

مقایسه نظری چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی و تک ارزی با توجه به کاهش ارزش واحد پول گزارشگری و اثرات آن بر حسابداری و حسابرسی بخش عمومی

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۰/۱

تاریخ پذیرش: ۹۸/۲/۱۸

محمد رضا نیکبخت^۱تیمور رحمانی^۲طاهر روشندل اربطانی^۳سید میثم طباطبایی نسب^۴

چکیده:

هدف اصلی گزارشگری مالی افزایش کیفیت گزارشگری در ارائه وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری واحد گزارشگر به همراه ارتقا خصوصیات کیفی مرتبط با اطلاعات مالی و ارائه آن اطلاعات می باشد تا در نهایت تصویر مطلوب و دقیقی از واحد گزارشگر ارائه نماید. بررسی سیر تطور اندازه گیری در گزارشگری مالی نشان می دهد که بهای تاریخی کماکان معیار اندازه گیری غالب در گزارشگری مالی است. با توجه به کاهش ارزش واحد پولی گزارشگری (ریال) ناشی از تورم و سایر عوامل اقتصادی، انتقادات زیادی در مورد کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت گزارش حسابرسی آن (بویژه بخش عمومی) وارد شده است. لذا در این پژوهش ضمن بررسی سیر تطورات تاریخی اندازه گیری، یک چارچوب جدید گزارشگری پیشنهاد شده است و بر مبنای معیارهای مستخرج از مفاهیم نظری گزارشگری مالی، چارچوب رایج و چارچوب جدید با یکدیگر مقایسه شده است. بدین منظور با استفاده از روش دلفی فازی نظرات ۱۲ خبره (انتخاب شده بر اساس روش نمونه گیری گلوله برفی) در مورد ۴۰ معیار در سال ۱۳۹۷ مورد ارزیابی قرار گرفته است. از نظر خبرگان گزارشگری چند ارزی در ۴ دسته از معیارها نسبت به گزارشگری مالی رایج با کیفیت تر است. نتایج بدست آمده حاکی از آن است که چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی (با استفاده از ارز قوی در گزارشگری مالی) از منظر اهداف و خصوصیات کیفی محتوا و ارائه اطلاعات نسبت به چارچوب گزارشگری مالی تک ارزی رایج، تصویر مطلوب تری (دقیق تری) از واحد گزارشگر نشان می دهد. علاوه بر این با نشان داده حدود ریسک ارزی اقلام صورت های مالی اطلاعات مفیدی در جهت تصمیم گیری برای پوشش ریسک در اختیار استفاده کننده قرار می دهد.

واژه های کلیدی: ارز قوی، ارز ضعیف، ارائه به نحو مطلوب، روش دلفی فازی، گزارشگری مالی چند ارزی

۱ - دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران. نویسنده مسئول. پست الکترونیک: mnikbakht@ut.ac.ir

۲ - دانشیار علوم اقتصادی، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، تهران، ایران

۳ - استاد مدیریت رسانه، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران

۴ - دانشجوی دکترای حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، تهران، ایران

۱- مقدمه

امروزه معاملات ارزی با افزایش ارتباطات بین قاره‌ای و معاملات تجاری بین‌المللی و استفاده از سیستم‌های حسابداری ارزی، دیگر یک رخداد محسوب نمی‌شوند و به طور ویژه در شرکت‌های چند ملیتی (MNC)، صندوق‌های ثروت ملی^۵، بانک‌های مرکزی و بانک‌های توسعه‌ای در زمینه صادرات و صندوق‌های ضمانت ارزی صادرات در کشورهای مختلف حجم عمده‌ای از معاملات منجر به ایجاد دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی مختلف می‌شود که اکثر اقلام صورت‌های مالی اساسی مرتبط با ترازنامه، صورت سود یا زیان، صورت سود یا زیان انباشته و صورت جریان وجوه نقد را در وضعیت‌های مختلف ارزی قرار می‌دهد. در عمل، حسابداری در برخورد با این موضوع اقدام به ثبت و نگهداری فعالیت‌های مختلف ارزی در زمان مربوط می‌نماید.

در ارتباط با همین موضوع با توجه به روند جهانی شدن و ایجاد گروه‌های بزرگ که در کشورهای مختلف فعالیت می‌کنند؛ ممکن است یک گروه دارای بیش از یک واحد پول عملیاتی باشد. همچنین، مدیریت ممکن است نتواند برای کنترل و نظارت بر عملیات گروه از یک واحد پولی استفاده کند. بنابراین واحدهای تجاری باید مجاز باشند که صورت‌های مالی خود را بر حسب واحد پولی یا واحدهای پولی مختلف ارائه کنند. علاوه بر این، واحدهای تجاری در برخی کشورها ملزم به ارائه صورت‌های مالی به واحد پول محلی هستند، حتی اگر آن واحد پولی، متفاوت از واحد پول عملیاتی آن‌ها باشد. در این صورت، واحدهای تجاری ناچارند که دو مجموعه صورت‌های مالی، یکی بر حسب واحد پول عملیاتی و دیگری بر حسب واحد پول محلی ارائه کنند. نکته حائز اهمیت در نحوه گزارشگری این موضوع، این است که تا چه میزان در ارائه تصویر مطلوب -برگرفته از مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران- و تصویر دقیق^۶ - بر اساس چارچوب مفهومی ارائه شده از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری - از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی توفیق یافته است.

در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران درباره استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها ذکر شده است که^۴ «اعتقاد بر این است که هرگاه صورت‌های مالی معطوف به تأمین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران باشد، اکثر نیازهای سایر استفاده‌کنندگان را نیز در حد توان برآورده می‌کند و به طور خاص سرمایه‌گذاران به عنوان تأمین‌کنندگان سرمایه متضمن ریسک واحد تجاری و مشاورین آن‌ها علاقه مند به اطلاعاتی در مورد ریسک ذاتی و بازده سرمایه‌گذاری‌های خود می‌باشند.» اهمیت این مسئله زمانی مشخص می‌شود که نوسانات نرخ ارز با توجه به شرایط اقتصادی قابل توجه باشد. این موضوع در سال ۹۲ در کشور رخ داد و تغییر نرخ ارز قریب به ۱۰۰ درصدی مشاهده شد. در نتیجه این تغییر شدید برخی از شرکت‌های پروژه محور دارای قراردادهای ارزی خارجی با توجه روش شناسایی درآمد در استاندارد پیمانهای بلندمدت رشد فروش نزدیک به ۱۰۰ درصدی را گزارش نمودند. این در حالی است که در واقع این رشد وجود نداشته است و این موضوع

5- Sovereign Wealth Fund (SWF)

6- Exact Depiction

مربوط به نوسانات نرخ تسعیر می‌باشد. در سال ۹۷ مجدداً چنین نوسانی در نرخ ارز آزاد رخ داده است که همین تکرارها ضرورت توجه به این موضوع را گوشزد می‌نماید.

با توجه به مفاد مندرج در مفاهیم نظری گزارشگری مالی، انعطاف پذیری مالی عبارتست از توانایی واحد تجاری مبنی بر اقدام مؤثر جهت تغییر میزان و زمان جریان‌های نقدی خود به نحوی که واحد تجاری بتواند در قبال رویدادها و فرصت‌های غیرمنتظره واکنش نشان دهد. در واقع، واحد تجاری بایستی بتواند انعطاف پذیری مناسب در مقابل حدود ریسک ارزی دارایی‌ها و بدهی‌های خود را داشته باشد و این موضوع نیز به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیز می‌بایست نشان داده شود. قابل اتکا بودن یکی از خصوصیات کیفی اطلاعات مالی است. اطلاعاتی قابل اتکا است که به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. بیشتر اطلاعات مالی تاحدی در معرض این مخاطره قرار دارند که آنچه را که مدعی نمایش آن هستند کاملاً به طور صادقانه بیان نکنند. این بدان دلیل است که در تشخیص معاملات و سایر رویدادهایی که قرار است اندازه‌گیری شود یا در طراحی و اعمال روش‌های اندازه‌گیری و ارائه‌ای که بتواند پیام‌های مرتبط با آن معاملات و سایر رویدادها را انتقال دهد، مشکلاتی ذاتی وجود دارد. قاعدتاً یکی از این مشکلات ذاتی، مرتبط با موضوع تسعیر است. در جای دیگر مفاهیم نظری ذکر می‌شود اگر قرار است اطلاعات بیانگر صادقانه معاملات و سایر رویدادهایی که مدعی بیان آن‌هاست باشد، لازم است که این اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آن‌ها به حساب گرفته شود و نیز صراحتاً ذکر شده که حذف بخشی از اطلاعات ممکن است باعث شود که اطلاعات نادرست یا گمراه کننده شود.

تسعیر ارز و گزارشگری به یک واحد پولی در کنار مزیت‌های که دارد باعث می‌شود تا اطلاعات مالی تحت تأثیر ابهامات مربوط به تسعیر قرار گیرد و به دلیل اینکه اثرات مالی معاملات و فعالیت‌های اقتصادی بین دوره‌های مالی مشخص تخصیص می‌یابد و نیز به دلیل به کارگیری نرخ‌های تسعیر متفاوت که مربوط به هر دوره می‌باشد باعث از بین رفتن خاصیت معناداری، تجمیع عناصر و اقلام صورت‌های مالی برای دستیابی به هدف بررسی روند فعالیت‌هایی که در چند دوره مالی استمرار داشته و حتی این موضوع در صورت جریان وجوه نقد نیز که دارای اقلام تماماً نقدی می‌باشد نیز به چشم می‌خورد.

اخیراً بحث اخذ مالیات از حساب ذخیره تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های بانک مرکزی مطرح شده است. در این راستا صاحب نظران اقتصادی کشور با طرح مباحثی از قبیل افزایش پایه پولی، غیر واقعی بودن سود تسعیر با توجه به کاهش ارزش پول، چاپ پول بدون پشتوانه و نیز مشابه استقراض دولت از بانک مرکزی فرض نمودن آن، به نقد این موضوع پرداخته‌اند. اما حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، پاسخی به این موضوع از نظر گزارشگری مالی و حسابرسی آن ارائه نداده‌اند. این موضوع در بخش خصوصی نیز مصداق دارد ولیکن قانون مالیات‌های مستقیم سود تسعیر را مشمول مالیات قرار می‌دهد.

