

قیمت‌های

جاری

محسن دستگیر

هدف اساسی نگهداری دفاتر و انجام عملیات حسابداری تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌های گوناگون می‌باشد. گروه‌های استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری مانند: سرمایه‌گذاران، بستانکاران و مدیریت موسسات به این امر که اطلاعات مزبور بر اساس اصول متداول حسابداری تهیه و تنظیم گردیده‌اند واقفند. یکی از این اصول مهم، اصل واحد پول در حسابداری است. بدین معنی که واحد اندازه‌گیری در حسابداری پول رایج کشور است. معیارهای اندازه‌گیری دیگری مانند: کیلوگرم، کیلومتر و غیره نیز وجود دارند که ارزش آنان در طول زمان ثابت است. اما معیار پول در طول زمان دارای ارزش‌های گوناگون می‌باشد. ریال امروز باریال سال گذشته و باریال سال آینده هم ارزش نیست. بعبارت دیگر قدرت خرید پول در طول زمان ثابت نبوده و تغییر می‌کند. در جامعه ارزش کالاها و خدمات در طول زمان افزایش می‌یابد که این افزایش همراه با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها است. که با افزایش سطح عمومی قیمت‌ها ارزش پول تنزل می‌کند.

سطح عمومی قیمت‌ها چیزی جز میانگین وزنی قیمت کالاها و خدمات در اقتصاد یک کشور نمی‌باشد که آن را با "شاخص قیمت‌ها" اندازه‌گیری می‌کنند. در محاسبه شاخص سال پایه را برابر ۱۰۰ قرار داده و تغییرات را بر اساس آن می‌سنجند. مثلاً اگر ۱۰۰ = سال اول و ۱۲۵ = سال پنجم

باشد، می گویند قدرت خرید ریال در سال پنجم ۸۰ درصد (۲۵:۱۰۰) قدرت خرید آن در سال پایه است.

به عبارت دیگر قیمت ها ۲۵ درصد افزایش یافته، قدرت خرید ریال ۲۰ درصد کاهش یافته است. مهمترین شاخص های موجود، شاخص قیمت های مصرف کنندگان، شاخص قیمت خرده فروشی شاخص قیمت عمده فروشی و شاخص سطح عمومی قیمت های باشد. این شاخص معمولترین شاخص جهت اندازه گیری تغییرات سطح عمومی قیمت ها است.

علیرغم تغییرات قیمت هادر طول زمان و بطور نمونه تغییرات ۲۵ درصدی قیمت ها ظرف ۲۵ سال در ایالات متحده آمریکا حسابداران هنوز هم فرض می کنند که ارزش پول در طول زمان ثابت است (اصل بهای تمام شده). قوانین مالیاتی نیز تغییرات سطح قیمت ها را نادیده می گیرند. این فرض غیر واقعی باعث گردیده است، در مواردی صورتهای مالی تهیه شده بر اساس قیمت های تاریخی از طرف سهامداران، بستانکاران و مدیران به عنوان صورتحسابهای حاوی اطلاعات گمراه کننده قلمداد شوند.

حسابداری قیمت های تاریخی و حسابداری قیمت های جاری

اگر اطلاعات موجود در صورتهای مالی که بر اساس قیمت های تاریخی بدست آمده اند برای تغییرات سطح قیمت ها تعدیل شوند. این صورتهای تعدیل شده بر اساس روش حسابداری قیمت های تاریخی تهیه گردیده که منعکس کننده ارزش جاری داراییها نمی باشد. بطور مثال یک قطعه زمین که ۱ میلیون ریال قیمت دارد در صورتی که سطح عمومی قیمت ها ۵۰٪ افزایش یافته باشد ۱/۵ میلیون ریال در ترانزنامه منعکس

می گردد. اماممکن است قیمت جاری زمین ۵ میلیون ریال باشد و در طول زمان قیمت زمین بیش از سطح عمومی قیمت‌های تغییر قیمت داشته باشد. سیستم حسابداری قیمت های تاریخی داراییها را در تاریخ خرید به قیمت های جاری (عادلانه) در ترانزنامه منعکس می نماید. اما اهمیت اطلاعات در امر تصمیم گیری نامربوط می گردند. به دلایل ذکر شده امروزه گروه کثیری از استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری و محققین این رشته بحث جدیدی را در تئوریهای حسابداری به عنوان حسابداری قیمت‌های جاری پیش آورده اند که در مدتی کوتاه طرفداران بسیاری پیدا کرده است.

