

عنوان مقاله: مدل سازی حسابداری تورمی در ایران بر اساس روش تحلیل تم

غلامرضا کریمی^۱ - کامران تاجیک^۲

دریافت: ۱۳۹۳/۱۰/۶
پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۲۳
مقاله برای اصلاح به مدت ۳ روز نزد پدیدآوران بوده است.

چکیده:

تورم به سودمندی اطلاعات حسابداری صدماتی جدی وارد می‌کند و حتی می‌تواند اطلاعات حسابداری را گمراه‌کننده کند. این آسیب‌ها در شرایطی که نرخ‌های تورم بالا باشد و تورم برای مدتی طولانی ادامه داشته باشد بسیار شدیدتر خواهد بود. در ایران هر دو این موارد وجود داشته است. در این راستا لازم است الگویی متناسب با شرایط ایران برای گزارشگری آثار تورم تدوین شود. در پژوهش حاضر بر اساس مصاحبه با متخصصان و بر اساس روش تحلیل تم الگویی برای حسابداری تورمی در ایران ارائه شده است. در این مدل، مبنای ارزشیابی، بهای تاریخی تعدیل‌شده بر اساس شاخص عمومی تورم، و مبنای نگهداشت سرمایه نیز، سرمایه مالی تعدیل‌شده با شاخص عمومی تورم است. علاوه بر دو مبنای مورد اشاره، مدل نهایی شامل دو نوآوری به شکل گزارش یک صورت مکمل از ارزش جاری زمین‌ها و ساختمان‌های در تملک موسسه، و همچنین گزارش سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت در یادداشت‌های همراه است.

۱. دانشیار حسابداری،
دانشگاه تهران، تهران،
ایران (نویسنده مسئول)
ghkarami@ut.ac.ir
۲. دکترای حسابداری،
دانشگاه تهران، تهران،
ایران.
kamrant2007@gmail.
com

کلیدواژه‌ها: حسابداری تورمی، ارزشیابی، نگهداشت سرمایه، تحلیل تم، ارزش جاری، سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت.

در حال حاضر مدل مرسوم حسابداری مدل بهای تاریخی^۱ است که بر اساس آن هر مبادله‌ای بر مبنای تاریخ انجام آن کمی شده و ثبت می‌شود و اعداد و ارقام وارد شده در حساب‌ها جز در موارد استثنایی و خاص تعدیلی به لحاظ تغییر قیمت‌ها ندارند. این سیستم هنگامی که قیمت‌ها تغییر می‌کنند ایرادهایی جدی دارد که در هنگام بالا بودن نرخ تورم بسیار جدی بوده و در هنگام کم بودن نرخ تورم نیز از میان نمی‌روند (Lewis & Pendrill, 2004). در چنین سیستمی تورم دو مشکل اساسی ایجاد می‌کند (Wolk et al., 2008): اول اینکه بسیاری از اعداد تاریخی ارائه شده در صورت‌های مالی به لحاظ اقتصادی مربوط نیستند زیرا قیمت‌ها از زمان انجام مبادله مربوطه تغییر یافته‌اند که این امر یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری یعنی صداقت در ارائه را مخدوش می‌کند. دوم اینکه از آنجا که اعداد و ارقام گزارش شده در صورت‌های مالی مربوط به تاریخ‌های مختلفی هستند مشکل جمع‌پذیری وجود دارد. بنابراین به این ترتیب روشن است که تورم به سودمندی اطلاعات حسابداری آسیب‌هایی جدی وارد می‌کند و حتی می‌تواند اطلاعات حسابداری را گمراه‌کننده کند (Edwards & O'keefe, 1981). این صدمات در شرایطی که نرخ‌های تورم بالا باشد و تورم برای مدتی طولانی ادامه داشته باشد بسیار شدیدتر خواهد بود. در ایران هر دو این موارد وجود داشته است و یک بررسی سطحی نشان می‌دهد نرخ‌های تورم دورقمی برای حدود ۴۰ سال به‌طور مستمر بر اقتصاد ایران حاکم بوده‌اند. بنابراین می‌توان انتظار داشت که محیط ایران مساعد به‌کارگیری حسابداری تورمی باشد، در همین راستا لازم است الگویی برای گزارشگری آثار تورم تدوین شود که متناسب با شرایط ایران باشد. پژوهش حاضر بر این مسئله تمرکز خواهد داشت.

پیشینه نظری

در حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی در خالص‌ترین شکل آن، روال کار به این ترتیب است که هر مبادله‌ای در زمان وقوع خود و بر اساس ارزش‌های موجود در آن زمان ثبت و در دفاتر نگهداری

1. Historical Cost Model

می‌شود و سپس بدون تغییر گزارش می‌شود. در چنین نحوه عملی فرض بر ثابت بودن واحد پول است^۱، به این معنا که اگر واحد پول در طول زمان ثابت باشد یا به عبارت دیگر قدرت خرید یکسانی داشته باشد نتیجه این می‌شود که زمان وقوع مبادله تاثیری بر ارزش پولی گزارش شده مبادله نخواهد داشت. اما واحد ثابت پولی به دو دلیل نقض می‌شود. اول اینکه نوسانات بازار یا تغییرات فناوری می‌توانند منجر به تغییر قیمت نسبی^۲ کالاها یا خدمات یا دارایی‌های یک موسسه شوند. دوم اینکه اگر تورم یا انقباض (کاهش قیمت‌ها) در اقتصاد وجود داشته باشد، واحد پولی به طور کلی در زمان‌های مختلف دارای قدرت خریدهای متفاوتی خواهد بود. پس سیستم بهای تاریخی فقط در برخی شرایط بسیار محدود می‌تواند اطلاعات دارای ارزش اقتصادی گزارش کند که این شرایط بسیار محدود در دنیای واقعی مشاهده نمی‌شود. واقعیت، وجود عامل تورم است که موجب می‌شود سیستم بهای تاریخی در هنگام تغییر قیمت‌ها دچار ایرادهای جدی شود که اگر تورم بالا باشد بسیار جدی بوده و در نرخ‌های تورم پایین نیز از میان نمی‌روند (Lewis & Pendrill, 2004). در شرایط عادی انتظار بر این است که صورت‌های مالی مبتنایی باشند حاوی اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌های بهینه برای تخصیص منابع. حال اگر خود این صورت‌ها بر اثر تورم حاوی اطلاعات تحریف شده باشند، نتیجه این می‌شود که تصمیمات اتخاذ شده بر اساس این صورت‌های مالی غیربهینه باشند و موجبات اتلاف منابع را فراهم آورند. به این ترتیب به نظر می‌رسد تورم اثر قابل توجهی بر سودمندی صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی دارد بنابراین لازم است الگویی برای گزارشگری آثار تورم در ایران تدوین شود. پژوهش حاضر این هدف را دنبال می‌کند.

پیشینه تجربی

پژوهش‌های تجربی اولیه نظیر Sweeney (1936) در آمریکا و Baxter (1959) در بریتانیای کبیر^۳ گرایش به مطالعات موردی داشتند. این نوع پژوهش، تعدیلات CPP^۴ را بر حساب‌های موسسات تجاری واقعی اعمال می‌کند و به دنبال دو هدف عمده است. تعیین میزان اهمیت تعدیلات، و تعیین مشکلات مرتبط با تفسیر و به‌کارگیری آن. به طور مثال در کار مورد اشاره که از سوی Sweeney انجام شده بود یک زیان قابل توجه تعدیل نشده، پس از تعدیل، تبدیل به سود می‌شود. در همین رابطه و در زمینه مشکلات مربوط به تعدیلات، Wanless (1976) در مطالعه