اگر پدیده کاهش ارزش واحد پولی در زمره پدیده‌های اقتصادی قلمداد شود، بنابراین لازم است

با توجه به مفاهیم مندرج در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی منتشر شده در مارس ۲۰۱۸، اطلاعات مرتبط با این پدیده اقتصادی به نحوی ارائه شود که ضمن حفظ شاخص کیفی مربوط بودن، مؤید بیان صادقانه این واقعیت اقتصادی نیز باشد. به علاوه در عوامل مؤثر در انتخاب یک مبنای اندازه‌گیری آمده است که رویه کارآمد و مؤثر برای به‌کارگیری ویژگی‌های کیفی بنیادی به طور معمول شناسایی مربوطترین اطلاعات در مورد یک پدیده اقتصادی است و در صورت در دسترس نبودن این اطلاعات، نوع بعدی اطلاعات که مربوط‌ترین است مورد استفاده قرار می‌گیرد. پدیده اقتصادی کاهش ارزش واحد پولی علاوه بر زیر سؤال بردن فرض بنیادین واحد پولی در حسابداری، نگهداشت سرمایه و تفاوت تسعیر ارز شناسایی شده در استاندارد ۱۶ ایران و ۲۱ بین الملل را تحت تأثیر جدی قرار می‌دهد، به نحوی که دو بعد از نگهداشت سرمایه - بعد کاهش ارزش ناشی از تورم و بعد تغییر برابری ارزی - تحت تأثیر قرار می‌گیرد و بنابراین هم سیستم بهای تمام شده تاریخی و هم روش تسعیر ارز منجر به شناسایی بیشتر از واقع تفاوت تسعیر ارز و نیز به تبع آن بیش‌نمایی دارایی‌ها در صورت وضعیت مالی می‌شود. از طرفی کاهش ارزش واحد پولی ارقام مقایسه‌ای را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد همانطور که در استاندارد شماره ۲۹ بین الملل "گزارشگری مالی تورم حاد" آمده است که در زمان تورم حاد می‌بایست حتی ارقام مقایسه‌ای به بهای جاری یا همان ارزش جاری و یا به عبارت دیگر نرخ ارز جاری گزارش شوند تا قابلیت مقایسه در صورت‌های مالی حفظ گردد. بنابراین همانطور که پیش‌تر گفته شد استفاده از ارز ضعیف برای ارائه وضعیت مالی واحد گزارشگر دارای سویه است. کاهش ارزش پولی ارز ضعیف که به صورت تورم در قیمت‌ها انعکاس می‌یابد اساساً یک محدودیت ذاتی برای واحد پولی قلمداد می‌گردد همانطور که در سیر تطورات اندازه‌گیری در حسابداری از سال ۱۹۸۶ در ادامه آمده است، حسابداری تورمی راهکار مناسبی برای برخورد با این نوع پدیده اقتصادی به حساب نمی‌آید، مطابق با گفته ویتینگتون و با توجه به مباحث آکادمیک که در دوره عصر طلائی - که در صدد دستیابی به یک معیار اندازه‌گیری واحد برای حسابداری و گزارشگری مالی بودند - مطرح شده است، حسابداری تورمی نتوانست موضوع تورم را به عنوان یک پدیده اقتصادی به نحو مناسبی گزارش نمایند بلکه کشورهایی که دارای تورم حاد بودند با کاهش تورم یعنی از میان بردن این پدیده‌ای اقتصادی - با به کار بستن سیاست‌های اقتصادی مناسب - این موضوع را در حسابداری مرتفع نمودند. بنابراین حسابداری تورمی روش مناسب برخورد با پدیده کاهش ارزش پول نبوده و نیست، علاوه بر این بکارگیری شاخص سطح عمومی قیمت‌ها به عنوان ابزار تعدیل در حسابداری تورمی صرفاً تفاوت تسعیر ارز شناسایی شده را به عدد کوچک‌تر تبدیل می‌نماید فلذا ماهیت تفاوت تسعیر ارز تغییر نمی‌کند بنابراین آنچه به عنوان سود یا زیان تسعیر ارز در صورت عملکرد مالی شناسایی می‌شوند و در نهایت در سود انباشته در صورت وضعیت مالی انعکاس می‌یابد در زمانی که تسعیر به ارز ضعیف صورت می‌پذیرد ما شاهد سود تسعیر ارز بیش از حد نشان داده شده (بیش‌نمایی شده) و یا زیان تسعیر ارز کمتر از حد نشان داده شده هستیم. به طور برعکس در زمانی که تصویر به ارز قوی صورت می‌پذیرد ما شاهد سود تسعیر ارز کمتر و زیان تسعیر ارز بیشتر نسبت به حالت قبلی هستیم. بررسی موردی در صندوق توسعه ملی نشان

می‌دهد با توجه به منابع ارزی مختلف صندوق که بالغ بر ۱۰ ارز مختلف می‌باشد نتایج حاصل از تسعیر ارز به واحد پولی ریال به صورت سود تسعیر ارز ریالی نشان داده شده و نتایج حاصل است تسعیر ارز به واحد پولی دلار زیان تسعیر ارز دلاری نشان داده شده است تفاوت تسعیر ارزها به ریال و دلار به طور چشمگیری قابل توجه است و نزدیک به ۱۰ درصد دارایی‌های صندوق است. حال اصلی‌ترین سؤالات در مورد این نمونه عملی این است که سود تسعیر درست است یا زیان تسعیر؟ و کدام یک به نحو شایسته تری پدیده اقتصادی کاهش ارزش پول ملی نسبت به سایر ارزهای بین المللی را انعکاس می‌دهند؟ آیا بابت سود تسعیر ارز ریالی باید به مدیران پاداش داد و یا بابت زیان تسعیر ارز دلاری آن‌ها را مورد نکوهش قرار داد؟ اساساً ارز ضعیف یا همان ریال مبنای مناسبی برای اندازه‌گیری در صورت‌های مالی محسوب می‌گردد و یا بهتر است برای گزارشگری وضعیت مالی و عملکرد مالی واحد گزارشگر از ارز باثبات دیگری که رایج و قابل اطمینان است استفاده نمود؟ آیا نسبت‌های مالی به دست آمده از صورت‌های مالی تسعیر شده به ارز قوی دارای ارزش اطلاعاتی یکسان هستند و هر دو واقعیت اقتصادی حاکم بر شرکت را به نحو شایسته و مناسبی منعکس می‌نمایند؟ و صدها سؤال دیگر که با زیر سؤال رفتن فرض واحد پولی - که از مفروضات بنیادین حسابداری به شمار می‌رود - جامعه حسابداری کشور دارای ارز ضعیف با آن روبرو است. بنابراین، این پژوهش ضمن توسعه دانش نظری، به مدیران و ذینفعان شرکت کمک می‌کند تا در انتخاب و استفاده از معیار اندازه‌گیری و سیستم گزارشگری که با شرایط آن‌ها متناسب‌تر است، کارآمدتر عمل کنند و کیفیت و مربوط بودن گزارش‌های مالی اصلی و مکمل را افزایش دهند. با توجه مطالب فوق، پژوهش حاضر به دنبال یافتن پاسخ به پرسش‌های زیر است:

سؤال اول: معیارهای ارزیابی سیستم گزارشگری مالی بر مبنای مفاهیم نظری گزارشگری مالی کدام است؟

سؤال دوم: وضعیت سیستم گزارشگری مالی تک ارزی (SCR) از نظر معیارهای منتخب کدام است؟

سؤال سوم: وضعیت سیستم گزارشگری مالی چند ارزی (MCR) از نظر معیارهای منتخب کدام است؟

در ادامه ساختار مقاله به این شکل است که در بخش دوم به بررسی مبانی نظری پژوهش و مفاهیم مرتبط با چارچوب گزارشگری مالی پرداخته شده است در بخش سوم، پیشینه تجربی پژوهش ارائه شده است در بخش چهارم به توصیف روش شناسی تحقیق پرداخته می‌شود این بخش شامل، نوع تحقیق، جامعه و نمونه آماری و روش دلفی فازی است. در بخش پنجم به تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش پرداخته شده است. در بخش ششم نتیجه نظرسنجی خبرگان ارائه شده است. در انتهای مقاله نیز خلاصه نتایج مبتنی بر تحقیق و پیشنهادها ارائه شده است.

□ ۲- مبانی نظری پژوهش

در باب تسعیر به واحد پول گزارشگری و عملیاتی در استاندارد ایران به هر دو اشاره شده است و این در حالی است که تفاوت تسعیر ناشی شده از تسعیر به این دو نوع ارز کاملاً با هم متفاوت و در برخی از اوقات زمانی که یک ارز از نوع ارز قوی/باثبات^۷ و نوع دیگر ارز ضعیف^۸ باشد در یک حالت با تفاوت تسعیر ارز مثبت و در دیگری با تفاوت تسعیر منفی مواجه هستیم که به نظر می‌رسد برای تعیین ماهیت تفاوت تسعیر می‌بایست یک مبنا که دارای پشتوانه نظری (مفاهیم نگهداشت سرمایه در تعیین ماهیت سود) و منبعث شده از چارچوب مفهومی به کار بسته شود.

هلمی و دانگ‌پولی (۲۰۰۰) حسابداری چند ارزی را راه‌حلی برای کاستی موجود در بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۱۳۳^۹ می‌دانند. براساس حسابداری چند ارزی در مقاله خود توصیه می‌کنند که حسابداری ارزش منصفانه جامع برای اندازه‌گیری تمام دارایی‌ها و بدهی‌های مالی بکار گرفته شود. در ادامه عنوان می‌کنند که داشتن یک چنین چارچوب پرتفوی‌ای شفافیت مربوط به اثر بخشی پوشش ریسک ارز را ارتقا می‌دهد. دارایی‌ها و بدهی‌ها مربوط به هر ارز جمع می‌گردد تا به وضعیت خالص و پوشش ریسک بکار گرفته شده برای وضعیت خالص دست یابیم. نتایج هماهنگ با واقعیت‌های اقتصادی است. در عمل، بانکداران ریسک ارز خارجی را به صورت یک به یک مدیریت نمی‌کنند، بلکه ریسک ارزی را به صورت کلی با توجه به خالص وضعیت ارزی مدیریت می‌کنند. حسابداری چند ارزی ریسک یک ارز خارجی را نشان می‌دهد و نظارت مداوم را فراهم می‌کند.

