

# حسابداری تورمی

ترجمه و اقتباس: محسن دستگیر

گزارشات مالی و تغییر قیمتها (تورم)

اندازه‌گیری درآمد (سود) یکی از موضوعات بحث‌انگیز در رشته حسابداری است. در این مقاله سعی شده است تا نشان داده شود چگونه تورم توسط صورت‌حساب سود و زیان نشان داده می‌شود.

تورم و اندازه‌گیری درآمد (سود)

از ابتدای دهه ۱۹۷۰ میلادی بحث اصلی حسابداران در خصوص، سود اغراق‌آمیز و غیرمعمول گزارش شده در صورت‌حساب‌های سود و زیان شرکت‌ها و موسسات بوده است. از طرف دیگر مدیران اجرایی موسسات مدعی شده‌اند که در زمان ترقی سطح قیمتها، سیستم حسابداری تاریخی (قیمت تمام شده) سود را به شکل گمراه‌کننده‌ای اندازه‌گیری و گزارش می‌کند. بعضی از مدیران شکایت داشته‌اند که سود گزارش شده چنان بیش از میزان واقعی گزارش می‌شود که مالیات غیر عادلانه وضع می‌شود. در خیلی موارد وجوه سرمایه گذاری شده بجای عایدات مشمول وضع مالیات قرار می‌گیرد. در این مقاله برای موضوع تکیه می‌شود و هدف آشنائی شما با مفاهیم سود و سرمایه است.

کارخانجات با حجم سرمایه‌گذاری‌های عظیم در ماشین‌آلات و ساختمان و تجهیزات مدعی شده‌اند که سودشان حتی با رعایت اصول و موازین حسابداری بیش از حد واقع اندازه‌گیری می‌شود. بطور مثال، شرکت فولاد بتلهم

در سال ۱۹۸۱ سود خالصی معادل ۲۱۱ میلیون دلار گزارش داده است که اگر هزینه استهلاک بر اساس حسابداری قیمت‌های جایگزینی محاسبه میشد این شرکت زبانی معادل ۱۰۸ میلیون دلار نشان می‌داد.

در اواسط دهه هفتاد مشکل گزارش سود منورم و غیر واقعی توسط سیستم حسابداری دز اغلب کشورها تشخیص داده شد. در نتیجه افراد به گزارشات غیر واقعی، گمراه کننده، و بی فایده حمله نمودند و پیشنهاد شد که تغییراتی اساسی توسط اقدامات قانونی به منظور کناره گیری از سیستم حسابداری قیمت تمام شده که در طول قرن بیستم حاکمیت مطلق خود را در حرفه حسابداری حفظ نموده است، انجام پذیرد. بطور خلاصه محور مباحث بر نحوه محاسبه سود و سرمایه قرار دارد. مفاهیم متعدد از سود و سرمایه مالا "به روشهای مختلف اندازه گیری سود و سرمایه منتهی می گردد.

### سود یا سرمایه

در بیک نظر مفهوم سود ممکن است سراسر است جلوه کند. سود باعث افزایش ثروت می شود. اما ثروت چیست؟ ثروت همان سرمایه است. بنابراین سرمایه چیست؟ یک سری سوالات بی انتها به این نحو می توان مطرح نمود. اساس موضوع مورد بحث بر تفکیک بین سرمایه بکار رفته و سود قرار دارد. سرمایه بکار رفته مفهوم سرمایه مالی دارد تا مفهوم سرمایه فیزیکی. تاکید بر سودآوری بالقوه و جوه سرمایه گذاری شده است بدون توجه به نوع موجودیها، تجهیزات و یا سایر منابع تحصیل شده.

منابع مالی (سرمایه) با این انتظار سرمایه گذاری می شود که سرمایه اولیه برگشت شده و علاوه بر آن بازدهی نیز از آن سرمایه گذاری تحصیل شود.

مباحثی وجود دارد که آیا وجوه حاصله توسط سرمایه گذاری را می توان بازده روی سرمایه گذاری تلقی نمود.

"کمیته استانداردهای حسابداری آمریکا بین تثبیت سرمایه مالی و سرمایه فیزیکی چنین تفکیک قائل شده است.

سرمایه مالی وقتی تثبیت می شود که درآمد حداقل برابر با کلیه هزینهها و قیمت تمام شده کالای فروش رفته باشد. اندازه گیری صحیح قیمت تمام شده و هزینهها بستگی به مفهوم تثبیت سرمایه بکار رفته دارد. مفاهیم تثبیت سرمایه . . . . . ممکن است به شکل زیر توصیف شود.

