

شناسایی شاخص‌های اثرگذار و نکات کلیدی در صورت‌های مالی شهرداری‌ها (مطالعه موردی شهرداری تهران)

محمد رضا شهروی^۱

چکیده

هدف از این پژوهش یافتن شاخص‌های اثرگذار و نکات کلیدی در صورت‌های مالی شهرداری‌ها می‌باشد. روش تحقیق کاربردی - توصیفی و تحلیلی و به شیوه استدلالی می‌باشد، از منابع و متون معتبر کتابخانه‌ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت و همچنین از نظرات کارشناسان و متخصصان حسابداری و مدیریت مالی نیز استفاده شده است. از نظرات ۳۰ نفر از کارشناسان و متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در معاونت مالی و اقتصاد شهری شهرداری تهران کمک گرفته شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که شاخص‌های اثرگذار و نکات ویژه‌ای در تهیه صورت‌های مالی شهرداری تهران وجود دارد و بر اساس این تحقیق مدیران مالی شهری در شهرداری‌ها می‌توانند با استفاده از این شاخص‌ها، صورت‌های مالی صحیح و دقیق‌تری را تهیه و ارائه نمایند. ۱- قابل فهم بودن ۲- به موقع بودن ۳- قابل رسیدگی بودن ۴- تعهدی بودن ۵- وجود هزینه‌های مأموریت‌های شهری ۶- وجود خالص درآمدها و هزینه‌های غیرعملیاتی ۷- وجود تحقق ۸- وجود تطابق ۹- وجود بهای تمام شده ۱۰- افشای حقایق ۱۱- وجود مازاد (کسری) درآمد بر هزینه‌های ناخالص ۱۲- وجود مازاد (کسری) درآمد بر هزینه خالص ۱۳- ارزش پیش‌بینی کنندگی ۱۴- قابل اتکا بودن

کلمات کلیدی: صورت‌های مالی، شهرداری تهران، ارزش تأییدکنندگی.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

مقدمه

وجود اطلاعات مالی صحیح و معتبر باعث اتخاذ تصمیم‌های مفید اقتصادی می‌گردد. در صورتی که اطلاعات منتشر شده توسط بنگاه‌های اقتصادی از مطلوبیت لازم برخوردار نباشند باعث تصمیم‌گیری‌های اقتصادی نامطلوب و در نتیجه اتلاف منابع اقتصادی، اختلال در بازارهای سرمایه و در نهایت کاهش رفاه عمومی می‌گردد. اطلاعات معتبر و مربوط یکی از ابزارهای توسعه اقتصادی می‌باشد. در حال حاضر در کشورهای توسعه‌یافته، صورت‌های مالی و اطلاعات مالی منتشر شده توسط مؤسسات اقتصادی به عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای نشان دادن وضعیت مالی و نتایج عملکرد مدیران در این مؤسسات می‌باشد، به همین دلیل حساسیت خاصی نسبت به چگونگی تهیه این اطلاعات وجود دارد. لذا استانداردهای حسابداری و یا اصول پذیرفته شده حسابداری به عنوان مبنای تهیه این اطلاعات باید از ویژگی‌های خاصی برخوردار باشند که منجر به تهیه اطلاعات معتبر و مربوط گردند. یکی از مفروضات بدیهی تهیه صورت‌های مالی، فرض ثبات واحد پولی به عنوان معیار اندازه‌گیری فعالیت‌های اقتصادی است در حالی که در شرایط اقتصادی که تورم وجود دارد این فرض به شدت تحت تأثیر قرار می‌گیرد و در صورتی که در تهیه صورت‌های مالی قدرت خرید پول ثابت فرض شود، اطلاعات تهیه شده با واقعیت هم‌خوانی ندارد، بنابراین در این شرایط لحاظ نمودن کاهش قدرت خرید پول در صورت‌های مالی تا حدودی نارسایی‌های ناشی از عدم ثبات واحد اندازه‌گیری را بر طرف می‌سازد. (ستایش، ۱۳۸۰)

وجود تورم در بسیاری از کشورها منجر به انجام تحقیقات زیادی در زمینه شناسایی تأثیرات تورم بر صورت‌های مالی گردیده است بسیاری از این تحقیقات به منظور پاسخ به این سؤال بوده است که آیا صورت‌های مالی تعدیل‌شده اطلاعات مفیدتری به استفاده‌کنندگان ارائه می‌دهند؟ مطالعات زیادی به منظور پاسخگویی به این سؤال از دهه‌های ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰ توسط افراد متعددی از جمله هنری سوئینی (۱۹۲۷) و دیگران آغاز گردیده و تاکنون نیز ادامه دارد. (دستگیر، ۱۳۷۲)

مدیران، سهامداران، اعتباردهندگان، مقامات مالیاتی و دیگر گروه‌های ذینفع یک واحد بازرگانی در پی یافتن پاسخ برای سؤالات مهم زیر، درباره آن واحد بازرگانی می‌باشند:

۱. وضعیت مالی واحد بازرگانی مورد نظر در یک نقطه زمانی معین چیست؟
 ۲. این واحد بازرگانی در طول یک دوره معین چگونه نیازهای مالی خود را تأمین می‌کند؟
- حسابداران جهت تهیه پاسخ برای سؤالات بالا، سه صورت مالی اساسی را تهیه می‌کنند که عبارت‌اند از:

۱. ترازنامه
۲. صورت حساب سود و زیان
۳. صورت وضعیت گردش وجوه نقد.

ترازنامه وضعیت مالی (یا وضعیت سازمان) را در یک لحظه زمانی نشان می‌دهد. ترازنامه تصویری از وضعیت مالی واحد بازرگانی را در یک تاریخ معین به دست داده و می‌تواند مانند عکسی ثابت مورد توجه قرار گیرد. صورت حساب سود و زیان (یا صورت حساب درآمد) عملکرد شرکت را در طول یک دوره زمانی منعکس می‌نماید. در این مقاله ترازنامه و صورت حساب سود و زیان تشریح و عناوین مهم موضوع امور مالی، با استنتاج از این صورتها، معرفی می‌شوند.

ترازنامه - مفاهیم اساسی

چارچوب حسابداری بر عناصر و فرضیاتی بنا شده که عناوین مختلفی از قبیل: مفاهیم اساسی، فرضیه‌های مینا، میثاق‌ها، اصول و قواعد حسابداری به آن‌ها نسبت داده شده است. مراجع حرفه‌ای کشورهای مختلف اصول و مفاهیم حسابداری را به روش‌های مختلفی طبقه‌بندی کرده‌اند که در همه این طبقه‌بندی‌ها تقریباً سه گروه اصلی به ترتیب زیر وجود دارد:

۱. مفاهیم بنیادی، اصول فراگیر یا فرضیات محیطی.
۲. اصول اجرائی یا اصول کلی عملیاتی
۳. اصول و روش‌های تفصیلی، اصول حکم‌کننده و بازدارنده یا میثاق‌های محدودکننده.