در بخش اول چارچوب مفهومی ارائه شده از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سال ۲۰۱۰ آمده است: چارچوب نظری مفهومی را به کار گرفته است که آن تخمین‌ها، قضاوت‌ها و مدل‌ها را در برداشته باشد تا اینکه تصویر دقیقی ارائه شود. این بیانیه‌های مفهومی اهدافی‌اند که هیئت و تهیه‌کنندگان در تلاش به رسیدن به آن هستند. این مفاهیم هدفی است که به سمت آن هیئت مدیره و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در تلاش هستند. در خصوص اکثر اهداف، دستیابی به چشم انداز چارچوب مفهومی، یعنی همان گزارشگری ایده آل، حداقل در کوتاه مدت بعید است، چرا که فهم، پذیرش و اجرای روش‌های جدید تجزیه و تحلیل معاملات و دیگر رویدادها زمان‌بر است. با این وجود، اگر قرار است گزارشگری مالی به طور تدریجی تکامل یابد، پایه‌گذاری هدفی در جهت رسیدن به آن امری حیاتی است و تا بهبود یافتن آن مفید است. از آنجا که مفاهیم نظری، به عنوان یک نظام منسجم از اهداف و مبانی مرتبط به منظور تهیه استانداردهای حسابداری هماهنگ و تعیین حدود قضاوت حرفه‌ای در تهیه و ارائه صورت‌های مالی تدوین شده است لذا برای بررسی سازگاری موضوع حسابداری چند ارزی با استاندارد حال حاضر، می‌بایست مبانی مندرج در این مجموعه به عنوان نقطه اتکایی برای حل فصل طیف موضوع حسابداری چند ارزی و آثار ناشی از به کارگیری

7- Hard Currency

8- Soft Currency

9- SFAS 133: Statement of Financial Accounting Standards No. 133 entitled "Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities"

استاندارد حسابداری شماره ۱۶ سازمان حسابرسی ایران، آثار تغییر در نرخ ارز (تجدید نظر شده سال ۱۳۹۱)، و نیز استانداردهای بین‌المللی شماره ۲۱ و ۲۹، آثار تغییر در نرخ ارز و گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد، بر روی محصول نهایی فرایند حسابداری مالی که ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف می‌باشد، در نظر گرفته شود و موضوع مربوط با لحاظ نمودن پیش فرض مفهوم مبتنی بر نگهداشت سرمایه که متکی بر مبانی اقتصادی است از منظر استدلال‌های نظری بررسی و نتایج آن برای به کارگیری و یا تغییر استانداردهای فوق‌الذکر به کار گرفته شود.

دستیابی به دیدگاه درست و منصفانه منوط به انطباق است از این رو نیاز به چارچوب مفهومی به آن ویژگی‌های کیفی مرتبط با اطلاعات حسابداری معطوف می‌شود که مقایسه پذیری در سطح بین الملل را برای ذینفعان اصلی خود یعنی سرمایه‌گذاران و اعتبار دارد و آن تضمین کند. (میسوکا و همکاران، ۲۰۱۵)

در مفاهیم نظری ارائه شده در چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی ارز باثبات و ارز گزارشگری بدین صورت تعریف شده است: ارز باثبات به ارزی اطلاق می‌گردد که واحد تجاری تمام اقلام صورت‌های مالی خود را اعم از ارز خارجی یا واحد پول محلی به آن تسعیر^{۱۰} می‌نماید؛ به علاوه ارز با ثبات به واحد پولی گفته می‌شود که کاهش ارزش به طور ناگهانی و نوسان شدید در ارزش آن محتمل نیست و می‌تواند به راحتی مبادله شود. ارز گزارشگری واحد پول محلی است که تمام اقلام تسعیر شده (اعم از پولی و غیرپولی) به ارز با ثبات با یک نرخ واحد (نرخ برابری ارز با ثبات به واحد پول محلی) تبدیل^{۱۱} می‌شوند.

در بند ۱.۲۲ و ۱.۲۳ چارچوب مفهومی ۲۰۱۸، برای تشریح "اطلاعات درباره استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری" آمده است: اطلاعات درباره اینکه مدیریت واحد تجاری گزارشگر چقدر بطور کارآمد و مؤثر مسئولیت‌های خود را برای استفاده از منابع اقتصادی موجود در انجام داده است، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا وظیفه مباشرت مدیریت در این منابع را ارزیابی کنند. چنین اطلاعاتی نیز برای پیش‌بینی اینکه مدیریت چقدر بطور کارآمد و مؤثر از منابع اقتصادی واحد تجاری در دوره‌های آینده استفاده خواهد کرد، مفید است. از این رو، این اطلاعات می‌تواند در ارزیابی چشم انداز واحد تجاری برای جریان نقدی خالص آتی مفید باشد. نمونه‌هایی از مسئولیت‌های مدیریتی برای استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری عبارت‌اند از: حفاظت از این منابع از اثرات نامطلوب عوامل اقتصادی^{۱۲}، مانند تغییرات قیمت‌ها و تکنولوژیکی، و اطمینان از این که سازمان مطابق با قوانین، مقررات و قیود قراردادی مربوطه باشد.

از لحاظ نظری در مورد اندازه‌گیری در گزارشگری مالی و تحقق معیار بیان صادقانه از نظر چارچوب مفهومی گزارشگری مالی منتشره در مارس ۲۰۱۸ به دو موضوع مهم و تأثیرگذار پرداخته شده است: الف) ناسازگاری اندازه‌گیری: هنگامی که دارایی‌ها و بدهی‌ها به نوعی مرتبط هستند، با استفاده

10- Translate

11- Convert

12- unfavorable effects of economic factors

از مبناهای مختلف اندازه‌گیری برای این دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌تواند یک ناسازگاری اندازه‌گیری^{۱۳} (عدم انطباق حسابداری)^{۱۴} ایجاد کند. اگر صورت‌های مالی حاوی ناسازگاری‌های اندازه‌گیری باشد، این گزارش‌های مالی ممکن است صادقانه به برخی از جنبه‌های وضعیت مالی و عملکرد مالی شرکت نپردازند. در نتیجه، در برخی موارد، استفاده از مبنای اندازه‌گیری یکسان برای دارایی‌ها و بدهی‌های مرتبط می‌تواند اطلاعات مفیدتری را برای کاربران صورت‌های مالی نسبت به اطلاعاتی که از مبناهای مختلف اندازه‌گیری استفاده شده است، ارائه دهد. زمانی که جریان نقدی از یک دارایی یا بدهی به طور مستقیم با جریان نقدی از دارایی یا بدهی دیگر مرتبط است، این موضوع به احتمال زیاد ممکن است. گرچه در پاراگراف ۲،۱۳ و ۲،۱۸ چارچوب مفهومی ۲۰۱۸ ذکر شده است: بیان کاملاً صادقانه عاری از اشتباه است. این موضوع به این معنی نیست که اندازه‌ها باید کاملاً از همه جهات دقیق باشند. موضوع ناسازگاری اندازه‌گیری^{۱۵} (عدم انطباق حسابداری)^{۱۶} که در فصل ششم چارچوب مفهومی ۲۰۱۸ به آن پرداخته شده است دقیقاً همان موضوعی است که در این مقاله به دنبال تشریح و تبیین آن در روی پدیده اقتصادی کاهش ارزش واحد پولی هستیم و در نظر داریم تا اثر آن بر گزارشگری مالی را با توجه به معیارهای مطروحه در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بررسی نماییم.

ب) عدم قطعیت اندازه‌گیری^{۱۷}: هنگامی که اندازه‌گیری را نمی‌توان به طور مستقیم با مشاهده قیمت در یک بازار فعال تعیین کرد و باید برآورد شود، عدم قطعیت اندازه‌گیری بوجود می‌آید. سطح عدم قطعیت اندازه‌گیری مربوط به یک اندازه‌گیری خاص می‌تواند بر اینکه آیا اطلاعات ارائه شده توسط این اندازه‌گیری، یک بیان صادقانه از وضعیت مالی و عملکرد مالی شرکت را ارائه می‌دهد، اثر داشته باشد. سطح بالایی از عدم قطعیت اندازه‌گیری لزوماً مانع استفاده از یک مبنای اندازه‌گیری نمی‌شود که اطلاعات مربوطه را فراهم می‌کند. با این حال، در بعضی موارد سطح عدم قطعیت اندازه‌گیری تا حد بسیار بالایی است که اطلاعات ارائه شده توسط یک روش اندازه‌گیری نمی‌تواند بیان کاملاً صادقانه را فراهم نماید. در چنین مواردی، انتخاب کردن یک مبنای اندازه‌گیری متفاوت که به اطلاعات مربوط منجر می‌شود مناسب است. عدم قطعیت اندازه‌گیری با عدم قطعیت نتیجه^{۱۸} و عدم قطعیت وجود^{۱۹} تفاوت دارد. در واقع عدم قطعیت نتیجه زمانی رخ می‌دهد که عدم اطمینان در مورد مقدار یا زمان هر جریان ورودی یا خروجی منافع اقتصادی که از یک دارایی یا بدهی حاصل خواهد شد، وجود داشته باشد. و نیز عدم قطعیت وجود زمانی است که مشخص نیست که آیا دارایی یا بدهی وجود دارد یا خیر.

- 13- measurement inconsistency
- 14- accounting mismatch
- 15- measurement inconsistency
- 16- accounting mismatch
- 17- measurement uncertainty
- 18- outcome uncertainty
- 19- existence uncertainty

بسیاری از مسائل مورد بررسی در عصر طلایی و پیش از آن هنوز هم مربوط هستند، و برای محققان تکرار تحقیقات قبلی بی فایده خواهد بود به جای آن به بررسی علت دستیابی نتایج تحقیقات قبلی می‌پردازند. یک نمونه آشکار فعلی حسابداری بهای جاری^{۲۰} است که ادبیات نظری بزرگی را در بر می‌گیرد که تدوین کنندگان استاندارد و دانشگاهیان آن حوزه، در حال حاضر به طور قابل توجهی ناشناخته هستند. بحث‌های کنونی هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی^{۲۱} (۲۰۱۵) در مورد اندازه‌گیری، حکایت از این موضوع دارد که: آن‌ها موفق به شناخت اهمیت تمایز بین ارزش ورودی و خروجی جاری نیستند.