1. Stable-Monetary-Unit Concept
2. Relative Prices
3. United Kingdom (UK)
4. Constant Purchasing Power (CPP)

خود شماری از مشکلات ناشی از تعریف دارایی‌های پولی و همچنین میزان اهمیت تفاوت‌های مرتبط با تعاریف مختلف را ارائه می‌دهد. نوع دیگری از پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه CPP، به دنبال شناسایی مطلوبیت و همچنین اهمیت تعدیلات مربوط به سطح قیمت‌ها بوده است. یک رویکرد در اینجا رویکرد رفتاری است که مبتنی بر سنجش رفتار استفاده‌کنندگان در مواجهه با داده‌های حسابداری مرسوم و داده‌های تعدیل شده است. (Dyckman (1969 چنین پژوهشی را به انجام رساند و به این نتیجه رسید که داده‌های تعدیل شده منجر به تصمیمات متفاوتی می‌شوند. پژوهش Dyckman بر اساس پرسش از تحلیلگران مالی در زمینه سودمندی اطلاعات مورد نظر در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری بود. Dyckman در نهایت به این نتیجه رسید که اطلاعات تعدیل شده بر اساس تورم می‌توانند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری اثرگذار باشند، هرچند این تاثیر زیاد نیست. (Short (1978 به این نتیجه رسید که قدرت توضیح‌دهندگی اطلاعات تعدیل شده بر اساس تورم بیش از اطلاعات تعدیل نشده است. او از ۳۶ نسبت حسابداری برای تعیین میزان وابستگی میان تغییرات قیمت سهام و اطلاعات تاریخی از یک سو، و وابستگی میزان تغییرات قیمت سهام و نسبت‌های حسابداری تعدیل شده بر اساس تورم از سوی دیگر، استفاده کرد. نتایج او نشانگر یک افزایش ۳۴ درصدی در قدرت توضیح‌دهندگی برای اطلاعات تعدیل شده است. او شواهدی یافت مبنی بر اینکه استفاده از CPP توانایی داده‌های حسابداری برای توضیح ریسک بازار را ارتقا می‌دهد، هر چند پژوهش وی به لحاظ آماری اشکالاتی داشت (Whittington, 1983). (Lobo & Song (1989 در مطالعه‌ای بر اساس همان دوره یعنی ۱۹۸۲-۱۹۸۰ به این نتیجه رسیدند که سود عملیاتی بر اساس CPP دارای اطلاعاتی تفاضلی نسبت به سود بهای تاریخی است. (Godfrey et al. (2006 در جمع‌بندی از پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه مفید بودن اطلاعات CPP می‌نویسند توجه به این نکته جالب است که حتی پیش از فراهم آمدن هرگونه اطلاعات تعدیل شده بر اساس تورم، بسیاری از تحلیلگران مالی از پیش قضاوت کرده بودند که این اطلاعات فاقد سودمندی هستند. یک دلیل احتمالی این داوری زود هنگام این است که به شکل شهودی و بر اساس تجربیات‌شان، آنها می‌دانند که این اطلاعات سودمند نیستند. دلیل احتمالی دیگر که مورد تاکید شماری از پژوهشگران قرار گرفته این است که ناآشنایی با این نوع اطلاعات و پیچیدگی آنها موجب گریز از آنها شده است. بنابراین اگرچه بخش بزرگی از شواهد تجربی مربوطه نشانگر عدم برتری اطلاعات تعدیل شده بر اطلاعات تعدیل نشده (تاریخی) هستند، اما این موضوع همچنان قابل بحث است که این به دلیل کمبود واقعی محتوای اطلاعاتی اضافی اطلاعات تعدیل شده، یا به دلیل کمبود آشنایی با چنین اطلاعاتی از سوی استفاده‌کنندگان است.

در زمینه ارزش‌های جاری پژوهش جالب انجام شده کار (1974) Hope بود که برای دو شرکت به مقایسه شش سیستم مختلف پرداخت، چنین پژوهش‌هایی به نشان دادن امکان‌پذیری مدل‌های مبتنی بر ارزش‌های جاری پرداخته‌اند و علاوه بر این، نشانگر تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای میان اندازه‌های مبتنی بر بهای تاریخی و ارزش‌های جاری بوده‌اند. (1980) Barton در پژوهشی در استرالیا نشان داده است که در دهه ۱۹۷۰ قیمت سهام در استرالیا با یک تاخیر یک‌ساله همبستگی بالایی با سود جاری شرکت‌ها دارد. Barton این نتایج را به عنوان کیفیت بالاتر داده‌های مبتنی بر ارزش‌های جاری تفسیر می‌کند. در آمریکا (1980) Row، در پژوهشی تجربی به بررسی قابل توجه بودن یا نبودن هزینه‌های رعایت ASR190 پرداخت. او نتیجه گرفت که این هزینه‌ها در مقایسه با ارزش شرکت‌های مربوطه عدد قابل ملاحظه‌ای نیست. در مورد ارزش‌های جاری پژوهش (1977) Tweedie نوعی پژوهش آزمایشی بود که از دانشجویان حسابداری به عنوان استفاده‌کننده‌ی اطلاعات حسابداری استفاده می‌کرد. نتیجه حاصل از این پژوهش این بود که استفاده‌کنندگان غیرحرفه‌ای حساب‌ها، به طور شهودی (غریزی) گرایش به برگزیدن خالص ارزش بازیافتنی به عنوان اندازه‌های ترازنامه، و جریان‌های نقدی به عنوان اندازه‌های عملکرد دارند. پژوهش دیگری توسط (1978) Benston & Krasney، از سرمایه‌گذاران ماهر (مسئولان سرمایه‌گذاری یک شرکت بیمه عمر) به عنوان مخاطب اطلاعات استفاده کرد. نتیجه حاصله این بود که تقاضای کمی برای اطلاعات بهای جاری وجود دارد. از جدیدترین پژوهش‌های انجام شده در زمینه سودمندی اطلاعات تعدیل شده بر اساس تورم می‌توان به پژوهش (2009) Kirkulack & Balsari در ترکیه اشاره کرد. این مطالعه به بررسی نقش محتوای اطلاعاتی داده‌های تعدیل شده بر اساس تورم در توضیح ارزش بازار و بازده سهام در بورس استانبول می‌پردازد. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد تعدیل از بابت تورم اثر معناداری بر نسبت‌های مالی در نتیجه بر ارزیابی مالی مربوطه از ریسک دارد. علاوه بر این، نتایج این پژوهش بیانگر این هستند که هم اطلاعات CPP و هم اطلاعات بهای تاریخی دارای ارتباط با ارزش^۱ معنادار هستند بنابراین این دو دسته اطلاعات می‌توانند به عنوان مکمل (و نه به عنوان جایگزین) به کار برده شوند.

پژوهش‌های انجام شده در ایران

رضانعلی (مظفر) رویایی در پایان‌نامه دکترای خود در دانشگاه آزاد در پژوهشی آزمایشگاهی به بررسی سودمندی اطلاعات تعدیل شده بر اساس شاخص عمومی تورم در ایران می‌پردازد. وی

1. Value Relevance

چهار شرکت در صنعت لوازم خانگی را انتخاب کرده و صورت‌های مالی آنها برای سال‌های ۱۳۶۱، ۱۳۶۲ و ۱۳۶۳ را بر اساس تورم عمومی اعلام‌شده از سوی بانک مرکزی تعدیل می‌کند. سپس از سه گروه که شامل دانشجویان و مدیران است چهار پرسش بر اساس صورت‌های مالی مرسوم و صورت‌های مالی تعدیل‌شده مطرح می‌کند تا سودمندی اطلاعات تعدیل‌شده را در مقایسه با اطلاعات تاریخی بسنجد. نتایج او نشان‌دهنده برتری اطلاعات تاریخی برای تصمیم‌گیری در مورد ارزیابی قیمت سهام است (رویایی، ۱۳۷۲).

شهرضایی (۱۳۸۱) در پایان‌نامه خود که تحت عنوان «بررسی تاثیر نسبت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس تورم بر تصمیمات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی» انجام شده است، به بررسی تاثیر نسبت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس تورم بر تصمیمات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی پرداخت. نتیجه‌گیری آن بود که نسبت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس شاخص سطح عمومی قیمت‌ها نسبت به نسبت‌های مالی مبتنی بر داده‌های تاریخی، محتوای اطلاعاتی فزاینده‌ای ندارند در نتیجه ضرورتی به تهیه صورت‌های مالی تورمی نیست (نیک‌بخت و تنانی، ۱۳۸۶). دستگیر و امیدعلی (۱۳۸۳) به بررسی موانع استفاده از حسابداری تورمی در ایران پرداختند. این دو پژوهشگر در پژوهش خود از طریق پرسشنامه به نظرخواهی از گروه‌های مختلف از قبیل اعضای هیات علمی و حسابرسان پرداختند. عوامل زیر، نتیجه این پژوهش به عنوان موانع استفاده از حسابداری تورمی در ایران، از دید جامعه‌ی پاسخگویان بود: عدم آشنایی مدیران، ناکافی بودن شاخص‌ها، افزایش بدهی مالیاتی ناشی از تجدید ارزیابی، نداشتن فزونی منافع بر مخارج و عدم حمایت دولت.

نیک‌بخت و تنانی (۱۳۸۶) در شرکت‌های صنعت نفت و پتروشیمی در فاصله سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ به بررسی رابطه میان نرخ بازده سهام با نسبت‌های سودآوری تعدیل‌شده بر اساس تورم پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد ارتباط معناداری میان نسبت‌های سودآوری تعدیل‌شده بر اساس سطح عمومی قیمت‌ها و نرخ بازده سهام در صنایع مورد پژوهش در دوره مورد اشاره وجود ندارد. درنهایت، پژوهش هوشنگی (۱۳۹۱) به نقش محتوای اطلاعاتی داده‌های تعدیل‌شده بر اساس تورم در توضیح ارزش و بازده سهام در بورس تهران می‌پردازد. در این پژوهش ارتباط با ارزش ارزش دفتری و عایدات تعدیل‌شده بر اساس تورم و مبتنی بر بهای تاریخی مورد سنجش قرار می‌گیرد. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد ارزش‌های دفتری و عایدات هر دو روش (یعنی تعدیل‌شده بر اساس تورم و تاریخی) به شکل معناداری دارای ارتباط با ارزش هستند. اما قدرت توضیح‌دهندگی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در قالب نتایج رگرسیون نشانگر این موضوع است که اطلاعات بهای تاریخی نسبت به اطلاعات تعدیل‌شده بر اساس تورم، دارای ارتباط با ارزش بیشتری است.

