظور نمودن آن به یک حساب جداگانه تحت عنوان اندوخته های غیرقابل توزیع محدود می کند. حسابداری مذکور توجه به سود واقعی متعلق به سهامداران ناشی از تورم نمی کند. مشکلات تورم که به وسیله حسابداری قدرت خرید جاری و حسابهای بهای تمام شده جاری تشخیص داده شده بشرح زیر است:

- حفظ ارزش واقعی سرمایه گذاری سهامداران به نسبت قدرت خرید عمومی.
- حفظ دارائیهای غیرپولی بنحوی که واحد تجاری به فعالیت خود ادامه دهد.
- پیش نویس استاندارد شماره ۱۸ جهت حل هر دو مشکل، ترکیب دو روش را پیشنهاد نمود.

۵- حسابداری بهای تمام شده جاری (متهی به پیش نویس استاندارد شماره ۱۸ در انگلستان)

(CURRENT COST ACCOUNTING (ED 18)

پیرو انتشار نتایج تحقیقات کمیته سندیلند، کمیته استانداردهای حسابداری انگلستان یک گروه برای بررسی حسابداری تورم جهت تهیه پیش نویس استاندارد حسابداری بر مبنای تحقیقات کمیته سندیلند را در ماه ژانویه ۱۹۷۶ تشکیل داد. نتیجه کار کمیته در ماه نوامبر سال ۱۹۷۶ به صورت پیش نویس استاندارد شماره ۱۸ انتشار یافت.

۱-۵- مفاهیم بنیادی

گروه مسئول تهیه پیش نویس استاندارد حسابداری شماره ۱۸ پیشنهاد سندیلند در رابطه با حذف حسابداری بهای تمام شده تاریخی و جایگزینی آن با سیستم حسابداری به ارزش جاری را مورد توافق قرار داد. تغییرات نه فقط در رابطه با تهیه صورتهای مالی، بلکه در صورت در سطح حسابداری مدیریت نیز پیشنهاد شد. با توجه به نکات ضعف طرح شده در رابطه با نتایج تحقیق کمیته سندیلند (بند ۵-۲) پیش نویس استاندارد شماره ۱۸ پیشنهاد نمود:

الف- شرکتهای علاوه بر صورتهای مالی منتشره، یک صورت مکمل جهت انعکاس اثرات تورم بر حقوق صاحبان سهام بر مبنای قدرت خرید عمومی نیز تهیه و ارائه نمایند.

ب- یک حساب تخصیص اندوخته جهت انعکاس مازاد ناشی از تجدید ارزشیابی دارائیهای غیرپولی (سود نگاهداری تحقق یافته و تحقق نیافته) و چگونگی برخورد در

رابطه با بند (الف) فوق ایجاد شود، از این به بعد انتقال به اندوخته تجدید ارزشیابی به صورت خود بخود انجام نخواهد شد.

۲-۵- روش مورد عمل

الف- تهیه صورتحساب سود و زیان مانند پیشنهاد سندیلند.

ب- تهیه صورت تغییرات در خالص حقوق صاحبان سهام با در نظر گرفته تغییرات در ارزش پول.

این شامل:

۱- با در نظر گرفتن ارزش حقوق صاحبان سهام منعکس در ترازنامه بهای تمام شده جاری در پایان سال قبل و محاسبه مبلغ افزایش آن در پایان سال جاری به میزانی که زیان حاصل از کاهش قدرت خرید نسبت به افزایش شاخص قیمت خردهفروشی را جبران نماید.

۲- مقایسه مبلغ با رقم واقعی حقوق صاحبان سهام منعکس در ترازنامه بهای تمام شده جاری در پایان سال جاری تا تغییرات واقعی نشان داده شود.

ج- تهیه حساب تخصیص اندوخته‌ها جهت انعکاس:

۱- سود بهای تمام شده جاری

۲- مازاد ارزشیابی (سود نگاهداری)

۳- مبلغ تخصیص یافته

هر چند که نحوه تخصیص در اختیار مدیریت است اما انتظار می رود مبلغ مذکور با توجه به صورت مکمل (بند ب فوق) تعیین گردد.

د- تهیه ترازنامه بهای تمام شده جاری

مثال ۳

با استفاده از اطلاعات مربوط به مثال ۱ مندرج در صفحات قبل که در سایر مثالها نیز از آن استفاده گردیده است به تشریح پاسخ مثال فوق پرداخته می شود:

پاسخ مثال ۳:

الف- صورت حساب سود و زیان حسابداری بهای تمام شده جاری

ریال

۱۰۲۰

فروش

۷۴۷

$$= (720 \times \frac{108}{104})$$

بهای تمام شده کالای فروش

رفته

۲۷۲

سود ناخالص

۹۳

$$= (80 \times \frac{116}{100})$$

استهلاک

۱۷۹

سود خالص

ب- صورت تغییرات در خالص حقوق صاحبان سهام با در نظر گرفتن تغییرات در

ارزش پول

یادداشت

خالص حقوق صاحبان سهام مطابق

ترازنامه بهای تمام شده جاری

در اول سال ۱۰۰۰ ۱

مبلغ لازم جهت جبران تغییرات

در ارزش پول $1,000 \times \frac{24}{100}$ ۲۴۰
۱,۲۴۰ ۲

خالص حقوق صاحبان سهام مطابق

ترازنامه بهای تمام شده جاری

در پایه سال (قبل از کسر سود سهام) $\frac{1466}{266}$ ۳

سود سهام عادی برای سال جاری ۴

سود سال بعد از منظور نمودن

$\frac{-}{266}$

تغییرات در ارزش پول

یادداشتها

۱- از آن جایی که مبلغ ۱۰۰ ریال حقوق صاحبان سهام در اول سال کلاً به صورت

نقد بوده است، لذا بهای تمام شده جاری آن در پایان سال قبل نیز همین مبلغ بوده

است. ۲- مبلغ ۱،۲۴۰ ریال همان مبلغی است که با محاسبه مجدد ترازنامه افتتاحیه در

حسابداری قدرت خرید جاری به دست آمده است.

۳- از آن جایی که شرکت سود سهام پیشنهاد نکرده است ارزش واقعی خالص حقوق صاحبان سهام در پایان سال، قبل از سود سهام سرمایه همان مبلغ است که در ترازنامه بهای تمام شده جاری منطبق فرمت سندیلند منعکس شده است.

۴- سود سال به مبلغ ۲۶۶ ریال بیشتر از سود حسابداری قدرت خرید جاری به مبلغ ۱۷۶ ریال (۳-۴) است. مبلغ مذکور با مقایسه خالص دارائیهها و اول و پایان سال بر مبنای قدرت خرید پایان سال محاسبه شده است. تفاوت دو مبلغ ۵۰ ریال است. این تفاوت ناشی از برخورد نادرست حسابداری قدرت خرید در مورد ارزیابی دارائیههای غیرپولی می باشد.

عطف ریال ارزیابی کمتر (بیشتر)

دارائیههای ثابت

طبق حسابداری قدرت

۸۹۳ (۲-۴)

خرید جاری

طبق حسابداری بهای

۵۷ ۹۵۰ (۳-۴)

تمام شده جاری

موجودی کالا

طبق حسابداری قدرت

۴۷۳ (۲-۴)

خرید جاری

طبق حسابداری بهای

جهت خرید فایل word به سایت www.kandooen.com مراجعه کنید

یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

تمام شده جاری

(۳-۴)

۴۶۶

(۷)

۵۰

www.kandooen.com
www.kandooen.com
www.kandooen.com

ج- حساب تخصیص اندوخته‌ها

<u>ریال</u>	<u>ریال</u>	<u>یادداشت</u>
		سود سال حسابداری بهای
	۱۷۹	تمام شده جاری (مرحله اول)
		خالص مازاد تجدید
	۲۸۷	ارزشیابی دارائیه‌ها (۴-۲)
(۱)		انتقال به اندوخته تجدید
	۲۴۰	ارزشیابی (مرحله ب) قابل تقسیم و
(۲)	$\frac{۴۷}{۲۲۶}$	

اندوخته عمومی

سود سهام

اضافه می‌شود به اندوخته عمومی

۲۲۶

یادداشت:

۱- این رقم جمع سود نگاهداری تحقق یافته و تحقق نیافته است که در پیشنهاد سند

یلند مستقیماً به اندوخته تجدید ارزیابی انتقال یافته است.

۲- مبلغ قابل انتقال اختیاری است. این رقم می‌تواند بیشتر یا کمتر از مازاد تجدید

ارزشیابی دارائیه‌ها باشد. به هر حال هدف آن است که مبلغ به اندازه کافی انتقال یابد تا

اطمینان حاصل شود که جمع مبلغ قابل تخصیص و اندوخته عمومی بیشتر از سود

سال که در صورتحساب بند (ب) منعکس شده، نباشد.

د. ترازنامه حسابداری بهای تمام شده جاری

ریال

۱۰۰۰

سرمایه سهام

۲۲۶

اندوخته عمومی

۲۴۰

اندوخته تجدید ارزشیابی

۱/۴۶۶

۹۵۰

دارائیهای ثابت

۴۶۶

موجودی کالا

۵۰

موجودی نقد

۱/۴۶۶

یادداشت:

این همان ترازنامه است که در قسمت ۴ قبل تهیه شده با استثنای اینکه اندوخته ها متفاوت تفکیک شده است.

۳-۵- تطبیق تفاوت سود حسابداری بهای تمام شده جاری و حسابداری قدرت خرید

جاری

الف- اقلام غیر پولی

کالای موجود در سال:

۱- خرید در ۱۳۸۳/۳/۳۱ فروش در ۱۳۸۳/۶/۳۰

ریال

بهای تمام شده جاری در تاریخ فروش طبق حسابداری

۷۴۸

بهای تمام شده جاری $(۷۲۰ \times \frac{۱۰۸}{۱۰۴})$

ارزش منتظره در تاریخ فروش بر مبنای

۷۶۱

شاخص قیمت خرده فروشی $(۷۲۰ \times \frac{۱۱۲}{۱۰۶})$

(۱۳)

زیان در مقایسه با شاخص قیمت خرده فروشی

۲- خرید در ۱۳۸۳/۹/۳۰ موجود در ۱۳۸۳/۱۲/۲۹

ریال

بهای تمام شده جاری در تاریخ فروش طبق حسابداری

۴۶۶

بهای تمام شده جاری $(۴۵۰ \times \frac{۱۱۶}{۱۱۲})$ (ج ۳-۴)

ارزش منتظره در پایان سال بر مبنای شاخص قیمت

۴۷۳

خرده فروشی $(۴۵۰ \times \frac{۱۲۴}{۱۱۸})$

(۷)

زیان در مقایسه با شاخص قیمت خرده فروشی

دارائیهای ثابت موجود در سال

۱- خرید در تاریخ ۱۳۸۳/۱/۱ استفاده شده در ۱۳۸۳/۶/۳۰

ریال

ارزش در تاریخ مصرف طبق حسابداری بهای تمام شده

۹۳

(الف ۳-۴)

جاری $(۸۰ \times \frac{۱۱۶}{۱۰۰})$

ارزش منتظره در تاریخ مصرف بر مبنای شاخص

$$90 \quad \text{قسمت خرده فروشی} \left(80 \times \frac{112}{100} \right)$$

سود در مقایسه با شاخص قیمت خرده فروشی

۲- خرید در تاریخ ۱۳۸۳/۱/۱ موجود در تاریخ ۱۳۸۳/۱۲/۲۹

ریال

ارزش در پایان سال طبق حسابداری بهای تمام شده

$$950 \quad \text{جاری} \left(720 \times \frac{132}{100} \right)$$

ارزش منتظره در پایان سال بر مبنای شاخص قیمت

$$893 \quad \text{خرده فروشی} \left(720 \times \frac{124}{100} \right)$$

سود در مقایسه با شاخص قیمت خرده فروشی

جمع سود خالص دارائیهای غیر پولی که افزایش ارزش آنها بیشتر از شاخص قیمت

خرده فروشی بنابراین سود نگاهداری به مبلغ ۴۰ ریال بیشتر از مبلغی است که لازم

است تا به سطح شاخص قیمت خرده فرشی برسد.

ب- تطبیق

هر دو سود به شرح زیر قابل تطبیق می باشد:

ریال عطف به پاراگراف

سود حسابداری بهای تمام شده جاری بر مبنای

ارزشهای تاریخ فروش ۱۳۸۳/۶/۳۰ (ب ۴-۲) ۱۷۹

افزایش در سود حسابداری بهای تمام شده جاری

از تاریخ ۱۳۸۳/۶/۳۰ تا ۱۳۸۳/۱۲/۲۹ (یادداشت زیر) ۱۹

بر مبنای شاخص قیمت خرده فروشی $(179 \times \frac{12}{112})$

سود دارائیهای غیر پولی (الف ۵-۳) ۴۰

زیان اقلام پولی (۱۲) (۱-۶)

سود سال تحصیل شده توسط صاحبان سهام

عادی بعد از منظور نمودن تغییرات در ارزش پول ۲۶۶

یادداشت:

سود حسابهای با ارزش جاری در تاریخ ۱۳۸۳/۶/۳۱ تحصیل شده و نشان دهنده

افزایش دارائیهای در همان تاریخ می باشد. انتظار می رود ارزش این دارایی هم سطح با

ارزش نرخ شاخص قیمت خرده فروشی در نیم سال اول منتهی به ۱۳۸۳/۱۲/۲۹

افزایش یابد.

افزایش به بالا یا کاهش کمتر از این سطح را می توان بعنوان زیان دارایی پولی (۱۲ ریال)

و سود دارائیهای غیر پولی (۴۰ ریال) به حساب آورد. مبلغ ۱۹ ریال جهت حفظ

ارزش واقعی حقوق صاحبان سهام در اول سال (از آنجائیکه دارائیهای مشمول این

افزایش نمی شوند) لازم نمی باشد.

ج- رابطه وضعیت صورتهای مالی حسابداری قدرت خرید جاری اصلاح شده با

صورتهای مالی حسابداری بهای تمام شده جاری

حساب تخصیص اندوخته‌ها (استاندارد پیش نویس ۱۸) (ج ۴-۳ بالا) خالص مزاد

دارائیهای ارزیابی شده را به مبلغ ۲۸۷ ریال نشان می‌دهد. این مبلغ (در صورت مالی

بهای تمام شده جاری سود نگاهداری تحقق یافته و تحقق نیافته برای سال) نشانگر

افزایش در ارزش دارائیهای پولی استفاده شده در طول سال (تحقق یافته) یا نگاهداری

شده در پایان سال (تحقق نیافته) ناشی از تورم می‌باشد.

از این مبلغ ۲۸۷ ریال، ۵۹ ریال نشانگر سود واقعی متعلق به سهامداران است زیرا:

۴۰۰۱ ریال مربوط به سرمایه‌گذاری دارائیهای غیرپولی که ارزش آنها سریعتر از نرخ

عمومی تورم (سود نگاهداری دارائیهای غیرپولی) افزایش یافته، می‌باشد.

۱۹۰۲ ریال را می‌توان بعنوان افزایش در خالص دارائیهای جدید از محل سود تحصیل

شده و نگاهداری شده در واحد تجاری از تاریخ ایجاد آن تا پایان سال در نظر گرفت.

از نقطه نظر سهامداران، قسمتی از سرمایه‌گذاری آنها در شرکت در دارائیهای غیر پولی

بکار گرفته شده که ارزش آنها در نتیجه تورم به مبلغ ۲۸۷ ریال افزایش یافته است. از

این افزایش فقط ۲۲۸ ریال (۲۸۷ - ۵۹) جهت حفظ ارزش واقعی

سرمایه‌گذاری در اول سال بر مبنای نرخ قدرت خرید عمومی در پایان سال لازم

می‌باشد. به هر حال قسمتی از سرمایه‌گذاری سهامداران منجر به زیان در قدرت خرید

سرمایه‌گذاری به مبلغ ۱۲ ریال می‌شود که بنابراین باید از سود تقابلی توزیع کنار گذاشته شود.

حداقل مبلغی که باید به اندوخته تجدید ارزیابی منتقل شود عبارتست از :

$$۲۲۸ + ۱۲ = ۲۴۰ \text{ ریال}$$

همچنین این مبلغ برای جبران تغییرات در ارزش پول در طول سال لازم است.

مخالفت با پیش نویس استاندارد شماره ۱۸

اگر چه پیش نویس استاندارد شماره ۱۸ تفاوت مفاهیم دو سیستم حسابداری قدرت

خرید جاری و حسابداری بهای تمام شده جاری را حل نموده، اما به صورت یک

استاندارد حسابداری انتشار نیافت.

مسئله مهم پیش نویس استاندارد مذکور این است که در آن پیشنهاد شده است

حسابداری بهای تمام شده جاری جایگزین کامل حسابداری بهای تمام شده تاریخی

می‌شود تا وضعیت مالی و نتایج عملیات به نحو درست و منصفانه نشان داده شود.

با توجه به پیچیدگی و نوین بودن آن، شرکاء مؤسسات حسابرسی کوچک به دلیل

نگرانی از هزینه زیاد آن برای مشتریان خود و تردید از وجود منافع، نظر مثبت در

مورد این پیش نویس نداشتند.