ویتینگتون (۲۰۱۵) در بررسی که در مبحث اندازه‌گیری در گزارشگری مالی انجام داده است، نظر استادانه خود را اینچنین عنوان می‌کند: "وسوسه انگیز است که حدس بزنید چه چیزی نیم قرن آینده می‌تواند به ارمان بیاورد، اما بسیار قابل اعتماد تر است نسبت به فرض گام تصادفی. ما نمی‌توانیم آینده را بشناسیم، اما می‌توانیم امیدوار باشیم که حسابداری دانشگاهی به افزایش سهم خود در تکامل فعالیت ادامه دهد. در زمینه اندازه‌گیری، این احتمالاً مستلزم تداوم، توسط استانداردها، از طریق افزایش استفاده عملی از ارزش جاری و، از سوی دانشگاهیان، درک عمیق تر از ویژگی‌های آن‌ها است. پس از بیش از یک قرن بحث، امکان پیش بینی ناپدید شدن کامل هیچ یک از روش‌های اندازه‌گیری جاری وجود ندارد، و پس از نیم قرن انقلاب و ضد انقلاب، HC به نظر می‌رسد به شدت قوی است."

۳- پیشینه تجربی پژوهش

اگر پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه کاهش ارزش واحد پولی ریال و اثر آن بر گزارش مالی به مطالعات داخلی و خارجی دسته‌بندی شود، فقر مطالعات انجام‌شده در این حوزه عیان می‌شود به طوری که با بررسی ادبیات پژوهش مشاهده شد که در این زمینه در کشور تحقیق کمی صورت گرفته است. در این راستا لازم است معیارها و روش‌های اندازه‌گیری بکار گرفته شده در گزارشگری مالی در ادبیات حسابداری بررسی شود. به منظور تمرکز بحث، باید توجه محققین علاوه بر اندازه‌گیری موارد خاص در حساب‌ها، به سؤال‌های گسترده تر مانند انتخاب واحد حساب (مسئله اصلی در حسابداری مربوط به تورم، معمولاً جایی است که تلاش‌ها برای ایجاد یک واحد دارای ثبات مربوط به حساب صورت می‌پذیرد) و یا انتخاب مفهوم نگهداشت سرمایه (چگونه می‌توانیم میزان سرمایه‌ای را که باید حفظ شود تا قبل از رسیدن به افزایش ظاهری ثروت به عنوان یک افزایش سود، اندازه‌گیری کنیم؟) معطوف شود. سیر تطور اندازه‌گیری در گزارشگری مالی به اختصار در نمایه ۱ نمایش داده شده است (ویتینگتون، ۲۰۱۵) که روش‌های اندازه‌گیری در حسابداری را از قبل از سال ۱۹۶۵ تا ۲۰۱۷ به تصویر می‌کشد.

20- CCA: Current Cost Accounting

21- IASB: International Accounting Standards Board

کوان، هانسن و هررا (۲۰۰۵)، در مقاله «عدم تقارن ارزی، اثرات ترازنامه ای و پوشش ریسک در شرکت‌های غیرمالی شیلی» به بررسی اثرات کاهش ارزش واحد پولی^{۲۲} در اثر نیروهای عرضه و تقاضا و کاهش ارزش پولی^{۲۳} با دخالت سیاست‌گذار بر روی اجزا صورت‌های مالی نظیر ترازنامه و سود و زیان پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که کاهش ارزش واحد پول شیلی (پزو) در مقابل دلار اثر ترازنامه‌ای قابل توجه داشته است. همچنین این موضوع بر میزان پزویی فروش اثر قابل توجه داشته است. در این تحقیق نیز تقارن ارزی دارایی‌ها و بدهی به عنوان یک پوشش ریسک ارزی در نظر گرفته شده است و شرکت‌هایی که در آن تقارن ارزی میان بدهی‌ها و فروش و دارایی‌هایشان وجود نداشته است از کاهش ارزش واحد پولی پزو متأثر شده‌اند. در ادامه به اثرات حدود ریسک ارزی^{۲۴} بر عملکرد شرکت و اینکه چگونه کاهش ارزش واحد پولی به عنوان یک پدیده اقتصادی می‌تواند بر عملکرد شرکت اثر بگذارد. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که شرکت‌ها می‌بایست ترکیب ارزی درآمد و دارایی‌هایشان در تطابق با ترکیب ارزی بدهی‌هایشان باشد.

بگوچیچ (۲۰۱۳) در مقاله «پیامدهای حسابداری پوشش ریسک و تسعیر معاملات ارزی» ذکر می‌کند که «با توجه به بین‌المللی شدن کسب و کار و نوسانات مکرر در نرخ ارز، اطلاعات در مورد تأثیر تغییرات نرخ ارز بر وضعیت مالی و سودآوری شرکت‌های تک مالکیتی و گروه‌های چند ملیتی، به طور فزاینده مهم شده است.

مرادی و همکاران (۱۳۹۳) اظهار داشته‌اند که ریسک ذاتی حساسیتی از منظر مدیریت سود (که یکی از شقوق آن سود تسعیر ارز است) ابهام در تداوم فعالیت را افزایش می‌دهد. سیستم گزارشگری مالی چند ارزی با تسعیر به ارز قوی از بیش‌نمایی^{۲۵} دارایی و به تبع آن سود تسعیر (ناشی از تورم و کاهش ارزش پول) جلوگیری می‌کند. درماندگی مالی به وضعیتی اطلاق می‌شود که شرکت نتواند به طور کامل به تعهدات خود در قبال تأمین‌کنندگان مالی عمل کند یا هنگام عمل به این تعهدات دچار مشکل شود (مهرانی و همکاران). یکی از دلایل درماندگی مالی و ناتوانی در تعهد می‌تواند ناکارآمدی سیستم تک ارزی در ارائه تصویر دقیق از وضعیت مالی شرکت باشد. انتقادات زیادی بر کارآمدی نظام فعلی حسابداری که مبتنی بر گزارشگری تک ارزی وارد شده است به عنوان مثال مرادی و صفی‌خانی (۱۳۹۵) به ناکارآمدی نظام فعلی حسابداری بخش عمومی در ایفای وظیفه پاسخگویی اشاره کرده‌اند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

از نظر نوع تحقیق، پژوهش حاضر در زمره تحقیقات کیفی با رویکرد آمیخته است. همچنین از دیدگاه شیوه گردآوری داده‌ها، پژوهش حاضر از نوع توصیفی است و برای گردآوری اطلاعات از روش مطالعه دلفی فازی استفاده شد. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است.

22- Currency depreciation

23- Currency devaluation

24- Currency exposure

25- Overstate

مصاحبه‌شوندگان این پژوهش را کارشناسان و خبرگان فعال در حوزه مالی و بانکی و به خصوص حوزه‌های مرتبط با ارزش تشکیل می‌دهند (نمونه ۱۲ نفره متشکل از خبرگان دانشگاهی (۸ نفر) و مدیران با سابقه در زمینه مدیریت اجرایی و مالی در نهادها و شرکت‌های چند ارزی (۴ نفر)). پژوهش حاضر با انجام ۱۲ مصاحبه و در سه مرحله دریافت و تبادل اطلاعات در سال ۱۳۹۷ اجرا گردید. در مسیر انجام پژوهش، با بررسی سیر تطور تاریخی اندازه‌گیری در گزارشگری مالی و مفاهیم نظری نگهداشت سرمایه و توجه به ماهیت اقتصادی سود تسعیر و تعمق در مبانی نظری در نهایت ۴۰ معیار از مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران و سایر منابع استخراج شد که نهایتاً تحلیل و مقایسه دو چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی و تک ارزی رایج بر اساس آن‌ها انجام پذیرفت.

۴-۱- روش دلفی فازی

روش دلفی نخستین بار توسط دالکی و هولمر (۱۹۶۳) پایه‌گذاری شد. در این روش، اهداف پژوهش به صورت پرسشنامه در اختیار افرادی قرار گرفته می‌شود که در موضوع متخصص هستند، سپس برای طراحی سؤالات و تجزیه و تحلیل پاسخ‌ها، گروه متخصصان دلفی (یک تا ده نفر) تشکیل می‌شود (نعمتی‌انارکی، ۱۳۹۰). از این روش در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود که جنبه اکتشافی داشته و هدف آن شناسایی ماهیت و عناصر بنیادین یک پدیده است (حسنقلی‌پور، امیری و پورعزت، ۱۳۹۶). از آنجاکه استفاده از این روش ممکن است به حذف نظرات کارشناسانه ویژه‌ای منجر شود، از این‌رو، مری، پیپینو و گیگچ در سال ۱۹۸۵ به تلفیق روش سنتی دلفی و نظریه فازی اهتمام ورزیدند. روش مذکور، میانگین هندسی نظرات گروه تصمیم‌گیرنده را مبنای عمل قرار می‌دهد تا غربال عوامل نامناسب و تأثیر مقادیر انتهایی را تعدیل کند (موسوی، یوسفی‌زنوز و حسن‌پور، ۱۳۹۴).

در روش دلفی فازی، اطلاعات در قالب متغیرهای کلامی (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) از خبرگان دریافت‌شده و به‌صورت فازی تحلیل می‌شود که با توجه به جدول ۱ به شکل اعداد فازی مثلثی تعریف شده است.