روش‌شناسی پژوهش و روش‌های جمع‌آوری داده‌ها

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، پژوهشی کاربردی است. به لحاظ ماهیت از نوع کیفی است و با داده‌های کیفی سروکار دارد. پژوهش کیفی^۱ هر نوع پژوهشی است که یافته‌هایی تولید کند که با توسل به عملیات آماری یا سایر روش‌های شمارشی حاصل نیامده باشد. بخش عمده تحلیل در پژوهش کیفی تفسیری است (Strauss & Corbin، به نقل از ترجمه افشار، ۱۳۹۲). تحلیل کیفی یک شیوه به کلی متفاوت فکر کردن راجع به داده‌هاست. روش‌های کیفی به طور عمده به مواردی از قبیل گردآوری، تحلیل، تفسیر و ارائه اطلاعات و داده‌های شفاهی، کلامی و کیفی اشاره دارند. اجرای پژوهش حاضر مستلزم یک طرح پژوهش^۲ چندمرحله‌ای است که شامل گام‌های زیر است: الف) در ابتدا تعدادی از متن‌های مهم مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب و مرور خواهند شد تا مطالبی از آنها استخراج شود که بتواند راهنمای هدایت پژوهش در گام‌های بعدی شود. ب) پژوهشگران بنا بر شناخت خود از افراد متخصص در حیطه موضوع پژوهش، سه نفر را به روش قضاوتی یا هدفمند انتخاب می‌کنند تا با آنها مصاحبه اکتشافی^۳ (با ساختار نسبتاً آزاد) به عمل آورند. اطلاعات حاصل از دو گام اول، در گام‌های بعدی مورد استفاده قرار خواهند گرفت. ج) پژوهشگران مصاحبه‌های اصلی را آغاز می‌کنند. لازم به ذکر است که روش اصلی جمع‌آوری داده‌ها در پژوهش حاضر مصاحبه است. از آنجا که در پژوهش‌های کیفی، فرآیند گردآوری و تفسیر داده‌ها یک فرآیند دینامیک (پویا) است، تحلیل داده‌ها (براساس کدگذاری آنها و مقایسه داده‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌های مختلف)، در دوره انجام مصاحبه‌ها نیز به طور همزمان جریان خواهد داشت. د) مصاحبه‌ها ادامه می‌یابد تا پژوهشگران قانع شوند که مطالب جدیدی مطرح نخواهد شد. سپس پیاده‌سازی متن‌ها تکمیل شده و فرآیند کدگذاری داده‌ها کامل می‌شود. بعد از کامل شدن پیاده‌سازی و کدگذاری داده‌ها، پژوهشگران با استفاده از روش تحلیل تم^۴ مدلی را به عنوان محصول کیفی فرآیند پژوهش خود تدوین و ارائه می‌کنند.

تحلیل تم

در تعریف تحلیل تم می‌توان گفت که این نوع تحلیل روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوها (تم‌ها)ی درون داده‌ها. یک تم در بردارنده چیزی بااهمیت درباره داده‌ها در

1. Qualitative Research
2. Research Design
3. Exploratory Interview
4. Thematic Analysis

ارتباط با پرسش پژوهش است. برای تعیین اینکه چه چیزی در یک پژوهش تم به حساب می‌آید، داوری پژوهشگر ضروری است. کلیدی بودن یک تم الزاماً وابسته به ملاک‌های کمی (مثل تعداد دفعات تکرار) نیست. مدل تحلیل تم را می‌توان یک روش اساسی دانست که رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیر برای تحلیل داده‌های کیفی است (Braun & Clarke, 2006). برای تحلیل تم ابتدا لازم است داده‌ها کدگذاری شوند. کدها عبارتند از ویژگی‌ای از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) که برای تحلیل، جالب به نظر می‌رسند. کدها در نهایت در کنار هم و در پیوند با هم تم‌ها را تشکیل می‌دهند. در پژوهش حاضر کدگذاری براساس حروف انگلیسی و اعداد، و به شرح زیر انجام شده است:

- برای متن‌های بررسی‌شده، علامت اختصاری T (Text)
- برای مصاحبه‌های اکتشافی، علامت اختصاری EI (Exploratory Interview)
- برای مصاحبه‌های اصلی، علامت اختصاری MI (Main Interview)
- هر واحد تحلیل (یعنی هر متن یا مصاحبه) از 01 به بالا شماره‌گذاری شده است.
- کدهای موجود در هر واحد تحلیل، از 01 شروع و به تعداد کد موجود در آن واحد تحلیل، یک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزایش یافته است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری عبارت است از اعضای هیات علمی دانشگاه‌های دولتی در رشته حسابداری با حداقل رتبه استادیاری و دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکترای این دانشگاه‌ها در رشته حسابداری. نمونه آماری عبارت است از: الف) در مرحله اول چند صاحب نظر که به تشخیص پژوهش و بر اساس تخصص‌شان در زمینه موضوع پژوهش (حسابداری تورمی) مورد مصاحبه اکتشافی واقع می‌شوند. ب) برای مصاحبه‌های اصلی، نمونه عبارت است از افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی^۱ توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی می‌شوند. در روش نمونه‌گیری گلوله برفی مصاحبه‌کننده به پیشنهاد مصاحبه‌شوندگان، برای مصاحبه به سراغ افراد دیگر می‌رود (از کیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲). قاعده کلی در پژوهش‌های کیفی این است که به گردآوری داده‌ها تا زمانی که مقوله‌ها اشباع شوند باید ادامه داد. اشباع نظری^۲ یعنی تا زمانی که داده جدیدی به دست نیاید و مناسبات میان مقوله‌ها به خوبی مشخص شده باشد (Strauss & Corbin؛ به نقل از ترجمه افشار، ۱۳۹۲). در این پژوهش و بر اساس اشباع نظری ۲۲ مصاحبه به انجام رسیده است.

1. Snowball
2. The Oretical Saturation

یافته‌های پژوهش، تجزیه و تحلیل بر اساس روش تحلیل تم

برای یافتن تم‌ها، ابتدا داده‌های کیفی حاصل از مرور متن‌ها و مصاحبه‌ها کدگذاری و دسته‌بندی شده‌اند، سپس تم‌های حاصل از داده‌ها تعیین و نام‌گذاری شده‌اند. در جدول ۱ نتایج حاصل از تحلیل تم، همراه با دسته‌های تم‌ها و همچنین با ذکر کدهای مربوطه ارائه شده است. توضیح تم‌ها در ادامه ارائه می‌شود.

جدول ۱: تحلیل تم همراه با کدهای مربوط به هر تم

تم‌های اصلی	تم‌های فرعی	دسته‌های مفهومی	کدها
	ترازنامه	—	EI۰۱۱۸-EI۰۲۱۰-EI۰۲۱۱-EI۰۳۱۳-MI۰۱۱۸-MI۰۲۱۱-MI۰۳۰۸-MI۰۳۱۴-MI۰۴۱۰-MI۰۴۱۱-MI۰۷۰۳-MI۰۷۱۱-MI۰۸۱۳-MI۰۹۰۳-MI۱۳۰۲-MI۱۳۰۷-MI۱۴۰۶-MI۱۵۰۳-MI۱۷۰۶-MI۱۷۰۷-MI۱۸۰۱-MI۱۸۰۲-MI۰۶۱۰
وضعیت فعلی صورت‌های مالی در ایران	صورت سود و زیان	—	EI۰۱۱۵-EI۰۱۱۷-EI۰۲۱۳-EI۰۲۱۴-EI۰۳۰۶-EI۰۳۱۲-EI۰۳۱۴-MI۰۱۰۸-MI۰۱۱۶-MI۰۱۱۷-MI۰۲۱۲-MI۰۲۱۴-MI۰۲۱۶-MI۰۳۰۴-MI۰۳۰۹-MI۰۴۰۷-MI۰۴۲۱-MI۰۴۲۴-MI۰۴۲۵-MI۰۵۱۶-MI۰۵۱۷-MI۰۷۲۶-MI۰۷۲۸-MI۰۸۱۱-MI۰۸۲۱-MI۰۸۲۲-MI۰۹۰۴-MI۰۹۰۸-MI۰۹۲۰-MI۰۹۲۱-MI۰۹۲۲-MI۱۰۰۳-MI۱۰۰۵-MI۱۱۰۸-MI۱۱۰۹-MI۱۱۲۰-MI۱۲۰۲-MI۱۲۱۰-MI۱۳۰۵-MI۱۳۰۸-MI۱۴۱۳-MI۱۵۰۲-MI۱۵۰۶-MI۱۶۰۳-MI۱۷۱۱-MI۱۷۱۲-MI۱۷۱۳-MI۱۹۱۱-MI۰۶۰۲-MI۰۶۱۶-MI۰۶۲۱-MI۰۶۲۳
	کلیات مرتبط با صورت‌های مالی	—	MI۰۲۰۸-MI۰۳۰۷-MI۰۸۰۵-MI۰۸۰۶-MI۰۸۲۴-MI۰۹۰۹-MI۱۳۱۲-MI۱۵۰۵-MI۱۶۰۴-MI۱۹۰۳-MI۱۹۰۴-MI۰۶۲۲