اساس تئوری حسابداری قیمت‌های جاری بر این اصل استوار است که صورت های اصلی حسابداری (ترانزنامه و سود و زیان) باید حاوی اطلاعات مفید جهت تصمیم گیری گروههای مختلف باشد، از آنجائی که سیستم حسابداری قیمت های تاریخی همه چیز را بر اساس قیمت های تاریخی و تمام شده محاسبه و منعکس می نماید، اطلاعات داده شده توسط این سیستم نامربوط و اطلاعات گذشته است. اطلاعات گذشته تنها زمانی مفید هستند که بتوانند راهی به آینده نشان دهند. بنابراین باید سیستم حسابداری قیمت‌های جاری جایگزین سیستم حسابداری قیمت‌های تاریخی گردد.

اثرات تورم بر سود و زیان و ترانزنامه

اقتصاد امروز اکثر کشورهای جهان با تورم همراه است. به معنی دیگر ارزش پول در طول زمان در حال کاهش است. پس چگونه می توان اثرات تورم را در محاسبه و اندازه گیری سود موسسات خنثی کرد؟ فرض کنید

شرکتی ساختمانی را به مبلغ ۱ میلیون ریال در سال اول خریداری کرده است. در آن زمان شاخص قیمت هابرا برابر با ۱۰۰ بوده است. ساختمان دارای عمر مفید ۲۰ ساله است و استهلاك سالانه آن ۵۰٫۰۰۰ ریال می باشد. در پایان سال پنجم شاخص قیمت ها برابر ۲۰۰ می باشد و قیمت جاری ساختمانی مشابه ۲ میلیون ریال است. قیمت بالاتر ساختمان در سال پنجم کلاً به کاهش ارزش پول مربوط است. دوبرابر شدن شاخص قیمت ها به معنی آن است که در طول زمان ارزش پول نصف گردیده است. اگر بخواهیم بر اساس سیستم حسابداری قیمت های تاریخی اطلاعاتی مربوط به ساختمان منتشر نماییم به شکل زیر عمل می کنیم:

سیستم حسابداری قیمت های تاریخی: سود و زیان:

ترازنامه

ساختمان	۵۰۰٫۰۰۰ ریال	هزینه استهلاك	۵۰٫۰۰۰ ریال
کسرمی شود ذخیره استهلاك	۲۵۰٫۰۰۰		

ارزش دفتری ساختمان ۷۵۰٫۰۰۰

آیا تصویر فوق يك تصویر معنی دار از واقعیت های اقتصادی است؟
 بی شك جواب منفی است. با توجه به افزایش سطح قیمت ها و کاهش ارزش پول به میزان ۵۰ درصد (۱۰۰ درصد افزایش در سطح عمومی قیمت ها) می توان اطلاعات صحیح تری به شرح زیر ارائه کرد. استفاده از سیستم حسابداری قیمت های تاریخی به منظور نشان دادن ۱۰۰ درصد افزایش در سطح عمومی قیمت ها.

تراژنامه :

سود زیان :

ساختمان	۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال هزینه استهلاك	۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال
كسرمى شود ذخيره استهلاك	۰۰۰٫۰۰۰	
ارزش دفترى ساختمان	۰۰۰٫۰۰۰٫۰۰۰	

هردو نحوه محاسبه بر اساس سیستم حسابداری قیمت های تاریخی انجام گرفته است، که در روش دوم قیمت های تاریخی برای تغییرات سطح عمومی قیمت ها تعدیل گردیده است. زمانی که صورتهای مالی با تغییرات سطح عمومی قیمت ها تعدیل نمی شوند. هزینه استهلاك، کمتر از حد واقع محاسبه می شود. همچنین موجودیهای جنسی، قیمت تمام شده کالای فروش رفته داراییها و سایر اقلام هزینه ممکن است بطور صحیح منعکس نشوند

سود یا با زیان سرمایه :

فرض کنید ۱۰۰ کیلو شکر به مبلغ ۱۰۰۰ ریال، زمانی که شاخص سطح عمومی قیمت ها ۱۰۰ بوده است، خریداری کرده اید و زمانی که شاخص سطح عمومی قیمت ها برابر ۱۰۵ گردیده است شکرهای خریداری شده را به مبلغ ۱۰۲۰ ریال فروخته اید. با مقایسه ارقام مربوط به خرید و فروش شکر درمی یابید که ۲۰ ریال استفاده کرده اید. این استدلال به دلیل ترقی شاخص سطح عمومی قیمت ها از ۱۰۰ به ۱۰۵ نمی تواند صحیح باشد. زیرا که ۱۰۰۰ ریال سرمایه گذاری اولیه شما اکنون برابر با ۱۰۵۰ ریال است و در این معامله ۲۰ ریال زیان اقتصادی بوجود آمده است. برای نشان دادن مطلب فوق به مثال دیگری متوسل می شویم.