جدول ۱. اعداد فازی مثلثی متغیرهای کلامی

متغیرهای کلامی	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
عدد فازی مثلثی	(۰/۷۵, ۱, ۱)	(۰/۱۵, ۰/۷۵, ۱)	(۰/۲۵, ۰/۱۵, ۰/۷۵)	(۰, ۰/۲۵, ۰/۱۵)	(۰, ۰, ۰/۲۵)
عدد فازی قطعی شده	۰/۷۵	۰/۵۶۲۵	۰/۳۱۲۵	۰/۰۶۲۵	۰/۰۶۲۵

ماخذ: لطفی زاده، مجموعه فازی، ۱۹۶۵

در جدول ۱، اعداد فازی قطعی شده با استفاده از رابطه یک محاسبه شده‌اند (موسوی، یوسفی‌نوز و حسن‌پور، ۱۳۹۴).

$$\chi = m + \frac{\beta - \alpha}{4} \quad \text{رابطه (۱)}$$

با استفاده از روابط ۲ و ۳ میانگین فازی هر مؤلفه و میانگین نظر خبرگان حاصل می‌شود.

$$(a_i^-, a_i^+, a_i^+) \quad i = 1, 2, 3, \dots, n = A_i \quad \text{رابطه (۲)}$$

در این رابطه A_i بیانگر دیدگاه خبره ii ام و n تعداد خبرگان است.

$$A_{ave} = (m_1, m_2, m_3) = \left(\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_{1i}^-, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_{2i}^-, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_{3i}^+ \right) \quad \text{رابطه (۳)}$$

در این رابطه A_{ave} میانگین نظر خبرگان است.

پس از جمع‌آوری نظرات خبرگان در مرحله اول، پرسشنامه‌ای به همراه نظرهای قبلی و میزان اختلاف با دیدگاه سایر خبرگان توزیع و دیدگاه‌های آن‌ها مجدداً جمع‌آوری می‌شود. پس از انجام روابط ۱ تا ۳، اختلاف نظرات مراحل قبل با استفاده از رابطه ۴ محاسبه می‌شود.

$$s(A_{m2}, A_{m1}) = \left| \frac{1}{3} [(a_{m21} + a_{m22} + a_{m23}) - (a_{m11} + a_{m12} + a_{m13})] \right|$$

چنانچه اختلاف بین دو مرحله نظرسنجی کمتر از حد آستانه خیلی کم (۰/۱) باشد، فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود (میرسپاسی، طلوعی‌اشلوقی، معمارزاده‌طهران و پیدایی، ۱۳۸۹).

۵- یافته‌های پژوهش

به منظور مقایسه دو سیستم گزارشگری مالی از محتوای نظری گزارشگری مالی ایران و سایر منابع تاثیرگذار ۴۰ معیار شناسایی و استخراج گردید که در جدول شماره ۲ نمایش داده شده‌اند. معیارهای فوق با توجه به تقسیم بندی انجام شده در گزارشگری مالی به چهار دسته ذیل طبقه بندی شده‌اند:

الف- اهداف صورتهای مالی (۱۲ معیار)، ب- خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات (۹ معیار)، ج- خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات (۱۰ معیار) و د- تصویر مطلوب (۹ معیار)

شایان ذکر است که در این مطالعه پژوهش‌های زیادی بررسی و معیارها مرتبط با تصویر مطلوب از آن‌ها استخراج شده است و سایر معیارها نیز از مفاهیم نظری گزارشگری مالی اقتباس شده است.

جدول ۲. معیارهای استخراج شده از چارچوب مفهومی گزارشگری مالی و برخی منابع

ردیف	معیارهای مستخرج از چارچوب مفهیم نظری گزارشگری مالی - ایران	نماد معیار
اهداف صورت‌های مالی		
۱	مفهوم سود مبتنی بر "نگهداشت سرمایه"	A _۱
۲	دامنه کاربرد: رفع نیازهای مشترک اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده کنندگان (سرمایه گذاران، اعطاکندگان تسهیلات مالی)	A _۲
۳	حسابدهی واحد تجاری در قبال منابع: منای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی	A _۳
۴	فروش یا حفظ سرمایه گذاری در واحد تجاری	A _۴
۵	انتخاب مجدد یا جایگزینی مدیران	A _۵
۶	تخصیص اثرات معاملات بین دوره‌های مالی مشخص	A _۶
۷	ریسک ذاتی	A _۷
۸	بازده سرمایه گذاری	A _۸
۹	شکل و محتوای صورت‌های مالی	A _۹
۱۰	ظرفیت سازگاری با تغییرات محیط عملیاتی	A _{۱۰}
۱۱	انعکاس مبالغ و منابع اصلی جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد	A _{۱۱}
۱۲	توان انعطاف پذیری مالی - ارزی در برابر کاهش ارزش پولی	A _{۱۲}
خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات		
۱۳	مربوط بودن و قابلیت اتکا	B _۱
۱۴	تصحیح ارزیابی‌های گذشته	B _۲
۱۵	قابل مقایسه بودن و قابل اتکا بودن	B _۳
۱۶	کامل بودن (حذف اطلاعات ارزی سبب می‌شود اطلاعات نادرست یا گمراه کننده شوند)	B _۴
۱۷	احتیاط	B _۵
۱۸	بی طرفی	B _۶
۱۹	بیان صادقانه (رجحان محتوا بر شکل)- بطور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول انتظار می‌رود بیان کند	B _۷
۲۰	ارائه ای که بتواند پیامدهای مرتبط با آن معاملات و سایر رویدادها را انتقال دهد.	B _۸
۲۱	ارائه اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی	B _۹
خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات		
۲۲	قابل فهم بودن: نحوه ارائه یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات	C _۱
۲۳	ادغام و طبقه بندی	C _۲
۲۴	میزان توان استفاده کننده	C _۳

ردیف	معیارهای مستخرج از چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی - ایران	نماد معیار
۲۵	قابل مقایسه بودن (افشای مناسب / ثبات رویه) - استفاده کنندگان باید بتوانند صورت‌های مالی را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مقایسه کنند. - مثال دوران تورمی	C۴
۲۶	افشای مناسب	C۵
۲۷	ثبات رویه	C۶
۲۸	حاوی اثرات تورمی (قابلیت تورم زدایی صورت‌های مالی)	C۷
۲۹	ارزیابی روندها	C۸
۳۰	معناداری جمع پذیری در جریان وجوه نقد چند ساله (تهیه جریان وجوه نقد چندساله)	C۹
۳۱	منفعت و هزینه	C۱۰
تصویر مطلوب (Exact Depiction)		
۳۲	تصویر مطلوب (Exact depiction) / مفهومی پویاست و تکاملش وابسته به پیشرفت در حسابداری و تغییرات در نحوه فعالیت‌های تجاری است	D۱
۳۳	انعکاس اثرات با ارز قوی و ضعیف	D۲
۳۴	ماهیت اقتصادی تسعیر چیست؟ تفاوت ماهیتی نتایج تسعیر به ارز ضعیف و قوی	D۳
۳۵	دادن بعد ارزی به تمام اقلام صورت‌های مالی	D۴
۳۶	Currency Exposure تمام اقلام صورت‌های مالی	D۵
۳۷	اطلاعات برای تصمیم Hedging	D۶
۳۸	شناسایی درآمد ارزی در پیمان بلندمدت	D۷
۳۹	ارزش اطلاعاتی برای تغییر Currency Exposure	D۸
۴۰	حسابدهی تصمیم برای تغییر Currency Exposure	D۹

ماخذ: مفاهیم نظری گزارشگری مالی

۶- نتیجه نظرسنجی خبرگان

در این قسمت محقق در سه گام به مقایسه دو چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی و تک ارزی از منظر ۴۰ معیار مورد اجماع قرار گرفته پرداخت که در ادامه تشریح شده است. در مرحله نخست، پرسشنامه‌ای حاوی ۴۰ معیار برای دو چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی و رایج تک ارزی در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت و نظر هر خبره درباره هر معیار اخذ گردید. با توجه به نتایج به‌دست آمده از پرسشنامه مرحله اول، دوم و سوم و با استفاده از رابطه‌های ۲ و ۳، میانگین فازی هر یک از مؤلفه‌ها به‌دست آمد که در جدول ۳، ۴، ۵ و ۶ نمایش داده شده است.

جدول ۳. میانگین دیدگاه‌های خبرگان پس از اجماع در بعد اهداف صورت‌های مالی

چارچوب گزارشگری مالی رابچ تک ارزی		چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی		معیار/ اهداف صورت‌های مالی
میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	
۰,۶۳	(۰,۲۵,۰,۵,۰,۷۵)	۰,۹۷	(۰,۶۴,۰,۸۹,۰,۹۷)	A1
۰,۸۱	(۰,۴۳,۰,۶۸,۰,۹۳)	۰,۹۶	(۰,۶۲,۰,۸۷,۰,۹۷)	A2
۰,۵۸	(۰,۲,۰,۴۵,۰,۷)	۰,۹۶	(۰,۶۲,۰,۸۷,۰,۹۷)	A3
۰,۶۵	(۰,۲۷,۰,۵۲,۰,۷۷)	۰,۹۰	(۰,۵۶,۰,۸۱,۰,۹۱)	A4
۰,۴۶	(۰,۰۸,۰,۳۳,۰,۵۸)	۰,۶۷	(۰,۲۹,۰,۵۴,۰,۷۹)	A5
۰,۵۸	(۰,۲,۰,۴۵,۰,۷)	۰,۹۵	(۰,۶۲,۰,۸۷,۰,۹۵)	A6
۰,۸۳	(۰,۴۵,۰,۷,۰,۹۵)	۰,۷۵	(۰,۳۷,۰,۶۲,۰,۸۷)	A7
۰,۶۷	(۰,۲۹,۰,۵۴,۰,۷۹)	۰,۹۲	(۰,۵۸,۰,۸۳,۰,۹۵)	A8
۰,۷۹	(۰,۴۱,۰,۶۶,۰,۹۱)	۰,۸۶	(۰,۵۲,۰,۷۷,۰,۸۹)	A9
۰,۷۱	(۰,۳۳,۰,۵۸,۰,۸۳)	۰,۸۲	(۰,۴۵,۰,۷,۰,۹۳)	A10
۰,۶۵	(۰,۲۷,۰,۵۲,۰,۷۷)	۰,۸۴	(۰,۴۷,۰,۷۲,۰,۹۵)	A11
۰,۴۳	(۰,۰۸,۰,۳۱,۰,۵۶)	۰,۹۶	(۰,۶۲,۰,۸۷,۰,۹۷)	A12

ماخذ: یافته‌های پژوهش

جدول ۴. میانگین دیدگاه‌های خبرگان پس از اجماع در بعد خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

