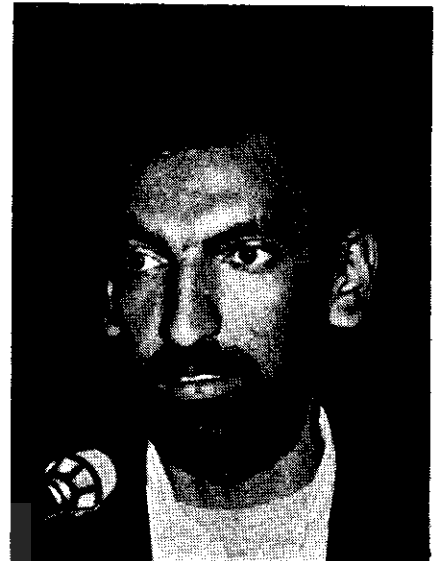


# تأثیرات استانداردهای حسابداری بر اصول یکنواختی و ثبات رویه در ایران



\* محسن محمودزاده مرقی

۱-۱- مقدمه

لیسانس حسابداری از دانشکده علوم اقتصادی دانشگاه

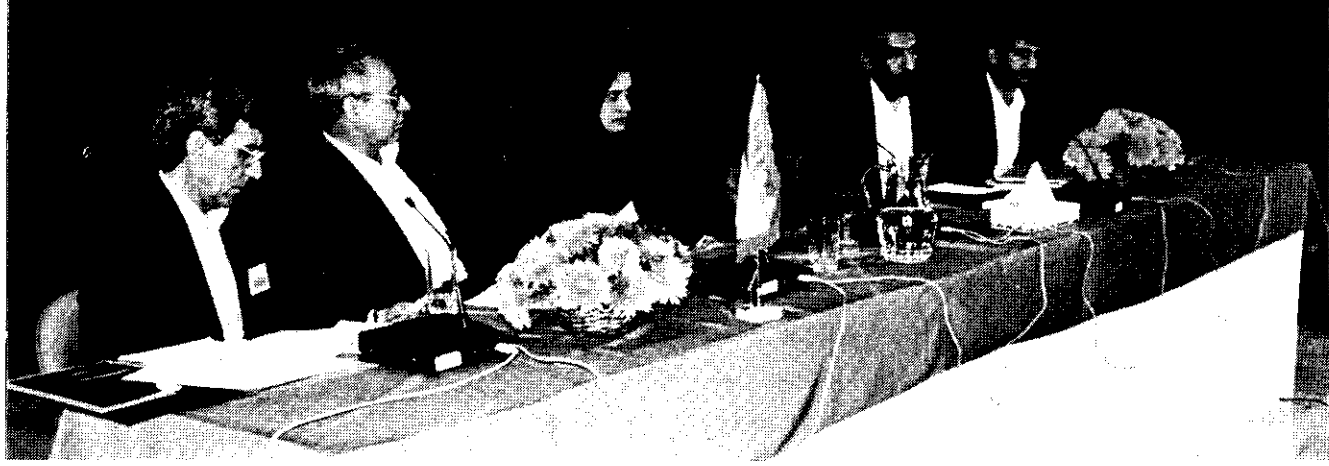
مازندران

فوق لیسانس حسابداری از دانشگاه تربیت مدرس

در حال انجام خدمت وظیفه

هدف اصلی حسابداری ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیریهای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است. اطلاعاتی که در صورتهای مالی ارائه می‌شود در صورتی مفید خواهد بود که از ویژگیهای کیفی خاص برخوردار باشد. یکی از این ویژگیها «مقایسه‌پذیری» است. فراهم آوردن شرایط لازم برای مقایسه اطلاعات مالی دوره‌های مختلف یک یا چندین واحد تجاری استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را قادر می‌سازد نقاط ضعف و قوت و وضعیت مالی واحد تجاری را به‌طور نسبی ارزیابی کنند. روند سودآوری یک واحد تجاری در دوره‌های مختلف و نیز مقایسه آن با روند سودآوری سایر واحدهای تجاری مشابه، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از اهمیت خاصی برخوردار است. ایجاد شرایط لازم برای مقایسه‌پذیر کردن اطلاعات مالی واحدهای تجاری مختلف به مراتب مشکلتر از فراهم آوردن شرایط ضروری برای مقایسه‌پذیر کردن اطلاعات مالی دوره‌های