مخالفین با اجباری بودن هر گونه حسابداری تورمی را ابراز داشتند.

۶- هدفها، آثار و نتایج متصور از تجدید ارزیابی^۱

تجدید ارزیابی علاوه بر تأمین هدفهائی مشخص، خود عاملی برای دستیابی به یک سلسله نتایجی می گردد که ذیلاً به آنها اشاره می گردد.

۱- اصلاح صورتهای مالی - با تجدید ارزیابی قیمتهای تاریخی (دفتری) دارائیهها به قیمت تقویم روز و در اسناد مالی ثبت می شود. این هدف در واقع اساسی ترین و عمده ترین هدف تجدید ارزیابی است و موجب می شود که همواره تصویر روشنی از دارائیهها و حقوق صاحبان سهام در دست باشد و اتخاذ تصمیمات درست مای بر مبانی ارقام واقعی را امکان پذیر سازد.

۲- خروج شرکت از وضعیت مشمول ماده ۱۴۱ قانون اصلاح قانون تجارت (مصوب سال ۱۳۴۷) - تجدید ارزیابی دارائیهها در شرایطی که میزان بدهی شرکت از حد قابل قبول تجاوز کرده و شرکت را در وضع انحلال قرار داده است، می تواند با استفاده از تفاوت ناشی از تجدید ارزیابی، زیان انباشته را بپوشاند و از انحلال شرکت جلوگیری نماید.

۳- جذب سرمایه ها و اندوخته ها به بخش تولید - چنانچه در اثر تجدید ارزیابی سهام جدید منتشر و در اختیار سهامداران قرار گرد و آنان تفاوت ناشی از فروش این سهام را مجدداً در بخش تولید سرمایه گذاری نمایند. ملاً سرمایه ای جدید جذب بخش تولید خواهد شد که در بالا بردن توانائیهای تولیدی و صنعتی و گسترش صنعت مؤثر خواهد بود.

۴- نزدیک کرده ارزش اسمی به ارزش بازار- تجدید ارزیابی باعث می شود که ارزش اسمی سهام به ارزش واقعی آن نزدیک شود ضمن آن که عملاً حق تقدم را تقریباً منتفی خواهد ساخت زیرا اگر تفاوت حاصل از تجدید ارزیابی به حساب سرمایه منتقل شود و سهام جدید به فروش رود، نسبت حق تقدم سهامداران در مقایسه با سهام اولیه کاهش خواهد داد.

۵- واگذاری سهام به کارگران و یا مردم- تجدید ارزیابی به هدف گسترش مالکیت یاری خواهد داد و از این طریق، شرکتها آمادگی لازم را برای واگذاری و فروش سهام بین کارگران و کارکنان و یا مردم به دست خواهند آورد.

۶- تشویق و تسهیل در امر ادغام شرکتها - یکی دیگر از نتایج تجدید ارزیابی ایجاد تسهیلات و امکانات در امر ادغام شرکتها است زیرا ادغام شرکتها مستلزم تجدید ارزیابی و واقعی کردن دارائیهها و صورتهای ملی است تا بر اساس آن سهم سهامدارت شرکت جدید را تعیین و بین آنان توزیع نمود.

۷- پذیرش سهام در بورس- در مواردی که به علت وجود زبان انباشته و یا سایر اشکالات قانونی، شرکت دارای شرایط لازم برای ورود به بورس نیست. تجدید ارزیابی و تصحیح صورتهای مالی، موانع مزبور را برطرف ساخته و امکانات پذیرش سهام شرکت در بورس را فراهم خواهد آورد.

۸- دریافت وام از بانکها و افزایش ظرفیت وام گیری شرکت- شرکتها برای ادامه وضعیت مالی بهتر از خود و اینکه در اتخاذ تصمیم مسئولان بانکها تسهیل نمایند.

اقدام به تجدید ارزیابی می کنند چون به هر حال تعیین میزان وام به دارائیهها و سرمایه شرکت بستگی دارد.

۹- تأمین ذخیره استهلاک به قیمت واقعی - هدف دیگر از تجدید ارزیابی، به هنگام کردن بهای ماشین آلات، ساختمانها و تجهیزات از نظر نگهداری ذخیره استهلاک می باشد تا شرکت از نظر جایگزین ساختن ماشین آلات جدید مواجهه با کمبود اندوخته استهلاک شود.

۱۰- افزایش اعتبار شرکت - نظر به اینکه یکی از عوامل معرفی اعتبار و اهمیت شرکت، سرمایه ثبت شده و پرداخت شده است لذا اگر سرمایه شرکت بهر نحو از جمله تجدید ارزیابی در دفاتر افزایش یابد ملاً ارزش و اعتبار شرکت را نزد رقباء، مشتریان و مراجعه کنندگان ارتقاء خواهد بخشید و مراودات شرکت را در مبادلات بین المللی تسهیل می نماید.

۱-۶- آثار تجدید ارزیابی

تجدید ارزیابی بدون شک آثار متفاوتی چه منفی و چه مثبت از خود بجا می گذارد، این آثار از می توان در ارتباط با تورم، در زمینه های مالی و مالیاتی و در ارتباط با دیگر فعالیتهای اقتصادی و در اشخاص ثالث و همچنین در صنعت مورد بررسی قرار داد.

۱- تجدید ارزیابی از دیدگاه صنعت و آثاری که ممکن است در توسعه صنعتی بجا گذارد از اهمیت خاصی برخوردار است بدین معنی که اگر مکانیزمها و روشهای اجرائی طوری طراحی شوند که تجدید ارزیابی به سود گسترش صنعت تمام شود و

موجب لب سرمایه‌های جدید به صنعت گردد، هم در راستای سیاستهای جدید اقتصادی دولت، که جانشین کردن صادرات تولیدات صنعتی و کشاورزی بجای صادرات نفت و فرآورده‌های نفتی است قرار دارد و هم موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم خواهد آورد.

۲- آثار تورمی تجدید ارزیابی بهر حال باید در مجموعه تصمیم‌گیری ملاحظه و ملحوظ شود و تا آنجا که ممکن است این آثار تعدیل گردد. عوامل آثار تورمی تجدید ارزیابی، در زمینه‌های زیر قابل بررسی و مطالعه است.

۲-۱- در افزایش ارزش دفتری دارائیهای قابل استهلاك (مانند ماشین آلات، ساختمان و تجهیزات) چنانچه هزینه استهلاك بر اساس آن محاسبه و در هزینه‌های قابل قبول منظور شود موجب بالا رفتن قیمت تمام شده کالا یا خدمات خواهد شد.

۲-۲- تجدید ارزیابی اگر چه موجب تعدیل نسبتهای مالی خواهد شد ولی چون از طرفی دیگر با توجه به وضعیت کنونی اقتصاد، امکان پدید آمدن رابطه منطقی بین سود و دارائیها را فراهم می آورد از نظر روانی صاحبان سهام را به بالا بردن قیمت فروش ترغیب خواهد نمود.

۲-۳- افزایش قیمت دارائیها در نتیجه تجدید ارزیابی موجب بهبود ظاهری وضعیت ملی شرکتهای شده و ظرفیت وام‌گیری شرکت را افزایش می‌دهد.

۲-۴- تجدید ارزیابی اگر منجر به انتشار سهام جدید نشود و اضافه ارزش حاصل از تجدید ارزیابی بین سهامداران توزیع گردد علاوه بر آنکه بر ساختار مالی شرکت زیان

می رساند ممکن است آثار تورمی نیز بجا گذارد و نقدینگی و قدرت مالی شرکت را کاهش خواهد داد.

۳- تجدید ارزیابی و تقویم ارزش دارائیهها به قیمت روز، گر چه در میزان درآمد و نقدینگی شرکت اثر نمی گذارد ولی ممکن است بعنوان قرینه و مستمسکی در تشخیص برآورد مالیات مورد استفاده نابجا قرار گیرد و توقع مأموران مالیاتی را در تشخیص مالیات بیشتری برای مودیان افزایش دهد.

۴- شرکتهای پس از تجدید ارزیابی و ایجاد تعادل و نسبت منطقی بین خالص دارائیهها و حقوق صاحبان سهام، وضعیت مالی واقعی تری را در صورتهای مالی خود منعکس خواهند کرد و در نتیجه سهام آنها قابل عرضه در بورس شده و جریان معاملات بورس را فعالتر خواهد کرد.

۵- تجدید ارزیابی و انتشار سهام بیشتر از این محل، امکان خرید و فروش سهام برای جلب پس اندازهای خرید را آسانتر و دسترسی به این منابع را در بورس آسان خواهد ساخت.

۶- تجدید ارزیابی ادغام شرکتهای کوچک و همگن را تسهیل خواهد نمود و این شرکتهای خواهند توانست با تقلیل هزینههای اداری و بالاسری، قیمت تمام شده خود را کاهش دهند و امکان رقابت را در بازارها بدست آورند.

۷- تجدید ارزیابی معمولاً موجب می شود تعداد سهام بیشتر شود. در صورتیکه با ایجاد مکانیزمهای تشویقی سهام اضافی در اختیار جامعه قرار گیرد به توزیع منطقی درآمد کمک خواهد کرد.

۸- به احتمالی، همراه با تجدید ارزیابی تمایل به فروش سهام و ازدیاد سهام و ازدیاد سهامدار و ورود سهامداران جدید به شرکت به وجود می آید که این روند باعث می شود افراد بیشتری در مجامع عمومی شرکت نموده و در انتخاب مدیران، دقت لازم را بکار برند و مدیریت منتخب نیز در مقابل مسئولیت بیشتری در قبال سهامداران احساس نماید. تغییری که بدین طریق در ساختار شرکتها به وجود می آید به ویژه در مورد واحدهای صنعتی متعلق به دولت که به مردم واگذار خواهد شد بیشتر محسوس خواهد بود.

۲-۶- مکانیزمها و روشهای ارزیابی

تجدید ارزیابی باید با کلیه ابعاد آن مورد بررسی، بحث و اتخاذ تصمیم قرار گیرد و ضابطهها و معیارهای ارزیابی به طور سنجد و مطالعه شده انتخاب شوند چرا که تجدید ارزیابی فرآیندی ناشناخته در اقتصاد ما است و تجارب زیادی- به ویژه در سطح گسترده- از نظر هم آهنگ ساختن نظام حسابداری مؤسسات اقتصادی یا امر تجدید ارزیابی، در دست نیست. بنابراین چه بسا که اگر در انجام آن- بدون بررسی کامل- تعجیل شود و آثار آن به درستی ارزشیابی و مورد سنجش قرار نگیرد، نتایجی را به بار آورد که سنگین و جبران ناشدنی باشد.

پیشنهادهای یکه ذیلاً ارائه خواهد شد حاصل یک سلسله گفت و شنود و مذاکرات و تبادل نظرهای کارشناسی مبتنی بر آگاهیهای علمی و تجربی است که در فرصتی محدود و با استفاده از متخصصان امر و مدیران با تجربه صنایع، جمع آوری گردیده است و برای اینکه آغازی برای شروع بحث و بررسیهای بعدی باشد در این مجموعه مطرح می گردد. باشد که در تعیین شیوهها و روشهای مطلوب تجدید ارزیابی و تدوین قوانین، مقررات و دستورالعملهای آن مورد استفاده وزارت محترم امور اقتصادی و دارایی قرار گیرد.

۱- لزوم یک بررسی دقیق، که بتواند تجدید ارزیابی را لااقل در تعدادی از شرکتها مورد سنجش قرار دهد از هر نظر احساس می شود. به همین جهت پیشنهاد می گردد که وزارت امور اقتصاد و دارایی مسئولیت این مطالعه را عهده دار شود و با مشارکت سازمانهای مرتبط مانند بانکها، بیمه و وزارتخانه های صنایع و همچنین تشکلهایی نظیر این انجمن و اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، این بررسی را به انجام رساند. برای این منظور لازم است که ابتدا پیش فرضهایی از نظر چگونگی ارزیابی قرار گیرند (داراییهای ثابت یا کلیه داراییها، در داراییهای ثابت ماشین آلات ساختمان، تأسیسات یا همه داراییها شامل زمین) زمان ارزیابی، انتخاب شوند و سپس تجدید ارزیابی بر اساس این پیش فرضها، بر روی تعدادی مؤسسات اقتصادی که نماینده تمامی فعالیتهای باشند (صنعتی - معدنی، خدمات و ...) بطور مقدماتی آزمایش شوند و آثار آنها

مورد تحلیل و بررسیهای کارشناسی قرار گیرند در این بررسی باید کارشناسانی در زمینه اقتصاد، حسابداری بانکی، بیمه و علوم اجتماعی مشارکت نمایند.

۲- مهمترین و اصلیتین عامل اجرائی معافیت مالیاتی است که باید تفاوت حاصل از ارزیابی از پرداخت مالیات معاف گردد چرا که تجدید ارزیابی هیچگونه منابع مالی جدیدی وارد و عاید شرکت نمی کند و تعلق مالیات بر اضافه ارزش، نه تنها انگیزه تجدید ارزیابی را منتفی می سازد بلکه موجب کاهش امکانات مالی و نقدینگی شرکت نیز خواهد شد.

۳- باید مکانیزمهای بکار گرفته شوند که ارزش اضافی به دست آمده از تجدید ارزیابی، موجب افزایش نامتعارف قیمت تمام شده محصولات نگردد و علاوه بر آن منابع مالی لازم برای توسعه، بازسازی و جایگزینی دارائیها را فراهم آورد و در نتیجه مانع تقسیم سود دفتری حاصل از این امر، بین سهامداران گردد.
بمنظور نیل به اهداف فوق پیشنهاد می نماید:

الف- تجدید ارزیابی فقط مشمول دارائیهای ثابت- آن هم دارائیهای مربوط به ماشین آلات ساختمان و تأسیسات گردد (به استثنای زمین)

ب- دارائیهای ثابت بر اساس ضوابط عملی قبابل قبول مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته و بهای دفتری این دارائیها در حسابها و صورتهای مالی تعدیل گردد و لازم است که روشهای کار در دستورالعملهای اجرایی مشخص شود.

پ- پس از تعیین تفاوت حاصل از تجدید ارزیابی دارائیه‌ها نسبت به ارزش دفتری آنها بدواً در صورتیکه زیان انباشته و جود داشته باشد این زیان از تفاوت به دست آمده کسر و بقیه در حساب اندوخته مخصوصی تحت عنوان اندوخته حاصل از تجدید ارزیابی، منظور و نگاهداری شود.

برای جلوگیری از تقسیم اندوخته مزبور بین سهامداران و نیز پیش‌بینی منابع مالی لازم برای جایگزینی و در مورد لزوم بازسازی دارائیه‌ها، ضوابط خاص مالیاتی تدوین گردد بدین ترتیب که در صورت تقسیم اندوخته مذکور بین صاحبان سهام کل مبلغ مشمول مالیات قرار گیرد.

اندوخته مزبور باید ظرف مدت کوتاهی (یک یا دو سال) به حساب سرمایه با شرط عدم کاهش سرمایه تا مدت مشخص (مثلاً پنج سال) منتقل گردد که در این صورت از پرداخت مالیات معاف باشد.

چنانچه اندوخته مزبور ظرف مدت تعیین شده (یک یا دو سال) به حساب سرمایه منتقل نشود و کماکان در حساب اندوخته باقی بماند و ضمناً تا مدت ۵ سال بین صاحبان سهام تقسیم نشود از ۶۰ درصد معافیت مالیاتی برخوردار گردد.

ت- با توجه به اینکه تجدید ارزیابی و نتیجتاً هزینه استهلاک چنین دارائیهایی بر اساس مقررات موجود ممکن است موجب افزایش قیمت تمام شده محصولات شود به منظور اینکه امکان برابری بین واحدهای با سابقه بیشتر با واحدهای تولیدی که در سالهای اخیر اقدام به سرمایه‌گذاری در دارائیه‌های ارزیابی شده نسبت به دارائیه‌های

جدید، ممکن گردد پیشنهاد می شود ضریب مشخصی برای سنوات قابل استهلاك
مندرج در جدول استهلاكات (مثالاً ۲ یا ۳ برابر سنوات معمول) تعیین شود و از سال
بهره برداری مبنای محاسبه قرار گیرد بدیهی است ضوابط استهلاك دارائیهای ارزیابی
شده می بایستی پس از مطالعات لازم بر اساس اصول علمی و با توجه به واقعیتها تعیین
گردد.

۴- نظر به اینکه «زمین» در بخش صنعت، اثری در ارزش افزوده نمی گذارد و مادام که
کارخانجات و تأسیسات صنعتی بر روی آن مستقرند ارزش زمین بایر و آزاد را ندارد
لذا تجدید ارزیابی زمین جز اینکه به تورم کنونی دامن زند اثر دیگری نخواهد داشت.
بدین لحاظ مصراً پیشنهاد می کند که زمین را محدود تجدید ارزیابی دارائیهای حذف و
پروسه تجدید ارزیابی فقط معطوف به سایر دارائیهای ثابت یعنی ماشین آلات .
ساختمان و تأسیسات گردد.