۱- تثبیت سرمایه مالی - اگر سرمایه به مفهوم منابع مالی بکار رود، قیمت تمام شده و هزینهها نیز باید براساس منابع مالی اندازه گیری شود (معمولا" براساس قیمت تمام شده).

فرض کنید بطور مثال شرکتی با ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال سرمایه نقدی شروع بکار می کند. این مبلغ فوراً جهت خرید موجودی کالا مصرف می شود. سال بعد این موجودی به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروش می رود. قیمت تمام شده کالای فروش رفته ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال ارزیابی می شود این مبلغی است که جهت تثبیت سرمایه اولیه مورد نیاز خواهد بود و سود معادل ۵۰۰,۰۰۰ ریال تعیین می گردد. فرض کنید به عنوان راه حلی دیگر، موجودی کالا براساس ارزش جاری در پایان سال ارزیابی شود (۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال). آنهایی که به مفهوم سرمایه مالی اعتقاد دارند افزایش ارزش جاری را (۲۰۰,۰۰۰ ریال)

بعنوان بخشی از سود تلفی می‌کنند. ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال از مبلغ ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال جهت تثبیت سرمایه مالی در پایان سال مالی کسر می‌شود.

۲ - تثبیت سرمایه فیزیکی (حفظ ظرفیت فیزیکی عملیات) براساس این نظریه، قیمت تمام شده و هزینه‌ها باید براساس مبالغی که جهت حفظ ظرفیت به منظور تثبیت سطح قبلی تولید کالا و خدمات لازم است اندازه‌گیری شود. دوباره به یک مثال عددی توجه کنید. اگر در مثال فوق موجودی به مبلغ ۱,۵۰۰,۰۰۰ ریال به فروش رود و اگر قیمت جاری موجودی کالا در زمان فروش ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد. سود ۳۰۰,۰۰۰ ریال تلفی می‌شود و ۱,۲۰۰,۰۰۰ ریال جهت حفظ ظرفیت فیزیکی عملیات باید ابقا شود.

وضعیت مالی شرکت "ج" جهت مقایسه مفاهیم مختلف سود و سرمایه نشان داده شده است. چهار روش اساسی اندازه‌گیری سود ارائه گردید که دوزوش با استفاده از ارزش اسمی پول و دو روش با استفاده از ارزش ثابت پول است.

ارزش اسمی پول واحد پولی است که برای تغییرات قدرت عمومی خرید پول تعدیل نشده است. درحالیکه ارزش ثابت پول همان ریال اسمی است که براساس قدرت عمومی خرید پول ارائه شود.

شرکت "ج" دارای ترازنامه مقایسه‌ای زیر است (بر مبنای قیمت‌های تاریخی براساس ریال اسمی)

۱۳۶۲	۱۳۶۱	ارقام به هزار ریال
ریال ۱۰۵۰۰	۰	صندوق
ریال ۲۰۰۰	۸۰۰۰	موجودی (به ترتیب ۴۰۰ واحد و ۱۰۰ واحد)
۱۲۵۰۰	۸۰۰۰	جمع دارائی‌ها
۸۰۰۰	۸۰۰۰	سرمایه
۴۵۰۰	—	سود تقسیم نشده
۱۲۵۰۰	۸۰۰۰	حقوق صاحبان سهام

شرکت "ج" تمام ۴۰۰ واحد موجودی‌اش را با نرخ ۲۰ ریال هر واحد (جمعا ۸۰۰۰ ریال) در ۱۳۶۱/۱۲/۲۹ خریداری کرده است و تا ۱۳۶۲/۱۲/۲۹ آنها را نگه داشته است. ۳۰۰ واحد را با قیمت ۳۵ ریال هر واحد (جمعا ۱۰۵۰۰ ریال) در ۱۳۶۲/۱۲/۲۹ می‌فروشد. قیمت‌های جایگزینی موجودی‌ها در آن تاریخ ۳۰ ریال هر واحد بوده است. شاخص سطح عمومی قیمت‌ها در ۱۳۶۲/۱۲/۲۹، ۱۰۰۰ و در ۱۳۶۲/۱۲/۲۹، ۱۱۰۰ بوده است. فرض کنید این تنها فعالیت مالی شرکت مذکور است و مالیات وجود ندارد.

### حسابداری قیمت‌های تاریخی براساس ارزش اسمی پول

جدول شماره ۱ مبنای مباحثی است که در قسمت‌های بعدی خواهد آمد. اولین سری از

صورت‌های مالی که در جدول شماره ۱ آمده است قیمت‌های تاریخی بر اساس ریال اسمی است (روش ۱) اساساً این روش سرمایه بکار رفته را بر مبنای ریال اسمی محاسبه می‌کند. این روش بسیار متداولی است و به روش قیمت‌های تاریخی (یا سیستم حسابداری قیمت تمام شده) معروف است. سود عملیاتی (برابر خواهد بود با سود ویژه در این حالت) مازاد درآمد تشخیص داده شده از هزینه‌های تاریخی دارایی‌های بکار رفته در تحصیل آن درآمد است. همان‌طوریکه می‌دانید در سیستم حسابداری قیمت‌های تاریخی معمولاً "مبادلات و دادوستدهائی باید انجام شود تا درآمد و در نتیجه سود تشخیص داده شود. بنابراین هیچ درآمدی قبل از فروش موجودی نشان داده نمی‌شود و تغییرات قیمت‌ها نادیده گرفته می‌شود.

### جدول شماره (۱)

ریال ثابت		ریال اسمی		
روش ۴	روش ۳	روش ۲	روش ۱	
قیمت‌های تاریخی جاری				ترازنامه به تاریخ
قیمت‌های تاریخی جاری				۲۹ / اسفند / ۱۳۶۲
۱۰۵۰۰	۱۰۵۰۰	۱۰۵۰۰	۱۰۵۰۰	صندوق
ج	ه	ج	ب	موجودی به
۳۰۰۰	۲۲۰۰	۳۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰ واحد
<u>۱۳۵۰۰</u>	<u>۱۲۷۰۰</u>	<u>۱۳۵۰۰</u>	<u>۱۲۵۰۰</u>	جمع دارائیه‌ها
۸۸۰۰	۸۸۰۰	۸۰۰۰	۸۰۰۰	سرمایه (سهام)
				سود تقسیم نشده:
۱۵۰۰	۳۹۰۰	۱۵۰۰	۴۵۰۰	مربوط به سود
				عملیاتی
۳۲۰۰		۴۰۰۰	ارزیابی	مربوط به تجدید
				جمع حقوق
<u>۱۳۵۰۰</u>	<u>۱۲۷۰۰</u>	<u>۱۳۵۰۰</u>	<u>۱۲۵۰۰</u>	صاحبان سهام



صورتحساب سود و زیان

برای سال ۱۳۶۲

فروش ۳۰۰ واحد هر واحد

۳۵ ریال

۱۰۵۰۰    ۱۰۵۰۰    ۱۰۵۰۰    ۱۰۵۰۰

ج	ج	ج	ب	
<u>۹۰۰۰</u>	<u>۶۶۰۰</u>	<u>۹۰۰۰</u>	<u>۶۰۰۰</u>	قیمت تمام شده کالای فروش رفته
<u><u>۱۵۰۰</u></u>	<u><u>۳۹۰۰</u></u>	<u><u>۱۵۰۰</u></u>	<u><u>۴۵۰۰</u></u>	سود عملیاتی

الف

عایدات نگاهداری.

ز	د	
۲۴۰۰	۳۰۰۰	۳۰۰ واحد فروخته شده (تحقق یافته)
ز	د	
<u>۸۰۰</u>	<u>۱۰۰۰</u>	۱۰۰ واحد فروخته شده (تحقق یافته)
<u><u>۳۲۰۰</u></u>	<u><u>۴۰۰۰</u></u>	جمع عایدات نگاهداری مربوط به تجدید ارزیابی

\* ارزش اسمی پول براساس شاخص عمومی قیمتها نشان داده نشده است در صورتیکه ارزش ثابت پول براساس شاخص عمومی قیمتها بیان گردیده است.

الف - اغلب افراد نشان دادن، عایدات (زیان) نگاهداری را در صورتحسابی جداگانه ترجیح می دهند در صورتیکه برخی دیگر افراد نشان دادن این عایدات (زیان) را بعنوان بخشی از درآمد سال مورد مطالعه می پسندند.

ب -	۲۰ ریال × ۱۰۰ =	۲۰ ریال × ۳۰۰ =
ج -	۳۰ ریال × ۱۰۰ =	۳۰ ریال × ۳۰۰ =
د -	(۲۰ ریال - ۳۰ ریال) × ۱۰۰ =	(۲۰ ریال - ۳۰ ریال) × ۳۰۰ =
ه -	۸۰۰۰ ریال × $\frac{110}{100}$ =	۶۰۰۰ ریال × $\frac{110}{100}$ =
و -	۲۰۰۰ ریال × $\frac{110}{100}$ =	۶۰۰۰ ریال × $\frac{110}{100}$ =
ز -	۲۴۰۰ ریال =	۲۴۰۰ ریال =

۲۴۰۰ ریال = ۶۶۰۰ ریال - ۹۰۰۰ ریال، ۸۰۰ ریال = ۲۲۰۰ ریال - ۳۰۰۰ ریال

۲۴۰۰ = (۲۰ ریال × ۱۱۰٪ - ۳۰۰) × ۱۰۰ = ۸۰۰

## حسابداری قیمت‌های جاری براساس ارزش اسمی پول

دومین سری از صورتهای مالی جدول شماره ۱ براساس روش قیمت‌های جاری که مدافعان زیادی در کشورهای انگلستان و استرالیا دارد ارائه شده است. این روش از قیمت‌های جاری براساس ریال اسمی استفاده می‌کند. بطور کلی قیمت جاری یک دارایی، قیمت جایگزینی آن دارایی است.

تاکید در اینجا بر درآمد عملیاتی است. همانطوریکه در ستون صورتحساب سود و زیان جدول شماره ۱ نشان داده شده این مدل تکیه بر آن دارد که سود عملیاتی باید سود قابل تقسیم باشد. یعنی شرکت "ج" می‌تواند تنها ۱۵۰۰ ریال سود تقسیم کند تا دارایی‌ها کافی جهت جایگزینی موجودی‌هایی که تازه فروخته است داشته باشد.

منقدین سیستم حسابداری قیمت‌های تاریخی مدعی هستند که ۴۵۰۰ ریال سود جهت ادامه عملیات شرکت گمراه کننده است زیرا که بطور نادرستی اضافات خالص دارایی‌های قابل تقسیم را نشان می‌دهد. اگر ۴۵۰۰ ریال سود تقسیم شود شرکت با توان کمتری قادر خواهد بود در همان سطح عملیاتی قبلی فعالیت کند. ۳۰۰۰ ریالی که بین دو سود عملیاتی گزارش شده تفاوت وجود دارد (۱۵۰۰ - ۴۵۰۰) اغلب بعنوان "سود موجودی‌ها" یا "سود متورم" خوانده می‌شود. چرا چنین است؟ زیرا که اکنون ۹۰۰۰ ریال بجای ۶۰۰۰ ریال جهت جایگزینی ۳۰۰ واحد فروخته شده لازم است (۱۰ ریال افزایش قیمت هر واحد کالا  $3000 = 300 \times 10$ ).

### عایدات نگاهداری و سرمایه فیزیکی

روش قیمت‌های جاری تاکید بر تفکیک بین "سود ناشی از ادامه عملیات" که توسط تفاوت بین درآمد و هزینه‌های جاری دارایی‌های مصرف شده جهت کسب آن درآمد نشان داده می‌شود و عایدات (زیان) نگاهداری که شامل افزایش (کاهش) در قیمت‌های جایگزینی دارایی‌ها نگاهداری شده طی دوره است دارد. حسابداران نظرات بسیار متفاوتی در به حساب منظور نمودن عایدات (زیان) نگاهداری دارند. حسابداری صحیح بستگی به تشخیص صحیح سود و سرمایه دارد. یعنی سود واقع نمی‌شود مگر آنکه سرمایه، بکار رفته تثبیت یا بازیافت شود. این موضوع در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. مدافعان نظریه تثبیت سرمایه فیزیکی مدعی هستند که کلیه عایدات نگاهداری (عایداتی که مربوط به آحاد فروخته شده و آحاد فروخته نشده هستند) باید از سود جدا شود و بعنوان بخشی از سرمایه تجدید ارزیابی شده بنام "حقوق صاحبان سهام جدید ارزیابی شده" تلقی شود. به منظور تدویم فعالیت هیچ سودی قبل از جایگزینی سرمایه فیزیکی آورده شده طی دوره حاصل نمی‌شود.

جهت سهولت مالیات بر درآمد در مثال جدول شماره ۱ نادیده گرفته شده است. روش حسابداری قیمت‌های تاریخی براساس ارزش اسمی پول (روش ۱) تنها روش قابل قبول مالیاتی است.

## حسابداری قیمت‌های تاریخی براساس ارزش ثابت پول

روش ۳ در جدول شماره ۱ نتایج اعمال شاخص‌های سطح عمومی قیمت‌ها را بر قیمت‌های تاریخی نشان می‌دهد. اساساً، اندازه‌گیری درآمد (سود) در هر سال باید براساس ارزش ثابت ریال تا براساس ارزش اسمی ریال ارائه شود.

دلیل اصلی در استفاده از روش ۳ مربوط به روح تئوری اندازه‌گیری درآمد می‌شود. جمع‌ها و تفریق‌ها باید براساس یک "واحد اندازه‌گیری عمومی" مانند ریال، متر، یارد، اونس و یا هر واحد اندازه‌گیری دیگر باشد.

با نگاهی به معایب روش ۱ ملاحظه می‌شود که تفریق ۶۰۰۰ ریال سال ۱۳۶۱ از ۱۰۵۰۰۰ ریال سال ۱۳۶۲ جهت رسیدن به ۴۵۰۰ ریال درست مانند کسر کردن ۶۰ سانتی‌متر از ۱۰۵ متر و رسیدن به ۴۵ است، نمره‌گذاری امتحانات دانشجویان براساس شیوه فوق نادرست خواهد بود ولی حسابداران سال‌هاست که از شیوه ریاضی نادرستی استفاده می‌کنند.

روش ۳، قیمت‌های تاریخی براساس ریال ثابت، نشان می‌دهد که چگونه شاخص‌ها عمومی ممکن است جهت تعدیل منابع قیمت‌های تاریخی براساس ریال اسمی بکار رود که در نتیجه مشکل فوق نیز حل می‌شود. مثالی از این نوع شاخص‌ها، شاخص تولید ناخالص ملی، شاخص قیمت‌های مصرف‌کنندگان است. هر کس می‌داند که پول دارای ارزش ثابتی نیست و قدرت خرید آن متغیر است. شاخص‌ها به منظور انجام تعدیلات لازم به منظور پیدا کردن رابطه بین شرایط جاری و شرایط گذشته بکار می‌روند. ما از شاخص سطح عمومی قیمت‌ها به منظور مقایسه قیمت‌های متوسط گروهی از کالاها و خدمات در یک تاریخ با متوسط قیمت‌های همان گروه از کالاها و خدمات در تاریخ دیگر استفاده می‌کنیم. شاخص‌ها تغییرات اجزاء قیمت‌ها را اندازه‌گیری نمی‌کنند، قیمت بعضی کالاها در یک جهت و بعضی دیگر در جهت دیگر تغییر می‌کنند. سطح عمومی قیمت‌های مصرفی ممکن است ترقی نمایند در حالیکه قیمت‌های مرغ و تخم مرغ کاهش یابند.

شاخص‌ها عمومی که در حسابداری ارزش ثابت پول بکار می‌روند با شاخص‌های "خاص" نباید اشتباه گرفته شوند. این دو دارای دو هدف متفاوت هستند. بعضی مواقع شاخص قیمت‌های خاص جهت تقریب قیمت‌های جاری دارایی‌های بخصوصی بکار می‌روند. یعنی بعضی از شرکتها از شاخص‌های بخصوصی جهت تعیین قیمت‌های جاری دارایی‌های خود استفاده می‌کنند. این شیوه ضرورت استخدام ارزیاب‌های متخصص حرفه‌ای را جهت تعیین قیمت جاری دارایی‌های خود منفي می‌کند.

### تشبیه سرمایه بکار رفته

روش قیمت‌های تاریخی براساس ارزش ثابت پول (روش ۳) تفاوت اساسی از قیمت‌های تاریخی ندارد. در این روش کلیه هزینه‌های تاریخی از درآمد‌های دوره که براساس ریال ثابت محاسبه گردیده‌اند وضع می‌شود. ارقام تعدیل شده همان قیمت‌های تاریخی هستند که معمولاً توسط استفاده از شاخص قیمت‌های عمومی به ارزش جاری نشان داده می‌شوند.

آحاد اولیه موجودیها هر سال به ارزشهای همان سال تعدیل گردیده و اثر این تعدیل را در حقوق صاحبان سهام نشان می دهیم . بطور مثال ترازنامه ۱۳۶۱/۱۲/۲۹ جهت انجام مقایسات در ۱۳۶۲/۱۲/۲۹ تعدیل می شود .

عوامل تعدیل	قیمتهای تعدیل نشده	عوامل تعدیل	قیمتهای تعدیل نشده
۱۱۰	موجودیها	۱۱۰	موجودیها
۱۰۰	ریال ۸۰۰۰	۱۰۰	ریال ۸۰۰۰
۱۱۰	سرمایه سهام	۱۱۰	سرمایه سهام
۱۰۰	۸۰۰۰	۱۰۰	۸۰۰۰

بطور مثال فرض کنید کلیه موجودیها برای دو سال نگاهداری می شوند . شاخص سطح عمومی قیمتها طی این مدت از ۱۱۰ به ۱۳۲ در سال ۱۳۶۳ افزایش می یابد . اقلام ترازنامه ۱۳۶۲/۱۲/۲۹ جهت مقایسه در ۱۳۶۳/۱۲/۲۹ تعدیل می گردند .

قیمتهای تعدیل شده	عوامل تعدیل	قیمتهای در	
۱۳۶۳/۱۲/۲۹		۱۳۶۲/۱۲/۲۹	
۱۰۵۶۰	۱۳۲/۱۱۰	ریال ۸۸۰۰	موجودیها
۱۰۵۶۰	۱۳۲/۱۱۰	۸۸۰۰	سرمایه سهام

\* همین نتایج را میتوان با استفاده از ارقام اول دست آورد .

$$۸۰۰۰ \times \frac{۱۳۲}{۱۰۰} = ۱۰۵۶۰ \quad \text{موجودیها}$$

$$۸۰۰۰ \times \frac{۱۳۲}{۱۰۰} = ۱۰۵۶۰ \quad \text{سرمایه سهام}$$

ارقام تعدیل شده همان ارقام اولیه هستند که بر حسب ارزش جاری پول (ریال جاری) بیان گردیده اند . بنابراین روش مزبور نباید عنوان "حسابداری قیمتتهای جاری" تلقی گردد . لذا در این روش اگر قیمتتهای خاص موجودیها ترقی یا تنزل کند قیمتتهای تعدیل شده بدون تغییر باقی می ماند .

روش حسابداری قیمتتهای تاریخی تعدیل شده با مفهوم تثبیت سرمایه بکاررفته بر مبنای قدرت عمومی خرید پول هماهنگی دارد . (مفهوم تثبیت سرمایه مالی) . پس از بررسی روش ۴ در این مورد بیشتر بحث خواهد شد .

### حسابداری قیمتتهای جاری بر اساس ارزش ثابت پول

روش ۴ که در جدول شماره ۱ آمده است نتایج اعمال شاخصهای عمومی را در قیمتتهای جاری نشان می دهد . همانطوریکه در پائین جدول شماره ۱ آمده است عایدی اسمی که در روش ۲ بدست می آید به منظور ارائه آن بر مبنای عایدی ثابت تعدیل می گردد . بطور مثال فرض کنید که شما ۱۰۰ واحد کالا در ۱۳۶۱/۱۲/۲۹ به مبلغ ۲۰۰۰ ریال بطور نقد خریداری کرده اید . اگر قیمتتهای جاری جایگزینی موجودی در ۱۳۶۲/۱۲/۲۹ معادل ۳۰۰۰ ریال باشد و شاخص سطح عمومی قیمتتهای نیز از ۱۰۰ به ۱۱۰ ریال تغییر کرده باشد



عایدی اسمی شما ۱۰۰ ریال و عایدی واقعی شما بر اساس ارزش ریال ثابت در سال ۱۳۶۲ تنها ۸۰۰ ریال خواهد بود (۳۰۰۰ ریال قیمت جاری منهای قیمتی تاریخی تعدیل شده ۲۲۰۰ -  $1/10 \times 2000$ )

فرض کنید که ۱۰۰ واحد را تا سال ۱۳۶۳ نگه خواهید داشت و شاخص عمومی سطح قیمتها نیز از ۱۱۰ به ۱۳۲ ترقی خواهد کرد. قیمتهای جایگزینی نیز از ۳۰ ریال هر واحد به ۳۴ ریال هر واحد افزایش می‌یابد که در نتیجه عایدی اسمی معادل

$$4 \times 100 = 400 \text{ ریال}$$

در سال ۱۳۶۳ بدست خواهید آورد. اما بر مبنای روش قیمتهای جاری بر اساس ریال ثابت (روش ۴) زیان واقعی نگاهداری گزارش خواهد شد.

$$\text{قیمتهای جاری تعدیل شده در } 1362/12/29 = \frac{132}{110} \times 3000 = 3600 \text{ ریال}$$

$$\text{قیمتهای جاری در } 1362/12/29 \quad \text{ریال } 34 = 100 \times 3400$$

$$\underline{\underline{200}}$$

زیان نگاهداری

اغلب تشویشین‌ها توافق نظر در مزیت نسبی روشهای حسابداری قیمتهای جاری نسبت به شقوق مختلف روش قیمتهای تاریخی دارند. یک توافق کلی در بین آنها بر این مبنای وجود دارد که تعدیل اقلام بر اساس ریال ثابت صرفنظر از موانع اجرایی یک پیشرفت محسوب می‌شود. زیرا در غیر این صورت سود شامل عایدات موهوم ناشی از عدم ثبات واحد اندازه‌گیری را در بر خواهد داشت.

### مفهوم قیمتهای جاری

اصطلاح قیمتهای (هزینه‌های) جاری رایج‌ترین اصطلاح در توضیح اساس و مبنای ارزشیابی موجودی‌ها (و بطور کلی دارائی‌ها) در روش ۲ از جدول شماره ۱ می‌باشد.

بهر حال این یک اصطلاح عمومی است و دارای شقوق مختلفی است.

در جدول شماره ۱ روش قیمتهای جاری تاکید بر این موضوع دارد که درآمد (سود) واقع نمی‌گردد مگر آنکه تفاوت قیمتهای جاری (جایگزینی) بر اساس نرخ‌های روز کسر شود. در بیشتر موارد قیمتها (هزینه‌های) جایگزینی مبین قیمتهای روز بدست آوردن دارائی مشابه است که جریان نقدی مشابهی مانند دارائی فعلی بدست می‌دهد. جهت یک شرکت خاص قیمتهای جایگزینی از طریق، ارزشیابی‌های خاص و یا شاخص‌های خاص جهت اجزاء دارائی‌ها بدست می‌آید.

بعضی مواقع قیمتهای جایگزینی یک دارائی خاص ممکن است بیش از مبلغ قابل بازیافت آن دارائی باشد. بطور مثال بعضی از ماشین‌آلات و یا موجودیها ممکن است متروک و دمده شده باشند. مبلغ قابل بازیافت در این صورت تعریف شده است به:

(۱-) ارزش فروش رفتنی خالص یک دارائی که در حال فروش باشد.

(۲-) ارزش فعلی خالص جریان نقدی مورد انتظار (که به ارزش استفاده‌ای معروف

است) یک دارائی که قصد فروش آن در بین نباشد. ارزش فروش رفتنی خالص مبلغ نقدی (یا معادل آن) که انتظار می رود از فروش دارائی تحصیل شود.

بطور خلاصه قانون "کمیته استانداردهای حسابداری" چنین است: اقل قیمت‌های جاری یا مبلغ قابل بازیافت.

### زمین، ساختمان و ماشین آلات

نظر کلی در استفاده از قیمت‌های جاری جهت ارزیابی موجودیها را میتوان به دارائیهایی ثابت نیز تعمیم داد. کم و بیش کاربرد این نظریه در حالت جدید مشکل‌تر می شود. یک مثال عددی ممکن است کمک موثری در توضیح مشکلات باشد. مثال جدول شماره ۱ داده فرض می‌کنیم که ۵۰۰۰ ریال از ۱۰۵۰۰ ریال وجه نقد در ۲ به خرید وسائل کار اختصاص داده شده است. این تجهیزات ظرف ۵ سال براساس روش خط مستقیم مستهلک می‌گردد. قیمت‌های جایگزینی تجهیزات (جدید) در ۱۳۶۳/۱۲/۲۹، ۸۰۰۰ ریال است. شاخص سطح عمومی قیمت‌ها در پایان سال ۱۳۶۲، ۱۱۰ و در پایان سال ۱۳۶۳، ۱۳۲ بوده است جدول شماره ۲ نشان می‌دهد، چرا تولید کنندگان کالاهای سنگین روش قیمت‌های جاری را ترجیح می‌دهند. دلیل این امر آن است که تولید کنندگان ترجیح می‌دهند پس از کسر ۱۶۰۰ ریال هزینه استهلاک سود آنان مشمول مالیات واقع شود و در همان حال عایدی نگاهداری به مبلغ ۳۰۰۰ ریال مشمول مالیات قرار نگیرد، زیرا که عایدی مذکور تثبیت سرمایه است و نه سود.