«این مقاله یافته‌های پژوهشی در زمینه نحوه رعایت اصول یکنواختی و ثبات رویه در میان شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را به دست می‌دهد و نتیجه می‌گیرد که به‌رغم نبود استانداردهای ملی حسابداری یا الزام به رعایت استانداردهای بین‌المللی شرکتهای ایرانی در تهیه گزارشهای مالی سالانه اصول یکنواختی و ثبات رویه را رعایت می‌کنند»



است، یکنواختی و ثبات رویه در تهیه گزارشهای مالی شرکتهایی که حسابرسی شده رعایت می‌شود.

فرضیه مقابل ( $H_1$ ): عدم تسدوین استانداردهای حسابداری در ایران، موجب عدم رعایت یکنواختی ثبات رویه در تهیه گزارشهای مالی سالانه شده است.

### ۳-۱- دامنه تحقیق و نحوه انتخاب جامعه آماری

به علت تعدد بسیار زیاد واحدهای اقتصادی و پراکندگی آنها در سرتاسر کشور و دسترس نداشتن به گزارشهای مالی تمامی آنها، شرکتهای جامعه آماری به شرح زیر انتخاب شده‌اند.

۳-۱-۱- از کل شرکتهای ایرانی فقط شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار تهران انتخاب شده‌اند. تا پایان سال ۱۳۷۱ تعداد ۱۱۸ شرکت به طور کامل و ۳۰ شرکت به طور مشروط در این سازمان پذیرفته شده‌اند.

۳-۱-۲- برای اثبات ثبات رویه، به صورتهای مالی چند سال متوالی نیاز است. لذا شرکتهایی که از قبل از سال ۱۳۶۵ در بورس پذیرفته شده‌اند و تعداد ۶۳ شرکت است انتخاب شده‌اند.

۳-۱-۳- به دلیل همکاری سازمان حسابرسی با محققان، شرکتهایی انتخاب شده‌اند که حسابرسی آنها را سازمان حسابرسی برعهده دارد. این ملاحظه، شرکتهای جامعه آماری را به ۳۶ شرکت تقلیل داد.

۳-۱-۴- برای آزمون رعایت یکنواختی در ورق بزنید

حسابداری می‌شود که این جریان نیز خود به رعایت ثبات رویه و یکنواختی در تهیه صورتهای مالی می‌انجامد و سرانجام رعایت یکنواختی و ثبات رویه نیز صورتهای مالی را مقایسه پذیر می‌سازد که این از ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری است.

استفاده از کامپیوتر و تحولی که در تکنولوژی اطلاعات در جهان امروز روی داده و تصمیمگیری بر مبنای اطلاعات وسیع، معتبر و بهنگام با کاربرد مدل‌های تصمیمگیری موجب شده که مبانی، اصول و روشهای حسابداری با سرعتی زیاد استاندارد شود تا اطلاعاتی که از طریق سیستمهای حسابداری فراهم می‌گردد، هماهنگ، هم مفهوم و مقایسه پذیر شود و بتواند نیازهای روزافزون استفاده کنندگان متنوع و متعدد را پاسخگو باشد.

استانداردهای حسابداری در بسیاری از کشورها تدوین شده و تعداد زیادی از کشورها نیز استانداردهای بین‌المللی حسابداری را رسماً پذیرفته‌اند. در ایران استانداردهای حسابداری تدوین نشده است و استانداردهای بین‌المللی نیز رسماً مورد پذیرش قرار نگرفته است.