ادامه جدول ۱: تحلیل تم همراه با کدهای مربوط به هر تم

کدها	دسته‌های مفهومی	تم‌های فرعی	تم‌های اصلی
T۰۱۰۶-T۰۳۰۲-T۰۴۰۱-T۰۴۰۲-T۰۵۰۹-T۰۶۰۳-T۰۶۰۴-T۰۶۰۵-T۰۷۰۱-T۰۸۰۲-T۱۰۰۱-T۱۱۰۳-EI۰۱۱۰-EI۰۱۱۲-EI۰۲۰۸-EI۰۳۰۹-MI۰۳۱۰-MI۰۴۱۶-MI۰۷۱۵-MI۰۸۱۴-MI۰۹۱۴-MI۱۰۰۷-MI۱۱۱۱-MI۱۲۱۲-MI۱۲۱۴-MI۱۳۱۳-MI۱۳۱۴-MI۱۴۰۴-MI۱۵۰۷-MI۱۶۰۵-MI۱۶۰۶-MI۱۷۱۴-MI۱۹۰۵-MI۲۰۹	تعدیل نهایی تاریخی بر اساس شاخص عمومی تورم	ارزشیابی	اجزای مدل مناسب برای حسابداری تورمی در ایران
T۰۱۰۵-T۰۳۰۳-T۰۴۰۳-T۰۵۰۷-T۰۵۰۸-T۰۶۰۶-T۰۶۰۷-T۰۶۰۸-T۰۷۰۲-T۰۸۰۳-T۱۰۰۲-T۱۰۰۳-T۱۱۰۴-T۱۱۰۵-T۱۱۰۶-EI۰۱۱۱-EI۰۲۰۹-EI۰۳۰۸-EI۰۳۱۰-MI۰۱۱۱-MI۰۱۱۲-MI۰۱۱۳-MI۰۳۱۱-MI۰۳۱۲-MI۰۴۱۴-MI۰۴۱۵-MI۰۴۱۷-MI۰۴۱۸-MI۰۵۱۰-MI۰۵۱۱-MI۰۷۱۹-MI۰۷۲۰-MI۰۷۲۱-MI۰۸۱۵-MI۰۸۱۶-MI۰۸۱۷-MI۰۹۱۱-MI۰۹۱۵-MI۰۹۱۶-MI۱۰۰۸-MI۱۰۰۹-MI۱۱۱۲-MI۱۱۱۴-MI۱۱۱۵-MI۱۲۰۷-MI۱۲۱۵-MI۱۳۱۶-MI۱۳۱۷-MI۱۴۰۳-MI۱۴۰۵-MI۱۴۰۷-MI۱۴۰۸-MI۱۵۰۸-MI۱۶۰۷-MI۱۶۰۸-MI۱۶۰۹-MI۱۷۱۶-MI۱۹۰۶-MI۱۹۰۷-MI۰۶۱۲-MI۰۶۱۳-MI۰۲۱۷	ارزش‌های جاری		
T۰۱۰۳-T۰۴۰۴-T۰۵۰۳-T۰۶۰۹-T۰۶۱۰-T۰۷۰۶-T۰۹۰۱-T۱۱۰۷-EI۰۱۱۴-EI۰۲۱۲-EI۰۳۱۱-MI۰۷۲۳-MI۰۹۱۸-MI۱۱۱۷-MI۱۲۱۶-MI۱۴۰۹-MI۱۷۱۸-MI۱۹۰۸	سرمایه مالی تعدیل شده بر اساس شاخص عمومی تورم	نگهداشت سرمایه	
T۰۱۰۴-T۰۴۰۵-T۰۵۰۴-T۰۶۱۱-T۰۶۱۲-T۰۷۰۷-T۰۹۰۲-T۱۱۰۸-EI۰۱۱۶-MI۰۱۱۴-MI۰۳۱۳-MI۰۴۲۲-MI۰۴۲۳-MI۰۵۱۳-MI۰۷۲۴-MI۰۸۱۹-MI۰۸۲۰-MI۱۱۱۶-MI۱۲۱۷-MI۱۳۱۸-MI۱۶۱۰-MI۱۶۱۱-MI۱۶۱۲-MI۱۷۱۷-MI۰۶۱۸	سرمایه فیزیکی		

فصلنامه پژوهش‌های حسابداری
 دوره ۲۸ - بهار ۹۴ - شماره ۱ - پیاپی ۹۱

ادامه جدول ۱: تحلیل تم همراه با کدهای مربوط به هر تم

کدها	دسته‌های مفهومی	نوع و رده	تم‌های اصلی
EI۰۱۱۹-EI۰۱۲۱-EI۰۱۲۲-EI۰۲۰۲-EI۰۲۱۵-EI۰۳۰۵-EI۰۳۰۷-EI۰۳۱۸-MI۰۱۰۶-MI۰۱۰۷-MI۰۱۱۰-MI۰۱۲۰-MI۰۲۱۸-MI۰۲۱۹-MI۰۳۱۷-MI۰۴۱۹-I۰۴۲۷-MI۰۵۰۶-MI۰۵۰۸-MI۰۷۱۴-MI۰۷۲۲-MI۰۷۳۰-MI۰۷۳۱-MI۰۸۲۵-I۰۸۲۶-MI۰۹۰۲-MI۰۹۱۷-MI۱۰۱۱-MI۱۲۱۳-MI۱۳۱۵-MI۱۵۰۹-MI۱۶۱۷-MI۱۶۱۸-MI۱۷۲۱-MI۱۷۲۲-MI۰۶۲۴		ارائه و افشا	اجزای مدل مناسب برای حسابداری تورمی در ایران
T۰۶۱۵-T۰۷۰۸-T۱۰۰۴-T۱۱۰۱-EI۰۳۱۷-MI۰۴۲۶-MI۰۷۱۸-MI۰۹۱۳-MI۱۲۱۱-MI۱۳۱۱-MI۱۷۰۴-MI۱۷۱۰	سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی	اقتباس و بهره	
T۰۷۰۳-EI۰۳۱۶-MI۰۱۱۹-MI۰۲۱۳-MI۰۷۲۹-MI۱۱۲۱-MI۱۴۱۴-MI۱۷۰۸-MI۱۹۱۲-MI۰۶۲۱-EI۰۲۱۶	سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت		

تم اصلی اول: وضعیت فعلی صورتهای مالی در ایران: تم اصلی اول به بررسی شرایط فعلی صورتهای مالی در ایران می‌پردازد. این تم اصلی به سه تم فرعی تقسیم می‌شود که در زیر به هر یک اشاره خواهیم کرد.

الف: ترازنامه: یکی از مواردی که از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد این بود که اهمیت کدام صورت مالی در ایران در حال حاضر بیشتر است. در پاسخ به این پرسش، عده‌ای ترازنامه و برخی صورت سود و زیان را مهم‌تر دانستند (اعداد داخل پرانتز کدهای مربوطه است). نمونه‌ای از تاکید بر ترازنامه:

پرسش: در ایران کدام یک (صورت سود و زیان یا ترازنامه) مهم‌تر است؟

جواب: برای شرایط تورمی... مسلماً ترازنامه را ترجیح می‌دهم (MI0308).

نمونه‌هایی از تاکید بر صورت سود و زیان:

مصرف‌کننده ایران که بیشتر سود و زیانی است... (MI0108).

خیلی به ترازنامه توجهی نمی‌کنند. یعنی این بحث سود برای همه خیلی جذاب است. اصلاً... از سطح خرد بگیر تا سطح کلان، [همه] این استفاده‌کنندگان و سرمایه‌گذاران مثلاً می‌گویند

چقدر سود کردی، چقدر زیان کردی... این بحث سود و همان EPS برای همه خیلی جذاب است (MI0811).

در ایران الان آن چیزی که توی بازار سرمایه است بیشتر بر سود تمرکز دارند (MI0908). در کل تاکید مصاحبه‌شوندگان بر صورت سود و زیان بیشتر از ترازنامه بوده است. در مورد با اینکه کدام اقلام در ترازنامه تحریف شده‌اند، نمونه‌هایی از نظرات مصاحبه‌شوندگان به شرح زیر است:

این حقیقتی است که دارد اتفاق می‌افتد. چرا توی این مملکت همه دنبال وام گرفتن هستند؟ اصلاً وام گرفتن یک بت مقدس شده برای همه، این اتفاق دارد می‌افتد. هر کسی وام می‌گیرد سود می‌کند، سود نگهداری می‌کند [که] به نظر من آوردنش خوب است (MI0729). تو بحث ترازنامه من به نظرم واقعاً آن بحث دارایی‌های ثابت موضوعی است که باید بهش توجه کرد (MI0813).

ترازنامه به دلیل مسائل تورم اطلاعاتش دیگر مربوط نیست برای مدل تصمیم‌گیری... ما اطلاعاتی را داریم نشان می‌دهیم که اعداد و ارقامش مربوط به دورانی است که کمترین سنخیت را با شرایط فعلی داشته و ارزش‌ها قابل انتساب به هیچ ارزش اقتصادی در شرایط فعلی نیست و به لحاظ شهودی هم طبیعتاً کسی که می‌خواهد تصمیم بگیرد به این اطلاعات اتکا نمی‌کند، نه ارزش جایگزینی را نشان می‌دهد، نه ارزش‌های قابل بازیافت را نشان می‌دهد (MI1302).

در کل، برآیند نظر مصاحبه‌شوندگان این است که ترازنامه در شرایط فعلی دچار تحریف زیادی است و مهم‌ترین قلمی هم که تحریف شده است دارایی‌های ثابت شرکت‌هاست.

ب: صورت سود و زیان: در مورد اهمیت سود و زیان به مواردی از نظرات ابراز شده در مصاحبه‌ها در تم فرعی ترازنامه اشاره کردیم. در مورد صورت سود و زیان موضوع مورد موافقت مصاحبه‌شوندگان این بود که دو قلم عمده در اثر تورم تحریف می‌شوند؛ یکی استهلاک و دیگری بهای تمام شده کالای فروش‌رفته. علاوه بر این تاکید بیشتر مصاحبه‌شوندگان بر این بود که تحریف ناشی از استهلاک شدیدتر است. چند نمونه از نظرات را در زیر می‌آوریم:

برای شرکت‌های تولیدی اثر تحریف استهلاک (در صورت سود و زیان) قابل ملاحظه است. راهکار مقرون به صرفه استفاده از شاخص عمومی تورم است (MI1911).