باید توجه داشت که امروزه ارزش و موقعیت یک بنگاه تولیدی فقط با دارائیهای آن
تعیین نمی شود بلکه عوامل دیگری مانند بهره‌وری، مدیریت، تکنولوژی، و مهارتهای
موجود در آن مبنای ارزیابی و داروی بنگاه تولیدی قرار می گیرد و در تعیین ارزش
سهام معیار سنجش است بنابراین نباید اجازه داد که زمین دیگر ارزشهای اساسی تولید
شود و تصویری غیرواقعی از موقعیت یک شرکت ارائه دهد.

۵- حسابداری تورم، که بعضی از کشورها در تجدید ارزیابی اعمال می کنند و یا
حسابداری مبتنی بر تجدید ارزیابی، شیوه‌های فنی پیچیده‌ایست که باید مسئولان مالی

و حسابداری واحدهای تولیدی را از پیش با آن آشنا کرد. در حال حاضر با این امر ارتباط دارند نیز باید با ضوابط، معیارها و چگونگی اعمال روشها آشنا و آموزش لازم را فراگیرند.

۶- در تجدید ارزیابی دارائیهای شرکتهای دولتی- به ویژه کارخانجات - باید توجه لازم به بعضی نکات حساس جلب شود.

یکی از این نکات که حائز اهمیت فراوان است، این است که بخش عمده‌ای از واحدهای تولیدی بعلل گوناگونی که از حوصله این مقال خارج است مواجه با زیان انباشته، نامتعادل بودن وضع مالی و بدهیهای مختلف از جمله بدهی مالیاتی، بیمه و ..

.. می باشد که ناشی از عوامل بسیاری از جمله نبود انگیزه در میران، سوء مدیریت، تغییرات مداوم در سطوح مدیریت و بالاخره بوروکراسی حاکم بر آنهاست و همه ساله به ناچار به بودجه دولت و یا سیستم بانکی تحمیل می باشند. لذا اگر ترتیبی داده شود که این واحدها به مردم واگذار شود با استفاده از دلسوزی و مدیریت کارآ، وضع مالی آنها بهبود خواهد یافت و موجب آن خواهد شد که بار سنگین بودجه دولت کاهش یابد و منابع بانکها نیز به جای تأمین کسری هزینه‌های جای اینگونه شرکتهای، صرف توسعه تجهیز دیگر واحدهای صنعتی گردد.

بنابراین در ارزیابی دارائیهای این شرکتهای- که لازمه واگذاری آنها به بخش خصوصی است- باید جانب احتساب رعایت شود و بهائی برای دارائیهای آنها تعیین شود که دست پایین و کمتر از قیمت روز باشد تا پس اندازکنندگان و سرمایه گذاران بخش

خصوصی به خرید سهام اینگونه واحدها - که در واقع وضع مناسبی ندارند - تشویق شوند. در مرد این دسته از واحدها پیشنهاد می شود که در تعیین ارزش ساختمان و تأسیسات میانگین ارزش روز و ارزش روز و ارزش معاملات و درباره تجهیزات و ماشین آلات قیمت روز با همان ضریب که قبلاً در بند ۴ پیشنهاد شد) مبنای ارزیابی واقع شود. زمین نیز از شمول تجدید ارزیابی خارج گردد و در مقابل خریداران واحدهای دولتی مکلف گردند در صورت تعطیل کارخانه و فروش زمین مالیات ارزش اضافی زمین را به قیمت روز معامله پردازند. بانکها نیز باید کلیه سهام یا سرمایه متعلق خود در شرکت را - ولو به ارزش معاملاتی و با درصدی تخفیف بفروش برسانند تا نه تنها از اقید وظایف مربوط به اداره واحدها صنعتی - که در تخصص آنها نیست - رهایی یابند بلکه بتواند به کار اصلی خود که همان معاملات اعتباری و ایفای نقش در سیستم بانکی است بازگردند وجوه حاصل از فروش سهام بانکها در واحدهای صنعتی در بانک مرکزی نگهداری و در جهت مدرنیزه کردن - کارخانجات و بازسازی آنها، تحت شرایط سهلی به صورت وام بکار افتد.

تجزیه و تحلیل آماری، نتیجه گیری و پیشنهاد

هدف تحقیق حاضر بررسی اثرات تجدید ارزیابی و نحوه عمل و کاربرد آن در شرکتهای تولیدی و صنعتی می باشد. برای این منظور ابتدا صورتهای مالی در شرکت نمونه بطور جداگانه مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته و علاوه بر آن به بررسی پرسشنامه ها و مصاحبه های حضوری نیز پرداخته شده است و در این راستا اطلاعات حاصل از بررسی قوانین مالیاتی نیز ارائه گردیده است.

جامعه آماری

جامعه آماری در این تحقیق عبارت از شرکتهای تولیدی و صنعتی تحت پوشش سازمان صنایع ملی که تعداد آنها در حدود چهل شرکت بوده و گروه های مختلف را از نظر نوع فعالیت دارا می باشند که صورتهای مالی اساسی برای سال ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ مورد توجه قرار گرفته است. در ضمن برخی از شرکتهای تحت پوشش خصوصی شده و برخی نیز در حال خصوصی شدن هستند.

برای حصول به هدف و استنتاج منطقی، در تحقیق حاضر از بین شرکتهای موجود، شرکتهای انتخاب گردیده اند که از یک طرف حجم بالایی از داراییهای آنها را داراییهای ثابت تشکیل داده و این داراییها نقش اساسی در تولید و ایجاد درآمد را داشته و از طرف دیگر بیشترین زیان انباشته را دارا می باشند.

نحوه جمع‌آوری اطلاعات

با توجه به اینکه گزارشهای مالی شرکتها (صورت سود و زیان- ترازنامه- صورت تغییرات در وضعیت مالی) می‌تواند اکثر اطلاعات مورد نیاز در این تحقیق را ارائه نماید لذا می‌توان گفت که یکی از مهمترین منابع موجود در جمع‌آوری اطلاعات صورتهای مالی شرکتهای مورد نظر بوده است.

از گزارشهای مالی شرکتهای مورد نظر، ترازنامه اطلاعات مورد نیاز در مورد داراییهای ثابت موجود و داراییهای ثابت تجدید ارزیابی شده را نشان داده و صورتحساب سود و زیان اطلاعات مورد نیاز در مورد اثرات این تجدید ارزیابی در سود حاصله و صورت تغییرات در وضعیت مالی، تغییرات حاصل در سرمایه در گردش را که ناشی از تجدید ارزیابی و تغییر میزان استهلاک داراییهای مذکور و سود می‌باشد نشان خواهد داد.

در تحقیق حاضر سعی شده است که علاوه بر جنبه‌های ملای تجدید ارزیابی، از سایر دست‌اندرکاران شرکتها و صاحب‌نظران از طریق ارسال پرسشنامه و یا مصاحبه حضوری نظر خواهی گردد.

جامعه آماری پرسشنامه‌های تهیه شده نیز همان جامعه آماری اصلی تحقیق می‌باشد تا به توان نتایج حاصله را با اطلاعات بدست آمده از سایر منابع اطلاعاتی مورد مقایسه قرار داد.

باید اضافه شود که بررسی آیین نامه ها و دستورالعملهای موجود و مقررات مالیاتی در
در امر تجدید ارزیابی یکی از دیگر از روشهای گردآوری اطلاعات می باشد که در
تحقیق حاضر مورد استفاده قرار گرفته است.

برای آشنایی با شرکتهای مورد نظر لیست شرکتهای حائز شرایط ذیلاً مشاهده می گردد:
شرکتهای تحت پوشش

۱- صنایع لاستیکی سهند

۲- درخشان تهران

۳- پارس مینو

۴- مارگارین

۵- قند قهستان

۶- سرمایه گذاری ملی ایران

۷- گروه صنعتی ملی

۸- نساجی مازندران

۹- مخمل و ابریشم کاشان

۱۰- چیت سازی بهشهر

۱۱- نساجی قائم شهر

۱۲- شیشه همدان

۱۳- کمپرسور سازی تبریز

۱۴- کارخانجات صنعتی جبال

۱۵- فیبر ایران

۱۶- کاغذسازی قائم شهر

۱۷- دارویی حکیم

۱۸- دارویی و بهداشتی لقمان

۱۹- دارویی اسوه

۲۰- ایران وانت

۲۱- موتوژن

۲۲- پمپ ایران

۲۳- تولیدی نورد آلومینیوم

۲۴- چرخشگر

۲۵- ایران ترانسفو

۲۶- لیفتراک سازی سهند

۲۷- سیمان شمال

۲۸- سیمان کرمان

۲۹- سیمان فارس و خوزستان

۳۰- سیمان صوفیان

۳۱- سیمان تهران

۳۲- افلست

۳۳- آذریت

۳۴- لابراتورهای رازی

۳۵- دارویی ابوریحان

۳۶- ایران خودرو

۳۷- گروه صنعتی خاور

۳۸- ایران کوه

۳۹- نیروی محرکه و موتورسیکلت

۴۰- تولیدی قطعات اتومبیل ایران

برای سهولت امر تجزیه و تحلیل و دستیابی به نتایج منطقی به طوری که قبلاً اشاره شد از بین شرکتهای حائز شرایط تجدید ارزیابی، ده شرکت نمونه با خصوصیات زیر انتخاب گردیدند که از ذکر نام شرکتهای مذکور خوددارش شده و فقط با شماره مشخص گردیده‌اند:

ردیف	میزان سرمایه (اقلام به میلیون ریال)	زیان انباشته (اقلام به میلیون ریال)	درصد زیان انباشته به میزان سرمایه
۱	۶۰۰۰۰	۶۸۰۰	۰/۱۱
۲	۴۰۰۰۰	۳۹۸۳۰	۰/۱۹۹
۳	۳۵۲۰۰	۱۹۷۲۱۰	۰/۵۶۰

۰/۴۲۴	۱۲۷۳۰۰	۳۰۰۰۰	۴
۰/۵۵۴	۴۳۳۰۰	۷۸۲۰	۵
۰/۲۴۱	۱۵۸۷۰	۶۵۸۰	۶
۰/۴۸	۳۲۵۸۰	۶۸۰۰۰	۷
۰/۵۰	۷۹۰۰۰	۱۵۶۸۰۰	۸
۰/۱۲۴	۸۴۵۶۰	۶۸۲۰۰	۹
۰/۷۰	۲۵۵۰	۳۶۷۰	۱۰

جدول شماره ۱- اطلاعات مربوط به سال ۱۳۸۲ می باشد

با در نظر گرفتن ارقام تاریخی در مورد داراییهای ثابت در وهله اول باید بررسی کرد که آیا استفاده از حسابداری تورمی بر اساس شاخص قیمتها می تواند پاسخگوی نیازهای شرکتهای بوده و زیان انباشته موجود را بپوشاند و در صورت مثبت بودن جواب حاصله اشکالات موجود در این زمینه چه مواردی را شامل خواهد شد و اگر جواب منفی باشد علت را باید جستجو کرد.

بنابراین برای ارائه هر نوع نتیجه قابل قبول در مورد استفاده از حسابداری تورمی، لزوماً به تحلیلهایی نیاز است که بتوان با انجام آن زمینه لازم را برای استنتاج منطقی فراهم نمود.

روشی که این تحقیق از ابتدا برای دستیابی به واقعیت انتخاب نموده است همان است که به روشهای قیاس و استقراء موسوم است و در طول تحقیق سعی بر این شده است تا از مسیر راه و رسم کاربرد این روشها انحرافی حاصل نگردد.

آنچه که اعم از محاسبات و یا توضیحات همگی حاکی از یک حقیقت بدون چون و چرا هستند اختلاف صورتهای مالی تاریخی با صورتهای مالی تعدیل شده است و همان موضوع مهم و حائز اهمیتی است که مباحث و گفتگوهای جوامع حسابداری را در چند دهه اخیر شکل داده است.

اینک در مورد نمونه‌های مورد نظر این رساله با توجه به اطلاعات موجود در دست و با استفاده از حسابداری تورمی بر اساس شاخص قیمتها یک بررسی تطبیقی صورت می‌گیرد تا سپس نتایج حاصل از آن را بتوان تجزیه و تحلیل نموده و در نهایت گام در فرا راه دیگری گذاشت.

ردیف	ارزش تاریخی در ۱۲/۲۹	عامل تبدیل	ارزش تعدیل شده	تفاوت دو ارزش	زیان انباشته	انحراف از زیان انباشته
۱	۳۰۲۱۰۰۰۰	$\frac{160}{100}$	۴۸۳۳۶۰۰۰	۱۸۱۲۶۰۰۰	۶۸۰۰۰۰۰	۱۱۳۲۶۰۰۰
۲	۹۲۵۰۰۰۰	-	۱۴۸۰۰۰۰۰	۵۵۵۰۰۰۰	۳۹۸۳۰۰۰۰	(۳۴۲۸۰۰۰۰)
۳	۴۱۸۸۰۰۰۰	-	۶۷۰۰۸۰۰۰	۲۵۱۲۸۰۰۰	۱۲۷۳۰۰۰۰	(۱۰۲۱۷۲۰۰۰)
۴	۸۲۶۹۰۰۰۰	-	۱۳۲۳۰۴۰۰	۴۹۶۱۴۰۰۰	۱۹۷۳۱۰۰۰۰	(۱۴۷۶۹۶۰۰۰)
۵	۳۲۰۰۰۰۰	-	۵۱۲۰۰۰۰	۱۹۲۰۰۰۰	۴۳۳۰۰۰۰۰	(۴۱۳۸۰۰۰۰)

(۸۱۴۸۰۰۰۰)	۱۵۸۷۰۰۰۰	۷۷۲۲۰۰۰	۲۰۵۹۲۰۰۰	-	۱۲۸۷۰۰۰۰	۶
(۲۲۶۵۰۰۰۰۰)	۳۲۸۵۰۰۰	۱۰۲۰۰۰۰۰	۲۷۲۰۰۰۰	-	۱۷۰۰۰۰۰۰	۷
۹۳۲۰۰۰	۷۹۰۳۰۰۰	۷۹۹۶۲۰۰۰	۲۱۳۲۳۲۰۰۰	-	۱۳۳۲۷۰۰۰۰	۸
(۵۴۷۴۰۰۰۰۰)	۸۴۵۶۰۰۰	۲۹۸۲۰۰۰۰	۷۹۵۲۰۰۰۰	-	۴۹۷۰۰۰۰۰۰	۹
۵۳۲۸۰۰۰	۲۵۵۰۰۰	۷۸۷۸۰۰۰	۲۱۰۰۸۰۰۰	-	۱۳۱۳۰۰۰۰	۱۰
(۳۹۳۴۶۰۰۰۰۰)	۶۲۹۴۰۰۰۰۰	۲۳۵۹۲۶۰۰۰۰	۶۲۹۱۲۰۰۰۰		۳۹۳۲۰۰۰۰۰	

اقلام به هزار ریال می باشد.

در بررسی نتایج حاصله از تطبیق اقلام تاریخی و اقلام تعدیل شده در صفحه قبل

می توان موارد زیر را یادآور شد:

۱- اگر قرار باشد که حسابداری تورمی بر اساس شاخص قیمتها مورد استفاده قرار گیرد لازم و ضروری است به نظر می رسد که بر اساس اصول موجود در این شیوه از حسابداری تمام اقلام مندرج در ترازنامه مورد نظر قرار گیرند و گرنه می توان فقط یکی از اقلام مندرج در ترازنامه یعنی داراییهای ثابت را در نظر گرفت و نه می توان از سود یا زیان حاصل از تغییر قیمتها در مورد سایر اقلام ترازنامه چشم پوشی نمود زیرا این امر گمراه کننده بوده و نتایج درستی را به دنبال نخواهد داشت.

۲- از اقلام مندرج در ستون هفتم که تحت عنوان انحراف از زیان انباشته درج شده است چنین مستفاد می گردد که در مورد برخی از شرکتها انحراف مذکور مثبت و در مورد برخی دیگر منفی نمی باشد و این امر نمی تواند پاسخگوی مورد نظر درباره

تجدید ارزیابی داراییهای ثابت بوده و کل زیان انباشته را پوشاند به عبارت دیگر در برخی دیگر که ارزیابی کمتر از زیان انباشته می باشد هدف مورد نظر که از بین بردن کل زیان و حذف آن از دفاتر و ترازنامه هست عملی نمی گردد.

۳- زمانی که اقلام صورتهای مالی (ترازنامه و صورت سود و زیان) با استفاده از روش حسابداری تورمی و بر اساس شاخص قیمتها تعدیل می گردد هدف محاسبه سود و یا زیان حاصل از کاهش قدرت خریدی بوده و صورتهای مالی تهیه شده جنبه رسمی نداشته و فقط مورد استفاده مدیریت می تواند باشد و سهامداران و سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی فقط می توانند به قیمتهای تاریخی استناد نمایند و با استناد آن زیان انباشته کماکان در اسناد مؤسسه خود نمای خواهد کرد. نتیجه حاصل اینکه در مورد تجدید ارزیابی در موارد خاص که اجرای ماده مصوبه نیز جزو همین موارد می باشد حسابداری تورمی و استفاده از آن در این موارد کاربردی نخواهد داشت.