اگرچه با توجه به مطالب بالا چنین به نظر می‌آید که برای تهیه صورتهای مالی، در ایران ثبات رویه و یکنواختی رعایت نمی‌شود، ولی تحقیقات اولیه عکس این را ثابت کرد و این امر باعث شد فرضیات تحقیق بدین گونه ارائه شود.

### ۲-۱- فرضیات

فرضیات تحقیق به شرح زیر است:  
فرضیه صفر ( $H_0$ ): با آنکه استانداردهای حسابداری در ایران تدوین نشده

مختلف یک واحد تجاری است. زیرا، واحدهای تجاری مختلف برای گزارشگری وضعیتهایی با ماهیت مشابه، ممکن است اصول و روشهای حسابداری مختلفی را به کار ببرند.

برای اینکه صورتهای مالی یک واحد تجاری با صورتهای مالی سالهای قبل آن مقایسه پذیر باشد باید «ثبات رویه» به کار رود و برای اینکه صورتهای مالی یک واحد تجاری با صورتهای مالی سایر واحدهای تجاری مشابه مقایسه کردنی باشد، باید «یکنواختی» رعایت گردد. رعایت ثبات رویه و یکنواختی موجب می‌شود فواید اطلاعات مالی ارائه شده افزایش یابد و صورتهای مالی شرکتها را بتوان با یکدیگر مقایسه کرد. در صورت رعایت ثبات رویه، استفاده کنندگان با مقایسه عملکرد سالهای مختلف یک واحد تجاری می‌توانند روندها را شناسایی کنند و با توجه به نتایج حاصل، وضعیت آینده را پیشبینی نمایند.

یکنواختی به مقایسه پذیر بودن صورتهای مالی شرکتهای مختلف در یک دوره مالی اشاره دارد. هرچند ممکن است واحدهای تجاری مشابه جهت انعکاس و گزارشگری بعضی از عملیات و فعالیتهای خود، اصول و روشهای متفاوت پذیرفته شده حسابداری را به کار گیرند، لیکن آگاهی استفاده کنندگان از سایر روشهای پذیرفته شده حسابداری، آنها را قادر می‌سازد تا سهولت تعدیلهای لازم را جهت مقایسه پذیر کردن صورتهای مالی انجام دهند.

در اینجا است که استانداردهای حسابداری نقش اساسی را در تعیین ارزش اطلاعات در دسترس، به عهده دارند، زیرا استانداردهای حسابداری باعث کاهش تنوع روشهای

صورت‌های مالی، باید گزارش‌های مالی شرکتها در زمانهای مشابهی با یکدیگر مقایسه شوند، لذا شرکت‌هایی انتخاب شده‌اند که پایان سال مالی آنها آخر اسفند باشد. این محدودیت تعداد شرکتها را به ۲۶ شرکت تقلیل داد.

۱-۳-۵- از بین ۲۶ شرکت، فعالیت یک شرکت (توسعه صنایع بهشهر) غیرتولیدی و فعالیت ۲۵ شرکت دیگر تولیدی است. لذا با حذف شرکت سرمایه‌گذاری توسعه صنایع بهشهر، جامعه آماری انتخاب شده دربرگیرنده ۲۵ شرکت خواهد بود. اسامی شرکت‌های جامعه آماری در ضمیمه «الف» آمده است.

#### ۱-۴- اطلاعات استخراج شده

صورت‌های مالی شرکت‌های جامعه آماری انتخاب شده مورد بررسی قرار گرفت و اطلاعات زیر در مورد هریک از سالهای ۱۳۶۵ تا ۱۳۷۰ از آنها استخراج شد.

الف - شکل ظاهری صورت‌های مالی.  
ب - مبنای اندازه‌گیری اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات.

ج - روش‌های استهلاک اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات.

د - مبنای اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت.

ه - مبنای اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری‌های کوتاهمدت.