اگر من بتوانم قیمت دارایی‌هایم را قیمت روز بگذارم که واقعاً به ارزش‌ها بخواهد بخورد و براساس آن بتوانم استهلاکش را حساب کنم و براساس آن ببایم بگویم قیمت تمام‌شده‌ام این است [و بر آن اساس] قیمت فروش تعیین کنم، خیلی چیز مهمی می‌تواند باشد (MI0309).

ج: کلیات مرتبط با صورت‌های مالی: در این تم فرعی، کدهایی که با کلیت صورت‌های مالی مرتبط هستند، دسته‌بندی شده‌اند. از جمله اینکه تصمیمات مهمی که بر اساس صورت‌های مالی در ایران اتخاذ می‌شود، کدام‌ها هستند. در این زمینه تاکید بر EPS و تقسیم سود در میان تعدادی از مصاحبه‌شوندگان قابل مشاهده است. با این حال در این مورد تنوع نظرات چه در رابطه با استفاده‌کنندگان و چه در مورد استفاده‌های مربوطه، نسبتاً گسترده بود. در نهایت پژوهشگران به این جمع‌بندی رسیدند که تصمیم تقسیم سود را می‌توان یکی از مهم‌ترین تصمیماتی دانست که بر اساس اعداد و ارقام صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود. موارد دیگری نظیر ارزیابی عملکرد یا پرداخت مالیات نیز مورد اشاره قرار گرفته‌اند. در ضمن در مورد اینکه آیا متن صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه در ایران از نظر استفاده‌کنندگان هم‌ارزش هستند یا خیر، نیز از صاحب‌نظران پرسش شد، که جواب‌ها در این زمینه پراکنده و متضاد بود و حل و فصل آن نیاز به پژوهش‌های تجربی دارد. نمونه‌هایی از نظرت مصاحبه‌شوندگان در زمینه مواردی که اشاره کردیم:

تصمیمات مهم معمولاً با استفاده از رقم سود انجام می‌گیرد. برای تعیین میزان تقسیم سود و مالیات بر درآمد از سود حسابداری به عنوان ورودی در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده می‌شود. (MI1903).

در بازار، شما هر چه در متن صورت‌های مالی بیاورید و خلاصه‌تر بیاورید [بیشتر مورد توجه است]... [سراغ یادداشت‌های همراه هم] نه، خیلی کم می‌روند. (MI0622).

تم اصلی دوم: اجزای مدل مناسب برای حسابداری تورمی در ایران: تم اصلی دوم به مهم‌ترین مطلب این پژوهش می‌پردازد یعنی اینکه اجزای یک مدل مناسب حسابداری تورمی برای شرایط ایران چه باید باشند. این تم اصلی خود به چهار تم فرعی تقسیم می‌شود که عبارتند از: «ارزشیابی»، «نگهداشت سرمایه»، «ارائه و افشا» و «اقلام ویژه». برای تدوین یک مدل حسابداری نیاز به تعیین دو معیار داریم، اول، ارزشیابی ای است که به نحوه ارزشگذاری دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌پردازد و دوم، نگهداشت سرمایه است که به تعیین سود و در نتیجه تعیین سرمایه می‌انجامد.

الف: ارزشیابی: در زمینه ارزشیابی دو راه حل اصلی برای برخورد با اثر تورم بر حساب‌ها وجود دارد. اول اینکه بهای تاریخی را به عنوان مبنای اصلی حفظ کنیم و سپس با لحاظ کردن مقدار تغییر شاخص عمومی تورم از تاریخ انجام رویداد اقتصادی مربوطه، ارزشیابی‌های ثبت‌شده

1. Valuation
2. Capital Maintenance

را برای گزارشگری اصلاح کنیم. راه حل دوم این است که بهای تاریخی را کنار بگذاریم و از ارزش‌های جاری برای ارزشیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها استفاده کنیم. خود ارزش‌های جاری هم به شکل‌های مختلفی قابل استفاده است؛ مثلاً ارزش‌های ورودی یا ارزش‌های خروجی. مزیت‌های اصلی تعدیل بهای تاریخی با شاخص عمومی تورم این موارد هستند: سادگی، کم‌هزینه بودن، حفظ قابلیت اتکا، توجه به حفظ قدرت خرید سهامداران (در نقش مصرف‌کنندگان اقتصادی). در مقابل، ایرادهای اصلی این روش را می‌توان موارد زیر دانست: نداشتن صداقت در ارائه، به دلیل اینکه شاخص کلی تغییر قیمت‌ها، تغییرات خاص قیمت را منعکس نمی‌کند، اینکه این روش یک مبنای ارزشیابی جداگانه نیست بلکه در مبنای اصلی خود، همان بهای تاریخی است و ایرادهای وارد به آن را در خود دارد و اینکه اگر سهامداران در نقش مصرف‌کنندگان اقتصادی در نظر گرفته نشوند منطق استفاده از شاخص عمومی تورم برای حفظ قدرت خرید آنها محل تردید و پرسش خواهد بود.

در مورد ارزش‌های جاری مزیت‌های زیر را می‌توان ذکر کرد: مربوط بودن، داشتن صداقت در ارائه، به لحاظ به روز بودن و توجه به تغییرات خاص قیمت‌ها و اینکه این روش یک مبنای ارزشیابی به کلی متفاوت از بهای تاریخی است و ایرادهای بهای تاریخی را ندارد. در مقابل، ایرادهای اصلی وارد بر ارزش‌های جاری را می‌توان موارد زیر دانست: پرهزینه بودن تهیه ارزش‌های جاری، قابل اتکا نبودن، به دلیل تنوع ارزش‌های جاری بسته به منبع تهیه آن ارزش‌ها و دشواری انتخاب از میان ارزش‌های ورودی و ارزش‌های خروجی. در زمینه ارزشیابی، نظرات مصاحبه‌شوندگان تا حدودی متنوع بوده است:

فکر می‌کنم با شرایطی که در ایران داریم امکان رسیدن به بازار یا شاخص‌های مناسب برای اندازه‌گیری ارزش‌های جاری وجود نداشته باشد. به نظر می‌رسد براساس جمیع موارد... تعدیل بهای تمام‌شده تاریخی وضع مناسب‌تری برایمان فراهم کند [فکر می‌کنم] تعدیل مدل گزارشگری بهای تاریخی [با شاخص عمومی تورم] اطلاعاتی باشد که از جمیع جهات قابلیت پذیرش بیشتری را نسبت به اطلاعات ارزش‌های جاری داشته باشد (EI0110).

ارزش‌های جاری خیلی قضاوتی می‌شود... (MI0111).

اگر بخواهیم صفر و یکی بگوییم [من] روی ارزش‌های جاری کار می‌کنم چرا که شاخص تورم را واقعاً نمی‌دانم چقدر است. اگر شاخص تورم را بگوییم که این هست [که الان اعلام می‌شود] کلی می‌توانم مخالف داشته باشم. من به ارزش‌های جاری بیشتر تکیه می‌کنم [پرسش: اگر شاخص دقیق باشد چطور؟] اگر بگویم که شاخص دقیقی دارد، بله. شاخصی بگویم که مورد قبول اکثریت باشد،

خوب است. ولی در شرایط ایران [آیا] می‌توانیم [ادعا کنیم] چنین چیزی را داریم یا نه... (MI0311). من با ارزش‌های جاری مخالفم... یعنی تا آخر سال رقم‌های دارایی‌مان را بر اساس ارزش‌های جاری ببریم؟ ولی این از نظر من جاری نیست (EI0308).

به نظر من شاخص‌های عمومی بهتر است. دردسرهای رفتن به سمت بهای جاری خیلی زیاد است [این روش تعدیل با شاخص عمومی تورم] بلکه به حالت ایده‌آل نمی‌رسد اما واقعیت را باید ببینیم (MI0715).

ببینید هر دو اینها یک نقاط ضعف و یک نقاط قوت دارند... اگر برویم از شاخص‌ها [ی عمومی تورم] استفاده کنیم مشکل‌مان این است که همه اعداد به یک نسبت تغییر می‌کند اما خب قابلیت اتکایش بالاست چون بالاخره شاخص را یک منبع معتبر کشور مشخص می‌کند کم‌هزینه‌تر هم هست. اگر بخواهیم سراغ ارزشگذاری با استفاده از بهای جاری تک‌تک اقلام برویم خب این آن مشکل استفاده از شاخص را ندارد یعنی هر کالایی را به تناسب خودش تغییراتش را لحاظ می‌کند ولی خب قابلیت اتکایش پایین است چون به هر حال واقعاً معامله‌ای صورت نمی‌گیرد، یک ارزشگذاری در واقع صورت می‌گیرد. اینها هر کدام نقطه ضعف و نقطه قوتی دارند و دقیقاً هم معکوس یکدیگر هستند (MI1605-MI1606-MI1607).