اصول یا مفاهیم موردنظر فرضیاتی‌اند که دارای مفاهیمی بااهمیت بوده و به‌طور کلی قابل پذیرش حسابداران می‌باشند. این اصول و مفاهیم عبارت‌اند از:

- ۱- مفهوم شخصیت ۲- مفهوم پول به عنوان واحد اندازه‌گیری ۳- مفهوم تداوم فعالیت ۴- مفهوم بهای تمام‌شده ۵- مفهوم محافظه‌کاری ۶- مفهوم جنبه دوطرفه ۷- مفهوم دوره حسابداری ۸- مفهوم تعهدی ۹- مفهوم تحقق ۱۰- مفهوم تطابق (هزینه با درآمد) ۱۱- مفهوم اهمیت ۱۲- مفهوم ثبات رویه ۱۳- مفهوم افشای حقایق ۱۴- مفهوم حاکمیت قانون (افشاری، ۱۳۸۱)

مفهوم شخصیت

واحد تجاری از نظر مقاصد حسابداری به عنوان یک شخصیت جداگانه و مستقل در نظر گرفته می‌شود. حساب‌ها برای این شخصیت به شکلی متمایز و منفک از اشخاصی که در آن ذینفع هستند نگهداری می‌شوند. این تفکیک شخصیت در مورد یک شرکت سهامی که دارای شخصیت حقوقی مستقل است شاید به‌آسانی قابل‌درک باشد. اما درک آن در مورد یک واحد انفرادی و یا یک شرکت تضامنی که از نظر حقوقی دارای شخصیتی جدا از مالکانشان نمی‌باشند می‌تواند تا حدی دشوار جلوه کند. به هر حال از نقطه نظر حسابداری هر موسسه یا سازمانی اعم از این‌که دارای شخصیت حقوقی باشد یا نباشد،

به‌مثابه یک شخصیت جداگانه در نظر گرفته می‌شود. حسابداران مبادلات را همان‌طوری که بر این شخصیت اثر می‌گذارند ثبت می‌کنند و مالکان، اعتباردهندگان، فروشندگان، کارکنان، مشتریان و دولت را در مقام اشخاص طرف معامله با این شخصیت مورد توجه قرار می‌دهند. (افشاری، ۱۳۸۱)

تجزیه و تحلیل تفاوت‌های موجود در روش‌های محاسبه و افشای خالص دارایی‌ها بین استاندارد حسابداری شماره ۳۳ و دیگر روش‌های موجود مانند روش ارزش‌های جاری و روش دلارهای ثابت می‌پردازند. این مقاله شواهد تجربی از روش‌های به کارگرفته شده برای محاسبه خالص دارایی‌ها در ۷۸ شرکت فراهم می‌کند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین روش‌های استفاده شده، تفاوت‌های زیادی وجود دارد و بیان می‌کند برای افزایش یکنواختی در ارزیابی خالص دارایی‌ها تحت شرایط تورمی استاندارد شماره ۳۳ مورد نیاز است. همچنین این مطالعه پیشنهاد می‌کند که هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید بیانیه‌هایی قابل تعریف و با ابهام کمتر در مورد مدل‌های افشای خالص دارایی‌ها در شرایط تورمی صادر نماید. (یانگ، همکاران، ۲۰۰۵)^۱

مفهوم اندازه‌گیری با پول

حسابداری تنها به آن رویدادهایی مربوط می‌شود که در اصطلاحات پولی قابل بیان هستند. استفاده از یک مقیاس پولی وسیله‌ای را فراهم می‌کند که به کمک آن عناصر ناهمجنس نظیر زمین، ماشین‌آلات و تجهیزات، موجودی‌های جنسی، اوراق بهادار، سرفق‌لی و دیگر اقلام دارایی بتوانند با ارقامی بیان شوند که به‌طور معنی‌داری قابل مقایسه گردند. به هر حال این اصل، به نحوی که در حسابداری عمل می‌شود، دارای محدودیت‌هایی جدی در زمینه نوع اطلاعات فراهم شده می‌باشد. برای مثال: حسابداری چیزهایی مانند سطح روحیه و انگیزش کارکنان، رقابت تکنولوژی شرکت، یا تصور بازار را از محصولات شرکت اندازه‌گیری نمی‌کند. به‌اختصار، اگرچه حسابداری در زمینه اندازه‌گیری جنبه‌های معینی از کارکرد و وضعیت سازمان مورد عمل با قاطعیت برخورد می‌کند، اما اطلاعات تهیه شده توسط سیستم حسابداری برای تصمیم‌گیری درباره بقا و کامیابی آن سازمان ناکافی و ناتوان است و نمی‌تواند همه جنبه‌های مربوط را به طبقه‌بندی پولی تبدیل کند.

مفهوم تداوم فعالیت

حسابداری به‌طور معمول بر این پیش‌فرض استوار است که شخصیت واحد تجاری به‌طور نامحدود برای یک دوره طولانی و نامعین در حال فعالیت (زنده) باقی خواهد ماند. این اصل از جهت ارزشی کردن دارایی‌ها و بدهی‌ها دارای محدودیت مهمی است. دارایی‌ها به‌طور معمول در دفاتر به بهای تمام‌شده

منهای استهلاک انباشته نشان داده می‌شوند (و نه به ارزش قابلیت نقد شدنشان). در اینجا چنین فرض می‌شود که بهای تمام‌شده منهای استهلاک انباشته، ارزش یک دارایی را برای واحدی تجاری که در یک تداوم فعالیت باقی خواهد ماند بهتر منعکس می‌کند. همین‌طور، بدهی‌ها به ارزش‌هایی معادل آن مبلغی که واحد تجاری مدیون است منعکس می‌شوند. (و نه به ارزش واقعی برای اعتباردهندگان در هنگام تسویه حساب یا در حالت انحلال)

مفهوم بهای تمام‌شده

دارایی‌های تحصیل شده توسط شرکت به‌طور کلی به بهای تمام‌شده آن‌ها ثبت می‌شوند. قیمت پرداخت شده بر اساس ارزش اولیه شارژ می‌شود. این اصل خود به اصل ارزش ثابت واحد پول مربوط می‌شود و از این‌رو تمامی ضعف‌های ناشی از آن اصل را، برای تمامی مقاصد بعدی حسابداری، به همراه دارد. برای مثال، استهلاک نیز تحت تأثیر ضعف‌های اصل اخیر قرار می‌گیرد.

مفهوم محافظه‌کاری

این اصل ضعف‌های مفهوم بهای تمام‌شده را در مورد دارایی‌های جاری اصلاح یا تعدیل می‌کند ولی معمولاً در مورد ارزش دارایی‌های غیر جاری (که تحت‌الشعاع مفهوم بهای تمام‌شده قرار می‌گیرند) کاربرد ندارد. مفهوم محافظه‌کاری معمولاً چنین بیان می‌شود: تا از تحصیل سود مطمئن نشده‌اید هیچ سودی پیش‌بینی و شناسایی نکنید ولی با احتمال وقوع هزینه، همه هزینه‌های ممکن را منظور نمایید. بر طبق این مفهوم به‌طور معمول دارایی‌های جاری به بهای تمام‌شده یا ارزش بازار (هر کدام که کمتر است) ارزش‌گذاری می‌شوند. این مفهوم می‌تواند قدری غیرمنطقی به نظر آید چون که معمولاً برای حسابداران از دیدگاه ثبات رویه در گزارشگری، گزارش کردن بر مبنای بهای تمام‌شده یا ارزش بازار، یک استثنا خواهد بود. اما به هر صورت حسابداران به‌طور کلی محافظه‌کاری را بر ثبات رویه ترجیح می‌دهند. (افشاری، ۱۳۸۱)

مفهوم دو طرفه

این مفهوم را می‌توان به عنوان مهم‌ترین مفهوم بنیادی و برجسته حسابداری منظور داشت. این اصل مبنایی مفهومی برای فنون مکانیکی حسابداری فراهم آورده و در میان حسابداران نسبت به این مفهوم توافق جهانی وجود دارد. قیل از تشریح این مفهوم بهتر است "دارایی" و "حقوق مالی" را تعریف کنیم. دارایی‌ها منابعی هستند که تحت تملک موسسه و یا به‌طور دقیق‌تر، تحت کنترل موسسه قرار دارند. دارایی دارایی سه مشخصه اساسی است که عبارت‌اند از:

۱. داشتن قابلیت انتفاع آتی. یعنی یا قابلیت ایجاد درآمد در آینده داشته و یا قابل تبدیل به پول نقد می‌باشد.
 ۲. تحت کنترل سازمان قرار داشتن (و نه صرفاً تحت تملک بودن)
 ۳. در نتیجه رویدادهای مالی گذشته به وجود آمدن
- حقوق مالی عبارت‌اند از: ادعای اشخاص مختلف در مقابل دارایی‌هایی که در تملک و یا تحت کنترل سازمان می‌باشند. دو نوع حق مالی وجود دارد:
- الف- ادعای صاحبان موسسه نسبت به دارایی‌های موسسه (حق مالکیت)
- ب- بدهی‌ها

دارایی = بدهی + حقوق صاحبان سرمایه

بر اساس مفهوم دوطرفه، هر رویداد مالی دوجنبه خواهد داشت. این جنبه‌ها دارای چنان ویژگی هستند که شخصیت حسابداری را همواره محفوظ و متعادل نگه می‌دارند. یا به عبارت دیگر تأثیر آن‌ها بر معادله حسابداری چنان است که این رابطه تعادلی همواره برقرار می‌ماند.

ترازنامه: سایر مفاهیم

ترازنامه وضعیت مالی یک واحد تجاری را در یک لحظه معین نشان می‌دهد. در ایران شکل ارائه ترازنامه به دو صورت T و گزارشی متداول است.

لازم به ذکر است که تقدم و تأخر هریک از طبقات ترازنامه نوعاً اختیاری بوده و توافق عمومی جهانی نسبت به آن وجود ندارد.

تشریح طبقات ترازنامه:

شاید منطقی‌تر باشد که تشریح طبقات ترازنامه را از سمت چپ که اقلام آن نقش آغازین یا نقش منابع مالی اصلی و اولیه واحد را ایفا می‌کنند شروع کنیم بدین ترتیب خواهیم داشت:

حقوق مالی (بدهی و سرمایه)

طبق تعریف، بدهی‌ها و یا حقوق صاحبان سهام، به‌طور بسیار گسترده، نماینده یا معرف آن چیزهایی هستند که شخصیت تجاری به دیگران مدیون است. اگرچه در قانون تجارت ایران حقوق مالی به‌طور

صریح طبقه‌بندی نشده است، اما قانون تجارت بعضی کشورها حقوق مالی را به گونه‌هایی طبقه‌بندی می‌کنند. نمونه‌ای از این طبقه‌بندی‌ها به شرح زیر می‌باشد:

۱. سرمایه
۲. اندوخته‌ها و مازاد
۳. وام‌های بدون وثیقه
۴. وام‌های با وثیقه و یا وام‌های تضمین شده
۵. بدهی‌های جاری و ذخایر پرداختنی
۶. سرمایه

سرمایه به دو نوع سهام عادی و سهام ممتاز به شرح زیر تقسیم می‌شود:

الف- سهام عادی: معرف تخصیص حق مالی سهامدارانی است که از نظر تئوریک مالکان شرکت‌اند. سرمایه با بودن ریسک سرمایه، هیچ نرخ ثابتی از سود را نمی‌برد.

ب- سهام ممتاز: معرف تخصیص منابع سهامداران ممتاز بوده و نرخ سود سهام ثابتی نسبت به آن قابل پرداخت است. (افشاری، ۱۳۸۱)

اندوخته‌ها و مازاد

اندوخته‌ها و مازاد سودهایی می‌باشند که در شرکت نگه داشته شده‌اند.

وام‌های تضمین شده (وثیقه‌دار)

این اصطلاح اشاره به استقراض‌هایی دارد که شرکت در مقابل آن‌ها وثیقه‌های خاصی ارائه داده است. مهم‌ترین اقلام وام‌های تضمین شده عبارت‌اند از: اوراق قرضه، وام‌های اخذشده از مؤسسات مالی و وام‌های اخذ شده از بانک‌های تجاری

وام‌های تضمین نشده (بدون وثیقه)

این‌ها استقراض‌های شرکت‌اند که در ازای آن‌ها هیچ نوع وثیقه خاصی داده نشده است. عمده‌ترین آن‌ها عبارت‌اند از سپرده‌های ثابت، ودایع و پیش دریافت‌ها از مشتریان، استقراض‌های درون شرکتی و وام‌های دریافتی بدون وثیقه از بانک‌ها.

بدهی‌های جاری

بدهی‌های جاری و ذخایر هزینه‌های پرداختنی اقلامی نظیر: بستانکاران تجاری، پیش دریافت‌های تجاری، سود سهام پرداختنی مطالبه نشده، سود سهام جاری، ذخایر هزینه‌های پرداختنی از قبیل، حقوق و دستمزد، اجاره، بهره (این‌ها هزینه‌هایی هستند که خدمات مرتبط با آن‌ها در گذشته توسط شرکت دریافت شده اما پرداخت‌های مربوط با آن‌ها تا تاریخ ترازنامه انجام نشده است). تضمینات خدمات پس از فروش، تعهداتی مانند بیمه و مالیات‌ها، حصة جاری وام‌های بلندمدت، مزایای پایان خدمت کارکنان یا مستمری‌ها و غیره است. به‌طور خلاصه از نظر مقاصد مدیریتی بدهی‌های جاری تعهداتی هستند که انتظار می‌رود موعداً سررسید آن‌ها طی سال آتی باشد. (افشاری، ۱۳۸۱)

گفارو (۲۰۰۹) در رساله دکتری خود به بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی، از جمله نقش کنترل‌های داخلی، بر گزارشگری مالی پرداخت و در نهایت نیز الگویی را برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی ارائه نمود که با اندازه‌گیری عوامل اثرگذار شناسایی شده می‌توان اندازه کیفیت گزارشگری مالی را محاسبه نمود. وی به صورت موردی کیفیت گزارشگری مالی یک شرکت بورسی در صنعت دارویی را اندازه‌گیری نمود و اندازه کیفیت گزارشگری مالی شرکت را ۷۲ درصد به دست آورد. (گفارو، ۲۰۰۹)^۱

مک اینتایر (۱۹۷۳) نیز طی تحقیقی پیرامون اثرات صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس ارزش‌های جاری بر تصمیمات سرمایه‌گذاران نشان داده است که دارندگان صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس ارزش‌های جاری از هیچ‌گونه امتیاز خاصی در تصمیم‌گیری‌هایشان برخوردار نبوده‌اند. به عقیده وی اگرچه تعدیلات صورت‌های مالی بر اساس ارزش‌های جاری تغییر قابل‌توجهی را در رقم سود شرکت‌های مورد مطالعه ایجاد کرده، اما واقعیت نسبی شرکت‌ها ثابت مانده است و این دلیل اصلی عدم وجود هرگونه امتیاز برای دارندگان صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس تورم در تصمیم‌گیری‌ها بوده است. (مک اینتایر، ۱۹۷۳)^۲

دارایی‌ها

همان‌طور که در می‌دانیم، دارایی معرف منابعی است که تحت تملک یا تحت کنترل شرکت قرار دارد و دارای قدرت ایجاد منافع آتی یا دارای قابلیت تبدیل به نقد است. بنابراین در یک مفهوم وسیع می‌توان گفت: دارایی‌ها منابعی هستند که ارزش شرکت را تشکیل می‌دهند. آن‌ها توسط شرکت به منظور

1. Gafarov.

2. McIntyre.

هدایت عملیات به بهای تمام‌شده معین پولی در گذشته تحصیل شده‌اند. تحت کنترل موسسه قرار دارند و دارای انتفاع آتی هستند. یک نمونه از طبقه‌بندی دارایی‌ها به ترتیب و شرح زیر است:

۱. دارایی‌های جاری: وام‌ها و پیش‌پرداخت‌ها
۲. سرمایه‌گذاری‌ها
۳. دارایی‌های ثابت
۴. سایر دارایی‌ها
۵. دارایی‌های جاری، وام‌ها و پیش‌پرداخت‌ها

این طبقه متشکل از وجوه نقد و دیگر منابعی است که معمولاً در طول چرخه یا سیکل عملیاتی شرکت به وجه نقد تبدیل می‌شوند. دارایی‌های جاری برای دوره زمانی کوتاه نگهداری می‌شوند اما در مقابل، دارایی‌های ثابت برای دوره‌های نسبتاً بلندتر نگهداری می‌شوند. اقلام عمده دارایی‌های جاری عبارت‌اند از: وجوه نقدی، بدهکاران یا حساب‌های دریافتی تجاری، سایر حساب‌های دریافتی، موجودی‌های جنسی، وام‌های پرداختنی به کارمندان، پیش‌پرداخت‌ها و سفارشات ارزی خرید کالا و خدمات و پیش‌پرداخت‌های هزینه. (افشاری، ۱۳۸۱)

در پژوهش دیگری را عنوان رابطه میان کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت گزارشگری مالی بررسی گردید و از مدل جونز برای محاسبات استفاده شد. این پژوهش برای سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ بر روی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران صورت گرفته شد و نتایج نشان داد شرکت‌هایی که کیفیت گزارشگری بالاتری دارند، اندازه اقلام تعهدی اختیاری آن‌ها کمتر می‌باشد. (کرمدار، همکاران، ۲۰۱۳)

مفهوم تطابق

وقتی درآمدهای یک دوره حسابداری شناسایی می‌شوند، هزینه‌های تعلق گرفته برای ایجاد درآمدها در مقابل آن‌ها تطبیق داده می‌شوند (توجه کنید که، هزینه‌ها با درآمدها تطبیق داده می‌شوند، نه بالعکس). این کار اطمینان حاصل می‌سازد که فروش و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته در صورت حساب سود و زیان، دلالت بر فعالیت‌ها و محصولات یکسانی دارند.

مفهوم اهمیت

از آنجایی که نگهداری کردن ثبت‌های حسابداری مستلزم صرف وقت و هزینه می‌باشد، حسابداران معمولاً علاقه‌مند به رویدادهای واجد اهمیت هستند حسابداری گرایش دارد به صرف نظر کردن از رویدادهایی که واجد اهمیت معنی‌دار نیستند.

مفهوم ثبات رویه

مفهوم ثبات رویه، شخصیت حسابداری را وا می‌دارد تا وقتی که روشی را برای ثبت و یا گزارش کردن یک اقدام مالی برمی‌گزیند، همان روش را در دوره‌های مالی بعد و برای تمامی رویدادهای مالی مشابه مورد عمل قرار دهد و در صورتی که تصمیم به تغییر آن روش گیرد، دلایل کافی و توجیه‌کننده برای تغییر دادن آن روش ارائه و گزارش نماید.

مفهوم افشای حقایق

رعایت این مفهوم، به ویژه در امر گزارشگری حسابداری، از آن جهت واجد اهمیت است که استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی بر اساس اطلاعاتی که از طریق صورت‌های مالی تحصیل می‌کنند اقدام به تصمیم‌گیری می‌نمایند. بنابراین عدم افشا و ارائه حقایق و واقعیت‌های لازم و کافی در این گزارش‌های چه‌بسا منجر به تصمیم‌گیری غلط و ایجاد زیان‌های غیرقابل جبران، هم برای تصمیم‌گیرنده و هم برای اجتماع، خواهد شد.

صورت سود و زیان

صورت سود و زیان با هر شکلی که تنظیم شود قاعده‌تاً بایستی شامل اقلام زیر باشد:

فروش خالص، بهای تمام‌شده کالا و خدمات فروش رفته، سود ناخالص عملیات، هزینه‌های عملیاتی، سود عملیاتی، سود/زیان غیرعملیاتی، سود قبل از بهره و مالیات، هزینه بهره، سود قبل از مالیات، مالیات و سود بعد از مالیات

فروش ناخالص: برابر است با جمع قیمت فاکتورهای فروش کالاها و خدمات، در طول دوره

برگشت از فروش: معرف مبلغ صورتحساب کالا یا خدمات برگشتی یا انجام نشده توسط مشتریان است

حقوق دولتی: (مالیات فروش) بر مبلغ پرداخت شده به دولت در رابطه با فروش کالا و خدمات دلالت دارد.

بهای تمام‌شده کالا و خدمات فروش رفته: عبارت است از مجموع بهای تمام‌شده متعلق به تولید کالاهای فروخته‌شده در طی دوره حسابداری و متشکل است از بهای تمام‌شده مواد مستقیم، کار مستقیم و سربارهای کارخانه. بهای تمام‌شده کالا و خدمات فروش رفته بایستی از بهای تمام‌شده تولید متمایز شود.

سود ناخالص عملیاتی: عبارت است از اختلاف بین فروش خالص و بهای تمام‌شده کالای فروش رفته. اغلب شرکت‌ها و سازمان‌ها این مبلغ را به صورت یک قلم برجسته و جداگانه نشان می‌دهند. اما بعضی از شرکت‌ها و سازمان‌ها هم هستند که همه هزینه‌ها را به‌طور یکجا نشان داده و سود ناخالص عملیاتی را به صورت یک قلم مشخص و جداگانه نشان نمی‌دهند.

بهره: عبارت است از هزینه متعلقه به وجوه استقراض شده نظیر وام‌های بلندمدت، اوراق قرضه، سپرده‌های عمومی و پیش‌دریافت‌ها جهت تأمین سرمایه در گردش

سود انباشته: عبارت است از اختلاف بین سود بعد از مالیات با مجموع سود سهام ممتاز و سود نقدی سهام.

صورت‌های مالی دربردارنده ثروت انبوهی از اطلاعات هستند که اگر به درستی تجزیه و تحلیل و تفسیر شوند می‌توانند دیدگاه ارزشمندی به شناخت وضعیت و عملکرد یک شرکت فراهم نمایند. تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی اغلب موردعلاقه اعتباردهندگان (اعم از کوتاه مدت و بلندمدت)، سرمایه‌گذاران، تحلیلگران اوراق بهادار، مدیران و سایرین می‌باشند. تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی می‌تواند برای مقاصد متنوعی صورت گیرد که ممکن است دامنه آن از تجزیه و تحلیل ساده وضعیت نقدینگی و توان پرداخت بدهی‌های کوتاه مدت شرکت تا ارزیابی جامعی از نقاط قوت و ضعف آن شرکت را از جهات مختلف شامل شود. از دیدگاهی، با استفاده از صورت‌های مالی دو نوع تجزیه و تحلیل صورت می‌گیرد: (تجزیه و تحلیل افقی) و (تجزیه و تحلیل عمودی)

در تجزیه و تحلیل افقی یا تجزیه و تحلیل پویا، اقلام متناظر صورت‌های مالی دوره‌های مالی مختلف با یکدیگر مورد مقایسه قرار می‌گیرند در صورتی که در تجزیه و تحلیل عمودی یا تجزیه و تحلیل ایستا، اقلام مندرج در یک صورت یا گزارش مالی با یکدیگر اقلام موجود در همان گزارش به هم نسبت داده‌شده و مورد مقایسه قرار می‌گیرند. (افشاری، ۱۳۸۱)