فرض کنید شرکتی زمینی را در سال ۱ به مبلغ ۱۰۰۰٫۰۰۰ ریال خریداری

می کند و در سال ۱۱ به مبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال به فروش می رسانند. چنانچه شاخص سطح عمومی قیمت‌ها ظرف ده سال دو برابر شده باشد (یا ارزش پول نصف شده باشد)، نتیجه معامله فوق شرکت را در موقعیت بهتری قرار نداده است. چه ۲۰۰۰۰۰ ریال قیمت فروش زمین در سال ۱۱ برابر با ۲۰۰۰۰۰ ریال سرمایه گذاری اولیه آن در سال (۱) می باشد.

اما بر اساس اصل واحد پول در حسابداری و قبول پول به عنوان معیار سنجش، حسابداران معتقدند که سودی معادل ۲۰۰۰۰۰ ریال حاصل گردیده است. بنابراین حسابداران در روش حسابداری قیمت های تاریخی ریال سال ۱ را با ریال سال ۱۱ مقایسه کرده و نتیجه می گیرند که شرکت از نظر اقتصادی در موقعیت بهتری قرار گرفته است.

نادیده گرفتن تغییرات ارزش پول با تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها در تهیه و تنظیم اطلاعات مالی، زمانی که تورم وجود دارد، باعث می‌گردد چیزی که به عنوان سود گزارش می شود با ریافت سرمایه باشد. بنابراین سود خالص قبل از مالیات هزینه مالیات و سود خالص بعد از مالیات ممکن است بیش از ارزش واقعی خود گزارش شوند. سود خالص قبل از مالیات به دلیل محاسبه هزینه استهلاک کمتر از واقع و بر اساس قیمت تمام شده داراییهاست که پیش از ارزش حقیقی خود گزارش می‌گردد. این ضعف سیستم حسابداری قیمت های تاریخی مهمترین موضوع مورد بحث به نفع سیستم حسابداری قیمت های جاری است. بهر حال همیشه ترقی سطح عمومی قیمت ها باعث گزارش سود به میزانی بیش از ارزش حقیقی نمی‌گردد. ممکن است ارزش اضافی سود با سود حاصل از ارقام بدهی به دلیل ترقی سطح عمومی قیمت ها خنثی شود.

اقلام نقدی و سود و زیان سطح عمومی قیمت ها

اقلام ترانزنامه ای در سیستم حسابداری سطح عمومی قیمت‌ها به دو دسته (۱) و (۲) تقسیم می‌شوند. حسابهای صندوق، بدهکاران اسناد دریافتی، سرمایه گذاری در اوراق بهادار، و تمام انواع بدهی‌ها به اقسام نقدی و سایر حسابهای ترانزنامه به اقسام غیرنقدی تقسیم می‌گردند.

اثر تغییر سطح عمومی قیمت‌ها در نگهداری اقسام نقدی باعث سود یا زیانی می‌گردد که به سود یا زیان ترقی سطح عمومی قیمت‌ها یا سود یا زیان قدرت خرید معروف است. نگهداری وجه نقد در صندوق یا داشتن حسابهای بدهکاران و اسناد دریافتی در زمانی که سطح عمومی قیمت هادرجال تغییر است باعث زیان می‌گردد. برعکس ایجاد بدهی و نگهداری حسابهای مختلف بدهی در زمانی که سطح عمومی قیمت هادرجال ترقی است سبب سود قدرت خرید می‌شود، زیرا که بدهی‌های معینی باید در آینده با ریال ارزان تر پرداخت شود. مطالب فوق را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

در زمانی که شاخص سطح عمومی قیمت هادرجال ترقی است داشتن موقعیت نقدی منفی، یعنی داشتن بدهی بیش امدارائیهای نقدی به نفع شرکت و برعکس داشتن موقعیت نقدی مثبت، یعنی داشتن دارائیهای نقدی بیش اربدهی به زیان شرکت خواهد بود. " برای روشن شدن مطلب به ترانزنامه زیر که بر حسب میلیون ریال برای دو شرکت مختلف تنظیم گردیده است، توجه کنید.