و - نحوه منظور کردن ذخیره باخرید خدمت کارکنان به حساب هزینه.

ز - تسعیر ارز.

ح - مبنای اندازه‌گیری موجودیها.

ط - روش‌های ارزیابی کالای ساخته شده.

ی - روش‌های ارزیابی کار در جریان ساخت.

ک - روش‌های اندازه‌گیری مواد اولیه (خام).

ل - روش‌های ارزیابی قطعات و لوازم یدکی.

پس از جمع‌آوری اطلاعات فوق از کلیه شرکت‌های آماری برای سالهای ۱۳۶۵ تا ۱۳۷۰ با استفاده از روش‌های آماری به تجزیه و تحلیل اطلاعات پرداخته شده است.

### ۱-۵- تجزیه و تحلیل اطلاعات

با استفاده از قانون لیکرت، اطلاعات کیفی جمع‌آوری شده به اطلاعات کمی تبدیل شد. روش آماری مورد استفاده روش تجزیه و تحلیل واریانس است. در این روش میانگین هریک از جوامع آماری با یکدیگر مقایسه می‌شود و مشخص می‌شود که آیا میانگین هر جامعه با میانگین دیگر جامعه‌های آماری برابر است یا اختلاف بارزی بین آنها وجود دارد. اگر  $u_1, u_2, u_3, \dots, u_k$  میانگین K جامعه آماری باشد فرضیه صفر و فرضیه مقابل به شرح زیر خواهد بود.

$$H_0: u_1 = u_2 = u_3 = \dots = u_k$$

$$H_1: u_1 \neq u_2 \neq u_3 \neq \dots \neq u_k$$

میانگین کل جامعه برابر است با:

$$u = \frac{u_1 + u_2 + \dots + u_k}{K} \quad \text{رابطه ۱-۱}$$

پس:

$$u_1 = u + a_1 \quad \text{رابطه ۲-۱}$$

$$u_2 = u + a_2 \quad \text{رابطه ۳-۱}$$

$$u_3 = u + a_3 \quad \text{رابطه ۴-۱}$$

$$u_k = u + a_k \quad \text{رابطه ۵-۱}$$

اگر میانگینهای k جامعه آماری باهم برابر باشند، در نتیجه  $a_1, a_2, a_3, \dots, a_k$  و ... برابر صفر خواهند بود، لذا فرضیات تحقیق به شرح زیر خواهد بود.

$$H_0: a_1 = a_2 = a_3 = \dots = a_k = 0$$

$$H_1: a_1 \neq a_2 \neq a_3 \neq \dots \neq a_k \neq 0$$

فرضیه صفر ( $H_0$ ) موقعی پذیرفته خواهد شد که اختلاف بین میانگینهای هریک از جوامع کوچک باشد، یا به عبارتی  $a$ ها مساوی صفر و یا نزدیک به صفر باشد و فرضیه مقابل ( $H_1$ ) موقعی مورد قبول خواهد بود که حداقل یکی از میانگینها به نحو بارزی با سایر میانگینها، اختلاف داشته باشد.

برای اندازه‌گیری اختلاف بین میانگینها به شاخصی نیاز خواهد بود. این شاخص که F نامیده می‌شود با استفاده از جدول تجزیه و تحلیل

F	میانگین	مجموع	درجه آزادی	منشاء
	مجدورات MS	مجدورات SS	D.F.	پراکندگی
$F = \frac{MS_r}{MS_e}$	$MS_r = \frac{SS_r}{k-1}$	$SS_r$	K-1	رویه‌ها (r)
	$MS_e = \frac{SS_e}{k(n-1)}$	$SS_e$	k(n-1)	خطا (e)
		$SS_t$	kn-1	جمع (t)