در هر دو نوع تجزیه و تحلیل فوق، ابزار اصلی تجزیه و تحلیل مالی نسبت‌های مالی می‌باشند. در ادامه به توضیح مختصری از تعاریف می‌پردازیم:

- ۱- انواع نسبت‌های مالی ۲- نسبت‌های نقدینگی ۳- نسبت‌های گردش ۴- نسبت‌های اهرمی ۵- نسبت‌های سودآوری ۶- نسبت‌های رشد ۷- نسبت‌های ارزشیابی ۸- مقایسه با متوسط‌های صنعت ۹- تجزیه و تحلیل سری‌های زمانی ۱۰- تجزیه و تحلیل قدر مشترک ۱۱- تجزیه و تحلیل دوپونت ۱۲- قدرت پیش‌بینی نسبت‌های مالی ۱۳- مسائل مبتلا به تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی

انواع نسبت‌های مالی:

هر نسبت عبارت است از یک رابطه ریاضی بین دو عدد. تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی عبارت است از مقایسه نسبت‌های بین اقلام مختلف یا گروهی از اقلام موجود در صورت‌های مالی، نسبت‌های مالی به چندین روش طبقه‌بندی می‌شوند:

۱. نسبت‌های نقدینگی
۲. نسبت‌های اهرمی، ساختاری، کلی و یا سرمایه‌گذاری.
۳. نسبت‌های گردش، فعالیت و یا عملیاتی
۴. نسبت‌های سودآوری
۵. نسبت‌های ارزشیابی و یا نسبت‌های بازار

نسبت‌های نقدینگی: نقدینگی بر قابلیت و توانایی یک شرکت در برخورد و پرداخت تعهداتش در کوتاه مدت، معمولاً یک سال، دلالت دارد. نسبت‌های نقدینگی به‌طور کلی بر رابطه بین دارایی‌ها جاری (منابع تأمین‌کننده وجوه لازم برای پرداخت تعهدات کوتاه مدت) و بدهی‌های جاری بنا شده‌اند. از جمله نسبت‌های مهم نقدینگی عبارت‌اند از:

۱. نسبت جاری
۲. نسبت سریع یا فوری
۳. نسبت گردش وجوه

۱. **نسبت جاری:** نسبت جاری از تقسیم جمع دارایی جاری بر جمع بدهی جاری به دست می‌آید. یعنی:

$$\text{بدهی جاری/دارایی جاری} = \text{نسبت جاری}$$

دارایی جاری شامل موجودی نقد، اوراق بهادار قابل معامله، بدهکاران، موجودی‌های جنسی، علی‌الحساب‌ها و پیش‌پرداخت‌های هزینه و وام‌ها می‌باشد.

بدهی جاری از وام‌ها، پیش دریافت‌ها، بستانکاران تجاری، هزینه‌های معوق و ذخیره هزینه‌های پرداختنی تشکیل می‌گردد.

نسبت جاری یکی از نسبت‌های بسیار مشهور مالی است. این نسبت توانایی موسسه را در برخورد با بدهی‌های جاری اندازه‌گیری

می‌کند. دارایی جاری در چرخه عملیات به وجه نقد تبدیل می‌شود و وجوه لازم را برای پرداختن بدهی‌های جاری فراهم می‌سازد. نسبت جاری بالاتر، از جهت مسائل مرتبط با بدهی‌های کوتاه مدت، به‌ظاهر بیشتر رفع مشکل می‌کند. اما به هر حال، در تفسیر کردن نسبت جاری نبایستی ترکیب و موقعیت دارایی‌های جاری نادیده گرفته شود. برای مثال، حتی اگر دو شرکت دارای نسبت جاری یکسان باشند، آن شرکتی که قسمت بیشتری از دارایی‌های جاری‌اش به شکل موجودی‌های جنسی است، در برخورد با پرداخت بدهی‌های کوتاه مدتش در موقعیتی ضعیف‌تر از دیگری قرار خواهد داشت.

۲. نسبت سریع:

نسبت سریع که به آن نسبت فوری یا نسبت آنی نیز گفته می‌شود چنین به دست می‌آید:

بدهی جاری/دارایی فوری = نسبت سریع

موجودی کالا - دارایی جاری = دارایی فوری

نسبت فوری، به‌طور متعارف، برای آزمون توان پرداخت بدهی معیار قوی‌تری است این نسبت بر آن بخش از دارایی‌های جاری بنا شده است که سیالیت بالاتری دارند. موجودی‌ها از آن جهت از صورت این نسبت استثناء می‌شوند که سیالیت آن‌ها نسبت به سایر اجزای دارایی جاری کندتر به نظر می‌رسد. دلیل اصلی آن است که فروش موجودی کالا زیر قیمت بازار نشانه وخیم بودن اوضاع مالی شرکت محسوب و باعث کاهش اعتبار شرکت و ایجاد تنگنای عمیق‌تر برای تأمین مالی آن خواهد شد.

۳. نسبت تأمین مالی بانکی به فاصله سرمایه در گردش

فاصله سرمایه در گردش عبارت است از دارایی‌های جاری منهای بدهی‌های جاری (به استثنای استقراض بانکی) لذا:

استقراض بانکی کوتاه مدت به فاصله سرمایه در گردش = نسبت تأمین مالی بانکی به فاصله سرمایه در گردش

اغلب اظهار می‌شود که این نسبت حتی تحت لیبرال‌ترین شرایط تأمین مالی، نبایستی از ۰/۷۵ تجاوز کند. نسبت فاصله سرمایه در گردش شرکت نمونه در پایان سال برابر ۰/۵۳ است.

۴. نسبت‌های جریان وجوه:

نسبت‌های نقدینگی متعارف، مانند نسبت جاری و نسبت فوری دارای ماهیت استاتیک هستند. این نسبت‌ها بر موقعیت و شرایط روزی که ترازنامه به تاریخ آن روز تهیه می‌شود، بنا شده و وضعیت نقدینگی شرکت را فقط در نقطه زمانی معینی اندازه‌گیری می‌کنند. به منظور آزمون از جریان‌ات نقدی ورودی و جریان‌ات نقدی خروجی، علاوه بر مقدار و اندازه مانده دارایی‌های سیال در یک تاریخ معین، به یک تجزیه و تحلیل پویا از نقدینگی نیاز خواهد بود. از جمله معیارهایی که منعکس‌کننده جنبه پویای نقدینگی نیز هستند، عبارت‌اند از:

متوسط جریان روزانه حاصل از مخارج نقدی عملیاتی/دارایی فوری = معیار دامنه

نسبت‌های اهرمی:

اهرم مالی مبین استفاده از بدهی مالی است. سرمایه حاصل از بدهی، منبع تأمین مالی ضعیف‌تر و درعین‌حال ریسکی‌تری است. نسبت‌های اهرمی به ارزیابی ریسک حاصل از کاربرد بدهی سرمایه‌ای کمک می‌کنند. دو نوع از این نسبت‌ها که به‌طور متداول برای تجزیه و تحلیل کردن اهرم مالی مورد استفاده قرار می‌گیرند عبارت‌اند از: نسبت‌های ساختاری و نسبت‌های پوششی

نسبت‌های قابلیت سودآوری:

۱. نسبت حاشیه سود ناخالص (سود ناخالص به فروش خالص)

۲. نسبت حاشیه سود خالص (سود خالص به فروش خالص)

۳. نسبت سود خالص به کل دارایی (سود خالص به کل دارایی)

بازده سرمایه‌گذاری (ROI) (سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی)

بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) (سود سهام عادی به ارزش ویژه)

نسبت‌های ارزشیابی:

۱. نسبت قیمت به سود (P/E) (قیمت بازار هر سهم به سود هر سهم شرکت)