۴- حال اگر به جای شاخص قیمتها از قیمتهای جاری استفاده می گردید اعمال روش CC/ND نیاز به دسترسی به قیمتهای جاری و یا در برخی موارد شاخصهای خاص قیمت، برای برآورد قیمتهای جاری آنها و در ضمن شاخص عمومی قیمت دارد. که در تعیین قیمتهای جاری مسائل و معضلات فراوانی وجود دارد از جمله این که قسمت عمده ای از داراییهای ثابت شرکتها در ابتدای تأسیس و سنوات اولیه بهره برداری خریداری شده اند و تا پایان سال ۱۳۸۲ قسمت زیادی از بهای تمام شده اولیه آنها به

حساب هزینه منظور شده است و تنها آن بخشی از هزینه‌های سرمایه‌ای که در سنوات اخیر بر روی این داراییها انجام شده مستهلک نگردیده‌اند.

۵- اقلام تعدیل شده بر اساس شاخص قیمتها در واقع همان قیمت‌های تمام شده داراییهای ثابت هستند که همراه با در نظر گرفته استهلاک آنها به پول با قدرت خرید در لحظه بررسی یعنی پایان سال ۸۲ بیان شده‌اند. بنابراین هر نوع تغییر قیمتی را که در اثر عرضه و تقاضای بازار و یا تکنولوژی برتر بکار رفته در یک دارایی ممکن است در آن حاصل شده باشد منعکس نمی‌نماید. و این یکی از نقاط ضعف روش استفاده از شاخص قیمتها بوده و در نهایت ما را از رسیدن به هدف خود باز می‌دارد.

حال برای این که نحوه تجدید ارزیابی مشخص شده و اثرات آن بر نتایج عملیات شرکتها آشکار گردد. اقدام به ارائه صورتهای مالی اساسی شده است که قبل از تجدید ارزیابی و بعد از تجدید ارزیابی توسط شرکتها ارائه گردیده است در این راستا دو شرکت از شرکتهای مورد نظر که تجدید ارزیابی آنها بر روی داراییهای ثابت مختلف صورت گرفته است به طور نمونه انتخاب گردیده است و توضیح این که طبقه‌بندی حسابها در ترازنامه و صورتحساب سود و زیان به دلیل همسان سازی سرفصلها در بین شرکتهای مختلف بر اساس گزارشات ارائه شده به بورس اوراق بهادار صورت پذیرفته است.

صورتهای مالی شرکت سهامی عام اول در صفحات بعد ملاحظه می‌گردد:

شرکت سهامی عام اول

ترازنامه

۱۳۸۲/۱۲/۲۹

اقلام به هزار ریال

بدهیها و حقوق صاحبان سهم		داراییها	
	بدهیها:		داراییهای جاری:
۶۷۰۴۰۶۰	اضافه برداشت بانکی	۴۳۹۶۳۳۰	موجودی نقدی و بانک
۱۷۹۰۲۶۳۰	اسناد پرداختنی	۲۴۲۰۱۳۰	حسابها و اسناد دریافتنی
۱۳۰۴۷۴۰	حسابهای پرداختنی تجاری	۸۳۳۳۴۲۰	موجودی مواد و کالا
۲۶۹۷۱۴۵۰	سایر حسابهای پرداختنی	۱۹۷۰۸۲۲۰	سفارشات مواد و کالا
۹۲۸۹۲۷۰	پیش دریافتها	۱۵۷۰۴۴۲۰	پیش پرداختها
۶۵۱۷۸۵۰	ذخیره مزایای پایین خدمت	۱۹۹۱۶۸۰	جمع داراییهای جاری
۶۸۶۹۰۰۰۰	جمع بدهیها	<u>۷۵۹۴۰۰</u>	سرمایه گذاریها
	حقوق صاحبان سهام:		اموال ماشین آلات
	سرمایه	۹۲۴۰۰۰۰	(پس از کسر استهلاک انباشته)
۲۰۰۰۰۰۰۰	اندوخته طرح و توسعه		
۱۵۸۴۰۰۰۰	اندوخته قانونی		
۲۰۰۰۰۰		۲۳۷۶۴۰۰	سایر داراییها
(۳۹۸۰۰۰۰)	سود (زیان) انباشته		
(۳۷۶۰۰۰۰)	خالص حقوق صاحبان سهام		
<u>۶۴۹۳۰۰۰۰</u>	جمع بدهی حقوق صاحبان سهام	<u>۶۴۹۳۰۰۰۰</u>	جمع داراییها

شرکت سهامی عام اول

صورتحساب سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته

برای سال منتهی به ۸۲/۱۲/۲۹

۴۱۰۴۵۶۲۱۸۶۰	فروش خالص محصولات اصلی
۱۹۶۵۸۶۷۰۳۵۰	فروش خالص محصولات فرعی
۶۰۷۰۴۲۹۲۲۱۰	فروش خالص
(۵۳۷۲۶۸۸۲۷۷۰)	کسر می شود بهای تمام شده کالای روش رفته
۶۹۷۷۴۰۹۴۴۰	سود حاصل از فروش محصولات
۶۸۸۱۷۸۳۳۳۰	اضافه می شود درآمد حاصل از خدمات
۱۳۸۶۶۱۹۲۶۷۰	سود ناویژه
	کسر می شود: هزینه های عملیاتی:
۱۳۸۳۸۴۷۵۰	توزیع و فروش
۶۰۵۱۳۴۷۰۹۰	عمومی و اداری
۷۳۸۹۷۳۱۸۴۰	جمع هزینه های عملیاتی
۶۴۷۶۴۶۰۸۳۰	سود (زیان) عملیاتی
۳۷۷۴۶۶۲۳۸۰	سایر درآمدها
۱۰۲۵۱۱۲۳۲۱۰	سود (زیان) ویژه قبل از مالیات
۱۰۲۵۱۱۲۳۲۱۰	انتقال به حساب اندوخته طرح و توسعه
=	سود خالص
(۳۹۸۳۴۴۵۴۶۶۵۰)	زیان انباشته ابتدای سال
=	سود سهام پیشنهادی
(۳۹۸۳۴۴۵۴۶۶۵۰)	سود (زیان) انباشته در پایان سال

شرکت اول در سال ۱۳۸۳ اقدام به تجدید ارزیابی زمین نموده و برای این منظور ثبت

زیر دفاتر این شرکت انجام شده است:

۳۹/۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰

زمین

۳۹/۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰

اندوخته ناشی از تجدید ارزیابی زمین

ثبت بابت تجدید ارزیابی زمین

۳۹/۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰

اندوخته ناشی از تجدید ارزیابی زمین

۳۹/۸۰۰/۰۰۰/۰۰۰

زیان انباشته

ثبت بابت بستن زیان انباشته با سود حاصل از تجدید ارزیابی

با انجام ثبت فوق اولاً زیان انباشته کلاً مستهلک گردیده و ثانیاً ارزش تاریخی زمین که

به مبلغ $1/800/000/000$ ریال بوده است به مبلغ $43/000/000$ ریال یعنی در حدود

۲۳ برابر ارزش تاریخی بالغ گردیده است حال نحوه ارزیابی زمین به چه صورت بوده

و مبلغی که بعد از تجدید ارزیابی به عنوان ارزش زمین در ترازنامه منعکس شده است

تا چه صورت بوده و مبلغی که بعد از تجدید ارزیابی به عنوان زمین در ترازنامه

منعکس شده است تا چه حد با واقعیت تطبیق دارد معین و مشخص نیست به عبارت

دیگر قیمت‌های جایگزین شده به جای بهای تمام شده تا حدود زیادی ذهنی بوده و

قابلیت اثبات آن مشکل خواهد بود و این مشکل در جامعه‌ای که تورم در آن دارای

نوسانات زیاد بوده و همچنین در مورد برخی از داراییهای ثابت که چند نرخ در بازار وجود دارد بیشتر خواهد بود. و با انجام این کار یک ترانزنامه غیرواقعی ارائه می‌گردد که نمی‌تواند وضع مالی واقعی شرکت را نشان دهد و چون افزایش ارزش زمین در دفاتر منجر به افزایش بهره‌وری و سود دهی نمی‌شود لذا انجام این امر یعنی تجدید ارزیابی بر روی زمین (دارایی ثابت استهلاک ناپذیر) کار عقلایی و درستی به نظر نمی‌رسد و اطلاعات حسابداری که در اختیار استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی قرار می‌گیرد صحیح نبوده و ارزیابی تصمیمات آنها را با مشکل مواجه خواهد ساخت.

اطلاعات حسابداری در صورتی برای ارزیابی تصمیمات مفید است که ارقام حسابداری یک دوره مالی قابل مقایسه با انتظارات و پیش‌بینی‌های اقتصادی مربوط به آن دوره مالی قابل مقایسه با انتظارات و پیش‌بینی‌های اقتصادی مربوط به آن دوره مالی باشد. اقتصاد یک مؤسسه، مجموع پیش‌بینی‌ها و انتظارات یک دوره مالی است که در یک رقم پیش‌بینی و خلاصه می‌شود و حسابداری سعی دارد که با ثبت اعمال و داد و ستد سود واقعی آن دوره مالی است که در یک رقم پیش‌بینی و خلاصه می‌شود و حسابداری سعی دارد که با ثبت اعمال و داد و ستدها سود واقعی آن دوره مالی را تعیین کند مقایسه این دو رقم سود است که روشنگر دقت و صحت انتظارات و تصمیمات متخذه مدیران است. تجزیه و تحلیل این نوع اطلاعات است که مدیران را جهت تغییر انتظارات و پیش‌بینی‌ها یا در صورت امکان تغییر واقعیتها یاری می‌کند.

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoocn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

اگر موضوع را دقیقاً مورد بررسی و تفحص قرار دهیم روش است که تجدید ارزیابی
زمین تنها اثرات خود را در ترازنامه داشته و فقط زیان انباشته مندرج در ترازنامه را از
بین خواهد برد و آیا با انجام این امر در سالهای بعد شرکت به سودآوری خواهد رسید
و سهامداران سود بیشتری را تصاحب خواهند کرد یا نه جواب به طور قطع منفی
می باشد.

اینک برای کنکاش بیشتر ترازنامه شرکت اول پس از تجدید ارزیابی در مورد زمین و
انجام ثبتهای لازم در دفاتر در صفحه بعد ملاحظه می گردد:

شرکت سهامی عام اول

ترازنامه

۱۳۸۲/۱۲/۲۹

اقلام به هزار ریال

بدهیها و حقوق صاحبان سهم		داراییها	
	بدهیها:		داراییهای جاری:
۶۷۰۴۰۶۰	اضافه برداشت بانکی	۴۳۹۶۳۳۰	موجودی نقدی و بانک
۱۷۹۰۲۶۳۰	اسناد پرداختنی	۲۴۲۰۱۳۰	حسابها و اسناد دریافتنی تجاری
۱۳۰۴۷۴۰	حسابهای پرداختنی تجاری	۸۳۳۳۴۲۰	سایر حسابها و اسناد دریافتنی
۲۶۹۷۱۴۵۰	سایر حسابهای پرداختنی	۱۹۷۰۸۲۲۰	موجودی مواد و کالا
۹۲۸۹۲۷۰	پیش دریافتها		
۶۵۱۷۸۵۰	ذخیره مزایای پایین خدمت	۱۵۷۰۴۴۲۰	سفارشات مواد و کالا
۶۸۶۹۰۰۰۰	جمع بدهیها	۱۹۶۱۶۸۰	پیش پرداختنها
		۵۲۵۵۴۲۰۰	جمع داراییهای جاری
	حقوق صاحبان سهام:	۷۵۹۴۰۰	سرمایه گذاریها
۲۰۰۰۰۰۰۰	سرمایه		اموال ماشین آلات
۱۵۸۴۰۰۰۰	اندوخته طرح و توسعه	۴۹۰۴۰۰۰۰	(پس از کسر استهلاك انباشته)
۲۰۰۰۰۰	اندوخته قانونی	۲۳۷۶۴۰۰	سایر داراییها
۳۶۰۴۰۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهام		
۱۰۴۷۳۰۰۰۰	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهم	۱۰۴۷۳۰۰۰۰	جمع داراییها

به دنبال تنظیم ترازنامه شرکت اول پس از انجام عمل تجدید ارزیابی و مقایسه آن با

ترازنامه قبل از عمل مشاهده می گردد.

تنها موردی که تغییرات حاصل را نشان می دهد جمع کل داراییها بوده و در سمت

چپ ترازنامه نیز حقوق صاحبان سهام با حذف زیان انباشته نشان داده شده است و

اگر نسبتهای موجود بین داراییها و سایر عوامل مورد نظر باشد مشاهده می گردد که نسبتهای کاملاً مغایر که مربوط به قبل از ارزیابی و بعد از ارزیابی می باشد متجلی شده است و این خود یکی از عوامل گمراه کننده در مورد کفایت و کارآیی مدیریت به شمار می رود و نسبتهای مورد نظر در این مورد به ترتیب زیر می باشد:^۱

$$\text{نسبت دارایی ثابت به ارزش ویژه} = \frac{924000 \times 100}{3760000} = 245\%$$

(قبل از تجدید ارزیابی)

$$\text{نسبت دارایی ثابت به ارزش ویژه} = \frac{49040000 \times 1000}{36040000} = 136\%$$

(پس از تجدید ارزیابی)

$$\text{بازده دارایی (بر حسب درصد)} = \frac{64700000 \times 100}{64930000} = 10\%$$

قبل از تجدید ارزیابی

$$\text{بازده دارایی (بر حسب درصد)} = \frac{64700000 \times 100}{104730000} = 6/17\%$$

قبل از تجدید دارایی

$$\text{نسبت گردش دارایی (بعد از تجدید ارزیابی)} = \frac{607000000}{649300000} = 0/93$$

(ارزیابی)

$$\text{نسبت گردش دارایی (قبل از تجدید)} = \frac{607000000}{104730000} = 0.58$$

ارزیابی)

حال با در نظر گرفتن محاسبات فوق اگر ترازنامه شرکت اول در دو مرحله برای دو شرکت مشابه در نظر رفته شود و به عبارت دیگر فرض شود که ترازنامه قبل از تجدید ارزیابی مربوط به شرکت الف بوده و ترازنامه بعد از تجدید ارزیابی مربوط به شرکت ب می باشد ملاحظه خواهد شد که انجام تجدید ارزیابی چه اثراتی را از نظر استفاده کنندگان از صورتهای مالی به دنبال خواهد داشت.

تجزیه و تحلیل آماری :

با توجه به اینکه تحقیق حاضر به صورت میدانی انجام پذیرفته و برای اینکه اثرات ارزیابی مجدد از نظر استفاده کنندگان از گزارشهای مالی مخصوصاً سهامداران و سرمایه گذاران نیز روشن تر گردد از طریق تهیه پرسشنامه و توزیع آن بین افراد مختلف از صاحب نظران نظر خواهی شده و نظرات دریافته شده به صورت کمی و کیفی مورد آزمون قرار گرفته است.

پرسشنامه شماره یک به یک صورت زیر طرح و توزیع شده و از بین ۸۰ پرسشنامه تنها ۷۴ پاسخ تکمیل شده به دست آمده است.

پرسشنامه

پاسخ دهنده محترم به ضمیمه این پرسشنامه دو مجموع صورتهای مالی در اختیار دارید یک مجموعه مربوط به شرکت الف و مجموعه دیگر مربوط به شرکت ب

می باشد. هر دو شرکت در صنعت مشابه فعالیت می کنند. اگر قرار باشد سهام یکی از

دو شرکت را به عنوان سرمایه گذاری خود خریداری کنید سهم کدام شرکت را ترجیح

خواهید داد؟

نتیجه ۷۴ پرسشنامه دریافت شده و بررسی جوابها به صورت زیر بوده است.

سهم شرکت الف ۴ نفر

سهم شرکت ب ۶۱ نفر

سهم هر دو شرکت ۹ نفر

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات و برای اینکه جوابهای واصله مورد آزمون قرار گرفته و

نتایج قطعی و منطقی از این امر حاصل گردد روش آزمون کای دو به شرح زیر مورد

استفاده قرار گرفته است:

$$X^2 = \sum_{i=1}^K \frac{[n_i - E(n_i)]^2}{E(n_i)} = \sum_{i=1}^K \frac{[n_i - (np_i)]^2}{np_i}$$

$$74 \div 3 = 24/67$$

$$X^2 = \frac{(4 - 24/67)^2}{24/67} + \frac{(61 - 24/67)^2}{24/67} + \frac{(9 - 24/67)^2}{24/67} = 17/32 + 53/5 + 9/95$$

$$X^2 = 80/77$$

مقداری که برای X^2 در سطح $\alpha = 5\%$ از جدول استخراج می شود (با $[k - 1 = 2]$)

درجه آزادی) برابر با ۵/۹۹۱۴۷ است و چون X^2 محاسبه شده از X^2 جدول بزرگت

راست پس فرضیه H_0 یعنی:

«تفاوت معنی داری بین انتخاب پاسخ دهندگان وجود ندارد» رد می شود بنابراین با اطمینان بیش از ۹۵٪ می توان گفت که پاسخ دهندگان سهم شرکت ب را ترجیح می دهند. پس می توان نتیجه گرفت که تجدید ارزیابی داراییها می تواند بر قضاوت استفاده کنندگان از صورتهای مالی تأثیر بگذارد.