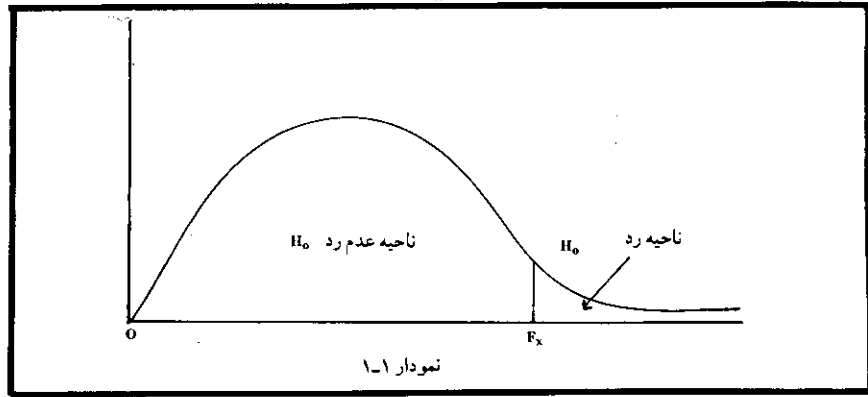
جدول ۱-۱: جدول ت و

برای محاسبه F در جدولهای ت و از برنامه کامپیوتری MINITAB استفاده شده است. در واقع F عبارت است از:

### رابطه ۱-۶

$$F = \frac{\text{واریانس پراکندگی بین میانگین نمونه‌ها}}{\text{واریانس پراکندگی داخل نمونه‌ها}}$$

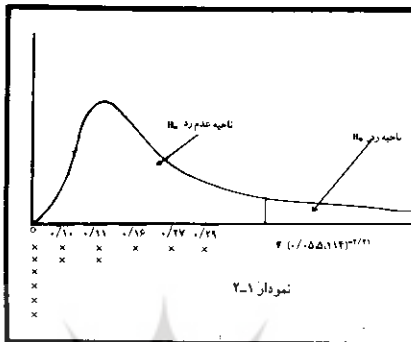
گزارشهای مالی جهت مقایسه پذیر بودن صورتهای مالی می انجامد، با عنایت به پذیرفته شدن فرضیه صفر، تدوین استانداردهای حسابداری و یا پذیرش رسمی استانداردهای بین المللی حسابداری به منظور کاهش تعداد روشهای حسابداری و ایجاد یکنواختی و ثبات رویه، ضروری به نظر نمی رسد. در صورتی که قرار باشد در ایران استانداردهای حسابداری تدوین شود، باید روشهای موجود مورد استفاده شرکتها، به این شرط که خلاف اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری نباشد، به عنوان استانداردهای حسابداری پذیرفته شود.



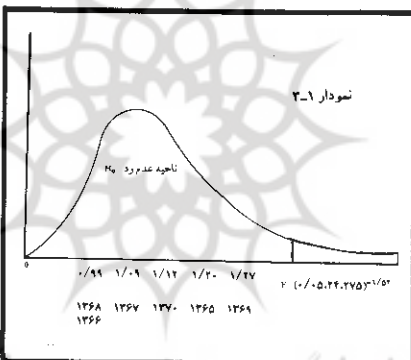
واریانس (جدول ت.ت. و.) به شرح جدول ۱-۱ محاسبه می شود.

با استفاده از جدول ت و، F محاسبه می شود ولی درباره اینکه آیا F مورد قبول هست یا خیر باید از جدول توزیع F در سطح معنی دار دلخواه استفاده شود.

آزمون فرض، دامنه‌ای به شرح نمودار ۱-۱ خواهد داشت.



با استفاده از جدول توزیع F در سطح معنی دار ۰/۰۵،  $F_x$  به دست آمده با Fهای محاسبه شده جدول ت و مورد مقایسه قرار گرفته است. نتایج حاصل برای هر یک از روشهای مندرج در بند ۱-۴ و همچنین به طور کلی، نشانگر این است که در همه موارد فرضیه صفر ( $H_0$ ) پذیرفته شده است، بدین مفهوم که در شرکتها ثبات رویه برای کلیه روشها، میناها و شکل ارائه صورتهای مالی، مورد استفاده قرار می گیرد. (نمودار ۱-۲)



ثبات رویه رعایت می شود.