۲. بازده سهام (YIELD) تغییر قیمت همان سهم + سود نقدی هر سهم به قیمت اول دوره همان سهم)

۳. نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MV/BV) (ارزش بازار هر سهم به ارزش دفتری آن سهم) (افشاری، ۱۳۸۱)

ادبیات حسابداری و حسابرسی هیچ توافقی در خصوص تعریف تقلب صورت‌های مالی نشان نداده است. (گوئل، کانگولی، ۲۰۱۲)^۱ طی تحقیقی صورت‌های مالی تعداد محدودی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران را بر مبنای شاخص عمومی قیمت‌ها تعدیل نموده، و اثرات این تعدیلات را بر رفتار استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در ایران مورد ارزیابی قرار داده است. نتایج به دست آمده از این تحقیق تصدیق‌کننده نتایج تحقیقات گذشته بوده است. (عامری، ۱۳۷۶)

صورت‌حساب سود و زیان: مفاهیم اساسی

صورت‌حساب درآمد که به صورت سود و زیان نیز گفته می‌شود یکی از گزارش‌های حسابداری است که شامل خلاصه درآمدها، هزینه‌ها و تفاوت بین آنها (سود یا زیان خالص) برای یک دوره حسابداری است. از نظر فنی، صورت سود و زیان با ترازنامه دارای چنان ارتباطی است که در اصطلاح گفته می‌شود: ترازنامه و صورت سود و زیان باهم گفتگو می‌کنند یا باهم در گفتگو هستند.

صورت سود و زیان بر اصول و مفاهیم زیر استوار است:

۱. مفهوم دوره حسابداری
۲. مفهوم تعهدی
۳. مفهوم تحقق
۴. مفهوم تطابق
۵. مفهوم اهمیت
۶. مفهوم ثبات رویه
۷. مفهوم افشای حقایق

مفهوم دوره حسابداری

به منظور آگاهی از نتایج عملیات و وضعیت مالی یک شرکت به‌طور دوره‌ای، زمان به قسمت‌هایی تقسیم می‌شود که هریک از این قسمت‌ها به عنوان یک دوره حسابداری یا دوره مالی نامیده می‌شود. سود برای

این دوره‌ها اندازه‌گیری شده و وضعیت مالی در پایان هریک از دوره‌های حسابداری ارزیابی می‌شود. دوره حسابداری که برای گزارش دهی خارجی به کار می‌رود معمولاً یک سال است که به آن سال مالی گفته می‌شود. دوره حسابداری یا دوره مالی اساساً بر مبنای ویژگی‌های تجاری شرکت انتخاب می‌گردد. یک دوره مالی یا سال مالی که ابتدایش منطبق با اول فروردین و انتهایش منطبق با پایان اسفندماه همان سال است، سال قانونی نام دارد.

مفهوم تعهدی

بر طبق مفهوم تعهدی، سود از طریق تغییرات حاصله ناشی از عملیات واحد تجاری در حقوق صاحبان سهام اندازه‌گیری می‌شود.

مفهوم تحقق

مطابق با مفهوم تحقق، درآمد تنها هنگامی به حساب‌ها منظور می‌شود که محقق شود. و اما آیا چه وقت درآمد تحقق می‌یابد؟ معمولاً تحقق را زمانی در نظر می‌گیریم که کالاها حمل یا به مشتری تحویل می‌شوند و نه در هنگام دریافت یک سفارش فروش یا امضای یک قرارداد و یا در زمان تولید یک کالا. حال می‌توانیم اختلافی را که بین دیدگاه اقتصادی و دیدگاه حسابداری وجود دارد، مورد توجه قرار دهیم. بر طبق دیدگاه اقتصادی، ارزش ایجاد شده در طول فرآیند تولید شامل بهای تمام‌شده تعلق گرفته و عنصر سود است. اما از نقطه نظر حسابداری، ارزش خلق شده در طول فرآیند تولید تنها شامل بهای تمام‌شده تعلق گرفته است و عنصر سود در نظر گرفته نمی‌شود بلکه سود (که معرف افزایش در حقوق صاحبان سهام است)، در هنگام فروش و تحویل کالا یا خدمات شناسایی می‌گردد. اختلاف در طرز برخورد این دو دیدگاه با سود، از آنجا ناشی می‌شود که عمل حسابداری بر مفهوم محافظه‌کاری همراه با مفهوم شواهد عینی استوار است. (این مفهوم دلالت بر آن دارد که سود بایستی صرفاً وقتی شناسایی شود که عینیت آن آشکار باشد.) (افشاری، ۱۳۸۱)

مطالعه تجربی در زمینه نشان دادن اثرات تورم بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار برزیل انجام داده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین سود خالص تاریخی و سود تعدیل‌شده بر اساس سطح عمومی قیمت‌ها و ارزش تاریخی حقوق صاحبان سرمایه و ارزش تعدیل‌شده حقوق صاحبان سرمایه و همچنین بازده سرمایه‌گذاری به‌دست‌آمده از صورت‌های مالی تاریخی و بازده سرمایه‌گذاری تعدیل‌شده بر اساس سطح عمومی قیمت‌ها اختلاف

قابل ملاحظه آماری وجود ندارد و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از روی صورت‌های مالی تعدیل‌شده نسبت به تصمیم‌گیری بر اساس اطلاعات تاریخی به نتایج مشابهی منجر می‌شود. (سیلوا، ۲۰۰۲)^۱

سرمایه‌گذاری‌ها

این‌ها اوراق بهادار مالی هستند که توسط شرکت تملک شده‌اند. بعضی سرمایه‌گذاری‌ها معرف تعهدات بلندمدت و جوه هستند، این دسته معمولاً سهام عادی دیگر شرکت‌ها می‌باشند که به منظور دریافت سود و یا جهت مقاصد کنترلی نگهداری می‌شوند. ماهیت سرمایه‌گذاری‌های دیگر کوتاه مدت بوده و از نظر مقاصد مدیریت می‌توانند مستقیماً تحت سرفصل دارایی‌های جاری طبقه‌بندی شوند. در بعضی کشورها تحت الزامات و محدودیت‌های قانون تجارت، اوراق مالی کوتاه مدت هم بایستی تحت عنوان سرمایه‌گذاری‌ها نشان داده شوند و نه تحت عنوان دارایی‌های جاری.

دارایی‌های ثابت

این دارایی‌ها دارای دو ویژگی هستند: اول آنکه برای استفاده در طول دوره‌های نسبتاً طولانی در راستای اجرای عملیات واحد تجاری تحصیل می‌شوند. دوم آنکه بدو به قصد بازفروش تحصیل نمی‌شوند. مثال‌هایی از دارایی ثابت عبارت‌اند از: زمین، ساختمان، دستگاه‌ها، ماشین‌آلات، اختیارات و حق امتیازها

سایر دارایی‌ها

این‌ها عمدتاً شامل مخارج و هزینه‌های قبل از بهره‌برداری، زیان حاصل از عملیات به نتیجه نرسیده (مثل هزینه‌های اکتشاف) هستند. این دارایی‌ها معرف مخارج معینی نظیر هزینه‌های مقدماتی و هزینه‌های قبل از بهره‌برداری و قبل از عملیات است که تا تاریخ ترازنامه تسویه و بسته نشده‌اند. از نقطه نظر حسابداری زیان معرف کاهش در حقوق صاحبان سهام است. از این رو وقتی زیانی رخ می‌دهد بایستی حقوق صاحبان سهام به همان میزان کاهش یابد. اما طبق محدودیت‌های قانونی هر کاهش در سرمایه اسمی مستلزم طی تشریفات قانونی است. لذا در بعضی از کشورها وقتی خسارتی رخ می‌دهد سرمایه در سمت چپ ترازنامه دست نخورده باقی‌مانده و زیان در سمت راست ترازنامه نشان داده می‌شود. (افشاری، ۱۳۸۱)