موضوع حائز اهمیتی که در اینجا باید مورد توجه قرار گیرد این است که در نتیجه گیری فوق میزان آگاهی پاسخ دهندگان مورد نظر نبوده است و برای اینکه نتیجه قطعی حاصل شود پرسشنامه دیگری در مورد آگاهی و اطلاعات پاسخ دهندگان توزیع گردیده و از ۷۴ پاسخ دریافت شده نتایج زیر استخراج شده است:

میزان معلومات	دیپلم زیر دیپلم	دانشجو	لیسانس	بالا تر از لیسانس	جمع
الف	۱	۲	۱	-	۴
ب	۷	۲۸	۲۱	۵	۶۱
هر دو	-	۲	۶	۱	۹
جمع	۸	۳۲	۲۸	۶	۷۴

جدول فوق نشان می دهد که با اینکه تجدید ارزیابی داراییها و حذف زیان انباشته از دفاتر و گزارشهای مالی بر نظارت استفاده کنندگان از صورتهای مالی اثر خواهد گذاشت ولی افراد آگاه کمتر در این مورد اقدام به سرمایه گذاری کرده و افرادی بیشتر

اقدام به سرمایه‌گذاری خواهند نمود که در امر سرمایه‌گذاری ناآگاه بوده و در مورد تجزیه و تحلیل وضع شرکتها اطلاعات چندانی ندارند.

موضوع دیگری که در مورد تجدید ارزیابی زمین در شرکت نمونه اول به چشم می‌خورد این است که تجدید ارزیابی انجام شده در مورد دارایی ثابت مذکور در صورت سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی تأثیری نخواهد داشت و علت این امر از این جا ناشی می‌شود که زمین یک دارایی استهلاک ناپذیر بوده و در میزان هزینه استهلاک و در نتیجه در سود ویژه حاصله و به دنبال آن در میزان سرمایه در گردش همان سال و سنوات بعد اثراتی را نخواهد داشت.

حال برای نشان دادن این که تجدید ارزیابی در صورتحساب سود و زیان و صورت تغییرات در وضعیت مالی نیز مؤثر باشد لازم و ضروری به نظر می‌رسد که گزارشهای مالی شرکت نمونه دوم که تجدید ارزیابی بر روی ماشین آلات (داراییهای ثابت استهلاک پذیر) صورت پذیرفته است مورد کنکاش و بررسی قرار گیرد.

ترازنامه و صورت حساب سود و زیان شرکت نمونه دوم قبل از انجام عمل تجدید ارزیابی در صفحات بعد مشاهده می‌گردد.

شرکت سهامی عام اول

ترازنامه

۱۳۸۲/۱۲/۲۹

اقلام به ۱۰۰۰ ریال

بدهیها و حقوق صاحبان سهم		داراییها	
	بدهیها:		داراییهای جاری:
۱۹۲۳۵۱۵۰۰	وامهای دریافتی	۷۴۳۷۵۰۰۰	موجودی نقدی
۲۷۲۴۸۵۰۰	اسناد پرداختنی	۳۰۳۸۵۳۰۰	حسابها دریافتی - تجاری
۱۰۶۱۲۳۰۰۰	حسابهای پرداختی تجاری	۱۷۷۹۴۴۴۷۰۰	سایر حسابها و اسناد دریافتنی
۷۲۰۸۳۶۰۰۰	پیش دریافت از مشتریان	۵۸۳۱۵۴۰۰	طلب از شرکتهای تابعه و وابسته
		۴۱۱۵۶۲۶۰۰	موجودی مواد کالا
۱۹۸۴۴۰۰۰	ذخیره مالیات	۷۷۹۸۱۵۰۰	سفارشات مواد و کالا
۳۲۴۳۷۰۰۰	ذخیره بازخرید خدمت کارکنان	۵۲۷۶۵۵۰۰	پیش پرداختها
۱۰۹۸۸۴۰۰۰۰	جمع بدهیها	۸۸۳۳۳۰۰۰۰	جمع داراییها جاری
	حقوق صاحبان سهم:	۲۷۱۶۰۰۰۰	سرمایه گذاریها
۳۵۲۰۰۰۰۰	سرمایه (سهم ۱۰۰۰ ریالی)	۷۲۴۶۰۰۰	اموال و ماشینآلات
۲۴۴۰۰۰۰	اندوخته قانونی		
۶۳۰۳۰۰۰۰	سایر اندوختهها	۹۲۵۰۰۰۰	سایر دارایی
(۱۹۷۳۱۰۰۰۰)	سود (زیان) انباشته		
(۱۰۶۶۴۰۰۰۰)	جمع حقوق صاحبان سهم		
۹۹۲۲۰۰۰۰۰	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهم	۹۹۲۲۰۰۰۰۰	جمع داراییها

شرکت سهامی عام اول

صورتحساب سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته

برای سال منتهی به ۸۲/۱۲/۲۹

۴۵۴۹۴۶۶۲۶۹۸۰

خالص فروش

(۳۱۸۶۰۶۰۷۳۲۸۰)

های تمام شده کالای فروش رفته

۱۳۶۳۴۰۵۵۳۸۰۰

سود ناخالص

کسر می شود:

۱۵۳۹۰۶۴۷۰۱۰

هزینه اداری و تشکیلاتی

۲۲۱۹۱۱۴۶۲۰

هزینه های توزیع و فروش

۱۷۶۰۹۷۶۱۶۳۰

جمع هزینه های عملیاتی

۱۱۸۷۳۰۷۹۳۱۷۰

سود ویژه عملیاتی

۳۵۴۹۶۶۸۶۶۷۰

هزینه های مالی

۹۲۶۰۵۹۸۳۷۰

سایر هزینه ها

۳۲۶۲۹۷۷۰۳۹۰

هزینه هی جذب نشده به تولید

۷۲۲۲۷۳۰۵۸۰

درآمدهای متفرقه

۷۰۱۶۴۳۲۴۸۵۰

خالص سایر هزینه ها و درآمدها

۴۸۵۶۶۴۶۷۳۲۰

سود قبل از کسر مالیات

۱۹۸۱۶۲۷۹۲۳۰

کسر می شود مالیات

۲۸۷۵۰۱۸۸۰۹۰

سود خالص

(۲۲۶۰۶۴۸۳۴۷۰۰)

زیان انباشته در ابتدای سال

(۱۹۷۳۱۴۶۴۶۶۱۰)

زیان انباشته نقل به حقوق صاحبان سهم

ترازنامه شرکت نمونه دوم یک موضوع اساسی را در تبیین فرضیه اهم نشان می دهد و آن این است که ترازنامه مزبور نمایانگر وضع واقعی شرکت در تاریخ ۲۹ اسفند ماه ۱۳۸۲ نمی باشد زیرا با توجه به میزان وام اخذ شده و ارزش تاریخی داراییهای ثابت مشاهده می گردد که در مقابل ۷۰ میلیارد ریال دارایی ثابت شرکت مذکور ۱۹۰ میلیارد ریال وام اخذ نموده که در دفاتر و گزارشهای مالی شرکت مذکور منعکس می باشد و این امر نشان دهنده این است که بانک برای پرداخت وام اقدام به ارزیابی داراییهای ثابت شرکت مذکور نموده. که ارزش مذکور در ترازنامه منعکس نمی باشد و به صورت اندوخته مخفی در این شرکت وجود دارد و به این معنی با اینکه قیمت تمام شده یا ارزش تاریخی داراییهای ثابت پس از کسر استهلاک منعکس می باشد ولی در علت تورم و بالا رفتن قیمتها، ارزش داراییهای ثابت خیلی بیشتر از ارزش تاریخی می باشد که صورتهای مالی نشانگر آن نیست. لذا اگر شرکتها بتوانند هر چند سال یک بار به استناد قوانین مصوبه و استفاده از تسهیلات مالیاتی در این زمینه داراییهای خود را تجدید ارزیابی نموده و در صورتهای مالی انعکاس دهند به طور قطع و تعیین میزان وام دریافتنی از بانک کمتر از ارزش منعکس شده داراییهای ثابت در ترازنامه خواهد بود و یا به اصطلاح دیگر با انجام عمل تجدید ارزیابی وضع واقعی شرکت آشکار خواهد شد و این همان فرضیه ای است که در تبیین آن قسمتی از این پایان نامه به رشته تحریر درآمده است. بهتر است بحث را به حذف زیان انباشته از دفاتر و

صورت‌های مالی سوق داده و متذکر شویم که در سال ۸۳ شرکت نمونه دوم با انجام

ثبت زیر اقدام به حذف زیان انباشته نموده است:

ماشین آلات ۱۹۷۳۱۰۰۰۰

اندوخته ناشی از تجدید ارزیابی ۱۹۷۳۱۰۰۰۰

اندوخته ناشی از تجدید ارزیابی ۱۹۷۳۱۰۰۰۰

زیان انباشته ۱۹۷۳۱۰۰۰۰

ثبت بابت بستن زیان انباشته با اندوخته حاصل از تجدید ارزیابی پس از انجام ثبت

فوق ترازنامه شرکت دوم در صفحه بعد ملاحظه می‌گردد.

شرکت سهامی عام اول

ترازنامه

۱۳۸۳/۱۲/۲۹

اقلام به ۱۰۰۰ ریال

بدهیها و حقوق صاحبان سهم		داراییها	
	بدهیها:		داراییهای جاری:
۱۹۲۳۵۱۵۰۰	وامهای دریافتی	۷۴۳۷۵۰۰۰	موجودی نقدی
۲۷۲۴۸۵۰۰	اسناد پرداختنی	۳۰۳۸۵۳۰۰	حسابها دریافتی - تجاری
۱۰۶۱۲۳۰۰۰	حسابهای پرداختنی تجاری	۱۷۷۹۴۴۴۷۰۰	سایر حسابها و اسناد دریافتنی
۷۲۰۸۳۶۰۰۰	پیش دریافتها	۵۸۳۱۵۴۰۰	طلب از شرکتهای تابعه و وابسته
۱۹۸۴۴۰۰۰	ذخیره مالیات	۴۱۱۵۶۲۶۰۰	موجودی مواد کالا
۳۲۴۳۷۰۰۰	ذخیره بازخرید خدمت کارکنان	۷۷۹۸۱۵۰۰	سفارشات مواد و کالا
		۵۲۷۶۵۰۰۰	پیش پرداختها
۱۰۹۸۸۴۰۰۰۰	جمع بدهیها	۸۸۳۳۳۰۰۰۰	جمع داراییها جاری
	حقوق صاحبان سهم:	۲۷۱۶۰۰۰۰	سرمایه گذاریها
		۲۶۹۷۷۰۰۰۰	اموال و ماشینآلات
۳۵۲۰۰۰۰۰	سرمایه (سهم ۱۰۰۰ ریالی)		پس از کسر استهلاک (انباشته)
۲۴۴۰۰۰۰	اندوخته قانونی		
۵۳۰۳۰۰۰۰	سایر اندوختهها	۹۲۵۰۰۰۰	سایر دارایی
۹۰۶۷۰۰۰۰	جمع حقوق صاحبان سهم		
۱۱۸۹۵۱۰۰۰۰		۱۱۸۹۵۱۰۰۰۰	جمع داراییها

ترازنامه شرکت دوم بعد از انجام عمل تجدید ارزیابی نکاتی چند را تبیین می نماید:

۱- اقلام مندرج در ترازنامه از یک نظر واقعی بوده و این عوامل تشکیل دهنده یک ترازنامه واقعی یا نشان دهنده وضع واقعی مؤسسه میباشد زیرا از یک طرف داراییها ارزیابی شده و از طرف دیگر داراییهای مذکور متناسب با وام اخذ شده از بانک گردیده است ولی از این که گفته شده از یک نظر واقعی می باشد فقط به خاطر این است که داراییهای ثابت از قیمت تاریخی خارجی شده است ولی ارقام ثبت شده به عنوان داراییهای ثابت ارقام «واقعی» نیستند زیرا بدون توجه به قسمت روز یا قیمت جایگزین یا شاخص قیمتها مبلغ مندرج در ترازنامه قبلی به میزان زیان انباشته افزایش پیدا کرده است و اضافه کردن زیان انباشته به قیمت تاریخی را هرگز نمی توان به عنوان تجدید ارزیابی قلمداد نمود بلکه این عمل یک نوع تغییر ارزش در ترازنامه است که بدون توجه به عوامل یا معیارها و ضوابط خاصی صورت پذیرفته است و این همان موردی است که به عنوان فرضیه ششم مطرح شده است که تجدید ارزیابی داراییها با استفاده از نظرات کارشناسان رسمی نتایج بهتری را به بار خواهد آورد و ه طوری که بعداً به مشکلات موجود در این زمینه نیز اشاره خواهد گردید ولی در هر حال لازم و ضروری به نظر می رسد که اولاً افزایش قیمت داراییهای ثابت و تبدیل ارقام مربوط به قیمت‌های تاریخی تحت یک ضابطه معین و مشخص و تحت نظر افراد مجرب و یک روش واحد در مورد کلیه شرکتها صورت پذیرد.

۲- با افزایش ارزش ماشین آلات در دفاتر از طریق حذف زیان انباشته، از آنجایی که ماشین آلات جزو داراییهای ثابت استهلاک پذیر می باشند مازاد ارزش ثبت شده در سنوات آتی لازم است که مستهلک گردد لذا از این طریق در صورت سود و زیان سنوات بعد هزینه استهلاک به میزان بیشتری در هزینه‌ها منظور خواهد و افزایش هزینه استهلاک سبب کاهش سود ویژه مؤسسه و در نتیجه کاهش مالیات بر درآمد و پایین آمدن میزان سود سهامداران خواهد بود که هیچ کدام از این موارد را نمی توان به عنوان عملیات واقعی پذیرفت و از طرف دیگر به خاطر این که هزینه استهلاک جزو هزینه‌های غیرنقدی می باشد در بررسی صورت تغییرات در وضعیت مالی سبب افزایش سرمایه در گردش خواهد بود.

به عنوان مثال اگر فرض شود که داراییهای ثابت ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بیشتر از ارزش تاریخی در صورتهای مالی قید شده باشد و روش در مورد استهلاک خط مستقیم با نرخ ۱۰٪ باشد موارد گفته شده به صورت زیر تبیین می گردد:

قبل از تجدید ارزیابی	بعد از تجدید ارزیابی	
۱۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	فروش
<u>(۶۰۰۰۰۰۰)</u>	<u>(۶۰۰۰۰۰۰)</u>	قیمت تمام شده کالای فروش رفته
۴۰۰۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	سود ناویژه
<u>(۳۰۰۰۰۰۰)</u>	<u>(۲۰۰۰۰۰۰)</u>	هزینه‌های عملیاتی

سود ویژه	۲۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
تعداد سهم	۱۰۰۰	۱۰۰۰
سود هر سهم	۲۰۰	۱۰۰

۳- افزایش ارزش داراییهای ثابت به یک رقم غیر واقعی ارزش شرکت را به طول

مصنوعی بالا برده و در واقع یک عمل ظاهرسازی صورت می‌گیرد و این ارزش

مصنوعی انتظارات سهامداران را در مورد دریافت سود بالا می‌برد. در صورتی که

تغییر ارزش داراییهای ثابت سود مؤسسه را افزایش نمی‌دهد بلکه سودآوری

شرکت بستگی به کارایی مدیریت، انتخاب مدیر بهتر، سیاستهای دولت و عوامل

بین المللی و نظایر آنها دارد و فقط در یک مورد امکان دارد که سهامداران موفق به

دریافت مبلغ بیشتری از ارزش سهام خود باشند و آن زمانی است که شرکت منحل

شده و تمام داراییها به قیمت روز که حتماً بیشتر از قیمتهای تاریخی است به

فروش رود و مبلغ بیشتری نصیب سهامداران گردد.

برای بررسی نظرات سرمایه‌گذاران و سهامداران در مورد سرمایه‌گذاری در سهام

شرکتها پرسشنامه دوم تهیه گردیده و همراه ترازنامه (فقط ترازنامه) بین ۳۵ نفر از

سرمایه‌گذاران توزیع گردیده که ۳۲ نسخه از آنها واصل شده است که متن پرسشنامه

به صورت زیر بوده است.

پاسخ دهنده محترم به ضمیمه این پرسشنامه صورت سود و زیان شرکت الف در سال ۸۲ ارائه شده است به منظور خرید سهم این شرکت سود سال ۸۳ را در شرکت مذکور با توجه به ارقام ترازنامه چه مقدار پیش بینی می کنید.

الف- بین ۲۰۰۰۰۰۰۰	ریال تا	۴۰۰۰۰۰۰۰	۱۰ تا ۲۰ درصد سرمایه
ب- بین ۴۰۰۰۰۰۰۰	ریال تا	۱۰۰۰۰۰۰۰۰	۲۰ تا ۵۰ درصد سرمایه
ج- بین ۱۰۰۰۰۰۰۰۰	ریال تا	۱۵۰۰۰۰۰۰۰	۵۰ تا ۷۵ درصد سرمایه
د- بیشتر از ۱۵۰۰۰۰۰۰۰	ریال		

از مجموع ۳۵ پرسشنامه توزیع شده تعداد ۳۲ پاسخ تکمیل شده با نتایج زیر به دست آمد.