فکر می‌کنم بر اساس تعامل میان مفید بودن و قابلیت اتکا، بحث شاخص عمومی [بهتر است]، چون حالا حداقل هم تعدیل شده و هم تعدیلات یک جوری تحت کنترل است... اگر نیم‌نگاهی به بحث اجرایی بودن، عملی بودن و راحت بودن و کم‌هزینه بودن داشته باشیم، [این روش] بهتر است (MI1007).

ملاحظه می‌شود که تنوع دیدگاه‌ها زیاد است. در نهایت پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که تعدیل با شاخص عمومی تورم را برای مدل انتخاب کنند، که دلایل آن به شرح زیر است:

۱. ارزش‌های جاری بسیار پیچیده‌تر و پرهزینه‌تر از تعدیل با شاخص عمومی تورم است. در ضمن برای بسیاری از اقلام ترازنامه نمی‌توان به سادگی ارزش‌های جاری را تهیه کرد. تعدیل با شاخص ساده‌تر و کم‌هزینه‌تر است و به‌طور مستقیم در ارتباط با سیستم فعلی یعنی بهای تاریخی است.

۲. تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد که معمولاً گام اول در فاصله گرفتن از سیستم بهای تاریخی، استفاده از شاخص عمومی تورم است.

۳. برخی مصاحبه‌شوندگان تمایل بسیاری به ارزش‌های جاری ابراز می‌کردند اما پس از توضیحات خودشان یا با پرسش‌های بیشتر، بحث به جایی می‌رسید که می‌شد برداشت کرد که

شاید ارزش‌های جاری در شرایط فعلی ایران چندان عملی نباشد.

۴. تردیدی نیست که برای برخی اقلام نظیر اوراق بهادار یا طلا، ارزش‌های جاری به سادگی قابل تهیه و گزارش است پس چرا حداقل برای این اقلام از ارزش‌های جاری استفاده نکنیم تا حداقل در چند مورد از دارایی‌ها، ارزش‌های بهتری داشته باشیم؟ پاسخ این است که چنین شیوه‌ای یعنی استفاده از مبنای ارزشگذاری مختلف، مشکلی به نام جمع‌پذیری^۱ را ایجاد می‌کند که در این زمینه هم مصاحبه‌شوندگان نظرات متنوعی ابراز کردند، و در نهایت پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که حفظ یکدستی مبنای ارزشیابی (یعنی انتخاب یک مبنای کلی)، بر استفاده ناقص از ارزش‌های جاری برای تعدادی از اقلام اولویت دارد.

۵. در دو زمینه مرتبط با ارزش‌های جاری، پراکندگی نظرات مصاحبه‌شوندگان به شکلی بود که امکان انتخاب را به پژوهشگران نمی‌داد. اول اینکه ترجیح مشخصی میان ارزش‌های ورودی و ارزش‌های خروجی در کل مصاحبه‌ها مشاهده نمی‌شد. برخی طرفدار ارزش‌های ورودی و برخی طرفدار ارزش‌های خروجی بودند. نکته دوم، اولویت انتخاب ارزش‌های جاری از سه منبع بازار، شاخص‌های خاص یا ارزش‌های کارشناسی بود. اگرچه استفاده از بازار مورد حمایت مصاحبه‌شوندگان بود ولی در آنجا هم عده‌ای اشاره به نبود بازار برای بسیاری از اقلام می‌کردند. همچنین شاخص‌های خاص از آنجا که در ایران به شکل گسترده وجود ندارد، حتی اصل حمایت و تایید آن از سوی برخی مصاحبه‌شوندگان را نمی‌توان چندان معنادار دانست، چه رسد به استفاده از آن. در مورد ارزش‌های کارشناسی (ارزش‌های تعیین شده از سوی کارشناسان رسمی) هم نظرات به کلی متضاد بود. برخی آن را بهترین شیوه می‌دانستند و برخی بدترین شیوه و به کل غیر قابل استفاده.

۶. در نهایت با توجه به دلایل بالا، در پژوهش حاضر مبنای ارزشیابی‌ای که برای مدل حسابداری تورمی انتخاب شد عبارت است از بهای تاریخی تعدیل شده با شاخص عمومی تورم. با این حال اشاره کردیم که تعدادی از صاحب‌نظران بر سودمندی ارزش‌های جاری تاکید داشتند و خود پژوهشگران نیز با این نظر کاملاً موافق هستند. در نتیجه پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند که برای زمین‌ها و ساختمان‌های تحت تملک واحد تجاری (واحد گزارشگر)، صورتی از ارزش‌های جاری این دارایی‌ها تهیه و به شکل یک صورت مکمل گزارش شود. نظر به اینکه در ایران، زمین و ساختمان معمولاً دارای بازار فعال هستند، انتظار می‌رود ارزش‌های جاری اقلام مورد اشاره قابل تهیه باشند. به این ترتیب فرصتی هم برای استفاده از ارزش‌های جاری فراهم خواهد شد.

1. Additivity

ب: نگهداشت سرمایه: در هر سیستم حسابداری علاوه بر مبنای ارزشیابی (برای تعیین ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها)، به یک الگوی نگهداشت سرمایه هم نیاز است. اگر بخواهیم آثار تورم را در گزارش‌های مالی منعکس کنیم ناگزیر هستیم تغییراتی در نگهداشت سرمایه مالی ایجاد کنیم. مفهوم نگهداشت سرمایه مالی که براساس شمارش واحدهای پول قرار دارد در شرایط تورمی جوابگو نیست چون اثر اصلی تورم این است که قدرت خرید پول و ارزش واحدهای آن را تغییر می‌دهد، در نتیجه افزایش واحدهای پولی نمی‌تواند به معنای سود باشد. دلیل این امر آن است که قدرت خرید ما کمتر شده است و واحدهای پولی آخر دوره ما توان واحدهای پولی ابتدای دوره ما را ندارند.

در مقایسه با بحث مبنای ارزشیابی کار ما در انتخاب مفهوم مناسب برای نگهداشت سرمایه راحت‌تر است. دلیل اصلی این راحت‌تر بودن این است که اگر ما بخواهیم مدل منسجمی داشته باشیم باید سعی کنیم دو جزء ارزشیابی و نگهداشت سرمایه در مدل ما با هم هماهنگ باشند. در نتیجه هنگامی که ما مبنای ارزشیابی خود را به شکل بهای تاریخی تعدیل شده با شاخص عمومی تورم انتخاب کرده‌ایم، انتخاب مناسب برای مفهوم نگهداشت سرمایه در مدل ما عبارت خواهد بود از نگهداشت سرمایه مالی تعدیل شده با شاخص عمومی تورم. این مفهوم از نگهداشت سرمایه به طور خلاصه بیان می‌کند که اگر قدرت خرید سرمایه آخر دوره بیشتر از قدرت خرید سرمایه ابتدای دوره باشد ما سود داشته‌ایم. ابتدا نظرات تعدادی از صاحب‌نظران مصاحبه‌شونده را در مورد مفهوم نگهداشت سرمایه بیان می‌کنیم و سپس دلایل انتخاب مفهوم نگهداشت سرمایه مالی تعدیل شده با شاخص عمومی تورم را توضیح خواهیم داد.

برداشت من این است که فیزیکی در واقع برای ما مناسب‌تر است، به دلیل اینکه تمام تفاوت‌هایی را که در حوزه ارزش پول و شاخص‌ها و اینها ایجاد می‌شود در واقع لحاظ می‌کند و ما وقتی می‌آییم روی شاخص مالی تعدیل شده، باید همان‌جا بیاییم با یک شاخص عمومی تعدیل کنیم... مشکلاتی که تو حوزه شاخص‌ها گفتیم به نوعی باز تا حدی [اینجا] وجود دارد (MI1610). فیزیکی بیشتر جنبه تئوریک است. من فکر می‌کنم در واقع امکان رسیدن بهش وجود ندارد. (پرسش: برداشت من این است که شما با تعدیل شده براساس شاخص عمومی تورم موافق هستید.) پاسخ: طبیعتاً. به خاطر مشکلات در اندازه‌گیری که فیزیکی می‌تواند داشته باشد (MI1717).

از لحاظ عملیاتی، مالی فکر می‌کنم با شرایط و امکانات ما به نظر معقول‌تر [از فیزیکی] باشد (MI0217).

اگر از رویکرد موجود، یعنی رویکرد مالی استفاده کنیم [ولی] در موردش افشا انجام دهیم که چه بخش‌اش تحت تاثیر تورم بوده... بهتر است تا اینکه ما بیابیم و پکیج را عوض کنیم و سودی که محاسبه می‌کنیم سود سرمایه فیزیکی باشد. چون ممکن است دانش این هم نباشد و از همه بدتر استفاده‌کننده گیج شود (MI1111-MI1116).

کلاً برای محاسبه سود، مفهوم سود سرمایه مالی به نظرم بهتر است... حتماً این را [هم] اعتقاد دارم [که مالی تعدیل‌شده از مالی تعدیل‌نشده بهتر است برای شرایط تورمی] (MI0723).
 با توجه به آن حرف‌هایی هم که تا حالا زدیم... طبیعتاً مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی را من خودم می‌پسندم و البته می‌گویم... خیلی می‌تواند اطلاعات مفیدی به ما بدهد (MI0422).
 مالی تعدیل‌شده با تورم عمومی [را مناسب می‌دانم] دلیل اصلی این انتخاب در نظر گرفتن هزینه پیاده‌سازی است (MI1908).