بیان مسئله:

تحقیق درباره صورت‌های مالی در شهرداری‌ها و نهادهای عمومی بسیار ضروری است. چراکه حسابداری این نهادها که غیردولتی و عمومی هستند با سایر دستگاه‌های دولتی متفاوت می‌باشند. تحقیقات زیادی درباره صورت‌های مالی صورت گرفته ولی تهیه گزارش‌های مالی شهرداری‌ها و صورت‌های مالی آن‌ها متفاوت بوده و تخصص مخصوص خود را نیاز دارد. (نظر محقق)

در جریان تحقیقی پیرامون اثرات صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس تورم بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، سرمایه‌گذاران را به سه دسته تقسیم و به هر گروه نوع خاصی از صورت‌های مالی مربوط به شرکت‌های معینی برای چند دوره مالی عرضه کرد. گروه اول فقط به صورت‌های مالی سنتی و بر اساس بهای تمام‌شده تاریخی دسترسی داشتند. گروه دوم سرمایه‌گذارانی بودند که تنها صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس تورم را در اختیار داشتند و سرانجام گروه سوم شامل افرادی بود که بر اساس هر دو نوع صورت‌های مالی تصمیم‌گیری می‌نمودند. نتایج این تحقیق به روشنی نشان‌دهنده عدم وجود هرگونه تفاوت میان تصمیمات اتخاذ شده گروه‌های مختلف سرمایه‌گذاران بود. (هینتز، ۱۹۷۳)^۱

ارزیابی شرکت بر اساس سود باقیمانده که ناشی از صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تاریخی است باعث ارزش‌گذاری کمتر از واقع شرکت‌ها می‌گردد و پیشنهاد کردند که ارزش‌گذاری بر اساس سود باقیمانده باید با استفاده از اطلاعات تعدیل‌شده انجام گیرد. وار و ریتر مدل تئوریکي ارائه دادند که بر اساس آن و با استفاده از سود باقیمانده و تعدیلات تورمی، ارزش شرکت نشان داده می‌شد. (وار، ریتر، ۲۰۰۲)^۲ اوهانلون و پیزنل (۲۰۰۲) با استفاده از مدل پیشنهادی وار و ریتر سه نوع تعدیلات تورمی را به‌طور جداگانه انجام دادند و نشان دادند که هیچ‌یک از این تعدیلات تأثیری بر تخمین ارزش شرکت‌ها بر اساس سود باقیمانده ندارد. همچنین آن‌ها هیچ شواهدی برای این فرض که ارزیابی سود باقیمانده باید بر اساس تعدیلات تورمی باشد، نیافتند. (اوهانلون، پیزنل، ۲۰۰۲)^۳

اشتون و همکاران (۲۰۰۷) معتقد هستند که بر اساس شواهد تجربی موجود، مدل‌های ارزیابی سود باقیمانده مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی به‌طور قابل‌ملاحظه‌ای ارزش حقوق صاحبان سرمایه را کمتر تخمین می‌زند. بنابراین به بررسی نقش تورم در ارزیابی سود باقیمانده با استفاده از روش‌های تئوریکي و شبیه‌سازی شده پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که در یک شرایط تورمی اگرچه ساختار اصلی مدل‌های سود باقیمانده بدون تغییر مانده است ولی مشکلاتی در مدل‌های ارزیابی به وجود می‌آید که باعث ایجاد تغییر در ارزش حقوق صاحبان سرمایه می‌گردد. این پژوهش اصلاحات مناسب برای غلبه

1. Heintz.
2. Warr & Ritter.
3. O'Hanlon.

بر مشکلات کاری با داده‌های بهای تمام‌شده تاریخی برای محاسبه سود باقیمانده در یک محیط تورمی پیشنهاد می‌کند. (اشتون، همکاران، ۲۰۰۷)^۱

سؤال تحقیق:

شاخص‌های اثرگذار و نکات کلیدی در صورت‌های مالی شهرداری‌ها کدامند؟

پیشینه تحقیق:

دیکمن (۱۹۷۵) و تعدادی از صاحب‌نظران حسابداری نسبت به نتایج تحقیقات به عمل آمده توسط هینتز و مک اینتایر تردید نمودند و معتقد بودند اثر تعدیلات بر تصمیم‌گیری در موقعیت‌های واقعی در صورتی کم خواهد بود که این آثار عملاً تحت تأثیر سایر عوامل مرتبط با تصمیم‌گیری واقع شده و از دیده‌ها پنهان بماند. آن‌ها ابراز کردند نتایج چنین تحقیقاتی به دو دلیل می‌تواند موقتی باشد، نخست به دلیل فشار تورمی اندک در شرایط انجام پژوهش و دوم به دلیل عدم وجود درک صحیح از چگونگی تعدیلات تورمی در میان عموم سرمایه‌گذاران. (دیکمن، ۱۹۷۵)^۲

سالهاست که سیاست‌گذاران حسابداری با تدوین استانداردهای حسابداری در تلاش هستند که سیستم‌های حسابداری، اطلاعات مفید مورد نیاز سرمایه‌گذاران را تأمین نمایند. منظور از اطلاعات مفید آن دسته از اطلاعاتی است که بتواند منجر به بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران گردد، لذا در صورتی که حاصل فرایند گزارشگری مالی ارائه اطلاعاتی مفید برای سرمایه‌گذاران باشد می‌توان کیفیت گزارشگری مالی را مطلوب ارزیابی نمود. (بولو، همکاران، ۱۳۹۸)

رؤبایی (۱۳۷۱) در تحقیقی به بررسی تأثیر تورم بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی پرداخته است. محقق ضمن ارائه دو مجموعه صورت‌های مالی جداگانه یکی شامل صورت‌های مالی تاریخی و دیگری شامل صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر مبنای سطح عمومی قیمت‌ها به استفاده‌کنندگان، رفتار آنان را در تصمیم‌گیری خرید یا عدم خرید سهام شرکت‌ها از طریق پرسشنامه مورد بررسی قرار داد. بر اساس نتایج این تحقیق هیچ‌گونه اختلاف آماری بین تصمیمات دارندگان صورت‌های مالی تعدیل‌شده و دارندگان صورت‌های مالی تاریخی وجود نداشته است. (رؤبایی، ۱۳۷۱)

صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان، اطلاعات مالی مفیدی را برای تخصیص منابع به صورت کارآمد و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه فراهم می‌کند. یک گزارش مالی دقیق، تخصیص منابع کارآمد را امکان‌پذیر