الف- ۳ نفر

ب- ۶ نفر

ج- ۱۸ نفر

د- ۵ نفر

برای تجزیه و تحلیل جوابهای واصله و آزمون آنها باز روش قبلی به صورت زیر مورد استفاده قرار گرفت:

$$32 \div 4 = 8$$

$$X^2 = \frac{(3-8)^2}{8} + \frac{(6-8)^2}{8} + \frac{(18-8)^2}{8} + \frac{(5-8)^2}{8} + \frac{138}{8} = 17/25$$

با مراجعه به جدول مربوطه X^2 جدول در سطح $\alpha = 5\%$ و با $k-1=3$ درجه آزادی برابر با $7/81473$ است و چون X^2 محاسبه شده یعنی $17/25$ بزرگتر از X^2 جدول می باشد پس H_0 یعنی «بین انتخاب پاسخ دهندگان تفاوت وجود ندارد» رد می شود و با اطمینان بیش از 95% پاسخ دهندگان پاسخ ج را انتخاب کرده اند.
حال همین پرسشنامه ها مجدداً بین عده دیگری توزیع می گردد با این تفاوت که این بار هم ترازنامه و هم صورت سود و زیان در اختیار آنان قرار می گیرد و از تعداد 53 پرسشنامه توزیع شده تعداد 48 نسخه از آنها برگشت داده می شود که جوابهای زیر را دارا بوده است:

الف - ۳۴ مورد

ب - ۸ مورد

ج - ۳ مورد

د - ۳ مورد

پاسخهای رسیده مورد آزمون قرار می گیرد:

$$48 \div 4 = 12$$

$$X^2 = \frac{(34-12)^2}{12} + \frac{(8-12)^2}{12} + \frac{(3-12)^2}{12} + \frac{(3-1)^2}{12} + \frac{664}{12} = 55/33$$

جدول مربوطه در سطح $\alpha = 5\%$ و با $k-1=3$ درجه آزادی X^2 را برابر با $7/81473$ نشان می دهد و چون X^2 محاسبه شده از این مقدار بیشتر است پس H_0 یعنی با بیش از 95% اطمینان می توان گفت که پاسخ دهندگان پاسخ الف را برگزیده اند

که پاسخ الف این حالت همان پاسخ ج در حالت قبل است با بررسی پاسخهای رسیده از دو گروه چنین نتیجه گیری می شود که چه ترازنامه وجود داشته باشد و چه وجود نداشته باشد تصمیم گیران یا خریداران سهام قضاوت یکسانی داشته و فقط به سود و زیان توجه دارند بنابراین تجدید ارزیابی نمی تواند در ارزیابی سرمایه گذاران یا خریداران سهام در مورد سودهای آتی و عملکرد شرکت تأثیر بگذارد و به عبارت بهتر اگر بخواهیم بیان کنیم این که تجدید ارزیابی دارای فقط بر ترازنامه اثر می گذارد و چون تصمیم گیران در بورس برای ارزیابی عملکرد و سودآوری بیشتر به صورت سود و زیان اتکاء دارند پس منطقی است که تجدید ارزیابی در این زمینه بی تأثیر است . نظر به نتایج حاصل از موارد فوق می توان چنین استنباط کرد که در مجموع اکثر صاحب نظران در مورد مسائل مالی این فرضیه را تأیید می کنند که صورتهای مالی بر مبنای قیمتهای تاریخی و مخصوصاً در زمان تورم وضع واقعی مؤسسه را نشان نداده و اطلاعات لازم را در اختیار افراد ذینفع قرار نمی دهد ولی از طرف دیگر معتقدند که تجدید ارزیابی داراییها نمی تواند در میزان بهره وری و افزایش سود شرکتها اثر داشته باشد.

قابل ذکر است که اگر در دقت بررسی آماری و نحوه آزمون فرضیه به دلیل نقاط ضعف تکنیکی ناشی از محدودیت نمونه های انتخابی جای تردید وجود داشته باشد باز هم مانع از طرح این ادعا نیست که صورتهای مالی شرکتها در زمان تورم وضع

واقعی را نشان نداده و امر تجدید ارزیابی داراییها مخصوصاً داراییهای ثابت اجتناب ناپذیر می باشد.

اینک برای بررسی بیشتر و اثبات فرضیهها پرسشنامه سوم که نمونه آن جزو ضمائم است تهیه شده و از تعداد هشتاد و دو پرسشنامه و اصل شده فرضیات مورد نظر با استفاده از توزیع دو جمله‌ای^۱ مورد آزمون قرار گرفته است.

نحوه عمل به این صورت است که H_1 به عنوان ادعای فرض و H_0 به عنوان نقیض آن در نظر گرفته شده و بررسی گردیده است که چند درصد احتمال را در زیر منحنی به H_1 و چند درصد را به H_0 می توان اختصاص داد.

لذا برای رسیدن به استنتاج منطقی نسبت موفقیت در جامعه با بررسیهای به عمل آمده و نظرات صاحب نظران ۶۰ درصد انتخاب شده است.

پرسشنامه‌های طراحی شده دارای گزینه‌هایی با طیف لیکرت و به صورت پنج گزینه‌ای تدوین گردیده‌اند برای تجزیه و تحلیل داده‌ها با توجه به فرضیات موجود ابتدا سؤالات مربوط به فرضیات که نمودارهای آن به پوست آمده است بطور توصیفی مورد بررسی قرار گرفته و در نهایت اطلاعات بدست آمده از هر فرضیه توسط یک نمودار و همچنین اطلاعات حاصل از تجزیه و تحلیل توسط نرم افزار مورد کنکاش واقع شده است.

¹ - Binomial Distribution

فرضیه اول- در زمان تورم صورتهای مالی وضع واقعی مؤسسات را نشان نمی دهد.

سوالات اول و دوم و نهم و دهم پاسخگوی فرضیه اول هستند به این ترتیب که:

سوال اول که بیان کننده نظر پاسخ دهندگان نسبت به کلیت ماده ۱۴۳ مکرر میباشد

مبین این امر است که ۳۱/۷٪ از افراد نسبت به مثبت بودن قانون مذکور کاملاً موافق و

۳۹٪ افراد دید موافق دارند که در مجموع در حدود ۷۰٪ موافق و ۳۰٪ بقیه بی تفاوت و

یا مخالف بوده اند.

سوال دوم که در مورد کارآیی ماده مصوبه بوده است نشان می دهد که ۲۲٪ از افراد

کارآیی آن را در حد عالی ارزیابی کرد و حدود ۳۹٪ دارای نظر خوب و بقیه آن را

ضعیف و یا غیر مؤثر دانسته اند و با در نظر گرفتن اینکه حدود ۶۱٪ افراد نظر مساعد

در این مورد داشته اند لذا تأیید آن منطقی است.

سوال نهم که کدر مورد تجدید ارزیابی در زمانهای مختلف طرح شده است حاکی

است که ۹/۸٪ از افراد با دید کاملاً مثبت و ۳۳/۲٪ از افراد با دید مثبت آن را ارزیابی

کرده و ۴۸/۸٪ از افراد جامعه آماری به بی تأثیر بودن آن نظر داده اند سوال دهم

پرسشگر تأثیر قانون مذکور و تجدید ارزیابی در بازارهای پولی و مالی می باشد که در

این راستان ۲۰/۷٪ از افراد تأثیر آن را کاملاً مثبت و ۴۹/۹٪ تأثیر آن را مثبت و بقیه به

صورت منفی یا کاملاً منفی قلمداد کرده اند و توجیه آنها این بوده است که با افزایش

ارزش داراییهای ثابت و بالا رفتن ارزش کلی داراییها در ترازنامه بعد از تجدید ارزیابی

مؤسسه اعتبار بیشتری را دارا بوده و قادر خواهد بود که وام بیشتری را در جهت پیاده کردن طرحهای مختلف به منظور سوددهی بیشتر اخذ نمایند.

با توجه به نمودار فرضیه اول ۶۰٪ افراد جامعه آماری بطور کلی موافق این نظریه هستند که در زمان تورم صورتهای مالی وضع واقعی مؤسسات را نشان نمی‌دهد از آمار که خارج شویم این امر بطور کلی در مورد تمام مؤسسات صادق است.

با در نظر گرفتن آزمون توزیع دو جمله‌ای اگر کد یک را شامل گزینه‌های کاملاً مخالف و مخالف و کد دو را در مورد گزینه‌های کاملاً موافق و موافق در نظر بگیریم از تعداد ۲۴۴ انتخاب ۱۸۸ مورد کد شماره دو را انتخاب کرده‌اند و به عبارت دیگر

نسبت موفقیت در نمونه ما برابر $77\% = \frac{188}{244}$ است که این رقم از نسبت

جامع که ۶۰٪ در نظر گرفته شده است بزرگتر بوده و فرضیه H_1 که فرض مورد نظر ما است تأیید می‌گردد. چون سطح قابل قبول فرضیه ۹۹٪ است.

فرضیه دوم - تجدید ارزیابی داراییها در زمان تورم لازم و ضروری است

سؤال هشتم در پرسشنامه پاسخگوی فرضیه دوم می‌باشد و به این صورت مطرح شده است که آیا تصویب چنین ماده‌ای چه نقشی در اصلاح ساختار مالی شرکتها دارد.

از کل ۸۲ پاسخ دهنده ۱۵/۹٪ کاملاً موافق و ۵۸/۵٪ موافق و در حالی که تنها ۱۱٪ از افراد با آن مخالف بوده‌اند داده‌های پردازش شده توسط نرم افزار نشان می‌دهد که از کل ۶۹ نفر پاسخ دهنده به گزینه های ۱، ۲، ۴، ۵ تعداد ده نفر کاملاً مخالف و یا مخالف بوده و ۵۹ نفر موافق یا کاملاً وافق بوده‌اند که دسته اول کد یک و دسته دوم کد

شماره را احراز می کنند و به عبارت دیگر نسبت موفقیت در نمونه ما $85\% = \frac{59}{69}$

بوده و از نسبت جامعه بزرگتر است و در نتیجه فرضیه مورد نظر تأیید می گردد.

فرضیه سوم- تجدید ارزیابی داراییهای ثابت اثرات قابل توجهی در صورتهای مالی خواهد گذاشت.

سوالات سه و شش و هفت در مورد فرضیه سوم طرح شده و در سؤال شماره سه

اثرات آن را کاملاً مثبت و $30/5\%$ مثبت ارزیابی کرده اند و در سؤال شماره شش

تأثیر آن را کاملاً تعیین کننده و $26/8\%$ اثرات آن را تعیین کننده قلمداد کرده اند

و سؤال شماره هفت نیز $47/6\%$ اثرات کاملاً مثبت و $29/3\%$ اثرات مثبت را ابراز

داشته اند. با بررسی نمودار فرضیه سوم مشاهده می گردد که 64% از افراد پاسخ دهند

در مورد اینکه تجدید ارزیابی داراییهای ثابت اثرات قابل توجهی در صورتهای مالی

خواهد گذاشت نظر کاملاً موافق و یا موافقی داشته ان.

با بررسی از طریق آزمون توزیع دو جمله ای مشاهده می گردد که از مجموعه سه سؤال

مذکور ۱۷۷ پاسخ مربوط به گزینه اول تا چهارم بوده و از میان این پاسخها ۲۲ مورد

کد یک که گزینه های مخالف و کاملاً مخالف هستند و ۱۵۵ پاسخ مربوط به کد ۲

یعنی کاملاً موافق و یا موافق بوده است بنابراین نسبت موفقیت در نمونه ما برابر

بوده و از رقم نسبت جامعه یعنی 60% بزرگتر می باشد و این امر $87/5\% = \frac{155}{177}$

مؤید فرضیه H_1 میباشد.

فرضیه چهارم- تجدید ارزیابی سبب خواهد شد که صورتهای مالی وضع واقعی مؤسسه را نشان دهد.

سؤال اول و دوم در این زمینه طرح شده و تفسیر نمودارهای اول و دوم در فرضیه اول بیان گردید. نمودار فرضیه چهارم نشان می دهد که ۲۷٪ از پاسخ دهندگان نظر کاملاً موافق و ۳۹٪ نظر موافق ارائه نموده و بقیه به صورت مخالف یا کاملاً مخالف و یا بی تفاوت ارزیابی کرده اند.

با بررسی از طریق آزمون و جمله ای فرضیه چهارم از ۱۴۱ پاسخ دهنده ۳۳ نفر کد یک (کاملاً مخالف و مخالف یا کاملاً مخالف و یا بی تفاوت ارزیابی کرده اند.

با بررسی از طریق آزمون دو جمله ای فرضیه چهارم از ۱۴۱ پاسخ دهنده ۳۳ نفر کد یک (کاملاً مخالف و مخالف) و ۱۰۸ نفر کد دو (کاملاً موافق یا موافق) را انتخاب

نموده اند بنابراین نسبت موفقیت در نمونه ما برابر $\frac{108}{144} = 76/6\%$ و از رقم نسبت جامعه ۶۰٪ بزرگتر بوده و فرضیه H_1 تأیید می گردد.

فرضیه پنجم- ارائه وضع واقعی از طریق صورتهای مالی سرمایه گذاران را رد امر سرمایه گذاری رهنمون خواهد شد.

سوالات چهار و پنج و یازده در این زمینه طرح شده است که در سؤال چهار ۴۶/۳٪ از پاسخ دهندگان اثر آن را کاملاً مثبت و ۲۶/۸٪ مثبت و ۲۲٪ بی تأثیر ارزیابی نموده اند اما در مورد سؤال پنجم ۶۸/۲٪ اثر آن را تعیین کننده و ۹/۸٪ بسیار تعیین کننده ارزیابی نموده اند که بنابراین ۷۸٪ از افراد با تأثیر مثبت آن نظرات موافق داشته اند و در سؤال

یازدهم تنها ۱۹/۵٪ اثر آن را کاملاً مثبت و ۵۳/۷٪ مثبت و ۱۴/۶٪ بی تأثیر قلمداد کرده‌اند و با بررسی فرضیه پنجم و سؤالات مطروحه معلوم می‌گردد که حدود ۸۰٪ از پاسخ دهندگان با آن نظر موافق دارند.

با بررسی از طریق آزمون توزیع دو جمله‌ای در مورد فرضیه پنجم معلوم می‌شود که از تعداد ۲۰۵ پاسخ تعداد ۱۸۴ نفر کد شماره دو و تعداد ۲۱ نفر دارای کد شماره یک می‌باشد (کد شماره ۲ نشان دهنده کاملاً موافق و موافق و کد یک نشان دهنده مخالف

و کاملاً مخالف) بنابراین موفقیت در نمونه ما برابر $89\% = \frac{184}{205}$ و از رقم نسبت

جامعه یعنی ۶۰٪ بیشتر بوده و فرضیه H_1 تأیید می‌گردد. در این مورد لازم است که توضیح داده شود که منظور از کلمه «رهنمون» این نیست که سرمایه‌گذاران اقدام به سرمایه‌گذاران اقدام به سرمایه‌گذاری خواهند کرد بلکه هدف این است که آنها را در جهت سرمایه‌گذاری یا عدم سرمایه‌گذاری راهنمای خواهد نمود.

فرضیه ششم - تجدید ارزیابی داراییها با استفاده از نظرات کارشناسان رسمی نتایج بهتری نسبت به روش استفاده از شاخصها به دنبال خواهد داشت.

سؤال دوازدهم در پرسشنامه در مورد این فرضیه مطرح شد. و از کل پاسخ‌دهندگان ۴۳/۹٪ کاملاً موافق و ۳۵/۴٪ از افراد موافق و تنها ۹/۸٪ از افراد به صورت مخالف پاسخ داده‌اند.

با بررسی آزمون توزیع دو جمله‌ای نتیجه می‌شود که از ۷۳ پاسخ دهنده گزینه‌های اول و دوم و چهارم و پنجم تعداد ۶۵ نفر کد ۲ و ۸ نفر کد یک را برگزیده و لذا

موفقیت در نمونه ما برابر با $\frac{65}{73} = 89\%$ و از قم نسبت جامعه یعنی 60% بزرگتر بوده و

در نتیجه فرضیه تأیید می‌گردد.

بررسی مطالب گفته شده نتایج زیر را به بار می‌آورد:

بر اساس اصل بهای تمام شده، گزارشهای مالی شرکتهای نمی‌توانند بیانگر ارزش واقعی واحد تجاری بر اساس اصل تداوم فعالیت باشند. زیرا در سنوات اخیر که تورم، قیمت تمام شد داراییهای را به عنوان نماینده ارزش واقعی داراییها و مخصوصاً داراییهای ثابت آن نباشد لذا برای نشان دادن وضعیت واقعی، اطلاعات به روز و جدید درباره ارزش داراییهای ثابت و مخصوصاً در زمان تورم و به خاطر افزایش ارزش آنها واحد تجاری می‌تواند اطلاعات مفید و سودمندی را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی فراهم سازد.