در مورد انتخاب مفهوم نگهداشت سرمایه، دلایل و نکات زیر قابل ذکر هستند:

۱. همان‌طور که ملاحظه شد تعدادی از صاحب‌نظران اصولاً سرمایه فیزیکی را عملی نمی‌دانند.
۲. از جهت سادگی و کم‌هزینه بودن برتری سرمایه مالی تعدیل‌شده نسبت به سرمایه فیزیکی قابل ملاحظه است و پیچیدگی‌های سرمایه فیزیکی بسیار زیاد است.
۳. ایراد اصلی تعدادی از مخالفان سرمایه مالی تعدیل‌شده به درست نبودن شاخص عمومی تورم در ایران است که معمولاً کمتر از واقع دانسته می‌شود. این نکته را می‌توان قبول کرد، اما مسئله این است که تهیه و اعلام شاخص‌های تورم در حیطه مطالب مربوط به حسابداری نیست و در حسابداری با فرض اینکه شاخص‌های مفیدی وجود داشته باشند ما باید تصمیم به استفاده یا عدم استفاده از آن شاخص‌ها بگیریم. البته در این بحث حتی اگر شاخص‌ها خوب هم نباشند، ما میان بد (شاخص غیردقیق) و بدتر (سرمایه فیزیکی که بسیار پرهزینه و غیرعملی است، یا اصلاً عدم تعدیل حساب‌ها) بهتر است گزینه بد را انتخاب کنیم تا واقع‌گرایانه (و نه ایده‌آلیستی) عمل کرده باشیم.

۴. با توجه به مجموع ملاحظات و دلایل گفته‌شده در بالا، انتخاب ما برای مفهوم نگهداشت سرمایه، در مدل حسابداری تورمی، سرمایه مالی تعدیل‌شده با شاخص عمومی تورم خواهد بود.

ج: ارائه و افشا: تم فرعی سوم به دو مطلب می‌پردازد که عبارتند از اینکه، اول: تا چه حد می‌توان اطلاعاتی اضافه بر بهای تاریخی (با فرض حفظ بهای تاریخی) در اختیار استفاده‌کنندگان قرار داد. و دوم اینکه در نهایت اطلاعات به‌دست‌آمده از مدل گزارشگری حسابداری تورمی باید به چه شکلی گزارش شود؛ آیا باید جایگزین اطلاعات بهای تاریخی شود یا اینکه به شکل صورت‌های مکمل در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد. ابتدا به گزیده‌ای از نظرات مصاحبه‌شوندگان در مورد

اطلاعات اضافی را اشاره می‌کنیم. نمونه‌ای از موافقت با توان جذب:

من فکر نمی‌کنم [چند دسته اطلاعات] بد شود. چون اگر ما توی یک بازار باشیم که مثلاً بازار خصوصی باشد، یکسری تحلیلگر [باید] داشته باشد، ولی بر اساس این اطلاعات درب و داغون تاریخی که در حال حاضر ارائه می‌شود که خیلی‌هاش هم درست نیست و خیلی شرکت‌ها در واقع آن جور که باید و شاید گزارش نمی‌کنند تحلیلگرانی که من دیدم خیلی از این اطلاعات استفاده می‌کنند و تحلیل‌های دقیقی انجام می‌دهند... فکر می‌کنم بازار ما توان جذب و تحلیل این اطلاعات را دارد. ما توی همین بازار خودمان فکر می‌کنم داریم کسانی که از پس این تحلیل‌ها بر بیایند (MI0427).

نمونه‌ای از مخالفت: [با ارائه چند دسته اطلاعات موافق هستید؟] این مصداق بارز اینفورمیشن اورلود است... انصافاً خواهیم همین صورت‌های مالی را هم [در نظر بگیریم] یک عده نگاه می‌کنند حال‌شان بد می‌شود... اگر بخواهیم کاری به استفاده‌کننده نداشته باشیم، خودمان فقط می‌فهمیم اما می‌خواهیم محصولی بدهیم که به درد دیگران بخورد. این را معتقدم [که کشش بازار محدود است] (MI0731).

در کل در این مورد میان مصاحبه‌شوندگان اختلاف نظر وجود داشت. برخی با ارائه چند دسته اطلاعات موافق و برخی با آن مخالف بودند. البته به هر حال این اختلاف نظر برای الگوی ما مشکل‌ساز نیست، چرا که پرسش مطرح‌شده در مورد چند دسته اطلاعات، مربوط به وضعیتی است که اطلاعات ارائه‌شده در آن بسیار فراتر از اطلاعات مکمل مورد نظر ماست (که بر اساس شاخص عمومی تورم تعدیل کند). در کل می‌توان گفت این موضوع یعنی میزان توان بازار در ایران برای جذب اطلاعات، نیازمند پژوهش‌های تجربی است. مطلب بعدی این است که اطلاعات تعدیل‌شده با تورم را (فقط یک دسته مورد نظر الگوی ما را) چگونه باید به استفاده‌کنندگان ارائه داد. در این زمینه تقریباً نظر تمامی مصاحبه‌شوندگان این بوده است که شیوه مناسب برای ارائه این اطلاعات تعدیل‌شده بر اساس تورم، ارائه در قالب صورت‌های مالی مکمل است. نمونه‌هایی از نظرات:

فکر می‌کنم با توجه به اینکه ما در شروع کارمان هستیم تا همه بهش اشراف پیدا کنند، ایمان پیدا کنند، من فعلاً مکمل را بهتر می‌دانم (MI1011).

بحث گزارش‌های تکمیلی را بیشتر ترجیح می‌دهم. یعنی یک صورت [های] مالی که وجود دارد حفظ کنیم بعد گزارش‌های تکمیلی [را به] در واقع بسته صورت‌های مالی اساسی الحاق کنیم (MI1617).

به این ترتیب از نظر مصاحبه‌شوندگان، شیوه مناسب ارائه صورت‌های مالی تعدیل‌شده، ارائه در قالب صورت‌های مالی مکمل است. در ضمن مصاحبه‌شوندگان اشاره‌ای به اختیاری بودن گزارش چنین اطلاعاتی نکرده‌اند و علاوه بر این بسیاری از آنها نیز بر ضرورت ارائه چنین اطلاعاتی تاکید کرده‌اند. در نتیجه مصاحبه‌شوندگان با اجباری بودن ارائه این اطلاعات مکمل، موافقت دارند.

د: اقلام ویژه: نکات مهم مورد اشاره در تم فرعی چهارم را به ترتیب بررسی می‌کنیم.

د-۱. سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی: این قلم جزء معمول مدل تعدیل بهای تاریخی با شاخص عمومی تورم در تئوری حسابداری است. در میان مصاحبه‌شوندگان عمدتاً موافقت با این مفهوم قابل مشاهده است با این حال برخی موارد هم در میان نظرات بود که به نظر می‌رسید مصاحبه‌شوندگان با این مفهوم مخالفت داشتند. مثلاً این مورد:

من با این [سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی] مخالفم. ما چون ترازنامه‌هایمان را می‌خواهیم موازنه کنیم... بدهی‌ها را هم بر می‌داریم یک چوب ضریب بهش می‌زنیم، آن را هم می‌آوریم توی محاسبه (EI0317).

و دو نمونه از موافقت با سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی:

من شخصاً این را [سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی را] سود می‌بینم (MI0426).

طبیعتاً وقتی شما در مورد بدهی‌ها صحبت می‌کنید باید در مورد دارایی هم این حرف را بزنید. یعنی وقتی که می‌آییم روی بدهی‌ها سود قدرت خرید را محاسبه می‌کنیم از آن طرف روی دارایی‌ها هم باید زیان قدرت خرید را شناسایی کرد (MI1710).