Monetary items
Nonmonetary items

(۱)
(۲)

شرکت ب	شرکت الف	ارقام به میلیون ریال
۱۰۰	۶۰۰	نقد، اسناد و حسابهای دریافتنی
۸۰۰	۳۰۰	موجودی کالا، زمین ساختمان و ماشین آلات
<u>۹۰۰</u>	<u>۹۰۰</u>	جمع داراییها
۶۵۰	۲۰۰	بدهی ها (جاری و بلندمدت)
۲۵۰	۷۰۰	حقوق صاحبان سهام
<u>۹۰۰</u>	<u>۹۰۰</u>	جمع بدهی و سرمایه:

اگر شاخص سطح عمومی قیمت ها به میزان ۱۰ درصد افزایش یافته باشد (برای مثال ۱۲۰٫۱ به ۱۳۰) تراژنامه جدید دو شرکت که بر اساس ارزش - جاری ریال تعدیل شده اند، به شرح زیر درمی آیند:

شرکت ب	شرکت الف	ارقام به میلیون ریال
۱۰۰	۶۰۰	نقد، اسناد و حسابهای دریافتنی
۸۸۰	$(۸۰۰ \times 1/1.10) ۷۲۷$	موجودی کالا، زمین، ساختمان و ماشین آلات $(۳۰۰ \times 1/1.10)$
<u>۹۸۰</u>	<u>۹۳۰</u>	جمع داراییها:
۶۵۰	۲۰۰	بدهیها (جاری و بلندمدت)
۳۲۵	$(۲۵۰ \times 1/1) ۲۷۰$	حقوق صاحبان سهام $(۷۰۰ \times 1/1)$
۵۵	۴۰	خالص سود (ریان) قدرت خرید پول
<u>۹۸۰</u>	<u>۹۳۰</u>	جمع بدهی و سرمایه

شرکت الف :

ریان حاصل از نگهداری نقد و حسابهای دریافتی: ریال $60 = (600 \times 10\%)$

سود حاصل از داشتن حسابهای بدهیها: ریال $20 = (200 \times 10\%)$

۴۰ ریال ریان خالص قدرت خرید پول.

شرکت ب :

سود حاصل از داشتن حسابهای بدهیها: ریال $65 = (650 \times 10\%)$

ریان حاصل از نگهداری نقد و حسابهای دریافتی: ریال $10 = (100 \times 10\%)$

۵۵ ریال سود خالص قدرت خرید پولی.

اقلام موجودی کالا، دارائیهای ثابت و حقوق صاحبان سهام به ارزش -
ریال در تاریخ تنظیم ترانزنامه، بوسیله استفاده از عامل تبدیل $1/10$ (۱۲۰:۱۳۲)
تبدیل گردیده است. اقلام نقد، حسابهای دریافتی و بدهیها (اقلام نقدی)
به دلیل آنکه بر حسب ارزش جاری پول بیان می گردند، تعدیل نمی شوند.
گزارش شماره ۲ کمیته اصول حسابداری

به دلیل وجود تورم، اکثر کشورها بنحوی بامسئله مورد اشاره در بالا
مواجهه بوده اند. انجمنها، موسسات تحقیقاتی، دانشگاهها و دیگران هر کدام
به طریقی سعی در ارائه راه حلهای مناسب نموده اند، که ذیلاً خلاصه ای
از گزارش شماره ۲ کمیته اصول حسابداری آمریکا در مورد حسابداری سطح
قیمت ها ارائه می گردد.

۱- گزارشات سطح عمومی قیمتها یا اطلاعاتی که اضافه بر صورت های مالی

تهیه شده و بر اساس سیستم حسابداری قیمت های تاریخی ارائه

می‌گردد، نباید به عنوان صورتهای گزارشهای اصلی حسابداری منتشر کردند. این گزارشها طبیعتاً از نوع گزارشات فرعی و ضمیمه ای بوده و انتشار آنان الزامی نیست.

۳- اصول مشابهی که در تهیه صورتهای مالی در سیستم حسابداری قیمتتهای تاریخی به کار گرفته می‌شود، باید در تنظیم صورت های مالی تعدیل شده برای ترقی سطح عمومی قیمتتهای نیز رعایت گردد. گزارشهای مالی سطح قیمت هابه عنوان توسعه و بخشی از حسابداری قیمت های تاریخی است و نه چیزی جداگانه.

۴- شاخص سطح عمومی قیمت هاباید در تنظیم گزارشهای مالی سیستم حسابداری سطح قیمتتهامورد استفاده قرار گیرد و نه شاخص قیمت کالای بخصوص.