چارچوب گزارشگری مالی رابچ تک ارزی		چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی		معیار/ خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات
میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	
۰,۶۹	(۰,۳۱,۰,۵۶,۰,۸۱)	۰,۸۹	(۰,۵۲,۰,۷۷,۰,۹۸)	B1
۰,۶۷	(۰,۲۹,۰,۵۴,۰,۷۹)	۰,۸۲	(۰,۴۵,۰,۷,۰,۹۳)	B2
۰,۷۱	(۰,۳۳,۰,۵۸,۰,۸۳)	۰,۸۸	(۰,۵۲,۰,۷۷,۰,۹۵)	B3
۰,۶۳	(۰,۲۵,۰,۵,۰,۷۵)	۰,۹۰	(۰,۵۴,۰,۷۹,۰,۹۸)	B4
۰,۶۵	(۰,۲۷,۰,۵۲,۰,۷۷)	۰,۹۰	(۰,۵۴,۰,۷۹,۰,۹۷)	B5
۰,۶۹	(۰,۳۱,۰,۵۶,۰,۸۱)	۰,۸۸	(۰,۵۲,۰,۷۷,۰,۹۷)	B6
۰,۶۰	(۰,۲۲,۰,۴۷,۰,۷۲)	۰,۹۹	(۰,۶۶,۰,۹۱,۰,۹۷)	B7
۰,۶۵	(۰,۲۷,۰,۵۲,۰,۷۷)	۰,۸۹	(۰,۵۴,۰,۷۹,۰,۹۵)	B8
۰,۵۴	(۰,۱۶,۰,۴۱,۰,۶۶)	۰,۸۷	(۰,۵۲,۰,۷۷,۰,۹۳)	B9

ماخذ: یافته‌های پژوهش

جدول ۵. میانگین دیدگاه‌های خبرگان پس از اجماع در بعد خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات

چارچوب گزارشگری مالی رایج تک ارزی		چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی		معیار / خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات
میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	
۰٫۹۱	(۰٫۵۶، ۰٫۸۱، ۰٫۹۷)	۰٫۷۷	(۰٫۳۹، ۰٫۶۴، ۰٫۸۹)	C1
۰٫۸۰	(۰٫۴۲، ۰٫۶۷، ۰٫۹۲)	۰٫۹۰	(۰٫۵۴، ۰٫۷۹، ۰٫۹۷)	C2
۰٫۸۳	(۰٫۴۶، ۰٫۷۱، ۰٫۹۲)	۰٫۸۰	(۰٫۴۳، ۰٫۶۸، ۰٫۹۱)	C3
۰٫۶۳	(۰٫۲۵، ۰٫۵۰، ۰٫۷۵)	۰٫۹۳	(۰٫۵۸، ۰٫۸۳، ۰٫۹۷)	C4
۰٫۷۰	(۰٫۳۲، ۰٫۵۷، ۰٫۸۲)	۰٫۸۸	(۰٫۵۲، ۰٫۷۷، ۰٫۹۵)	C5
۰٫۸۰	(۰٫۴۲، ۰٫۶۷، ۰٫۹۲)	۰٫۹۰	(۰٫۵۴، ۰٫۷۹، ۰٫۹۷)	C6
۰٫۵۶	(۰٫۲۱، ۰٫۴۴، ۰٫۶۷)	۰٫۷۴	(۰٫۴۱، ۰٫۶۲، ۰٫۸۷)	C7
۰٫۵۹	(۰٫۲۱، ۰٫۴۶، ۰٫۷۱)	۰٫۸۸	(۰٫۵۲، ۰٫۷۷، ۰٫۹۷)	C8
۰٫۵۸	(۰٫۲۳، ۰٫۴۶، ۰٫۷۱)	۰٫۸۵	(۰٫۵۰، ۰٫۷۵، ۰٫۸۹)	C9
۰٫۷۴	(۰٫۳۶، ۰٫۶۱، ۰٫۸۶)	۰٫۸۲	(۰٫۴۵، ۰٫۷۰، ۰٫۹۳)	C10

ماخذ: یافته‌های پژوهش

جدول ۶. میانگین دیدگاه‌های خبرگان پس از اجماع در بعد تصویر مطلوب

چارچوب گزارشگری مالی رایج تک ارزی		چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی		معیار / تصویر مطلوب (Exact Depiction)
میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	میانگین فازی زدایی شده X	میانگین فازی مثلثی	
۰٫۶۳	(۰٫۲۵، ۰٫۵۰، ۰٫۷۵)	۰٫۸۸	(۰٫۵۲، ۰٫۷۷، ۰٫۹۵)	D1
۰٫۴۹	(۰٫۱۶، ۰٫۳۷، ۰٫۶۲)	۰٫۹۰	(۰٫۵۶، ۰٫۸۱، ۰٫۹۳)	D2
۰٫۵۸	(۰٫۲۰، ۰٫۴۵، ۰٫۷۰)	۰٫۹۱	(۰٫۵۶، ۰٫۸۱، ۰٫۹۵)	D3
۰٫۴۷	(۰٫۱۴، ۰٫۳۵، ۰٫۶۰)	۰٫۹۴	(۰٫۶۰، ۰٫۸۵، ۰٫۹۵)	D4
۰٫۶۰	(۰٫۲۲، ۰٫۴۷، ۰٫۷۲)	۰٫۸۹	(۰٫۵۴، ۰٫۷۹، ۰٫۹۳)	D5
۰٫۵۴	(۰٫۱۶، ۰٫۴۱، ۰٫۶۶)	۰٫۹۷	(۰٫۶۲، ۰٫۸۷، ۱٫۰۰)	D6
۰٫۶۳	(۰٫۲۵، ۰٫۵۰، ۰٫۷۵)	۰٫۹۴	(۰٫۶۰، ۰٫۸۵، ۰٫۹۷)	D7
۰٫۵۸	(۰٫۲۰، ۰٫۴۵، ۰٫۷۰)	۰٫۸۹	(۰٫۵۴، ۰٫۷۹، ۰٫۹۳)	D8
۰٫۵۶	(۰٫۱۸، ۰٫۴۳، ۰٫۶۸)	۰٫۹۵	(۰٫۶۰، ۰٫۸۵، ۱٫۰۰)	D9

۴۰ معیارهای مربوط به چهار دسته از منظر (۱) اهداف صورت‌های مالی، (۲) خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات، (۳) خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات و (۴) تصویر مطلوب^{۲۶} تقسیم شده است که نتایج نهایی نظرات خبرگان به صورت نمودار رادار ترسیم شده است.

با توجه به بررسی معیارهای مربوط به بعد اهداف صورت‌های مالی که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران بر آن تاکید شده است، از دیدگاه خبرگان در کلیه معیارها، نظام چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی برتر از گزارشگری مالی تک ارزی عمل می‌نماید. به عنوان مثال با توجه به مفاهیم سود که در فوق تشریح گردید، سیستم گزارشگری مالی چند ارزی به دلیل اینکه مفهوم تسعیر را به ارز قوی مطرح می‌نماید به نحو شایسته‌تری می‌تواند ابعاد نگهداشت سرمایه را - بعد ناشی از کاهش ارزش ناشی از تورم و بعد دیگر ناشی از تغییر برابری ارز - تفسیر نماید. بنابراین سیستم گزارشگری مالی چند ارزی، با استفاده از ارز باثبات (قوی) اثر تورمی ارز گزارشگری ضعیف را از سیستم بهای تاریخی (که با توجه به نظر ویتینگتون روش اندازه‌گیری غالب در ادوار مختلف بوده و در حال حاضر روش غالب اندازه‌گیری است) می‌زداید و از طرف دیگر با تبیین و معرفی روش تسعیر جدید - تسعیر به ارز قوی/ باثبات و تبدیل به ارز عملیاتی/ گزارشگری ضعیف با نرخ پایان دوره برای تمام ارقام تسعیر شده - باعث می‌شود تا خروجی گزارش‌های مالی با ارزش‌های مختلف هم‌راستا با مفاهیم نگهداشت سرمایه باشد و تعارض مقداری و ماهیتی سود یا زیان تسعیر ارز (تسعیر به ارز عملیاتی و ارز گزارشگری) موجود در استاندارد ۱۶ ایران و استاندارد ۲۱ بین‌المللی حسابداری (آثار تغییر در نرخ ارز) حذف شود.

از منظر دامنه کاربرد در جهت رفع نیازهای مشترک اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، اجماع خبرگان نشان از برتری چارچوب چند ارزی نسبت به تک ارزی است. یکی از مهم‌ترین اهدافی که برای صورت‌های مالی در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران ذکر شده است، حسابداری واحد تجاری در قبال منابع است که مبنای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی است؛ نظرات خبرگان در مورد این معیار حاکی از برتری فاحش MCR به SCR است. این موضوع تا حدی است که خبرگان معتقدند که MCR می‌تواند به طور خاص به سرمایه‌گذار در ارزیابی ریسک ذاتی و بازده سرمایه‌گذاری، بهتر کمک نماید تا با ارزیابی مناسب و تخصیص بهتر اثرات معاملات در بین دوره‌های مالی مشخص و نیز بررسی بهتر ظرفیت سازگاری شرکت با تغییرات محیط عملیاتی در تصمیم برای انتخاب مجدد یا جایگزینی مدیران و در نهایت تصمیم فروش یا حفظ سرمایه‌گذاری در واحد تجاری مبنای مناسب‌تری از طریق MCR نسبت به SCR داشته باشد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که صورت‌های مالی MCR دارای شکل و محتوای بهتری نسبت به SCR است. نظر به اینکه MCR مبالغ و منابع اصلی جریان‌های ورودی و خروجی وجه نقد را بهتر نشان می‌دهد، به این خاطر توان انعطاف‌پذیری مالی در برابر کاهش ارزش پول افزایش می‌یابد.

برای درک بهتر نظرات خبرگان در مورد چارچوب سیستم گزارشگری مالی چند ارزی و چارچوب گزارشگری مالی تک ارزی رایج در مورد معیارهای دوازده گانه بُعد اهداف صورت‌های مالی نمودار ۱ به صورت مقایسه‌ای ترسیم گردیده است.



نمودار ۱- مقایسه MCR و SCR از منظر اهداف صورتهای مالی

ماخذ: یافته‌های پژوهش بر مبنای داده‌های جدول ۳

معیارهای مختلف خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات از منظر خبرگان مورد بررسی قرار گرفت و مشخص گردید که صورتهای مالی تهیه شده بر مبنای MCR نسبت به SCR، مربوط تر و قابل اتکاتر است به نحوی که در تصحیح ارزیابی‌های گذشته برای استفاده کننده مفیدتر است. ارائه اطلاعات ارزی ارقام صورتهای مالی با ارتقا معیار کامل بودن احتیاط را در MCR بالا می‌برد. در معیار رجحان محتوا بر شکل یا همان بیان صادقانه که در تعریف آن گفته می‌شود که هر محتوای اطلاعاتی نظیر یک گزارش می‌بایست بطور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول انتظار می‌رود بیان کند. در واقع بیشتر اطلاعات مالی تا حدی در معرض این مخاطره قرار دارند که آن چه را که مدعی نمایش آن هستند کاملاً به طور صادقانه بیان نکنند. این بدان دلیل است که در تشخیص معاملات و سایر رویدادهایی که قرار است اندازه گیری شود یا در طراحی و اعمال روش‌های اندازه گیری و ارائه ای که بتواند پیام‌های مرتبط با آن معاملات و سایر رویدادها را انتقال دهد، مشکلات ذاتی وجود دارد. علاوه بر آن لزوم ارائه اطلاعات بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آن‌ها در مفاهیم نظری تاکید شده است. نظرات خبرگان موید اختلاف فاحش معیار رجحان محتوا بر شکل MCR نسبت به SCR می‌باشد. برای درک بهتر تفاوت بین سیستم گزارشگری چند ارزی و چارچوب گزارشگری مالی تک ارزی رایج در مورد معیارهای نه گانه بعد خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات نمودار ۲ به صورت مقایسه‌ای ترسیم گردیده است.



نمودار ۲- مقایسه SCR و MCR از منظر خصوصیات کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات

ماخذ: یافته‌های پژوهش بر مبنای داده‌های جدول ۴

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحد تجاری را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند. استفاده‌کنندگان همچنین باید بتوانند صورت‌های مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آن‌ها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد.

قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه‌گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد و همچنین هماهنگی رویه توسط واحدهای تجاری مختلف حفظ شود. اگرچه برای نیل به قابل مقایسه بودن، ثبات رویه لازم است اما همیشه به خودی خود کافی نیست.

یکی از پیش شرط‌های قابل مقایسه بودن، افشای رویه‌های حسابداری بکار رفته در تهیه صورت‌های مالی و همچنین افشای هرگونه تغییرات در آن رویه‌ها و اثرات چنین تغییراتی می‌باشد. استفاده‌کنندگان باید قادر باشند تفاوت بین رویه‌های حسابداری برای معاملات و سایر رویدادهای مشابه را که توسط یک واحد تجاری طی دوره‌های مختلف بکار گرفته شده و رویه‌هایی را که توسط واحدهای تجاری مختلف اتخاذ شده است، تشخیص دهند.

افشای مناسب در زمانی که ارزش گزارشگری ارزش ضعیف است طبیعاً حاوی اثرات تورمی است و این امر ارزیابی روندها را با اثر تورمی مربوطه همراه می‌سازد که بیان صادقانه را نیز متأثر می‌سازد. این موضوع تا جایی است که معناداری جمع پذیری در صورت جریان وجوه نقد چند ساله (تهیه جریان وجوه نقد چند ساله) را زیر سؤال می‌برد که این مشکل تا حد قابل ملاحظه‌ای با MCR مرتفع می‌گردد.

مطابق با نظر خبرگان MCR میزان تحقق یا شمول معیار قابل مقایسه بودن (افشای مناسب / ثبات رویه) در حد بسیار بالا رقم می‌زند در حالی که SCR این معیار را در حد متوسط برآورده می‌سازد. یک خصوصیت کیفی مهم اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی این است که به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد. یک عامل مهم در قابل فهم بودن اطلاعات مالی نحوه ارائه آن‌هاست. برای اینکه ارائه اطلاعات مالی قابل فهم باشد لازم است که اقلام به نحوی مناسب در یکدیگر ادغام و طبقه‌بندی شود. در این راستا MCR با توسعه بُعد ارزی روی تمام اقلام صورت‌های مالی طبقه بندی ارزی و ادغام متناسب را در صورت‌های مالی فراهم می‌نماید که این موضوع نیز با تأیید خبرگان با گزاره کیفی بسیار بالا همراه بوده است.

توازن بین منفعت و هزینه به جای اینکه یک خصوصیت کیفی باشد یک محدودیت مهم است. منفعت حاصل از اطلاعات باید بیش از هزینه تهیه و ارائه آن باشد. از منظر نخبگان منفعت حاصل از ارائه اطلاعات طبق چارچوب MCR بیشتر SCR است.

برای درک بهتر تفاوت بین سیستم گزارشگری چند ارزی و چارچوب گزارشگری مالی تک ارزی رایج در مورد معیارهای ۱۰ گانه بعد خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات نمودار ۳ به صورت مقایسه‌ای ترسیم گردیده است.

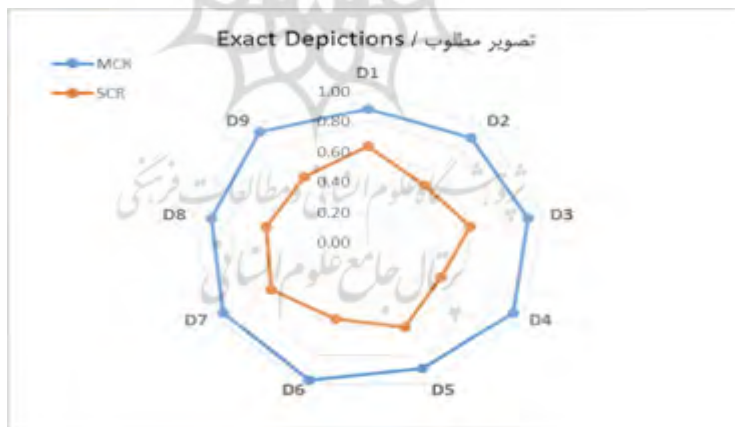


نمودار ۳- مقایسه SCR و MCR از منظر خصوصیات کیفی مرتبط با ارائه اطلاعات

ماخذ: یافته‌های پژوهش بر مبنای داده‌های جدول ۵

اغلب گفته می‌شود که صورتهای مالی باید تصویری مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ارائه کند. "تصویر مطلوب" مفهومی پویاست که محتوای آن در پاسخگویی به موضوعاتی از قبیل پیشرفت در حسابداری و تغییرات در نحوه فعالیت‌های تجاری تکامل می‌یابد. از دیدگاه خبرگان تمام ۹ معیار مرتبط با تصویر مطلوب در چارچوب MCR در گزاره کیفی خیلی بالا قرار دارد در حالی که این معیارها در چارچوب SCR گزاره کیفی متوسط را از نظر خبرگان به خود اختصاص داده است. به نظر خبرگان MSR با انعکاس اثرات با ارزش قوی و ضعیف به همراه حفظ ماهیت اقتصادی تفاوت تسعیر^{۲۷} از یک طرف و انعکاس بُعد ارزی تمام اقلام صورتهای مالی در گزارشگری مالی از طرف دیگر که منجر به انعکاس حدود ریسک ارزی^{۲۸} اقلام صورتهای مالی، فراهم نمودن اطلاعات اساسی برای تصمیم پوشش ریسک^{۲۹} و شناسایی درآمد ارزی در پیمان بلندمدت می‌شود. همچنین دارای ارزش اطلاعاتی برای تغییر حدود ریسک ارزی و حسابداری تصمیم برای تغییر حدود ریسک ارزی است. از دیگر مزایای چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی تغییر رویه جاری تسعیر با تعریف اصطلاح تسعیر به ارزش قوی/بائبات و تبدیل به ارزش گزارشگری منجر به ارائه تصویر مطلوب از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری شده است.

برای درک بهتر تفاوت بین سیستم گزارشگری چند ارزی و چارچوب گزارشگری مالی تک ارزی رایج در مورد معیارهای ۹ گانه بعد تصویر مطلوب^{۳۰} نمودار ۴ به صورت مقایسه‌ای ترسیم گردیده است.



نمودار ۴- مقایسه SCR و MCR از منظر تصویر مطلوب (Exact Depiction)

ماخذ: یافته‌های پژوهش بر مبنای داده‌های جدول ۶

- 27- Exchange differences
- 28- Exposure Currency
- 29- Hedging
- 30- Exact Depiction

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در تحقیق حاضر به مقایسه دو رویکرد در گزارشگری مالی پرداخته شده است. هدف اصلی از تدوین و معرفی رویکرد جدید گزارشگری، افزایش کیفیت گزارشگری مالی در ارائه وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری واحد گزارشگر می‌باشد که ضمن ارتقا خصوصیات کیفی مرتبط با اطلاعات مالی و ارائه آن اطلاعات، در نهایت تصویر مطلوب و دقیقی از واحد گزارشگر نشان دهد و نیز موجب تحقق و ارتقاء کیفی شاخص "ارائه به نحو مطلوب" در گزارشگری مالی و گزارش حسابرسی بخش عمومی بطور خاص است. با توجه به اینکه موضوع تدوین استاندارد تسعیر ارز براساس برنامه بنیاد IFRS در مرحله تعمق و تبادل نظر است این تحقیق بر اساس هدف کاربردی و اختصاصی خود با ارائه استدلال‌های نظری و بهره‌گیری از نظرات خبرگان، به بررسی مولفه‌های چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی و چارچوب گزارشگری رایج تک ارزی پرداخته است یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی با هدف افزایش شفافیت، پاسخ‌گویی و کارایی -منطبق با اهداف ذکر شده در مأموریت و چشم انداز بنیاد IFRS- برای شرکت‌ها و سازمان‌های درگیر با چند ارز -اعم از ارز عملیاتی و گزارشگری- همسو بوده و نسبت به چارچوب فعلی گزارشگری از نظر معیارهای اهداف صورت‌های مالی، خصوصیات کیفی مرتبط با اطلاعات مالی و ارائه آن اطلاعات تصویر مطلوب تری را نشان می‌دهد.

با توجه به این که اکثر معیارهای تحقیق از مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران منبعت شده است و از این روی که مفاهیم نظری گزارشگری مالی به مثابه یک قانون پایه در تدوین استانداردهای حسابداری و حل و فصل مسائلی که ممکن است در این راه پیش آید، ملاک عمل قرار خواهد گرفت؛ لذا روش گزارشگری چند ارزی قویاً به دو دسته یکی تدوین کنندگان استاندارد (سازمان حسابرسی و بنیاد IFRS) و دیگری استفادکنندگان و ذینفعان (بالاخص حساب‌رسان بخش عمومی) پیشنهاد می‌گردد. همچنین به منظور پیاده سازی و به کارگیری رویکرد گزارشگری چند ارزی نکات ذیل پیشنهاد می‌گردد:

الف) تغییر شکل و محتوای ارائه صورت‌های مالی از حالت تک ارزی و به روش گزارشگری مالی چند ارزی (بوئژه برای بانک مرکزی، صندوق توسعه ملی، وزارت نفت و سایر بانک‌ها و شرکت‌های دولتی).

ب) تغییر از مفهوم تسعیر به ارز عملیاتی و تسعیر به ارز گزارشگری به مفهوم تسعیر به ارز قوی/ باثبات و تبدیل به ارز گزارشگری، در استاندارد ۱۶ ایران و IAS 21.

ج) در صورت عدم پذیرش بند الف توسط نهادهای حرفه ای به توجه به ارزش اطلاعاتی MCR پیشنهاد می‌گردد به عنوان صورت‌های مالی مکمل در صورت‌های مالی آورده شود تا ذینفعان از صورت‌های مالی که تصویر مطلوبی از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری نشان می‌دهد برخوردار باشند.

د) بانک مرکزی و سایر بانک‌ها، صندوق توسعه ملی، شرکت‌های چند ملیتی و چند ارزی، و بطور کلی تمام شرکت‌ها و تهادها می‌توانند از ارز باثبات برای اندازه‌گیری و گزارشگری استفاده نمایند و با تبدیل به ارز گزارشگری درصد پاسخگویی به تهادهای حاکمیتی (اداره مالیات و بیمه

و ... و بخصوص سهامداران و ذینفعان برآیند تا سرمایه گذاران از اطلاعات مربوط تر و قابل اتکاتر در تصمیمات خود بهره مند شوند.

ه) استفاده از گزارشگری مالی چند ارزی توسط نهادهای نظارتی پاسخ خواه (دیوان محاسبات، سازمان بازرسی و ... برای بررسی میزان شفافیت و کیفیت در پاسخگویی مبتنی بر عملکرد و نیز افزایش کیفیت حسابرسی عملیاتی.

□ فهرست منابع

- ۱- مهرانی، ساسان؛ کامیابی، یحیی؛ گیور، فرزاد (۱۳۹۶). بررسی تأثیر شاخص های کیفیت سود بر قدرت مدل های پیش بینی درماندگی مالی. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران، ۱۰۳-۱۲۶، (۱)۲۴.
- ۲- مرادی، محمد؛ صفی خانی، رضا (۱۳۹۵). تحلیل پژوهش های حسابداری بخش عمومی در ایران و جهت گیری تحقیقات آتی. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران، ۲۳(۴)، ۵۴۷-۵۷۴.
- ۳- مرادی، محمد؛ اصولیان، محمد؛ نوروزی، محمد (۱۳۹۳). اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت. فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی دانشگاه تهران، ۲۱(۳)، ۳۲۸-۳۱۳.
- ۴- موسوی، پ.، یوسفی زنوز، ر.، حسن پور، آ. (۱۳۹۴). شناسایی ریسک های امنیت اطلاعات سازمانی با استفاده از روش دلفی فازی در صنعت بانکداری. مدیریت فناوری اطلاعات، ۱۷(۱)، ۱۸۴-۱۶۳.
- ۵- حسنقلی پور، ح.، امیری، م.، پورعزت، ع.آ. (۱۳۹۶). توسعه مدل ارزشیابی خطمشی نگهداشت اثربخش اعضای هیئت علمی در آموزش عالی، فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت دولتی، ۹(۳)، ۴۸۹-۵۱۶.
- ۶- نعمتی انارکی، د. (۱۳۹۰). ارائه الگوی مناسب مدیریت خبر تلویزیون از دیدگاه کارشناسان (مطالعه موردی سیمای جمهوری اسلامی ایران). فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت دولتی، ۳(۶)، ۱۸۶-۱۶۵.
- ۷- میرسپاسی، ن.، طلوعی اشلقی، ع.، معمارزاده طهران، غ.ر.، پیدایی، م.م. (۱۳۸۹). طراحی مدل تعالی منابع انسانی در سازمان های دولتی ایران با استفاده از تکنیک دلفی فازی. آینده پژوهی مدیریت (پژوهش های مدیریت)، ۲۱(۸۷)، ۲۳-۱.
- ۸- استاندارد حسابداری شماره ۱۶ سازمان حسابرسی ایران، آثار تغییر در نرخ ارز تجدیدنظر شده سال ۱۳۹۱، سازمان حسابرسی ایران
- ۹- مفاهیم نظری گزارشگری مالی، سازمان حسابرسی ایران.

1.Accounting Standards Committee (ASC) (1980), SSAP 16: Statement of Standard Accounting Practice No. 16, Current Cost Accounting, ASC, London.

2.Boer, G. (1966) 'Replacement Cost: A Historical Look', The Accounting Review, Vol. 41, No. 1, pp. 92-7.

3. Bogicevic, J. (2013). Accounting implications of foreign currency transactions translation and hedging. *Ekonomski horizonti*, 15(2), 133-148.
4. Bonbright, J. C. (1937), *Valuation of Property*, McGraw-Hill, New York.
5. Canning, J. B. (1929), *The Economics of Accountancy*, The Ronald Press, New York.
6. Chambers, R. J. (1966), *Accounting, Evaluation and Economic Behavior*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
7. Chambers, R. J. (1970), 'Second Thoughts on Continuously Contemporary Accounting', *Abacus*, Vol. 6, No. 1, pp. 39-55.
8. Chambers, R. J. (1971), 'Value to the Owner', *Abacus*, Vol. 7, No. 1, pp. 62-72.
9. Chambers, R. J. (1974), 'Third Thoughts', *Abacus*, Vol. 10, No. 2, pp. 129-37.
10. Duangploy, Orapin, & Helmi, Dahli. (2000). Foreign currency hedge accounting: multi-currency versus functional currency accounting. *Managerial Auditing Journal*, 15(5), 232-246.
11. Financial Accounting Standards Board (FASB) (1979), *Statement of Financial Accounting Standards No. 33 (FAS 33): Financial Reporting and Changing Prices*, FASB, Stamford, Conn.
12. Gynther, R. S. (1966), *Accounting for Price-level Changes: Theory and Procedures*, Pergamon, Oxford.
13. Gynther, R. S. (1971) 'Accounting for Changing Prices', *The Chartered Accountant in Australia*, December, pp. 12-23.
14. Hasangholipour, H., Amiry, M., Pourezzat, A. (2017). Developing a Model for the Evaluation of Effective Retention Policy for Faculty Members in Higher Education. *Journal of Public Administration*, 9(3), 489-516. (in persian)
15. International Accounting Standards Committee (IASC) (1989), *Conceptual Framework: Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, IASC, London.
16. International Accounting Standards Committee. (1992). *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*. Issued for comment by the International Accounting Standards Committee.
17. Mirsepassi, N., Toloie Eshlaghy, A., Memarzadeh, T. Gh., Peidaie, M.M. (2011). Designing a of Human Resource Excellence Model in Iranian Public Sectors using the Fuzzy Delphi Technique. *journal Management system (Management*

- Research), 21 (87), 1-23. (in persian)
- 18.Mohammad Moradi; Mohammad Osoolian; Mohammad Norouzi (2014). Audit Opinion and Earnings Management: Uncertainty in Going-concern. Journal of Accounting and Auditing Review, 3(21), 313-328. (in Persian)
- 19.Mohammad Moradi; Reza Safikhani (2017). Analysis of Public Sector Accounting Researches in Iran and Future Researches Directions. Journal of Accounting and Auditing Review, 4(23), 547-574. (in Persian)
- 20.Mousavi, P., Yousefizenouz, R., Hasanpoor, A. (2015). Identifying Organizational Information Security Risks Using Fuzzy Delphi. Journal of Information Technology Management, 7 (1), 163-184. (in persian)
- 21.Nelson, C. L. (1973), 'A Priori Research in Accounting', in N. Dopuch and Revsine, L. (Eds.), Accounting Research, 1960–1970: A
- 22.Nemati Anaraki, d. (2011). Presenting Convenient Pattern of TV News Management from the Specialists' Point of View (Case Study: The Islamic Republic of Iranian TV). Journal of Public Administration, 3 (6), 165-186. (in persian)
- 23.Reporting, F. (2010). The Conceptual Framework For Financial Reporting.
- 24.Reporting, F. (2018). The Conceptual Framework For Financial Reporting.
- 25.Revsine, L. (1970), 'On the Correspondence Between Replacement Cost Income and Economic Income', The Accounting Review, Vol. 45, No. 3, pp. 513–23.
- 26.Revsine, L. (1973), Replacement Cost Accounting, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- 27.Sasan Mehrani; Yahya Kamyabi; Farzad Ghayour (2017). Reviewing the Effectiveness of Earnings Quality Indices on the Power of Financial Distress Prediction Models. Journal of Accounting and Auditing Review, 1(24), 103-126. (in Persian)
- 28.Whittington, G. (2015). Measurement in financial reporting: Half a century of research and practice. Abacus, 51(4), 549-571.
- 29.Williams, O. (2016). Foreign currency exposure within country exchange traded funds. Studies in Economics and Finance, 33(2), 222-243.
- 30.Wright, F. K. (1964), 'Towards a General Theory of Depreciation', Journal of Accounting Research, Vol. 2, No. 1, pp. 80–90.
- 31.Zadeh, L. A. (1965), "Fuzzy Sets," Information and Control, 8, pp 338–353.