4. Ashton.

1. Dyckman

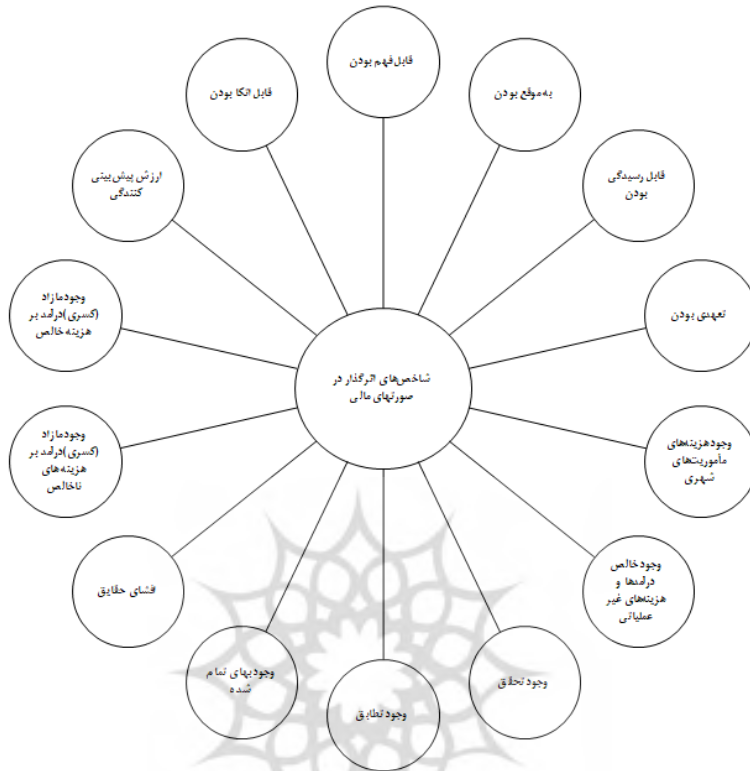
می‌سازد، درحالی‌که اطلاعات مالی متقلبانه مانع چنین تخصیص منابع کارآمدی می‌شود. (کانیگر گرابر، ۲۰۱۲)^۱

اولین کیفیتی که در ادبیات حسابداری باید سراغ گرفت، سودمند بودن برای تصمیم‌گیری است. این کیفیت مهم خود از دو کیفیت مربوط بودن و قابلیت اعتماد سرچشمه می‌گیرد. اطلاعاتی مربوط شناخته می‌شود که برای پیش‌بینی وضعیت آینده یا تأیید و اصلاح تصورات قبلی و یا هر دو مورد به هنگام و باارزش باشد. اطلاعاتی قابل‌اعتماد است که بتوان آن را به محک آزمایش گذاشت و بازتاب دقیق پدیده‌هایی باشد که گزارش می‌شود. می‌توان وضعیت‌های حسابداری مختلفی را یافت که در آن‌ها انتخاب روش‌های حسابداری مختلف به ترکیب‌های متفاوتی از مربوط بودن و قابلیت اعتماد می‌انجامد. (عبده تبریزی، ۱۳۸۳)

ساسانی (۱۳۷۵) به ارزیابی صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس شاخص عمومی قیمت‌ها و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی پرداخته است. بر اساس نتایج این تحقیق در شرایط خاصی صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس شاخص عمومی قیمت‌ها، بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی تأثیر داشته است. (ساسانی، ۱۳۷۵)

روش تحقیق:

از انواع کاربردی - توصیفی و تحلیلی و به شیوه استدلالی می‌باشد، از منابع و متون معتبر کتابخانه‌ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت و همچنین از نظرات کارشناسان و متخصصان حسابداری و مدیریت مالی نیز استفاده شده است. از نظرات ۳۰ نفر از کارشناسان و متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در معاونت مالی و اقتصاد شهری شهرداری تهران کمک گرفته شده است.



شکل ۱- مدل مفهومی تحقیق-شاخص‌های اثرگذار در تهیه صورت‌های مالی در شهرداری تهران

نتیجه‌گیری

این تحقیق که با مشورت از ۳۰ نفر از کارشناسان و متخصصان مالی شهرداری تهران صورت پذیرفته است، نشان داد که نکات ویژه‌ای در تهیه صورت‌های مالی شهرداری تهران وجود دارد و بر اساس این تحقیق مدیران مالی شهری در شهرداری‌ها می‌توانند با استفاده از این شاخص‌ها، صورت‌های مالی صحیح و دقیق‌تری را تهیه و ارائه نمایند. ۱- قابل فهم بودن ۲- به موقع بودن ۳- قابل رسیدگی بودن ۴- تعهدی بودن ۵- وجود هزینه‌های مأموریت‌های شهری ۶- وجود خالص درآمدها و هزینه‌های غیر عملیاتی ۷- وجود تحقق ۸- وجود تطابق ۹- وجود بهای تمام‌شده ۱۰- افشای حقایق ۱۱- وجود مازاد (کسری) درآمد بر هزینه‌های ناخالص ۱۲- وجود مازاد (کسری) درآمد بر هزینه خالص ۱۳- ارزش پیش‌بینی‌کنندگی ۱۴- قابل اتکا بودن

منابع و مأخذ:

Capital Allocation Effects of Financial Reporting Regulation and Enforcement. *European Accounting Review*. ۲۸۳, (۲۰۱۲).

The decline of inflation and the bull market of . *Journal of Financial and Quantitative Analysis*. آر وار، و جی ریتز. (۲۰۰۲).

Beyond the numbers: Mining the annual reports for hidden cues indicative of financial statement fraud Intelligent Systems in Accounting . *Finance & Management*, doi:10.1002/isaf.1326. اس گوئل، و جی کانگولی. (۲۰۱۲).

اسدالله افشاری. (۱۳۸۱). مدیریت مالی در تئوری و عمل. تهران: سروش تهران.

Residual Income: are Inflation Adjustments Necessary ? *Journal of Finance*, UK ,M . ۴pp. ۲۸-۱ . & پیزنل، ک. (۲۰۰۲).

Current Cost Financial Statement and Investment Decision Marking . *The Accounting Review*. ۸۵-۵۷۵, ای مک اینتایر. (۱۹۷۳).

The Effects of Restating Financial Statements for Price-Level Changes, A Comment . *The Accounting Review* . pp. ۸۰۸-۷۹۶. تی آر دیکمن. (۱۹۷۵).

Financial Reporting Quality Control for Internal Control Implementation . *Doctoral Thesis*, Brno University. تی گافارو. (۲۰۰۹).

حسین عبده تبریزی. (۱۳۸۳). حسابداری. حسابداری، شماره ۳.

Residual Income Valuation Models and Inflation . Available at SSRN :<http://ssrn.com/abstract.۹۸۸۶۸۹> دیوید اشتون، و همکاران. (۲۰۰۷).

An Empirical Study of Net Assets Disclosure: Inflation Accounting Revisited . *International Journal of Business* ., Vol , ۱۰ . No. ۴. دیوید یانگ، و همکاران. (۲۰۰۵).

رضانعلی رؤیایی. (۱۳۷۱). حسابداری تورمی و صورت‌های مالی تعدیل‌شده. دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات.

. Historical Cost and Price-Level Accounting . یلوا، ت. (۲۰۰۲).
SSRN.CO(www.SSRN.com.)

قاسم بولو، و همکاران. (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه بندی شاخص‌های اثرگذار بر کیفیت صورت‌های مالی با استفاده از تکنیک فرایند تحلیل شبکه‌ای. بورس و اوراق بهادار، شماره ۴۸.

مجید عامری. (۱۳۷۶). تعدیل صورت‌های مالی بر مبنای شاخص قیمت‌ها و اثرات آن بر رفتار استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری در ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران.

محسن دستگیر. (۱۳۷۲). حسابداری تورمی. تهران: انتشارات نشر علوم دانشگاهی.

محمد رضا ستایش. (۱۳۸۰). بررسی تأثیر افشای اطلاعات حسابداری بر مبنای تورم بر روی قیمت سهام. رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

محمود ساسانی. (۱۳۷۵). صورت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس شاخص عمومی قیمت‌ها و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی. پایان نامه دانشگاه آزاد اسلامی.

The Relationship between Accounting Information Quality with Discretionary Accruals and Stability of Earning. Interdisciplinary Journal of contemporary Research in Business ,vol. 5, No. 7. مزرجی کرم‌دار، و همکاران. (۲۰۱۳).

Price-Level Restated Financial Statements and Investment Decision Making .The Accounting Review . pp.۹۹-۶۷۹ . هینتز، ج. ا. (۱۹۷۳).

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی