

تدوین مدل گزارشگری حسابداری توری در ایران

غلامرضا کرمی^۱، کامران تاجیک^۲

چکیده: موضوع پژوهش پیش رو ارائه مدلی مناسب برای گزارشگری آثار تورم در ایران است. در این پژوهش به کمک مصاحبه و بر اساس تحلیل تم برآمده از گفت‌وگو با متخصصان، مدلی برای گزارشگری آثار تورم در ایران پیشنهاد شده است. میزان مقبولیت مدل کیفی به دست آمده با استفاده از پرسشنامه سنجیده شد. پرسشنامه مذکور به لحاظ هر دو ویژگی قابلیت اعتماد و اعتبار قابل قبول بوده است. نتایج به دست آمده بیانگر تأیید تمام اجزای اصلی مدل کیفی تدوین شده است. در این مدل تعدیل با شاخص عمومی تورم مبنای مناسبی برای ارزشیابی مد نظر قرار گرفت و برای نگهداشت سرمایه نیز تعدیل سرمایه با شاخص اشاره شده مبنای مناسبی به نظر رسید. همچنین دو پیشنهاد پژوهشگر مبنی بر محاسبه و افشای سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت و همچنین گزارش ارزش جاری زمین و ساختمان‌ها به تأیید رسید.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی

واژه‌های کلیدی: ارزشیابی، حسابداری توری، نگهداشت سرمایه.

۱. دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۲/۱۲/۲۴

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۳/۰۹/۰۲

نویسنده مسئول مقاله: کامران تاجیک

E-mail: kamranT2007@gmail.com

مقدمه

در زمان تورم، سیستم حسابداری بهای تاریخی، وضعیت مالی واقعی شرکت را تحریف می‌کند (کرکولاک و بالساری، ۲۰۰۹). تی‌پس و استوراک (۱۹۸۷) نشان دادند حسابداری بهای تاریخی، در دوره‌های افزایش قیمت، سود را بیش از واقع نشان می‌دهد و توان مالی مقایسه‌ای شرکت را تحریف می‌کند. مسئله اصلی در این زمینه این است که تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران در چنین وضعیتی نمی‌توانند تصمیم‌های مالی آگاهانه‌ای اتخاذ کنند، مگر اینکه اثر تورم بر صورت‌های مالی برایشان آشکار شود.

برای ارائه اطلاعات مالی شرکت‌ها در قالب اعداد و ارقام حاصل از سیستم حسابداری، مدل‌های گوناگونی وجود دارد که عمده تفاوت این مدل‌ها را می‌توان بر اساس دو مفهوم ارزشیابی^۱ و نگهداشت سرمایه^۲ توضیح داد. در واقع بر اساس ترکیبات مختلف مفاهیم ارزشیابی و مفاهیم نگهداشت سرمایه، می‌توان مدل‌های گوناگونی برای اندازه‌گیری سود و گزارش ارقام حسابداری ارائه کرد که از هم متمایز باشند. سیستم رایج (مرسوم) حسابداری عمده در دوران اخیر، سیستم بهای تاریخی است که مبتنی بر ارزشیابی بر اساس بهای تمام‌شده در زمان انجام مبادله و مفهوم نگهداشت سرمایه مالی اسمی^۳ است. در این سیستم اعداد و ارقام منتسب به اشیا یا رویدادها، مبتنی بر مقدار پولی آنها در زمان انجام مبادله است، در این سیستم سود هنگامی حاصل می‌شود که مقدار واحدهای پولی موجود در ابتدای دوره، در انتهای دوره حفظ شده باشد (وی‌تینگ تون، ۱۹۸۳). در این سیستم هر مقدار واحد پولی مازاد بر واحدهای پولی که از ابتدای دوره حاصل شده باشد، سود دوره را شکل می‌دهد. روشن است که این مفهوم نگهداشت سرمایه بر اساس فرض واحد پولی ثابت قرار دارد که اگرچه یکی از فرض‌های تئوریک حسابداری است، در دنیای واقعی و به‌ویژه هنگام وجود تورم صدق نمی‌کند؛ زیرا در دنیای واقعی، قیمت‌ها، یعنی اندازه‌های منتسب به اشیا و رویدادها به‌طور دائم در حال تغییر و نوسان‌اند. نتیجه حاصل اینکه ارزش گزارش‌شده در صورت‌های مالی با مقدار واقعی آن متفاوت خواهد بود.

پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخی برای این سؤال است که مدل مناسب برای گزارشگری آثار تورم در ایران چیست؟

مطالعه در زمینه حسابداری تورمی ایران به دو دلیل ضرورت دارد: ۱. مطالعات کافی در این زمینه وجود ندارد و ۲. نرخ تورم بالای ایران در مقایسه با اکثر کشورهای جهان که در چند دهه اخیر عمدتاً دو رقمی بوده است، در ایران به‌شدت جای خالی پژوهش‌هایی در زمینه ارتباط تورم

1. Valuation
2. Capital Maintenance
3. Nominal Financial Capital

با اطلاعات حسابداری محسوس است و مطالعه چندانی در این زمینه مشاهده نمی‌شود. از سوی دیگر، توجه به نرخ تورم گذشته و حال ایران و مقایسه آن با نرخ تورم سایر کشورها، به‌روشنی موقعیت متفاوت ایران را از دید وضعیت تورم نشان خواهد داد. مطابق گزارش بانک مرکزی، نرخ تورم ایران از سال ۱۳۷۰ تا سال ۱۳۹۱ به شرح جدول ۱ بوده است.

جدول ۱. نرخ تورم ایران ۱۳۷۰-۱۳۹۱

سال	نرخ تورم	سال	نرخ تورم
۱۳۷۰	۲۰/۷	۱۳۸۱	۱۵/۸
۱۳۷۱	۲۴/۴	۱۳۸۲	۱۵/۶
۱۳۷۲	۲۲/۹	۱۳۸۳	۱۵/۲
۱۳۷۳	۳۵/۲	۱۳۸۴	۱۰/۴
۱۳۷۴	۴۹/۴	۱۳۸۵	۱۱/۹
۱۳۷۵	۲۳/۲	۱۳۸۶	۱۸/۴
۱۳۷۶	۱۷/۳	۱۳۸۷	۲۵/۴
۱۳۷۷	۱۸/۱	۱۳۸۸	۱۰/۸
۱۳۷۸	۲۰/۱	۱۳۸۹	۱۲/۴
۱۳۷۹	۱۲/۶	۱۳۹۰	۲۱/۵
۱۳۸۰	۱۱/۴	۱۳۹۱	۳۰/۵

پیشینه نظری

حسابداری مبتنی بر سیستم بهای تاریخی و حسابداری تورمی

به‌طور کلی حسابداری تورمی را می‌توان مجموعه‌ای از روش‌های حسابداری دانست که در وضعیت تورم می‌توانند آثار تورم را در حساب‌ها و گزارش‌های مالی لحاظ کنند. در این راستا روش‌های گوناگونی برای لحاظ کردن آثار تورم و جلوگیری از صدمات ناشی از آن بر ویژگی کیفی مربوط بودن (ولک و همکاران، ۲۰۰۸) وجود دارد. مبنای ارزشیابی معمول در حسابداری، بهای تاریخی است. در نتیجه هرگاه قصد استفاده از حسابداری تورمی در میان باشد، باید روش‌هایی را روی حساب‌ها و اعداد اعمال کرد که عمدتاً بر اساس بهای تاریخی تهیه شده‌اند. بهای تاریخی مبنای حسابداری مرسوم است، هرچند معمولاً به شکل خالص اعمال نمی‌شود (وی‌تینگ تون، ۱۹۸۳). آنچه معمولاً آن را از خالص بودن به شکل تاریخی خارج می‌کند مواردی است مانند: ارزیابی مجدد (تجدید ارزیابی) دارایی‌های ثابت و گزارش سرمایه‌گذاری‌های جاری به ارزش روز (ارزش بازار). در حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی در خالص‌ترین شکل آن، روند کار به این ترتیب است که هر مبادله‌ای در زمان وقوع و بر اساس ارزش‌های موجود در آن

زمان ثبت می‌شود و پس از نگهداری در دفاتر، بدون تغییر گزارش می‌شود. سیستم بهای تاریخی فقط در موقعیت بسیار محدودی می‌تواند اطلاعاتی با ارزش اقتصادی گزارش کند که این موقعیت بسیار محدود در دنیای واقعی مشاهده نمی‌شود.

ارزشیابی و نگهداشت (حفظ) سرمایه

یکی از پایه‌های مهم هر سیستم حسابداری نحوه ارزشیابی دارایی‌هاست. در ادبیات حسابداری روش‌ها یا مدل‌های مختلفی برای ارزشیابی به کار گرفته شده است. البته باید دقت کرد سیستم فعلی حسابداری که مبتنی بر بهای تاریخی است، سیستم خالصی نیست و در واقع از مبانی و مدل‌های ارزشیابی غیر از بهای تاریخی هم در آن استفاده می‌شود؛ هرچند عمده ارزشیابی‌های این سیستم بر اساس بهای تاریخی است. به این ترتیب در برخی موارد ممکن است سیستم حسابداری نوعی سیستم حسابداری التقاطی^۱ یا ترکیبی^۲ باشد که در آن برای دارایی‌های مختلف از روش‌های گوناگون ارزشیابی استفاده می‌شود. روش‌های بسیاری برای ارزشیابی مطرح است که ترکیب هر یک از آنها با هر یک از مفاهیم نگهداشت سرمایه، می‌تواند مدل مجزایی را تشکیل دهد (ولک، داد و تیرنی، ۲۰۰۴):

۱. بهای تاریخی - ثبت بهای زمان معامله؛
۲. بهای تاریخی تعدیل شده - که در اینجا بهای تاریخی با شاخص‌های تورم تعدیل می‌شود؛
۳. ارزش جاری - که به دو دسته ارزش جاری ورودی و خروجی تقسیم می‌شود؛
۴. ارزش فعلی تنزیل شده - ارزشیابی با تنزیل جریان‌های نقدی آتی با نرخ تنزیل مناسب. به‌طور کلی دو مفهوم برای نگهداشت سرمایه مطرح است: یکی مفهوم نگهداشت سرمایه مالی و دیگری مفهوم نگهداشت سرمایه فیزیکی است (شرودر، کلارک و کیتی، ۲۰۰۹). در مفهوم مالی^۳ نگهداشت سرمایه، اندازه‌گیری بر حسب مقدار ریالی است و بر حسب اینکه تورم لحاظ شود یا خیر. این مفهوم نگهداشت سرمایه می‌تواند آثار تورم را منعکس کند یا نکند. اگر قرار بر تعدیل باشد، معمولاً از شاخص سطح عمومی قیمت‌ها استفاده می‌شود. تفسیر نگهداشت سرمایه فیزیکی^۴ ابهام و پیچیدگی بیشتری دارد و به چند شکل تفسیر شده است. از جمله اینکه سرمایه فیزیکی را می‌توان به حفظ بهره‌وری در شرکت، حفظ ظرفیت تولید بر حسب تعداد

1. Eclectic
 2. Mixed
 3. Financial
 4. Physical Capital Maintenance

محصول در شرکت و موارد دیگر تفسیر کرد و به طبع در حسابداری که هدف، گزارش اعداد بر حسب واحد پول است، تبدیل برخی از آنها به مقدار کمی پولی، دشوار است (توئیدی و وی تینگ تون، ۱۹۸۴).

پیشینه تجربی

از آنجاکه طی دو دهه اخیر، نرخ تورم در عمده کشورهای جهان پایین بوده است، مطالعات به طور عمده در دهه های هفتاد و هشتاد میلادی انجام گرفته اند که اوج دوران تورم در دنیا به حساب می آید (لوئیس و پندریل، ۲۰۰۴).

تحقیق در زمینه قدرت خرید ثابت (CPP)^۱

تحقیقات تجربی اولیه مانند مطالعه سوئینی (۱۹۳۶) در آمریکا و بکستر (۱۹۵۹) در بریتانیای کبیر^۲، گرایش به مطالعات موردی داشتند. این نوع تحقیق، تعدیلات CPP را بر حساب های مؤسسه های تجاری واقعی اعمال می کند و دو هدف عمده را پی می گیرد: تعیین میزان اهمیت تعدیلات CPP و تعیین مشکلات مرتبط با تفسیر و به کارگیری آن. نوع دیگری از تحقیقات انجام گرفته در زمینه CPP، در پی شناسایی مطلوبیت و اهمیت تعدیلات سطح قیمت ها بوده است. برای مثال یکی از رویکردها، رویکرد رفتاری مبتنی بر سنجش رفتار استفاده کنندگان در مواجهه با داده های حسابداری مرسوم و داده های CPP است. دیکمن (۱۹۶۹) چنین پژوهشی را انجام داد و به این نتیجه رسید که داده های CPP به تصمیم های متفاوتی منجر می شود (به نقل از گادفری، هاجسون، هولمز و تارکا، ۲۰۰۶).

تحقیقات دیگری کوشیده اند اثر داده های CPP را بر قیمت های سهام ارزیابی کنند. در این زمینه، باسو (۱۹۷۷) در پژوهشی مبتنی بر مفهوم کارایی بازار، موفق نشد در مقایسه بهای تاریخی و CPP، برای داده های CPP برتری ای مشاهده کند. در پژوهشی دیگر، شورت (۱۹۷۸) شواهدی یافت مبنی بر اینکه استفاده از CPP توانایی داده های حسابداری برای توضیح ریسک بازار را ارتقا می دهد؛ هر چند پژوهش وی به لحاظ آماری خالی از اشکال نبود. نتایج پژوهش کرکولاک و بالساری (۲۰۰۹) در زمینه سودمندی اطلاعات تعدیل شده بر اساس تورم در بورس استانبول نشان می دهد تعدیل تورم اثر معناداری بر نسبت های مالی دارد. همچنین این پژوهش نشان داد هر دو دسته اطلاعات CPP و بهای تاریخی، رابطه با ارزش معناداری برقرار می کنند و می توانند به مثابه اطلاعات مکمل برای استفاده کنندگان صورت های مالی سودمند باشند.

1. Constant Purchasing Power (CPP)
2. United Kingdom (UK)

تحقیق در زمینه ارزش‌های جاری

در زمینه ارزش‌های جاری نیز، شروع کار با مطالعات موردی بود. برای مثال، در استرالیا گِرس (۱۹۷۲) در زمینه بهای جایگزینی مطالعه موردی انجام داد. از نمونه‌های دیگر، می‌توان به مطالعات مک‌کئون (۱۹۷۱) و گِری (۱۹۷۵ و ۱۹۷۶) اشاره کرد که مبتنی بر خالص ارزش بازیافتی (بر اساس فرمول بندی چمبرز) بودند. پژوهش دیگری در این راستا، کار هوپ (۱۹۷۴) بود که به مقایسه شش سیستم برای دو شرکت پرداخت.

در زمینه ارزش‌های جاری، مطالعات رفتاری نیز انجام گرفته است. مطالعه توفیدی (۱۹۷۷) نوعی پژوهش آزمایشی بود که از دانشجویان حسابداری به‌مثابه استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری بهره برد. نتیجه حاصل از این پژوهش نشان داد استفاده‌کنندگان غیرحرفه‌ای حساب‌ها، به‌طور شهودی (غریزی) به برگزیدن خالص ارزش بازیافتی به‌مثابه اندازه‌های ترازنامه و جریان‌های نقدی به‌منزله اندازه‌های عملکرد گرایش دارند. پژوهش دیگر به بنتون و کراسنی (۱۹۷۸) تعلق دارد که از سرمایه‌گذاران ماهر به‌مثابه مخاطب اطلاعات استفاده کردند و به این نتیجه دست یافتند که برای اطلاعات بهای جاری تقاضای کمی وجود دارد؛ هرچند این مقاله بحث‌های زیادی را از جانب آدکرسون (۱۹۷۸) و بازی و فالک (۱۹۷۸) به‌دنبال داشت.

در ایران پژوهش‌های انجام‌گرفته در زمینه حسابداری تورمی پرشمار نبوده است. شهرضایی (۱۳۸۱) پایان‌نامه‌ای با عنوان «بررسی تأثیر نسبت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس تورم بر تصمیمات استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی» انجام داد. وی نتیجه گرفت نسبت‌های مالی تعدیل‌شده بر اساس شاخص سطح عمومی قیمت‌ها، محتوای اطلاعاتی فزاینده‌ای در مقایسه با نسبت‌های مالی تاریخی ندارند، بنابراین 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 محقق، از طریق پرسشنامه به نظرخواهی از گروه‌های مختلفی چون اعضای هیئت علمی و حسابرسان پرداختند. از دید جامعه پاسخگویان موانع استفاده از حسابداری تورمی در ایران عبارت‌اند از: ناآشنایی مدیران، ناکافی بودن شاخص‌ها، افزایش بدهی مالیاتی ناشی از تجدید ارزیابی، نداشتن فزونی منافع بر مخارج و حمایت‌نکردن دولت.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۶) شرکت‌های صنعت نفت و پتروشیمی را در سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ مطالعه کردند و به بررسی رابطه بین نرخ بازده سهام با نسبت‌های سودآوری تعدیل‌شده بر اساس تورم پرداختند. یافته‌های این پژوهش حاکی است که ارتباط معناداری بین نسبت‌های سودآوری تعدیل‌شده بر اساس سطح عمومی قیمت‌ها و نرخ بازده سهام در دوره مذکور وجود ندارد. 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 تعدیل شده بر اساس تورم و مبتنی بر بهای تاریخی سنجیده شده است. نتایج نشان می‌دهد ارزش‌های دفتری و عایدات هر دو روش (تعدیل شده 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 است که اطلاعات بهای تاریخی نسبت به اطلاعات تعدیل شده بر اساس تورم، دارای ارتباط با ارزش بیشتری است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، پژوهشی کاربردی است. از سوی دیگر، به لحاظ ماهیت داده‌ها (و روش‌های تحلیل) از نوع کیفی است و با داده‌های کیفی سروکار دارد. پژوهش کیفی^۱ به هر نوع پژوهشی گفته می‌شود که یافته‌های آن با توسل به عملیات آماری یا سایر روش‌های شمارشی به دست نیامده باشد. «تحلیل کیفی یک شیوه به کلی متفاوت فکر کردن راجع به داده‌هاست» (افشار، ۱۳۹۲). «در این نوع تحقیق، محقق با استفاده از عقل و منطق و غور و اندیشه باید اسناد، مدارک و اطلاعات را مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار دهد و حقیقت و واقعیت را کشف و درباره فرضیه‌ها اظهار نظر نماید» (حافظنیا، ۱۳۸۵).

تحلیل تم

در پژوهش پیش رو، روش اصلی تحلیل داده‌ها تحلیل تم^۲ است. رویکردهای کیفی، متنوع و پیچیده‌اند، در این میان تحلیل تم را می‌توان روشی دانست که از رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیری برای تحلیل داده‌های کیفی بهره می‌برد (براون و کلارک، ۲۰۰۶). تحلیل تم روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای (تم‌های) درون داده‌ها. هر تم دربردارنده چیزی با اهمیت درباره داده‌هاست که به سؤال پژوهش ارتباط دارد. برای تعیین اینکه چه چیزی در پژوهش تم محسوب می‌شود، قضاوت محقق ضروری است.

ایجاد کدها^۳: کدها عبارت‌اند از ویژگی‌ای از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) که برای تحلیل، جالب به نظر می‌رسند. کدها در کنار هم و در پیوند با هم، تم‌ها را تشکیل می‌دهند. در پژوهش حاضر کدگذاری براساس حروف انگلیسی و اعداد به شرح زیر انجام شده است:

- متن‌های بررسی شده؛ علامت T اختصاری از کلمه Text؛
- مصاحبه‌های اکتشافی، علامت EI اختصاری از عبارت Exploratory Interview؛
- مصاحبه‌های اصلی؛ علامت MI اختصار از عبارت Main Interview.

1. Qualitative Research
2. Thematic Analysis
3. Codes

هر واحد تحلیل (هر متن یا مصاحبه) از ۰۱ به بالا شماره‌گذاری شده است. کدهای موجود در هر واحد تحلیل از ۰۱ شروع می‌شود و به تعداد کدهای آن واحد تحلیل، یک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزوده می‌شود. بنابراین هر کد از سه جزء تشکیل می‌شود: جزء اول علامت اختصاری انگلیسی، جزء دوم (دو رقم دوم) شماره واحد تحلیل و جزء سوم (دو رقم سوم) شماره کد مربوط به واحد تحلیل مد نظر.

روش‌های جمع‌آوری داده‌ها

داده‌های این پژوهش از سه طریق زیر جمع‌آوری شده است:

الف) بررسی متن‌ها: ۱۱ متن برای تحلیل انتخاب شد و این متن‌ها از T۰۱ تا T۱۱ شماره‌گذاری شدند.

ب) مصاحبه: مصاحبه‌ها در دو مرحله سپری شد. در مرحله اول سه مصاحبه اکتشافی با سه نفر انجام گرفت که از دید محقق در زمینه حسابداری تورمی صاحب‌نظر بودند. مصاحبه‌های اکتشافی که هر سه به صورت حضوری بود و متن آن ضبط شد، از EI۰۱ تا EI۰۳ شماره‌گذاری شدند. از ۱۹ مصاحبه اصلی، ۱۸ مورد حضوری (شفاهی) بود و یک مورد به دلیل در دسترس نبودن مصاحبه‌شونده، به صورت کتبی انجام گرفت. مصاحبه‌های اصلی از MI۰۱ تا MI۱۹ شماره‌گذاری شدند. شایان ذکر است مصاحبه‌های انجام‌شده (چه اکتشافی و چه اصلی) از نوع نیمه‌ساختاریافته^۱ بودند.

ج) پرسشنامه: به منظور سنجش میزان مقبولیت مدل تدوین‌شده براساس مصاحبه‌ها، پرسشنامه‌ای بر مبنای اجزای مدل، در قالب ۳۶ سؤال طراحی شد و در اختیار صاحب‌نظران قرار گرفت. پرسشنامه مذکور در مقیاس پنج‌تایی لیکرت^۲، میزان موافقت یا مخالفت پاسخ‌دهنده را از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم، می‌سنجد.

جامعه آماری این پژوهش را اعضای هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی در رشته حسابداری با حداقل رتبه استادیاری و دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری رشته حسابداری این دانشگاه‌ها شکل داده است. نمونه آماری در مرحله اول چند صاحب‌نظر به تشخیص محقق بود که از آنها مصاحبه اکتشافی به عمل آمد. در مرحله بعد برای مصاحبه‌های اصلی، نمونه‌های آماری بر اساس روش گلوله برفی^۳ با معرفی مصاحبه‌شوندگان قبلی به محقق انتخاب شدند. در نمونه‌گیری گلوله برفی، شرکت‌کنندگانی انتخاب می‌شوند که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و

-
1. Semi structured interview
 2. Likert scale
 3. Snowball

پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌کنند (حریری، ۱۳۸۵). در این پژوهش و بر اساس اشباع نظری، ۲۲ مصاحبه به عمل آمد. از آنجا که تهیه چارچوب کامل جامعه برای نمونه‌گیری تصادفی امکان‌پذیر نبود، از نمونه قضاوتی^۱ یا در دسترس استفاده شد. برای جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، بیش از ۱۱۰ پرسشنامه توزیع شد که ۸۳ پرسشنامه تکمیل به‌دست پژوهشگر رسید.

یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل بر اساس روش تحلیل تم

برای یافتن تم‌ها، داده‌های کیفی حاصل از مرور متن‌ها و مصاحبه‌ها کدگذاری و دسته‌بندی شدند. سپس به تعیین و نام‌گذاری تم‌های درون داده‌ها پرداخته شد. جدول ۲ نتایج حاصل از تحلیل تم‌ها همراه با دسته‌های تم و ذکر کدهای هر یک را نشان می‌دهد که بر اساس آن مدل کیفی پژوهش در شکل ۱ ترسیم شده است.

جدول ۲. تحلیل تم همراه با کدهای هر تم

کدها	دسته‌های مفهومی	تم‌های فرعی	تم‌های اصلی
T۰۱۰۲-EI۰۱۰۱-EI۰۱۰۵-EI۰۱۰۸-EI۰۲۰۱- EI۰۳۰۱-MI۰۱۰۱-MI۰۲۰۱-MI۰۳۰۱-MI۰۳۰۳- MI۰۴۰۱-MI۰۴۰۲-MI۰۵۰۱-MI۰۶۰۱-MI۰۶۱۴- MI۰۶۱۵-MI۰۷۰۱-MI۰۷۱۰-MI۰۷۱۲-MI۰۸۰۱- MI۰۸۰۴-MI۰۹۰۱-MI۱۰۰۱-MI۱۱۰۶-MI۱۲۰۱- MI۱۲۰۳-MI۱۳۰۱-MI۱۴۰۱-MI۱۴۱۲-MI۱۵۰۱- MI۱۶۰۱-MI۱۶۱۶-MI۱۷۰۵	—	بهای تاریخی و شرایط توری ایران	وضعیت فعلی گزارشگری مالی در ایران (کیلیت)
T۰۱۰۱-T۰۲۰۱-T۰۲۰۲-T۰۳۰۱-T۰۵۰۵-T۰۵۰۶- T۰۶۰۱-T۰۶۰۲-T۰۸۰۱-EI۰۱۰۷-MI۰۲۰۷- MI۰۲۱۵-MI۰۳۱۶-MI۰۴۰۸-MI۰۵۰۴-MI۰۵۰۵- MI۰۷۰۲-MI۰۷۰۷-MI۰۷۱۳-MI۰۸۰۲-MI۰۸۲۷- MI۱۳۰۳-MI۱۳۰۴-MI۱۶۰۲	—	تأثیر تورم بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری	

ادامه جدول ۲

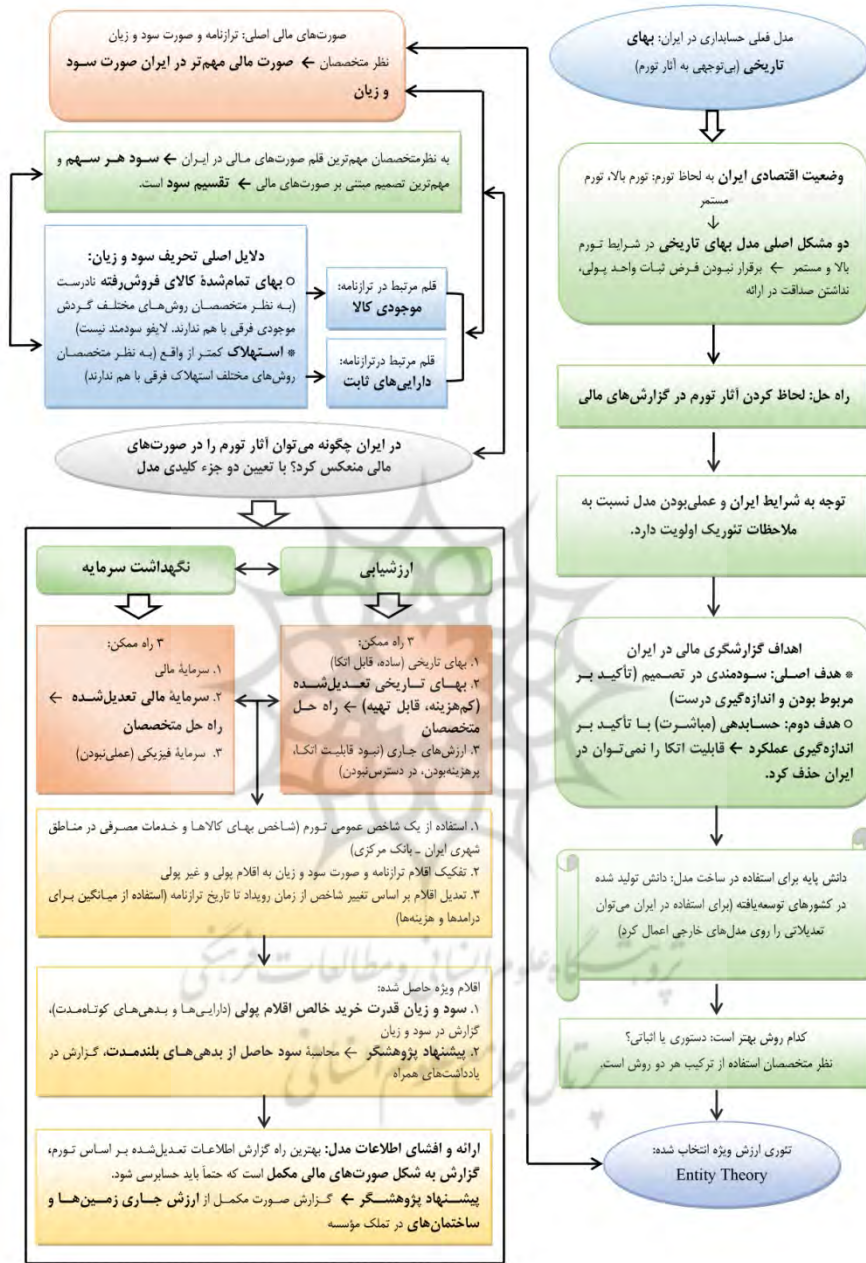
کدها	دسته های مفهومی	تم های فرعی	تم های اصلی
EI.۱۲۰-EI.۲۰۶-MI.۱۰۹-MI.۲۱۰-MI.۴۱۳- MI.۵۰۹-MI.۵۰۹-MI.۶۰۶-MI.۷۱۶-MI.۷۱۷- MI.۸۱۲-MI.۱۰۰۶-MI.۱۱۱۳-MI.۱۲۰۴-MI.۱۶۱۳- MI.۱۷۱۵-MI.۳۱۶	—	شرایط ایران و ملاحظات تئوریک	پایه های لازم برای مدل سازی حسابداری تئورمی در ایران
EI.۱۰۹-MI.۱۰۵-MI.۲۰۴-MI.۴۰۹-MI.۴۱۲- MI.۴۲۰-MI.۵۰۷-MI.۷۰۵-MI.۷۰۶-MI.۸۰۳- MI.۸۰۷-MI.۸۰۸-MI.۹۰۵-MI.۱۱۰۱-MI.۱۱۱۰- MI.۱۲۰۵-MI.۱۳۰۶-MI.۱۴۱۱-MI.۱۷۰۱-MI.۱۷۰۲- MI.۱۹۰۱-MI.۲۰۰۳-MI.۲۰۴-MI.۲۰۷	—	هدف گزارشگری مالی	
T.۲۰۳-T.۵۰۱-T.۵۰۲-T.۶۱۳-T.۶۱۴-T.۷۰۴- T.۷۰۵-EI.۱۰۶-EI.۲۰۷-MI.۲۰۶-MI.۴۰۶- MI.۵۰۳-MI.۸۱۲-MI.۱۱۰۷-MI.۱۲۰۹-MI.۱۷۰۳- MI.۱۸۰۳-MI.۱۹۰۲-MI.۲۰۰۹-EI.۱۲۳-MI.۱۲۱- MI.۳۱۸	—	تئوری ارزش ویژه	
EI.۱۰۲-EI.۱۰۳-EI.۱۰۴-EI.۱۱۳-EI.۲۰۳- EI.۲۰۴-EI.۲۰۵-EI.۳۰۲-EI.۳۰۳-EI.۳۰۴- MI.۱۰۲-MI.۱۰۳-MI.۱۰۴-MI.۲۰۲-MI.۲۰۳- MI.۲۰۵-MI.۳۰۲-MI.۳۰۶-MI.۴۰۳-MI.۴۰۴- MI.۴۰۵-MI.۵۰۲-MI.۵۱۲-MI.۷۰۴-MI.۷۰۸- MI.۷۰۹-MI.۸۰۹-MI.۸۱۰-MI.۹۰۶-MI.۹۰۷- MI.۹۱۰-MI.۱۰۰۲-MI.۱۰۰۴-MI.۱۱۰۲-MI.۱۱۰۳- MI.۱۱۰۴-MI.۱۱۰۵-MI.۱۲۰۶-MI.۱۲۰۸-MI.۱۳۰۹- MI.۱۳۱۰-MI.۱۴۱۰-MI.۱۵۰۴-MI.۲۰۰۵-MI.۲۰۰۸- MI.۲۰۱۱	—	دانش و روش	

ادامه جدول ۲

کدها	دسته‌های مفهومی	تم‌های فرعی	تم‌های اصلی
EI.۱۱۸-EI.۲۱۰-EI.۲۱۱-EI.۳۱۳-MI.۱۱۸-MI.۲۱۱- MI.۳۰۸-MI.۳۱۴-MI.۴۱۰-MI.۴۱۱-MI.۷۰۳-MI.۷۱۱- MI.۸۱۳-MI.۹۰۳-MI.۱۳۰۲-MI.۱۳۰۷-MI.۱۴۰۶-MI.۱۵۰۳- MI.۱۷۰۶-MI.۱۷۰۷-MI.۱۸۰۱-MI.۱۸۰۲-MI.۶۱۰	_____	ترازنامه	وضعیت فعلی صورت‌های مالی در ایران (پژئیات)
EI.۱۱۵-EI.۱۱۷-EI.۲۱۳-EI.۲۱۴-EI.۳۰۶-EI.۳۱۲- EI.۳۱۴-MI.۱۰۸-MI.۱۱۶-MI.۱۱۷-MI.۲۱۲-MI.۲۱۴- MI.۲۱۶-MI.۳۰۴-MI.۳۰۹-MI.۴۰۷-MI.۴۲۱-MI.۴۲۴- MI.۴۲۵-MI.۵۱۶-MI.۵۱۷-MI.۷۲۶-MI.۷۲۸-MI.۸۱۱- MI.۸۲۱-MI.۸۲۲-MI.۹۰۴-MI.۹۰۸-MI.۹۲۰-MI.۹۲۱- MI.۹۲۲-MI.۱۰۰۳-MI.۱۰۰۵-MI.۱۱۰۸-MI.۱۱۰۹-MI.۱۱۲۰- MI.۱۲۰۲-MI.۱۲۱۰-MI.۱۳۰۵-MI.۱۳۰۸-MI.۱۴۱۳-MI.۱۵۰۲- MI.۱۵۰۶-MI.۱۶۰۳-MI.۱۷۱۱-MI.۱۷۱۲-MI.۱۷۱۳-MI.۱۹۱۱- MI.۶۰۲-MI.۶۱۶-MI.۶۲۱-MI.۶۲۳	-	صورت سودزبان	
MI.۲۰۸-MI.۳۰۷-MI.۸۰۵-MI.۸۰۶-MI.۸۲۴-MI.۹۰۹- MI.۱۳۱۲-MI.۱۵۰۵-MI.۱۶۰۴-MI.۱۹۰۳-MI.۱۹۰۴-MI.۶۲۲	-	کلیات مرتبط با صورت‌های مالی	
T.۱۰۶-T.۳۰۲-T.۴۰۱-T.۴۰۲-T.۵۰۹-T.۶۰۳-T.۶۰۴- T.۶۰۵-T.۷۰۱-T.۸۰۲-T.۱۰۰۱-T.۱۱۰۳-EI.۱۱۰-EI.۱۱۲- EI.۲۰۸-EI.۳۰۹-MI.۳۱۰-MI.۴۱۶-MI.۷۱۵-MI.۸۱۴- MI.۹۱۴-MI.۱۰۰۷-MI.۱۱۱۱-MI.۱۲۱۲-MI.۱۲۱۴-MI.۱۳۱۳- MI.۱۳۱۴-MI.۱۴۰۴-MI.۱۵۰۷-MI.۱۶۰۵-MI.۱۶۰۶-MI.۱۷۱۴- MI.۱۹۰۵-MI.۲۰۹	تعدیل بهای تاریخی بر اساس شاخص عمومی تورم	ارزشیابی	بازی مدل مناسب برای حسابداری توری در ایران
T.۱۰۵-T.۳۰۳-T.۴۰۳-T.۵۰۷-T.۵۰۸-T.۶۰۶-T.۶۰۷- T.۶۰۸-T.۷۰۲-T.۸۰۳-T.۱۰۰۲-T.۱۰۰۳-T.۱۱۰۴-T.۱۱۰۵- T.۱۱۰۶-EI.۱۱۱-EI.۲۰۹-EI.۳۰۸-EI.۳۱۰-MI.۱۱۱- MI.۱۱۲-MI.۱۱۳-MI.۳۱۱-MI.۳۱۲-MI.۴۱۴-MI.۴۱۵- MI.۴۱۷-MI.۴۱۸-MI.۵۱۰-MI.۵۱۱-MI.۷۱۹-MI.۷۲۰- MI.۷۲۱-MI.۸۱۵-MI.۸۱۶-MI.۸۱۷-MI.۹۱۱-MI.۹۱۵- MI.۹۱۶-MI.۱۰۰۸-MI.۱۰۰۹-MI.۱۱۱۲-MI.۱۱۱۴-MI.۱۱۱۵- MI.۱۲۰۷-MI.۱۲۱۵-MI.۱۳۱۶-MI.۱۳۱۷-MI.۱۴۰۳-MI.۱۴۰۵- MI.۱۴۰۷-MI.۱۴۰۸-MI.۱۵۰۸-MI.۱۶۰۷-MI.۱۶۰۸-MI.۱۶۰۹- MI.۱۷۱۶-MI.۱۹۰۶-MI.۱۹۰۷-MI.۶۱۲-MI.۶۱۳-MI.۲۱۷	ارزش‌های جاری		

ادامه جدول ۲

کدها	دسته های مفهومی	تم های فرعی	تم های اصلی
T.۱۰۳-T.۰۴-T.۰۳-T.۰۹-T.۰۶-T.۰۷-T.۰۶-T.۰۹- T.۱۰۷-EI.۱۱۴-EI.۲۱۲-EI.۳۱۱-MI.۷۲۳-MI.۹۱۸- MI.۱۱۷-MI.۱۲۱۶-MI.۱۴۰۹-MI.۱۷۱۸-MI.۱۹۰۸	سرمایه مالی تعدیل شده بر اساس شاخص عمومی تورم	نگهداشت سرمایه	اجزای مدل مناسب برای حسابداری تورمی در ایران
T.۱۰۴-T.۰۴-T.۰۵-T.۰۴-T.۰۶-T.۰۶-T.۰۷-T.۰۷-T.۰۹- T.۱۰۸-EI.۱۱۶-MI.۱۱۴-MI.۳۱۳-MI.۴۲۲-MI.۴۲۳- MI.۰۵۱۳-MI.۰۷۳۴-MI.۰۸۱۹-MI.۰۸۲۰-MI.۱۱۱۶-MI.۱۲۱۷- MI.۱۳۱۸-MI.۱۶۱۰-MI.۱۶۱۱-MI.۱۶۱۲-MI.۱۷۱۷-MI.۰۶۱۸	سرمایه فیزیکی		
T.۰۶۱۵-T.۰۷۰۳-T.۰۷۰۸-T.۱۰۰۴-T.۱۰۰۵-T.۱۱۰۱-T.۱۱۰۲- EI.۱۱۹-EI.۱۲۱-EI.۱۲۲-EI.۲۰۲-EI.۲۱۵-EI.۰۳۰۵- EI.۰۳۰۷-EI.۰۳۱۵-EI.۰۳۱۶-EI.۰۳۱۷-EI.۰۳۱۸-MI.۱۰۶- MI.۱۰۷-MI.۱۱۰-MI.۱۱۵-MI.۱۱۹-MI.۱۲۰-MI.۲۱۳- MI.۲۱۸-MI.۲۱۹-MI.۰۳۰۵-MI.۰۳۱۵-MI.۰۳۱۷-MI.۰۴۱۹- MI.۰۴۲۶-MI.۰۴۲۷-MI.۰۵۰۶-MI.۰۵۰۸-MI.۰۵۱۴-MI.۰۵۱۵- MI.۰۷۱۴-MI.۰۷۱۸-MI.۰۷۲۲-MI.۰۷۲۵-MI.۰۷۲۷-MI.۰۷۲۹- MI.۰۷۳۰-MI.۰۷۳۱-MI.۰۸۱۸-MI.۰۸۲۵-MI.۰۸۲۶-MI.۰۹۰۲- MI.۰۹۱۳-MI.۰۹۱۷-MI.۰۹۱۹-MI.۱۰۱۰-MI.۱۰۱۱-MI.۱۱۱۸- MI.۱۱۱۹-MI.۱۱۲۱-MI.۱۱۲۱-MI.۱۱۲۳-MI.۱۲۱۸-MI.۱۲۱۹- MI.۱۳۱۱-MI.۱۳۱۵-MI.۱۳۱۹-MI.۱۴۱۴-MI.۱۵۰۹-MI.۱۶۱۴- MI.۱۶۱۵-MI.۱۶۱۷-MI.۱۶۱۸-MI.۱۷۰۴-MI.۱۷۰۸-MI.۱۷۰۹- MI.۱۷۱۰-MI.۱۷۱۹-MI.۱۷۲۰-MI.۱۷۲۱-MI.۱۷۲۲-MI.۱۸۰۴- MI.۱۸۰۵-MI.۱۹۰۹-MI.۱۹۱۰-MI.۱۹۱۲-MI.۰۶۱۹-MI.۰۶۲۰- MI.۰۶۲۱-MI.۰۶۲۴-EI.۰۲۱۶	سایر موارد مرتبط با مدل		



شکل ۱. مدل گزارشگری حسابداری تورمی در ایران

تجزیه و تحلیل داده‌های پرسشنامه

همان‌طور که پیش از این اشاره شد، برای سنجش موافقت متخصصان (صاحب‌نظران) با مدل کیفی پیشنهادشده این پژوهش، پرسشنامه‌ای تدوین شد و در اختیار آنان قرار گرفت. داده‌های حاصل از پرسشنامه‌های تکمیل‌شده، پس از جمع‌آوری و استخراج، به کمک نسخه هفدهم نرم‌افزار SPSS تجزیه و تحلیل شدند. پرسشنامه شامل ۳۶ سؤال بود که بر اساس اجزای مدل کیفی تدوین‌شده پژوهش (شکل ۱) طراحی شده بودند. از پرسشنامه‌های توزیع‌شده، ۸۳ نسخه تکمیل شد و به دست پژوهشگر رسید. هر سؤال پرسشنامه در قالب طیف پنج‌تایی لیکرت (کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم، کاملاً موافقم)، میزان مخالفت یا موافقت پاسخ‌دهنده را با گزاره مطرح‌شده در سؤال سنجیده است. در نهایت پاسخ‌های جمع‌آوری‌شده به ترتیب زیر به عدد تبدیل شدند و بر اساس مقدار عددی به تحلیل آنها پرداخته شد.

$$\begin{aligned} 1 &= \text{کاملاً مخالفم} & 2 &= \text{مخالفم} & 3 &= \text{نظری ندارم} \\ 4 &= \text{موافقم} & 5 &= \text{کاملاً موافقم} \end{aligned}$$

ابتدا به قابلیت اعتماد (پایایی)^۱ و اعتبار (روایی)^۲ پرسشنامه اشاره می‌کنیم. قابلیت اعتماد عبارت است از ثبات اندازه‌ها در دفعات اندازه‌گیری (از کیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲). قابلیت اعتماد پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ ارزیابی شده است. مقدار آلفای کرونباخ کلی برای ۳۶ سؤال پرسشنامه ۰/۷۸۵ به دست آمد که نشان می‌دهد پرسشنامه از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است. «روایی عبارت است از میزان انطباق مشاهدات و پرسش‌های تحقیق با هدف اصلی پژوهش» (از کیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲). در این پژوهش، سؤال آخر پرسشنامه (سؤال ۳۶) را می‌توان نوعی سنجش اعتبار برای پرسشنامه دانست. در این سؤال از پاسخ‌دهندگان درخواست شد که موافقت یا مخالفت خود را با گزاره «در این پرسشنامه جنبه‌های مختلف حسابداری توری مورد توجه قرار گرفته است» اعلام کنند. پاسخ‌دهندگان با این گزاره موافق بودند.

برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش، آزمون کولموگروف - اسمیرنوف اجرا شده است:

H_0 : داده‌ها توزیع نرمالی دارند.

H_1 : داده‌ها توزیع نرمالی ندارند.

این آزمون بر اساس سطح خطای ۵ درصد اجرا شد ($\alpha=0/05$) و نتایج آن نشان داد توزیع هیچ‌یک از سؤال‌های پرسشنامه نرمال نیست، بنابراین برای تمام سؤال‌ها آزمون ناپارامتریک دوجمله‌ای اجرا شد.

فرض‌های آزمون دو جمله‌ای برای بررسی میانگین سؤال‌ها به شرح زیر است:
 H_0 : بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح‌شده موافق نبودند ($P \leq 0/05$).
 H_1 : بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح‌شده موافق‌اند ($P > 0/05$).
 نتایج به‌دست‌آمده از آزمون دو جمله‌ای در جدول ۳ آمده است. برای کمک به مرور سریع این جدول، گزاره مرتبط با هر سؤال به شکل خلاصه در یک ستون، کنار شماره سؤال مربوط به آن ذکر شده است تا خواننده بتواند به سرعت جدول را بررسی کند.

جدول ۳. نتایج آزمون دو جمله‌ای

نتیجه	Sig	درصد هر گروه	تعداد هر گروه	ویژگی گروه‌ها	گروه‌ها	سؤال
✓	0/000	0/01	1	≤ 3	گروه 1	اهمیت حسابداری توری
		0/99	82	> 3	گروه 2	
		1/00	83		کل	
✓	0/000	0/06	5	≤ 3	گروه 1	انعکاس نیافتن آثار تورم در مدل فعلی
		0/94	78	> 3	گروه 2	
		1/00	83		کل	
✓	0/000	0/08	7	≤ 3	گروه 1	نقض ثبات واحد پول
		0/92	76	> 3	گروه 2	
		1/00	83		کل	
✓	0/000	0/19	16	≤ 3	گروه 1	نداشتن صداقت در ارائه
		0/81	67	> 3	گروه 2	
		1/00	83		کل	
✓	0/000	0/10	8	≤ 3	گروه 1	ضرورت انعکاس آثار تورم
		0/90	75	> 3	گروه 2	
		1/00	83		کل	
✓	0/000	0/27	22	≤ 3	گروه 1	توجه به واقعیت‌ها و وضعیت ایران
		0/73	60	> 3	گروه 2	
		1/00	82		کل	
-	0/078	0/40	33	≤ 3	گروه 1	هدف اصلی، سودمندی در تصمیم
		0/60	50	> 3	گروه 2	
		1/00	83		کل	

✓ فرض صفر رد می‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح‌شده موافق‌اند.
 - فرض صفر رد نمی‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح‌شده موافق نیستند.

ادامه جدول ۳

نتیجه	Sig	درصد هر گروه	تعداد هر گروه	ویژگی گروه‌ها	گروه‌ها	سؤال
—	۰/۰۹۷	۰/۴۰ ۰/۶۰ ۱/۰۰	۳۳ ۴۹ ۸۲	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	هدف دوم، حسابداری (پاسخگویی) سؤال ۸
✓	۰/۰۰۰	۰/۱۴ ۰/۸۶ ۱/۰۰	۱۲ ۷۱ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	مینا قراردادن دانش حسابداری کشورهای توسعه یافته سؤال ۹
✓	۰/۰۰۰	۰/۱۶ ۰/۸۴ ۱/۰۰	۱۳ ۷۰ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	ترکیب دو روش دستوری و اثباتی سؤال ۱۰
—	۰/۰۷۵	۰/۴۰ ۰/۶۰ ۱/۰۰	۳۳ ۴۹ ۸۱	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	دو تئوری مطرح در زمینه ارزش ویژه سؤال ۱۱
✓	۰/۰۰۰	۰/۲۸ ۰/۷۲ ۱/۰۰	۲۳ ۶۰ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	اهمیت صورت سود و زیان بیشتر از ترازنامه سؤال ۱۲
✓	۰/۰۰۰	۰/۳۰ ۰/۷۰ ۱/۰۰	۲۵ ۵۸ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	اهمیت EPS سؤال ۱۳
—	۰/۲۷۲	۰/۵۷ ۰/۴۳ ۱/۰۰	۴۷ ۳۶ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	تقسیم سود سؤال ۱۴
✓	۰/۰۰۰	۰/۱۷ ۰/۸۳ ۱/۰۰	۱۴ ۶۹ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	دو قلم اصلی تحریف کننده صورت سود و زیان سؤال ۱۵
✓	۰/۰۲۸	۰/۳۷ ۰/۶۳ ۱/۰۰	۳۱ ۵۲ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	تحریف استهلاک، بیشتر از تحریف بهای تمام شده کالای فروش رفته سؤال ۱۶
✓	۰/۰۰۰	۰/۱۰ ۰/۹۰ ۱/۰۰	۸ ۷۵ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	تحریف دارایی‌های ثابت در ترازنامه سؤال ۱۷

✓ فرض صفر رد می‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق‌اند.
 - فرض صفر رد نمی‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق نیستند.

ادامه جدول ۳

نتیجه	Sig	درصد هر گروه	تعداد هر گروه	ویژگی گروه‌ها	گروه‌ها	سؤال
✓	.۰/۰۰۰	.۰/۲۴ .۰/۷۶ ۱/۰۰	۲۰ ۶۳ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۱۸ دو جزء اصلی مدل حسابداری
✓	.۰/۰۰۰	.۰/۲۷ .۰/۷۳ ۱/۰۰	۲۲ ۶۱ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۱۹ تعدیل شده با شاخص عمومی تورم کم هزینه‌تر و ساده‌تر
—	۱/۰۰۰	.۰/۴۹ .۰/۵۱ ۱/۰۰	۴۱ ۴۲ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۰ تعدیل شده با شاخص عمومی تورم مناسب‌تر
✓	.۰/۰۴۸	.۰/۳۹ .۰/۶۱ ۱/۰۰	۳۲ ۵۱ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۱ ارزش‌های جاری امکان‌پذیر نیست
—	.۰/۷۴۱	.۰/۴۸ .۰/۵۲ ۱/۰۰	۳۹ ۴۳ ۸۲	> ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۲ سرمایه فیزیکی عملی نیست
✓	.۰/۰۰۰	.۰/۲۹ .۰/۷۱ ۱/۰۰	۲۴ ۵۹ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۳ تعدیل سرمایه با شاخص عمومی تورم
✓	.۰/۰۰۰	.۰/۰۲ .۰/۹۸ ۱/۰۰	۲ ۸۰ ۸۲	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۴ تفاوت نحوه برخورد با اقلام پولی و اقلام غیر پولی
✓	.۰/۰۰۰	.۰/۰۱ .۰/۹۹ ۱/۰۰	۱ ۸۱ ۸۲	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۵ باید اقلام پولی و اقلام غیر پولی را تفکیک کرد
✓	.۰/۰۰۰	.۰/۱۴ .۰/۸۶ ۱/۰۰	۱۲ ۷۱ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۶ تعدیل اقلام ترازنامه بر اساس اثر تغییر شاخص طی زمان
✓	.۰/۰۰۴	.۰/۳۴ .۰/۶۶ ۱/۰۰	۲۸ ۵۵ ۸۳	< = ۳ > ۳	گروه ۱ گروه ۲ کل	سؤال ۲۷ تعدیل اقلام صورت سود و زیان با میانگین شاخص

✓ فرض صفر رد می‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح‌شده موافق‌اند.
- فرض صفر رد نمی‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح‌شده موافق نیستند.

ادامه جدول ۳

نتیجه	Sig	درصد هر گروه	تعداد هر گروه	ویژگی گروه‌ها	گروه‌ها	سؤال
✓	۰/۰۰۴	۰/۳۴	۲۸	≤ 3	گروه ۱	سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی
		۰/۶۶	۵۵	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۳		کل	
✓	۰/۰۰۰	۰/۰۴	۳	≤ 3	گروه ۱	مزیت تأمین مالی از طریق بدهی‌های بلندمدت
		۰/۹۶	۷۹	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۲		کل	
✓	۰/۰۰۵	۰/۳۴	۲۸	≤ 3	گروه ۱	سود قدرت خرید بدهی‌های بلندمدت
		۰/۶۶	۵۴	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۲		کل	
✓	۰/۰۰۰	۰/۱۶	۱۳	≤ 3	گروه ۱	بهتر است صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تاریخی نیز همچنان گزارش شوند
		۰/۸۴	۷۰	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۳		کل	
✓	۰/۰۰۰	۰/۱۱	۹	≤ 3	گروه ۱	گزارش به شکل صورت‌های مالی مکمل
		۰/۸۹	۷۴	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۳		کل	
✓	۰/۰۰۰	۰/۱۶	۱۳	≤ 3	گروه ۱	مفید بودن ارزش جاری زمین‌ها و ساختمان‌های تحت تملک واحد تجاری
		۰/۸۴	۷۰	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۳		کل	
✓	۰/۰۰۰	۰/۳۰	۲۵	≤ 3	گروه ۱	امکان تهیه ارزش جاری زمین و ساختمان در ایران
		۰/۷۰	۵۸	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۳		کل	
✓	۰/۰۱۵	۰/۳۶	۳۰	≤ 3	گروه ۱	اجباری بودن گزارش صورت‌های مالی تعدیل شده
		۰/۶۴	۵۳	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۳		کل	
✓	۰/۰۰۰	۰/۳۰	۲۵	≤ 3	گروه ۱	در این پرسشنامه جنبه‌های مختلف حسابداری تورمی مورد توجه قرار گرفته است
		۰/۷۰	۵۸	> 3	گروه ۲	
		۱/۰۰	۸۳		کل	

شایان ذکر اینکه نتیجه‌گیری‌های این جدول براساس سطح خطای ۵ درصد است.

✓ فرض صفر رد می‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق‌اند.
- فرض صفر رد نمی‌شود؛ پاسخ‌دهندگان با گزاره مطرح شده موافق نیستند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج جدول ۳ حاکی از تأیید مدل در تمام اجزای اصلی است. در رابطه با ارزشیابی راه حل پیشنهادی مدل، تعدیل داده‌های بهای تاریخی بر اساس شاخص عمومی تورم است و برای نگهداشت سرمایه نیز، سرمایه مالی تعدیل شده بر اساس شاخص عمومی تورم پیشنهاد شده است. در مدل، پژوهشگر دو پیشنهاد مبنی بر محاسبه و گزارش سود حاصل از بدهی‌های بلندمدت و گزارش ارزش جاری زمین و ساختمان‌ها مطرح کرد که پاسخ‌دهندگان با هر دو پیشنهاد موافق بودند. پیشنهاد اصلی پژوهش حاضر برای اقدام عملی، الزامی کردن ارائه صورت‌های مالی مکمل برای شرکت‌های بورسی است، صورت‌های مالی مکملی که آثار تورم را در گزارش‌های مالی منعکس کند.

برای تحقیقات آتی موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود:

الف) اطلاعات تعدیل شده براساس مدل پژوهش حاضر، برای تعدادی از شرکت‌ها به شکل آزمایشی تهیه شود و در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد.

ب) به‌منظور ارزیابی بهتر اثر تورم بر گزارش‌های مالی شرکت‌های ایرانی، پژوهشی گسترده درباره ساختار ترازنامه و صورت سود و زیان شرکت‌های بورسی انجام گیرد و از این طریق درصد هر قلم و گردش هر قلم به‌طور میانگین مشخص شود.

References

- Azkiya, M. & Darban Astaneh, A. (2003). *Applied Research Methods*. Vol 1. Tehran: Keyhan Publication. (in Persian)
- Braun, V. & Clark, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2): 77-101.
- Dastgir, M. & Omid Ali, M. (2004). Examining the Obstacles for Using Inflation Accounting in Iran. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 11(1): 45-62. (in Persian)
- Godfrey, J., Hodgson, A., Holmes, S. & Tarca, A. (2009). *Accounting Theory*. 6th ed. USA: John Wiley.
- Hafeznia, M. (2006). *An Introduction to Research Methods in Humanities*. Tehran: SAMT. (in Persian)
- Hariri, N. (2006). *Principles and Methods of Qualitative Research*. Tehran: Azad University Publication. (in Persian)

- Houshangi, R. (2012). *The Value Relevance of Inflation-adjusted Accounting Information in Iran*. Unpublished master's thesis, University of Tehran, Tehran, Iran. (in Persian)
- Kirkulack, B. & Balsari, C. K. (2009). Value Relevance of Inflation-Adjusted Equity and Income. *The International Journal of Accounting*, 44(4): 363-377.
- Lewis, R. & Pendrill, D. (2004). *Advanced Financial Accounting*. 7th ed. England: Prentice Hall.
- Nikbakht, M. & Tanani, M. (2007). Examining the Relationship between Inflation-adjusted Profitability Ratios and the Return in Oil Refining and Petrochemical Stocks in TSE. *Journal of Humanities and Social Sciences*, 7 (24): 127-142. (in Persian)
- Schroeder, R. G., Clark, M. W. & Cathey, J. M. (2009). *Financial Accounting Theory and Analysis*. 9th ed. USA: John Wiley.
- Short, D. (1978). The Impact of Price-level Adjustment in the Context of Risk Assessment. *Journal of Accounting Research*, 16: 259-272.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1990). *Basics of Qualitative Research*. by Afshar, H. Tehran: Nashreney Publication. (in Persian)
- Tweedie, D. & Whittington, G. (1984). *The Debate on Inflation Accounting*. USA: Cambridge University Press.
- Whittington, G. (1983). *Inflation Accounting, an Introduction to the Debate*. USA: Cambridge University Press.
- Wolk, H.; Dodd, J. L. & Tearney, M. G. (2004). *Accounting Theory*. 6th ed. Thomson South-Western.
- Wolk, H., Dodd, J. L. & Rozycki, J. J. (2008). *Accounting Theory*. 7th ed. USA: Sage Publications.