۵- گزارشهای مالی سطح عمومی قیمت هاباید بر اساس قدرت خرید پول در تاریخ تنظیم آخرین ترانزنامه تنظیم گردند.

۶- در تنظیم صورتهای مالی سطح عمومی قیمت هاباید اقلام نقدی و غیر نقدی تفکیک گردند. زیرا اقلام نقدی دارائیهاییهبا بر اساس قدرت خرید جاری پول محاسبه شده با همان مبلغ در ترانزنامه حسابداری سطح عمومی قیمت هاظاهرمی شوند. اقلام غیر نقدی نیز باید بر اساس قدرت خرید جاری پول در تاریخ تنظیم ترانزنامه تعدیل گردیده و در گزارشهای مالی حسابداری سطح عمومی قیمت ها ظاهر شوند.

۷- اقلام در صورت سود و زیان باید بر اساس ارزش جاری پول در پایان دوره تبدیل گردند. هزینه مالیات بر درآمد در صورت سود و زیان حسابداری سطح عمومی قیمت هابرابر است با هزینه مالیات بر درآمدی که در صورت سود و زیان حسابداری قیمت های تاریخی

محاسبه و نشان داده می شود و نباید بر اساس سود قبل از مالیات جدید (سود منعکس در صورت سود و زیان حسابداری سطح عمومی - قیمتها) محاسبه و ارائه گردد.

۷- سود یاریان سطح عمومی قیمت ها باید با استفاده از شاخص سطح عمومی قیمتها محاسبه شود و با سود یاریان موسسه جمع گردد. سود حاصل از داشتن حسابهای بدهیها در طول دوره مالی تورمی با سودخالص دوره مذکور جمع می شود. اینگونه سود و زیانها در صورت های حسابداری سطح عمومی قیمتها باید جداگانه نشان داده شود.

۸- صورتهای مالی حسابداری سطح عمومی قیمتهای دوره قبلی باید هر دوره با استفاده از شاخص سطح عمومی قیمتها تجدید محاسبه گردند. بدین معنی که با استفاده از نسبت شاخص دوره جاری به شاخص دوره قبلی (ضربدر اقلام مورد نظر) صورت های مالی حسابداری جدید تنظیم شوند.

۹- اطلاعات کمکی و اضافی مبتنی بر حسابداری سطح قیمت ها باید روشن و دارای حداقل اطلاعات گمراه کننده باشد. اینگونه اطلاعات بهتر است به صورت جداول مستقل و نه جداول یک جا با اطلاعات حسابداری قیمت های تاریخی ارائه گردند.

۱۰- اطلاعات مبتنی بر سطح عمومی قیمت ها باید حاوی نکات زیر باشد:
الف) صورتهای مالی سطح عمومی قیمت ها، صورت حسابهای کمکی و ضمیمه ای باشند.

ب) کلیه مبالغی که در صورت حسابهای سطح عمومی قیمت ها ارائه می گردد باید بر اساس واحد پولی با قدرت خرید مساوی باشد (که برابر است با قدرت خرید پول در پایان دوره مالی).

ج) سود یاریان قدرت خرید پول (سطح قیمت‌ها) منعکس
در صورت های مالی حسابداری سطح قیمت نامعرف اثرات
تورم اقتصادی بر اقلام نقدی ترانزاکشن است.

د) کلیه اصولی که در تهیه صورتهای مالی حسابداری قیمت های
تاریخی رعایت می شود در تهیه صورتهای مالی حسابداری سطح
قیمت هانیز رعایت می گردد.

ه) صورتهای مالی حسابداری سطح قیمت‌ها، داراییها را به قیمت‌های
ارزیابی شده، جایگزینی فروش رفتنی یا سایر انواع ارزشها
نشان نمی دهد.

و) صورتهای مالی حسابداری سطح قیمت‌ها سال گذشته به
ارزش ریال سال جاری تبدیل می گردد تا با صورتهای مالی
حسابداری سطح قیمت‌های جاری قابل مقایسه گردد (هر سال
صورتهای مالی حسابداری سطح قیمت‌های یکسال به جلو رانده
می شود).

ن) مالیات بر درآمد بر اساس درآمد (سودخالص) قبل از تعدیل
برای تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها محاسبه می گردد زیرا
قوانین مالیاتی تورم و ضد تورم رانادیده می گیرند.

ادامه دارد

.... بقیه ما و خوانندگان

تغییرات حسابداری) Accounting Changes (در شماره های

آینده مجله چاپ می گردد، جلب می نمائیم.

سردبیر