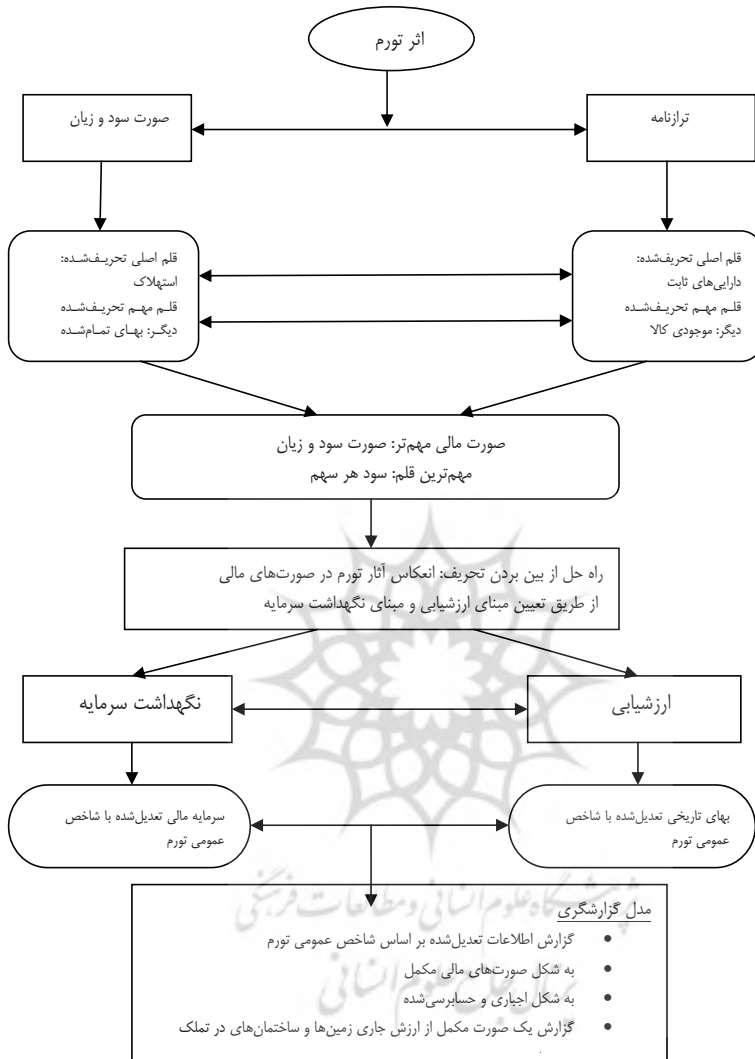
استفاده از این قلم در مدل، هم مورد موافقت مصاحبه‌شوندگان و هم ضروری به نظر می‌رسد. د-۲. سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت (سود ناشی از استقراض): سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی مربوط است به دارایی‌ها و بدهی‌های کوتاه‌مدت. در ادبیات حسابداری تورمی گاهی پیشنهاد شده است که مشابه این سود و زیان را روی بدهی‌های بلندمدت هم محاسبه کنیم. از آنجا که برخی مصاحبه‌شوندگان هم تایید کرده‌اند که بدهی از منابع مهم تامین مالی شرکت‌های ایرانی است، و همچنین از آنجا که می‌دانیم نرخ بهره بدهی‌ها در ایران معمولاً ثابت و معمولاً کمتر از نرخ تورم واقعی است، در نتیجه این پرسش پیش می‌آید که آیا باید سود ناشی از استقراض را که ناشی از کاهش قدرت خرید واحدهای پولی است در ایران گزارش کرد یا نه. این موضوع در مصاحبه‌ها از صاحب‌نظران پرسیده شد اما در کل، جواب‌های گرفته‌شده به نتیجه روشنی منجر نشد. برخی با این مفهوم موافق و برخی با آن مخالف بودند، برخی نیز

با اصل مفهوم آن مشکل داشتند (و گاهی به نظر می‌رسید به روشنی متوجه منطق آن نشده بودند). در نهایت پژوهشگران محاسبه و گزارش آن را به عنوان پیشنهاد خود، برای شرایط ایران هم لازم و هم مفید می‌دانند. نمونه‌هایی از موافقت و مخالفت با این قلم را در زیر بیان می‌کنیم. نمونه‌هایی از موافقت:

به این نتیجه رسیدیم که دارایی پولی باید سود و زیان ناشی از، از دست دادن قدرت خریدش توی شرایط تورمی شناسایی شود. از آن طرف بدهی‌ها هم شناسایی سودش به نظر من منطقی است... نباید تمایزی دیده شود توی شرایط ایران میان [بدهی‌های] بلندمدت و کوتاه‌مدت (EI0216).

شما اهرم شرکت را نگاه کنید... خیلی بالاست. میانگین بالای ۷۰ تا ۶۰ درصد است. [با سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت موافقم] چرا که فکر می‌کنم شرکتی که الان بتواند از اهرم به اندازه کافی استفاده کند به شرط اینکه بتواند آن وام را با نرخ‌های بالا نگیرد [برنده است] (MI0119). نمونه‌ای از مخالفت: من معتقدم سود نیست... اصلاً شناسایی نشود. من فکر می‌کنم هر چی تورم بالا می‌رود هزینه شرکت برای سرویس کردن آن بدهی هم بالا می‌رود [پس شناسایی سود از بابت استقراض درست نیست] (MI0621).

در نهایت و پس از آنکه تم‌ها را به طور کامل بررسی کردیم می‌توان مدل حسابداری تورمی در ایران را که بر اساس تم‌های مورد اشاره تدوین شده است در شکل ۱ مشاهده کرد.



شکل ۱: مدل گزارشگری حسابداری تورمی در ایران بر اساس تحلیل تم

نتیجه‌گیری

تورم به سودمندی اطلاعات حسابداری آسیب‌های جدی وارد می‌کند و حتی می‌تواند اطلاعات حسابداری را گمراه‌کننده کند. بر همین اساس و با توجه به شرایط تورمی ایران، در پژوهش حاضر

از طریق مصاحبه با متخصصان و بر اساس روش تحلیل تم، مدل گزارشگری حسابداری تورمی در ایران تدوین و ارائه شد. بر اساس این مدل، قلم اصلی تحریف شده در ترازنامه دارایی‌های ثابت، و در صورت سود و زیان استهلاک است. راه حل از میان بردن تحریف ناشی از تورم در صورت‌های مالی انعکاس آثار تورم در صورت‌های مالی است که از طریق تعیین مبنای ارزشیابی و مبنای نگهداشت سرمایه قابل انجام است. نتایج به دست آمده از این پژوهش نشانگر مناسب بودن بهای تاریخی تعدیل شده با شاخص عمومی تورم به عنوان مبنای مناسب ارزشیابی است. برای نگهداشت سرمایه نیز متخصصان در مصاحبه‌ها سرمایه تعدیل شده با شاخص عمومی تورم را برای شرایط ایران مناسب‌ترین مبنای دانسته‌اند. به این ترتیب در مدل نهایی حاصل شده، اطلاعات تعدیل شده بر اساس شاخص عمومی تورم، باید به شکل صورت‌های مالی مکمل و به شکل اجباری و حسابرسی شده گزارش شود. همچنین الگوی نهایی، شامل دو نوآوری است که شامل گزارش یک صورت مکمل از ارزش جاری زمین‌ها و ساختمان‌های در تملک موسسه، و نیز گزارش سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت در یادداشت‌های همراه هستند.

پیشنهادها

پیشنهاد اصلی این پژوهش عبارت است از الزامی کردن ارائه صورت‌های مالی مکمل برای شرکت‌های ایرانی، صورت‌های مالی مکملی که آثار تورم را در گزارش‌های مالی منعکس کند. برای پژوهش‌های آتی: الف) پیشنهاد می‌شود اطلاعات تعدیل شده بر اساس مدل پژوهش حاضر برای تعدادی از شرکت‌ها تهیه و به استفاده‌کنندگان ارائه شود. سپس تصمیمات گرفته شده توسط استفاده‌کنندگانی که اطلاعات تعدیل شده را در اختیار دارند با تصمیمات یک گروه کنترل که این اطلاعات را در اختیار ندارند، مقایسه شود تا بتوان تاثیر اطلاعات تعدیل شده را مورد سنجش قرار داد. ب) پیشنهاد می‌شود در مورد امکان‌پذیری استفاده از سرمایه فیزیکی برای تعیین سود در ایران پژوهش‌هایی به تفکیک صنایع انجام شود.

منابع

الف) فارسی:

ازکیا، مصطفی؛ دربان آستانه، علیرضا (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق، جلد اول، انتشارات کیهان، چاپ

اول، ص ۵۰۰ و ص ۵۱۵.
 استراوس، انسلم؛ کریبن، جولیت (۱۹۹۰). *مبانی پژوهش کیفی*، ترجمه حسن افشار، نشر نی، چاپ سوم، ۱۳۹۲، ص ۳۲ و ص ۸۱.
 دستگیر، محسن؛ امید علی، محسن (۱۳۸۳). بررسی موانع استفاده از حسابداری تورمی در ایران، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، بهار، صص ۴۵-۶۲.
 رویایی، رمضانعلی (مظفر) (۱۳۷۲). حسابداری تورمی و توسعه حسابداری در ایران، *حسابدار*، شماره‌ی ۱۰۱ و ۱۰۲.
 نیکبخت، محمدرضا؛ تنانی، محسن (۱۳۸۶). ارتباط نسبت‌های سودآوری تعدیل شده بر اساس تورم با نرخ بازده سهام شرکت‌های صنعت تصفیه نفت و پتروشیمی بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی*، بهار، صص ۱۲۷-۱۴۲.
 هوشنگی، رضا (۱۳۹۱). ارتباط با ارزش داده‌های حسابداری تعدیل شده با تورم در ایران، *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد*، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.

(ب) انگلیسی:

Braun, V.; Clark, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*. 3(2), pp. 77-101.
 Edwards, J. D.; O'Keefe, W. T. (1981). Financial Reporting in an Inflationary Environment. *Business Horizons*. 24(2), pp. 21-29.
 Godfrey, J.; Hodgson, A.; Holmes, S.; Tarca, A. (2009). *Accounting Theory*. 6th ed. John Wiley.
 Kirkulack, B.; Balsari, C. K. (2009). Value Relevance of Inflation-Adjusted Equity and Income. *The International Journal of Accounting*. 44, pp. 363-377.
 Lewis, R.; Pendrill, D. (2004). *Advanced Financial Accounting*. 7th ed. Prentice Hall.
 Short, D. (1978). The Impact of Price-level Adjustment in the Context of Risk Assessment. *Journal of Accounting Research*. 16 (Sup), pp. 259-272.
 Tweedie, D.; Whittington, G. (1984). *The Debate on Inflation Accounting*. Cambridge University Press, pp. 282-294.
 Whittington, G. (1983). *Inflation Accounting, An Introduction to the Debate*. Cambridge University Press, p. 6 and p. 39.
 Wolk, H.; Dodd, J. L.; Rozycki, J. J. (2008). *Accounting Theory*. 7th ed. Sage Publications.