زمانی برای نشان دادن این افزایش ارزش داراییها عملاً از تجدید ارزیابی استفاده می‌گردد. با این مکانیسم سعی می‌شود دارایی به قیمت ارزیابی شده جایگزین قیمت‌های تاریخی گردد و افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی معمولاً در بخش حقوق صاحبان سهام تحت عنوان «اندوخته حاصل از تجدید ارزیابی» به ثبت می‌رسد که از محل این اندوخته نباید سود سهام نقدی بین سهامداران تقسیم گردد.

چون داراییهای ثابت شرکتهای مختلف در تاریخهای متفاوت و با قیمت‌های مختلف تحصیل شده است و بنابر این بین ارزش روز و ارزش دفتری آنها یعنی تفاوتی که به صورت اندوخته مخفی در حسابها وجود دارد نسبت یکنواختی در ترکیب سرمایه هر

شرکت ندارد لذا باید توجه نمود که بدون انجام عمل تجدید ارزیابی مقایسه کارآیی شرکتهای مختلف و مشابه کاری بس مشکل خواهد بود.

حال اگر داراییهای ثابت تحت یک سر فصل بر اساس تجدید ارزیابی در صورتهای مالی انعکاس پیدا کند لازم است توجه گردد که تجدید ارزیابی نباید سبب شود که خالص ارزش دفتری از مبلغ قابل بازیافت داراییهای مذکور تجاوز نماید و در مواردی که مبلغ حاصل از تجدید ارزیابی بیش از خالص ارزش دفتری گردد استهلاک انباشته موجود رد تاریخ نباید به بستانکار حساب سود و زیان منظور شود.

با دید بهتری اگر نگریسته شود مشاهده می گردد که ارزش شرکت بستگی به میزان بازدهی دارد که بتواند در شرائط تداوم فعالیت عاید سرمایه گذار نماید و ارزش داراییها در زمان فروش و یا تسویه شرکت می تواند مورد محاسبه قرار گیرد. تجدید ارزیابی در نقدینگی شرکت هیچ تأثیری ندارد (به استثناء تأثیر افزایش استهلاک و کاهش سود و در نتیجه کاهش مالیات که تنها کاهش مالیات به عنوان نقدینگی جدید برای شرت می تواند مورد نظر باشد) و تنها ارزش ویژه را افزایش داده و به دلیل افزایش استهلاک سود قابل تقسیم را کاهش خواهد داد.

اعمال قانون مصوبه در مورد شرکتهای باعث افزایش ارزش دفتری سهام آن شرکت گردیده که در صورت تحقق! فروش سهام با نرخ بالاتر خریدار متضرر شده و انتظارات خود را به بازدهی سرمایه بکار رفته برآورده نمی کند. و همچنین کارآیی مدیران شرکتها نیز ظاهراً بهتر نشان داده خواهد شد.

نتایج به دست آمده این است که علی رغم این که ثبت ارزش روز دارایی در دفاتر و گزارشهای مالی شرکت در اثر تجدید ارزیابی حاصل شده است با اصول بنیادی حسابداری به ویژه اصل بهای تمام شده داراییها مغایرت آشکار دارد موضوع تعلق مالیات بر درآمد تحقق نیافته پیش میاید به این ترتیب با وجود در نظر گرفتن تفاوت ارزش روز دارایی با ارزش دفتری آن. سود تحصیل نشدهای در دفاتر ثبت گردیده و احتمالاً مالیاتی نیز به آن تعلق خواهد گرفت و منافع موهومی تقسیم یا محاسبه شده، مدیران یا تصمیم گیرندگان آن را در معرض عواقب ناشی از آن قرار خواهد داد توضیح این که در نظر گرفتن تفاوت و ارزش دفتری و شاید ارزش روز دارایی صرفاً برای تشخیص و محاسبه میزان سرمایه شرکت است که آن هم برای اخذ تصمیم در مورد انحلال یا بقای شرکت بوده و هدف از آن این موضوع نخواهد بود که سود تحصیل نشدهای در دفاتر ثبت شود و سهامداران ادعای دریافت سود در این مورد را داشته باشند.

یکی از موارد اصلی این شده از سوی صاحبانظران در تجدید ارزیابی داراییها ابهام در پی آمدهای مالیاتی آن می باشد و با وجود آنکه در سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس ماده مصوبه تصریح دارد که افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد داراییها تا سقف زیان سنواتی مندرج در صورتهای مالی مصوب مجمع عمومی شرکت از پرداخت مالیات معاف می باشد ولی خود این موارد از سوی ۹۰٪ از شرکتهای نمونه

به عنوان یکی از مشکلات اصلی در اعمال تجدید ارزیابی داراییهای ثابت عنوان گردیده است.

در طی سنوات گذشته بعضی از شرکتها در تحت شرایط خاص اقدام به تجدید ارزیابی داراییهای خود نموده‌اند. در مورد این سری از شرکتها سود حاصل از تجدید ارزیابی به عنوان یکی از مبالغ مشمول مالیات تلقی شده است و اکثر شرکتها به گمان اینکه بکارگیری امر تجدید ارزیابی باعث انعکاس سود بیشتر و در نتیجه پرداخت سود بیشتر به صاحبان سهام خواهد شد به این امر مبادرت ورزیده‌اند و برخی از این شرکتها نمونه نیز اعلام داشته‌اند که تجدید ارزیابی داراییهای ثابت و ثبت آن به ارزشی بیشتر از بهای تمام شده منجر به افزایش مبلغ مورد ادعا سهامداران در خصوص تقسیم سود گردیده است در صورتی که طبق هیچ یک از مقررات و قوانین موجود اضافه ارزش حاصله از تغییرات قیمت دارایی به عنوان سود تلقی نمی‌شود و بلکه مبلغ حاصله جهت حفظ قدرت خرید سرمایه به آن اضافه می‌گردد.

علاوه بر موضوع مالیاتی باید اذعان نمود که امر تجدید ارزیابی داراییهای ثابت کاری بس مشکل بوده و برآورد قیمت این داراییها به دلایل زیر همراه با اشکال بوده است.

۱- عدم وجود دارایی مشابه (غیر از زمین و ساختمان) با آنها در بازار داخلی: از آنجایی که اکثر ماشین‌آلات تولیدی در سازمانهای صنعتی ساخت خارج از کشور بوده و در واقع مشابه ماشین‌آلات مذکور در بازارهای داخلی وجود ندارد و تعیین ارزش آنها با توجه به روش ارزش جایگزینی تقریباً امکان پذیر نیست لذا ارزیابی

واقعی داراییهای مذکور مشکلی را در این قیمتی را کارخانجات مذکور ارائه دهند

نرخ تبدیل ارز به چه صورت تعیین خواهد شد.

۲- عدم ساخت نوع مشابه آنها توسط شرکتهای سازنده در نتیجه عدم دسترسی به قیمت جدید سفارشها: چون ماشین آلات تولیدی موجود در سازمانهای تولیدی از مدتها پیش تهیه شده و حتی در مورد برخی از آنها عمر مفید به پایان رسیده و در کشورهای خارج سازنده ماشین آلات مذکور مدلهای جدید و بهتر را جایگزین تولید آنها نموده و به اصطلاح بیشتر ماشین آلات مورد استفاده در ایران از رده خارج شده محسوب می شوند لذا دسترسی به قیمت روز ماشین آلات موجود نبوده و تعیین قیمت جدید سفارشها نیز با توجه به مشکلات ارزی موجود به سادگی امکان پذیر نیست.

۳- عدم وجود کارشناسان ماهر و متخصص در برآورد قیمت قطعی این داراییها و هزینه بر بودن انجام کارشناسی: با توجه به مشکلات مذکور در فوق در تعیین ارزش داراییهای ثابت موجود عامل دیگری که می تواند در این مورد مؤثر واقع شود وجود کارشناسان ماهر در این زمینه است و از آنجائیکه این امر کاملاً تخصصی بوده و نیاز به سوابق کار بیشتر و وجود ماشین آلات مشابه و نو در بازار می باشد لذا کارشناسان موجود که بیشتر کارشناسان رسمی دادگستری می باشند در امر تجدید ارزیابی داراییهای مذکور و تعیین قیمت روز آن همیشه با مشکل مواجه بوده و هستند.

۴- عدم امکان مقایسه کارآیی و بهره وری شرکتها: از دیدگاه قابلیت مقایسه شرکتها، چنانچه تمام شرکتها یا شرکتهای پذیرفته شده در بورس و یا حداقل شرکت موجود در

یک صنعت اقدام به تجدید ارزیابی داراییهای ثابت خود نکند مقایسه کارآیی و قیمت سهام شرکتها امری بسیار مشکل و غیر قابل فهم برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی خواهد بود.

۴- ارشاد و راهنمای سرمایه گذاران : با انجام عمل تجدید ارزیابی اندوخته های مخفی شرکت در واقع آشکار گردیده و ظاهراً زیان سنواتی را در قسمت حقوق صاحبان سهام مستهلک می کند ولی در هر حال موضوع تجدید ارزیابی داراییهای ثابت از دیدگاه ارزیابی قیمت سهام برای خریداران بالقوه از لحاظ علمی و عملی تغییری ایجاد نکرده و آنها در امر سرمایه گذاری رهنمون خواهد شد به این معنی که افراد آگاه از سرمایه گذاری خودداری کرده و فقط افراد به خرید سهام این نوع شرکتها مبادرت می ورزند که در امر سرمایه گذاری ناآگاه بوده و اطلاعاتی در امر تجزیه و تحلیل وضع شرکت نداشته باشند. زیرا اکثریت قریب به اتفاق که اطلاعاتی در مورد تجزیه و تحلیل ندارند این طور تصور می کنند که تجدید ارزیابی داراییها و انعکاس آنها به قیمت بیشتر در ترازنامه تغییراتی را در سود مؤسسه در سنوات بعد ایجاد خواهد کرد و برخی در این مورد نیز مثبت بودن موضوع را در نظر می گیرند در صورتی که در عمل به این نحو نبوده و انعکاس دارای بهر قیمتی که باشد نمی تواند کارآیی مدیریت را در جهت سودآوری افزایش دهد و حتی بطوری که قبلاً نیز اشاره شد تجدید ارزیابی داراییهای استهلاک پذیر در سالهای بعد سبب افزایش هزینه استهلاک و کاهش سود ویژه و کاهش سود سهامداران خواهد بود که تفسیر

و تجزیه و تحلیل این امر از نظر افراد مختلف حتی سهامداران مختلف متفاوت می باشد.

در این راستا و برای محصول نتایج بهتر پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

۱- از جهت اقتصادی بدون تردید به نفع دولت و سرمایه گذاران و شرکتها است که مقررات مالیاتی طوری تدوین گردد که شرکتها را تشویق به امر ارزیابی نموده و سبب کاهش مالیات بر درآمد حاصل از تجدید ارزیابی و یا معاف نمودن شرکتها از پرداختن مالیات مزبور باشد. در اینجا لازم است که ماده ۱۲۵ قانون مالیاتهای مستقیم مورد تجدید نظر قرار گیرد زیرا قانون مذکور صراحت دارد که مأخذ محاسبه استهلاک داراییهای ثابت، قیمت تمام شده آنها است و بنابراین استهلاک مربوط به تفاوت تجدید ارزیابی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات قابل کسر نیست. پیداست که تحت چنین شرایطی شرکتها انگیزه ای برای تجدید ارزیابی داراییهای ثابت ندارند.

۲- روش تجدید ارزیابی داراییهای در شرکتهای تولید ایران باید بدون در نظر گرفته زیان انباشته و با استفاده از ضوابط خاص مورد عمل قرار گیرد و در این مورد برای تعیین ارزش داراییهای ثابت از ارزش جایگزینی و یا از تجارب ارزیابان حرفه ای و ذیصلاح استفاده شود و در موارد نادر و با توجه به شرایط روز می توان از شاخص قیمتها در این مورد استفاده کرد.

۳- در امر تجدید ارزیابی داراییها از امر گزینشی داراییها خودداری شده و امر تجدید ارزیابی در مورد کلیه داراییهای ثابت عملی گردد و برای این کار نیز روشهای

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoo.cn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

استاندارد کارشناسی ایجاد شده و بر اساس روش منظم و سیستماتیک صورت پذیرد و
روش حسابداری واحدی در مورد تجدید ارزیابی و ارائه آنها در صورتهای مالی
بوجود آید که مورد قبول و اتفاق نظر موسسات حرفه‌ای و معتبر باشد.

www.kandoo.cn.com
www.kandoo.cn.com
www.kandoo.cn.com

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoo.cn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

ضمائم و پیوستها

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

www.kandoo.cn.com

پرسشنامه:

همانطور که اطلاع دارید متن زیر به عنوان ماده ۱۴۳ مکرر به قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ الحاق گردیده است:

افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد داراییهای شرکتهایی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها

بطور مستقیم یا با واسطه متعلق به وزارتخانه‌ها، شرکتهای دولتی و مؤسسات دولتی

می‌باشد برای یکبار و تأسف زیان سنواتی مندرج در صورتهای مالی مصوب مجمع

عمومی شرکت رد طول اجرای قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی

جمهوری اسلامی ایران از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

ممنون خواهم شد که جنابعالی به عنوان صاحب نظر در امور مالی و اقتصادی کشور

به سؤالات پاسخ داده و اینجانب را رهنمون باشید.

سؤالات عمومی

خواهشمند است پاسخ خود را با علامت * در ستون مربوطه درج نمایید:

۱- میزان سن:

کمتر از ۳۰ سال

۳۰-۳۵ سال

۳۶-۴۱ سال

۴۲-۴۷ سال

بالاتر از ۴۷ سال

۲- میزان تحصیلات:

کمتر از لیسانس

لیسانس

فوق لیسانس

دکتر

۳- میزان تجربه کاری:

کمتر از ۵ سال

۵-۱۰ سال

۱۰-۱۵ سال

۱۵-۲۰ سال

بالاتر از ۲۰ سال

۴- رشته تحصیلی:

حسابداری مالی

مدیریت

اقتصاد

سایر (نام برده شود)

سؤالات اصلی:

خواهشمند است پاسخ خود را با علامت * در ستون مربوطه درج نمایید:

۱- نظر شما نسبت به قانون فوق چیست؟

کاملاً موافق

موافق

بی تفاوت

مخالف

کاملاً مخالف

۲- به نظر شما کارایی قانون در جهت واقعی نشان دادن وضع شرکتها در چه حدی

است؟

عالی

خوب

متوسط

ضعیف

۳- به نظر شما اثرات قانون فوق بر گزارشهای مالی چگونه خواهد بود؟

کاملاً مثبت

مثبت

بی تأثیر

منفی

کاملاً منفی

۴- به نظر شما قانون فوق چه تأثیری بر وضعیت سهام شرکتهای مربوطه دارد،

کاملاً مثبت

مثبت

بی تأثیر

منفی

کاملاً منفی

۵- به نظر شما قانون فوق بر روی بررسیهای سرمایه گذاری چه تأثیری دارد؟

بسیار تعیین کننده

تعیین کننده

بی تأثیر

گمراه کننده

بسیار گمراه کننده

۶- به نظر شما این قانون بر روی بررسیهای سازمانها و نهادهای وام دهنده چه اثراتی

دارد؟

بسیار تعیین کننده

تعیین کننده

بی تأثیر

گمراه کننده

بسیار گمراه کننده

۷- به نظر شما این قانون چه تأثیری بر عملیات شرکت دارد؟

کاملاً مثبت

مثبت

بی تأثیر

منفی

کاملاً منفی

۸- آیا به نظر شما تصویب چنین قانونی نقش مؤثر در اصلاح ساختار شرکت دارد؟

کاملاً موافق

موافق

بی تفاوت

مخالف

کاملاً مخالف

۹- آیا به نظر شما لازم است که هر چند وقت یکبار تجدید ارزیابی در مورد

دارائیهای ثابت عملی گردد؟

کاملاً مثبت

مثبت

بی تأثیر

منفی

کاملاً منفی

آیا نظر شما در مورد اینکه مؤسسات پولی و مالی به ترانزنامه واقعی

ارزش بیشتری قائل هستند چیست؟

کاملاً مثبت

مثبت

بی تأثیر

منفی

کاملاً منفی

به نظر شما قانون مذکور چه اثری بر بورس و اوراق بهادار دارد؟

کاملاً مثبت

مثبت

بی تأثیر

منفی

کاملاً منفی

به نظر شما لازم است که امر تجدید ارزیابی با استفاده از نظرات

کارشناسان حرفه‌ای صورت گیرد؟

کاملاً موافق

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoo.cn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۰۵۱۱ تماس حاصل نمایید

موافق

بی تفاوت

مخالف

کاملاً مخالف

لطفاً سایر نظارت خود را مرقوم فرمایید- متشکرم

www.kandoo.cn.com
www.kandoo.cn.com
www.kandoo.cn.com

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۵

گزارش آثار تغییر قیمتها

فهرست

عنوان	بند
مقدمه	۱-۵
توضیحات	۶-۲۲
چاره اندیشی در برابر تغییر قیمتها	۸-۱۷
نحوه برخورد «قدرت خرید عمومی پول»	۱۰
نحوه برخورد «ارزش جاری»	۱۱-۱۷
وضعیت کنونی	۱۸-۱۹
حداقل موارد افشا	۲۰-۲۱
سایر موارد افشا	۲۲
استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۵	
گزارش آثار تغییر قیمتها	۲۳-۲۸
تاریخ اجرا	۲۸

۱- موضوع این استاندارد، ارائه اطلاعاتی است که آثار تغییر قیمت‌ها را بر اندازه‌گیری بکار رفته در تعیین نتایج عملیات و وضعیت مالی واحد تجاری، منعکس می‌کند. در بیشتر کشورها، این گونه اطلاعات، مکمل صورتهای مالی اساسی است نه جزیی از آن. این استاندارد در مورد رویه‌های حسابداری و گزارشگری که واحد تجاری در تهیه صورتهای مالی اساسی خود ملزم به رعایت آن است، کاربرد ندارد مگر آنکه صورتهای مزبور بر مبنای تهیه و ارائه شود که آثار تغییر قیمت‌ها را منعکس سازد.