لذا فرضیه صفر ( $H_0$ ) تحقیق مورد قبول واقع می شود. بدین منظور که با وجود عدم تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، یکنواختی و ثبات رویه در تهیه گزارشهای مالی سالانه رعایت می شود.

نتایج حاصل در مورد هر یک از سالهای ۱۳۶۵ تا ۱۳۷۰ نشانگر این است که در همه سالها فرضیه صفر پذیرفته شده است، بدین مفهوم که در شرکتها یکنواختی در کلیه روشها، میناها و شکل ارائه صورتهای مالی رعایت می شود.

ردیف	نام شرکت	تاریخ پذیرش	رویه حسابرسی	پایان سال مالی
۱	نفت پارس	۲۶	سازمان	اسفند
۲	سیمان تهران	۲۷	سازمان	اسفند
۳	نیشه قزوین	۲۹	سازمان	اسفند
۴	سیمان کرمان	۵۱	سازمان	اسفند
۵	سیمان شالان	۵۱	سازمان	اسفند
۶	دوچرخه و...سازی ایران	۵۲	سازمان	اسفند
۷	کمپوسورسازی ایران	۵۲	سازمان	اسفند
۸	ارنج	۵۲	سازمان	اسفند
۹	ریسندهی و بافندگی ری	۵۲	سازمان	اسفند
۱۰	تسایح مازندران	۵۲	سازمان	اسفند
۱۱	مخمل و ابریشم کاشان	۵۳	سازمان	اسفند
۱۲	ریسندهی و... شهرهای مدید	۵۳	سازمان	اسفند
۱۳	پارس الکتریک	۵۴	سازمان	اسفند
۱۴	مصنعی آلومینک	۵۴	سازمان	اسفند
۱۵	پشم نیشه ایران	۵۵	سازمان	اسفند
۱۶	چیت سازی مشهد	۵۵	سازمان	اسفند
۱۷	فیفا ایران	۵۵	سازمان	اسفند
۱۸	علاالدین	۵۵	سازمان	اسفند
۱۹	نفت بهران	۵۵	سازمان	اسفند
۲۰	تسایح قاتمشهر	۵۶	سازمان	اسفند
۲۱	اقست	۵۶	سازمان	اسفند
۲۲	پارس مینو	۵۶	سازمان	اسفند
۲۳	پارس مینال	۵۶	سازمان	اسفند
۲۴	خوراک دام پارس	۵۶	سازمان	اسفند
۲۵	کچ تهران	۵۷	سازمان	اسفند

ضمیمه (۱)

### الف) منابع فارسی

#### الف - ۱: کتابها

- باتاچاریا و جانسون، مفاهیم و روشهای آماری، جلد دوم، ترجمه شهر آشوب و میکائیلی، مرکز نشر دانشگاهی، ۱۳۶۶

- جواهری - پرویز، نظری بر اصول متداول حسابداری، چاپ اول، اگست ۱۳۶۰.

- حمیدی زاده - محمدرضا، آمار کاربردی در اقتصاد، بازرگانی و مدیریت، جلد اول، دفتر مرکزی جهاد دانشگاهی، ۱۳۶۵

ورق برزیند

### ۱-۷- پیشنهاد

اگر هدف از تدوین استانداردهای حسابداری این است که وجود آنها موجب کاهش تعداد روشهای حسابداری می شود و این امر به رعایت یکنواختی و ثبات رویه در تهیه

### ۱-۶- نتیجه گیری

از تجزیه و تحلیل اطلاعات مندرج در بخش ۵-۱ چنین استنباط می شود که شرکتها ایرانی در تهیه گزارشهای مالی سالانه برای تمامی سالها یکنواختی و برای تمامی روشها و میناها،

## ب: منابع خارجی

### ب ۱- کتابها

Belkaoui, Ahmad, "ACCOUNTING THEORY", Harcourt B.J., 1985.