هزینه استهلاک بر مبنای قیمت‌های جاری از ضرب درصد استهلاک (۲۰٪ = ۱/۵) در قیمت‌های جاری دارائی‌ها بدست می‌آید  $۱۶۰۰ \text{ ریال} = ۲۰\% \times ۸۰۰۰ \text{ ریال}$   
عایدات نگاهداری در روش ۲ (حسابداری قیمت‌های جاری براساس ریال اسمی) از ضرب درصد افزایش قیمت‌های جاری (از ۵۰۰۰ ریال به ۸۰۰۰ ریال ۶۰٪ افزایش) در قیمت جاری دارائی‌های در ابتدای دوره بدست می‌آید.

$۳۰۰۰ \text{ ریال} = ۶۰\% \times ۵۰۰۰$   
با تعقیب مثال جهت یک سال دیگر فرض کنید قیمت‌های جایگزینی تجهیزات (جدید) در پایان سال ۱۳۶۴، ۱۲۰۰۰ ریال باشد. درصد افزایش ۵۰٪ درصد است (از ۸۰۰۰ ریال به ۱۲۰۰۰ ریال). روش ۲ (حسابداری قیمت‌های جاری براساس ریال اسمی) تاثیر موارد فوق را در صورت‌حساب سود و زیان ۱۳۶۴ نشان می‌دهد.

هزینه استهلاک:

ریال ۲۴۰۰۰

۲۰٪ قیمت‌های جاری

( $۱۲۰۰۰ \times ۲۰\%$ )

عایدات نگاهداری تجهیزات

ریال ۳۲۰۰۰

۵۰٪ مبلغ خالص دارائی‌های اول دوره

( $۶۴۰۰ \times ۵۰\%$ )

محاسبه عایدات نگهداری بطور فزاینده‌ای مشکل می‌شود. بطور مثال در این مثال عددی به دلیل:

۱- استفاده از متوسط قیمت‌های جاری جهت محاسبه استهلاک و ۲- ارائه قیمت‌های جاری در طول سنوات متعدد براساس ریال ثابت مشکلات محاسباتی تا اندازه‌ای محدود گردیده است.

تاکنون در کشورهای طراز اول که تحقیقات حسابداری بطور وسیع در آنها انجام می‌شود هنوز قانونی جهت کنار گذاشتن سیستم حسابداری قیمت‌های تاریخی ارائه نگردیده مدیران شرکت‌های که دارای موجودی‌ها و دارایی‌های ثابت زیاد هستند مایل به انجام سیستم حسابداری قیمت‌های جاری هستند. چرا؟ زیرا که در زمان ترقی قیمت‌ها قیمت تمام شده کالای فروش رفته و استهلاک براساس قیمت‌های جاری بالاتر از زمانی که براساس قیمت‌های تاریخی محاسبه می‌شوند خواهد بود. لذا سود قابل مالیات کمتر بوده و مالیات نیز کمتر پرداخت خواهد شد. (در صورتیکه عایدات نگاهداری مشمول مالیات نگردد.)

ریال ثابت		ریال اسمی		
روش ۴	روش ۳	روش ۲	روش ۱	
قیمت‌های جاری	قیمت‌های تاریخی	قیمت‌های جاری	قیمت‌های تاریخی	
۱۳۶۲ ۱۳۶۲	۱۳۶۲ ۱۳۶۲	۱۳۶۲ ۱۳۶۲	۱۳۶۲ ۱۳۶۲	ترازنامه:
۸۰۰۰ ۶۰۰۰	۶۰۰۰ ۶۰۰۰	۸۰۰۰ ۵۰۰۰	۵۰۰۰ ۵۰۰۰	در ۲۹ / اسفند
۱۶۰۰ —	۱۲۰۰ —	۱۶۰۰ —	۱۰۰۰ —	تجهیزات
۶۴۰۰ ۶۰۰۰	۴۸۰۰ ۶۰۰۰	۶۴۰۰ ۵۰۰۰	۴۰۰۰ ۵۰۰۰	استهلاک انباشته
				مبلغ خالص
				صورت‌حساب سود و زیان:
				برای سال ۱۳۶۲
۱۶۰۰	۱۲۰۰	۱۶۰۰	۱۰۰۰	هزید استهلاک:
۲۰۰۰	—	۲۰۰۰	—	عایدات نگاهداری
				الف - ۵۰۰۰ × ۲۰٪
				ب - ۸۰۰۰ × ۲۰٪
				ج - ۵۰۰۰ × ۶۰٪
				د - ۱۳۲ / ۱۱۰ × ۵۰۰۰
				ه - ۶۰۰۰ × ۲۰٪
				و - ۸۰۰۰ - ۶۰۰۰