۲- این استاندارد بین‌المللی حسابداری جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۶، واکنش حسابداری در برابر تغییر قیمت‌ها، می‌گردد.

۳- این استاندارد به آن گروه از واحدهای تجاری مربوط می‌شود که از لحاظ میزان درآمد، سود، داراییها یا اشتغال در محیط اقتصادی که در آن فعالیت می‌کنند، قابل ملاحظه باشند. در مواردی که هم صورتهای مالی شرکت اصلی و هم صورتهای مالی تلفیقی ارائه می‌شود، تنها لازم است که اطلاعات مورد درخواست این استاندارد بر مبنای صورتهای مالی تلفیقی ارائه گردد.

۴- چنانچه شرکت اصلی صورتهای تلفیقی خود را با رعایت این استاندارد ارائه کند، ارائه اطلاعات مورد درخواست این استاندارد توسط هر یک از شرکتهای فرعی آن که در کشور محل اقامتگاه قانونی شرکت اصلی فعالیت می‌کن، ضرورت ندارد. در مورد شرکتهای فرعی که در کشوری غیر از کشور محل اقامت شرکت اصلی خود فعالیت

می‌کنند؟، ارائه اطلاعات مورد درخواست این استاندارد تنها زمانی ضروری است که ارائه اطلاعات مشابه توسط واحدهای اقتصادی عمده در آن کشور، رویه‌ای پذیرفته شده باشد.

۵- به منظور بالا بردن سودمندی محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی که آثار تغییر قیمت‌ها را منعکس می‌سازد به سایر واحدهای تجاری نیز توصیه می‌شود.
توضیحات

۶- با گذشت زمان و تحت تأثیر عوامل اقتصادی و اجتماعی خاص یا عمومی، قیمت‌ها تغییر می‌کند. عوامل خاص، مانند تغییرات عرضه و تقاضای یک یا چند قلم کالا و تغییرات تکنولوژی آن، ممکن است افزایش یا کاهش قابل ملاحظه بعضی از قیمت‌ها را بطور مجزا و مستقل از یکدیگر، سبب شوند. از این گذشته، عوامل عمومی^۱ نیز ممکن است به تغییر سطح عمومی قیمت‌ها و بنابراین، به تغییر قدرت خرید عمومی پول منجر شود.

۷- در بیشتر کشورها، صورتهای مالی بر اساس اصل بهای تمام شده تاریخی و بدون منظور داشتن تغییرات عمومی قیمت‌ها یا تغییرات قیمت داراییهای خاص موجود در واحد تجاری گزارشگر تهیه می‌شود، بجز آنکه اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات واحد تجاری ممکن است مورد تجدید ارزیابی قرار گرفته یا موجودی کالا یا سایر داراییهای جاری آن به خالص ارزش بازیافتنی کاهش داده شده باشد. اطلاعات مورد درخواست

ین استاندارد د به گونه‌ای طراحی شده است که آثار تغییر قیمت‌ها را بر نتایج عملیات واحد تجاری به آگاهی استفاده کننده‌گان صورتهای مالی برساند. اما صورتهای مالی، چه بر مبنای اصل بهای تمام شده تاریخی تهیه و ارائه شود چه به روشی که آثار تغییر قیمت‌ها را منعکس سازد، به این منظور تهیه و ارائه نمی‌گردد که ارزش کلیت واحد تجاری را مستقیماً نشان دهد.

چاره‌اندیشی در برابر تغییر قیمت‌ها

۸- برای انعکاس آثار تغییر قیمت‌ها، گزارشات مالی به چند روش تهیه می‌شود که یکی از آنها، ارائه ارزش جاری به جای بهای تمام شده تاریخی و شناسایی تغییرات قیمت داراییهای خاص است. در روش سوم، مزیت‌های هر دو روش یاد شده با هم ترکیب می‌شود.

۹- زیربنای این تدابیر، نحوه برخورد اساسی با تعیین سود است. یکی، شناسایی سود پس از حفظ قدرت خرید عمومی حقوق صاحبان سهام است؛ دیگری، شناسایی سود پس از در نظر گرفتن ظرفیت عملیاتی واحد تجاری است که در این برخورد، تعدیلات بابت تغییرات عمومی قیمت‌ها نیز ممکن است ملحوظ شود یا نشود.

روش «قدرت خرید عمومی پول»

۱۰- این روش مستلزم ارائه مجدد برخی یا تمامی اقلام صورتهای مالی به دلیل تغییرات سطح عمومی قیمت‌هاست.^۱ پیشنهادهای ارائه شده در این باره همه بر این نکته

تأکید دارند که این گونه ارائه مجدد ارقام اگر چه به معنای تغییر واحد اندازه گیری است اما مبانی اساسی اندازه گیری را تغییر نمی دهد. در این روش، سود واحد تجاری معمولاً آثار تغییر سطح عمومی قیمت‌ها را بر استهلاک، بهای تمام شده کالای فروش رفته و خالص ارقام پولی با استفاده از شاخص مناسبی نشان می دهد و پس از حفظ قدرت خریدی عمومی حقوق صاحبان سهام، گزارش می شود.

روش «ارزش جاری»

۱۱- روش ارزش جاری به گونه‌های مختلف دیده می شود که مبنای اساسی اندازه گیری در همه آنها، ارزش جایگزینی است. اما اگر ارزش جایگزینی هم بیشتر از خالص ارزش بازیافتنی و هم بیشتر از ارزش فعلی بشود، از این دو آنکه بیشتر است معمولاً به عنوان مبنای اندازه گیری بکار می رود.

۱۲- ارزش جایگزینی هر دارایی مشخصی معمولاً از طریق مخارج تحصیل یک دارایی مشابه، چه نوچه کار کرده، یا مخارج تحصیل دارایی دیگری با همان ظرفیت کاری یا سرویس دهی بدست می آید. خالص ارزش بازیافتنی معمولاً همان خالص قیمت فروش دارایی است. ارزش فعلی، معرف برآورد خالص دریافتیهای آتی مرتبط با دارایی است که به نحو مناسبی تنزیل شده باشد.

۱۳- برای تعیین ارزشهای جاری ارقام اغلب از شاخصهای خاص استفاده می شود؛ به ویژه در مواردی که ارقام مورد نظر به تازگی مبادله نشده باشند، فهرست قیمت آنها در دسترس نباشد یا استفاده از فهرست قیمت، عملی نباشد.

۱۴- روشهای ارزش جاری عموماً مستلزم شناسایی آثار تغییر قیمتهای خاص مربوط به واحد تجاری بر استهلاک و بهای تمام شده کالای فروش رفته است. بیشتر این روشها همچنین، مستلزم نوعی از تعدیلات است که در همه آنها، آثار متقابل تغییر قیمتها و نحوه تأمین مالی توسط واحد تجاری نیز شناسایی می شود. بندهای ۱۷-۱۵ زیر نشان می دهد که نظرهای متفاوتی درباره شکل مطلوب این گونه تعدیلات وجود دارد.

۱۵- برخی از روشهای ارزش جاری مستلزم نوعی تعدیل است که آثار تغییر قیمتها را بر خالص تمامی ارقام پولی، از جمله بدهیهای بلند مدت، منعکس سازد و نشان دهد که با سیر صعودی قیمتها، داشتن مازاد داراییهای پولی سبب زیان و داشتن مازاد بدهی پولی سبب سود می گردد و این رابطه در صورت سیر نزولی قیمتها، معکوس خواهد بود. در سایر روشها، تعدیل مزبور تنها به آن گروه از داراییها و بدهیهای پولی منحصر می شود که جزء سرمایه در گردش واحد تجاری باشند. در هر دو نوع این تعدیلات، بدین نکته توجه می شود که نه تنها داراییهای غیرپولی بلکه ارقام پولی نیز اجزای مهم تشکیل دهنده ظرفیت عملیاتی واحد تجاری می باشند. یکی از وجوه مشترک و عادی روشهای ارزش جاری به شرح بالا، شناسایی سود پس از در نظر گرفتن ظرفیت عملیاتی واحد تجاری است.

۱۶- بنا بر یک نظر دیگر، نیازی نیست که آن میزان از افزایش در ارزش جایگزینی داراییها که از محل استقراض، تأمین مالی شده است در صورت سود و زیان شناسایی

گردد. در روشهای مبتنی بر این نظر، سود واحد تجاری پس از در نظر گرفتن آن بخش از ظرفیت عملیاتی واحد تجاری که از محل حقوق صاحبان سهام تأمین شده است، گزارش می شود. برای دستیابی به این منظور می توان، مثلاً، مجموع تعدیلات مربوط به استهلاک، بهای تمام شده کالای فروش رفته و در صورتی که روش مورد استفاده چنین اقتضا کند، بخش پولی سرمایه در گردش را به نسبت مبالغ تأمین مالی از طریق استقراض به مجموع حقوق صاحبان سهام کاهش داد.

۱۷- حقوق صاحبان سهام در برخی از روشهای ارزش جاری، بر اساس شاخص عمومی قیمتها تعدیل می شود بدین ترتیب، در مواردی که افزایش ارزش جایگزینی داراییها طی دوره، کمتر از کاهش قدرت خرید عمومی حقوق صاحبان سهام طی همان دوره باشد، معلوم می گردد که حقوق صاحبان سهام بر حسب قدرت خرید عمومی پول به چه میزانی حفظ شده است. این محاسبات گاه صرفاً به صورت یادداشت ارائه می شود تا مقایسه میان داراییها بر حسب قدرت خرید عمومی پول و خالص داراییها بر حسب ارزشهای جاری میسر گردد. در روشهای دیگری که شناسایی سود به حفظ حقوق صاحبان سهام بر حسب قدرت خرید عمومی پول موقوف می شود، تفاوت بین دو رقم یاد شده خالص داراییها به عنوان سود یا زیان در حقوق صاحبان سهام منظور می شود.

وضعیت کنونی

۱۸- اگر چه گاه اطلاعات مالی با استفاده از روشهای گوناگون توصیف شده در بالا برای انعکاس آثار تغییر قیمتتها تهیه می‌شود، اما هنوز درباره نحوه گزارشگری آن، به شکل صورتهای مالی اساسی یا به شکل صورتهای مالی مکمل، توافق جهانی حاصل نشده است. از اینرو، به عقده کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تجارب بیشتری لازم است تا بتوان واحدهای تجاری که صورتهای مالی اساسی خود را بر مبنای بهای تمام شده تاریخی ارائه می‌کنند به همراه آن، اطلاعات مکملی که آثار تغییر قیمتتها را نشان می‌دهد نیز ارائه نمایند، روند تکاملی در این زمینه تسریع خواهد شد.

۱۹- پیشنهادهای گوناگونی درباره اقلامی که باید رد این گونه اطلاعات منظور شود، ارائه شده است که دامنه این پیشنهادها از افشای تعداد اندکی از اقلام صورت سود و زیان شروع و به افشای گسترده اقلام صورت سود و زیان و ترازنامه ختم می‌شود. شایسته است حداقل اقلامی که باید در آن اطلاعات آورده شود، با توافق جهانی تعیین گردد.

حداقل موارد افشا

۲۰- حداقل موارد افشا طبق این استاندارد به شرح زیر است:

الف- تعدیلات انجام شده در استهلاک اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و بهای تمام شده کالای فروش رفته یا مبالغ تعدیل یافته آنها که برای نشان دادن آثار تغییر قیمتتها لازم است؛

ب- تعدیلات مربوط به اقلام پولی، آثار استقراض یا حقوق مالکیت به شرح بندهای

۱۷-۱۵ بالا، در مواردی که این تعدیلات در تعیین سود طبق روش اتخاذ شده دخالت

داده می شود: و

پ- اثر کلی تعدیلاتی که برای انعکاس آثار تغییر قیمتتها انجام گرفته است.

بعلاوه، هنگامی که روش ارزش جاری بکار گرفته می شود، ارزش جاری اموال،

ماشین آلات و تجهیزات و موجودی مواد و کالا از نوع اطلاعات مربوط تلقی و افشا

می گردد.

۲۱- برای آنکه اطلاعات مورد درخواست این استاندارد قابل فهم باشد، توصیف

روشهای بکار رفته در انجام محاسبات و همچنین، نوع و ماهیت شاخصهایی که

استفاده شده است، ضروری می باشد.

سایر موارد افشا

۲۲- به واحدهای تجاری توصیه می شود که اطلاعات بیشتری، به ویژه توضیحی

درباره اهمیت اطلاعات گزارش شده، را با توجه به موقعیت و شرایط واحد تجاری،

افشا کنند. افشای هر گونه تعدیل ذخیره مالیات یا درمانده های مالیاتی معمولاً سودمند

است.

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۵

گزارش آثار تغییر قیمتتها

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۵ شامل بندهای ۲۸-۲۳ این بخش است. این استاندارد باید با توجه به مفاد بندهای ۲۲-۱ این بخش و مقدمه‌ای بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری مطالعه شود.

۲۳- آن گروه از واحدهای تجاری که این استاندارد در مورد آنها کاربرد دارد باید اطلاعات خود را با استفاده از یک روش حسابداری که آثار تغییر قیمت‌ها را نشان می‌دهد به گونه‌ای ارائه کنند که اقلام مندرج در بندهای ۲۶-۲۴ زیر را اقتضا نماید.

۲۴- اقلامی که باید ارائه شوند عبارت است از:

الف- مبلغ تعدیل در استهلاک اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات یا مبلغ تعدیل شده این استهلاک؛

ب- مبلغ تعدیل در بهای تمام شده کالای فروش رفته یا مبلغ تعدیل شده آن؛

پ- تعدیلات مربوط به اقلام پولی، آثار استقراض یا حقوق مالکیت، در مواردی که این گونه تعدیلات طبق روش حسابداری اتخاذ شده در تعیین سود منظور شده است؛
و

ت- اثر کلی تعدیلات یاد شده در بندهای الف، ب و حسب مورد، بند پ بالا و همچنین، اقلام دیگری که منعکس کننده آثار تغییر قیمت‌هاست و طبق روش حسابداری انتخاب شده، گزارش می‌شود.

۲۵- هنگامی که از روش ارزش جاری استفاده می‌شود، ارزش جاری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و ارزش جاری موجودیهای مواد و کالا باید افشا شود.

۲۶- واحدهای تجاری باید روشهای بکار رفته در محاسبات مربوط به اطلاعات مورد

درخواست بندهای ۲۴ و ۲۵ بالا و همچنین، نوع و ماهیت شاخصهای مورد استفاده را

توصیف کنند.

۲۷- اطلاعات خواسته شده در بندهای ۲۶-۲۴ بالا باید به شکل اطلاعات مکمل ارائه

شود، مگر در مواردی که این گونه اطلاعات، در متن صورتهای مالی اساسی ارائه

می گردد.

تاریخ اجرا

۲۸- این استاندارد بین المللی حسابداری جایگزین استاندارد بین المللی حسابداری

شماره ۶، واکنش حسابداری در برابر تغییر قیمتها، می شود و نسبت به صورتهای مالی

که آغاز دوره آنها اول ژانویه ۱۹۸۳ یا پس از آن باشد، قابل اجراست.

جهت خرید فایل word به سایت www.kandoo.cn.com مراجعه کنید
یا با شماره های ۰۹۳۶۶۰۲۷۴۱۷ و ۰۹۳۶۶۴۰۶۸۵۷ و ۰۶۶۴۱۲۶۰-۵۱۱ تماس حاصل نمایید

Filename: Document1
Directory:
Template: C:\Documents and Settings\hadi tahaghoghi\Application
Data\Microsoft\Templates\Normal.dotm
Title:

Subject:
Author: yas
Keywords:
Comments:
Creation Date: 4/7/2012 12:17:00 PM
Change Number: 1
Last Saved On:
Last Saved By: hadi tahaghoghi
Total Editing Time: 1 Minute
Last Printed On: 4/7/2012 12:17:00 PM
As of Last Complete Printing
Number of Pages: 188
Number of Words: 26,721 (approx.)
Number of Characters: 152,312 (approx.)