- Hendriksen E.S., "ACCOUNTING THEORY", Irwin, 1982.

- Zeff & Keller, "FINANCIAL ACCOUNTING THEORY", Mcgrowhill Book Co., 1978.

### ب ۲: مقالات

- Hendriksen E.S., "TOWARD GREATER COMPARABILITY THROUGH UNIFORMITY OF ACCOUNTING PRINCIPLES", The New York C.P.A., Feb. 1967.

- Merino & Coe, "UNIFORMITY IN ACCOUNTING: A Historical" Financial Accounting Theory, 1987.

- Most & Winters, "FOCUS ON STANDARD SETTING FROM TRUEBLOOD TO THE F.A.S.B.", Journal of Accountancy, Feb., 1977.

- Sterling R.R., "A TEST OF THE UNIFORMITY HYPOTHESIS". Abocus, sep. 1969.

ایران، شماره ۷۰-۶۹، ۱۳۶۹  
- عبده تبریزی حسین، «تعیین استانداردهای حسابداری مالی»، نشریه حسابدار، انجمن حسابداران خبره ایران، شماره ۷۰-۶۹، ۱۳۶۹.  
۱۳۷۰.

- مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی:

- علوی داود، «انجمن حسابداران مستقل و تدوین استانداردهای...» فصلنامه بررسیهای حسابداری، سال اول، شماره اول، تابستان ۱۳۷۱.

- مقررات مربوط به شرکتهای متقاضی پذیرش در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سازمان بورس اوراق بهادار تهران ۱۳۴۵

- نشریات هفتگی بورس - سازمان بورس اوراق بهادار تهران، از سال ۶۸ تا ۱۳۷۱.

- نمازی محمد، «استانداردهای ملی حسابداری...» حسابدار، انجمن حسابداران خبره ایران، شماره ۸۷/۸۸، مرداد ۱۳۷۱.

- عالی و عزیز، «صورت‌های مالی اساسی»، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، شماره ۷۶، بهمن ماه ۱۳۶۶.

- محبی - قاسم، تغییرات حسابداری و تعدیلات مربوط به دوره‌های قبل، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه تربیت مدرس،

- استانداردهای حسابداری (نشریه شماره ۴)، ۱۳۵۹

- اصول حسابداری جلد اول (نشریه شماره ۷۸)، ۱۳۶۷

- استانداردهای بین‌المللی حسابداری (نشریه شماره ۸۸)، ۱۳۷۱

- افشاگری در گزارشگری مالی (نشریه شماره ۶۸)، ۱۳۶۵

- تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات (نشریه شماره ۶۵)، ۱۳۶۵

- صورتهای مالی اساسی (نشریه شماره ۷۶)، ۱۳۶۶

- نوفروستی - محمد، آمار در اقتصاد بازرگانی، جلد دوم، انتشارات دانشگاه شهید بهشتی، ۱۳۶۶

- ویسریش و کارمون، راهنمای کاربرد تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ترجمه عبدالصمد خلعتیری انتشارات پیشبرد، ۱۳۶۷  
الف ۲) - مقالات، نشریات و جزوات

- ثقفی علی - «مبانی نظری استانداردهای حسابداری...»، فصلنامه بررسیهای حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال اول شماره اول، تابستان ۱۳۷۱

- ثقفی علی - «تاثیر روشهای حسابداری در تصمیمگیریهای مدیریت» فصلنامه بررسیهای حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، سال اول شماره دو، پائیز ۱۳۷۱

- شباهنگ رضا - «تدوین اصول پذیرفته شده حسابداری و...» اقتصاد مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، شماره ۴، سال ۱۳۶۸.

- شلیله محمد، «حسابداری و استانداردهای ملی»، نشریه حسابدار انجمن حسابداران خبره

