

# حسابداری تورمی

## و توسعه

### حسابداری در ایران

در این مقاله پس از بررسی مختصر کلیات موضوع و ارائه تعاریف رایج حسابداری تورمی به بررسی مبانی و ساختار نظری پشتیبانی‌کننده عقاید مربوط به تأثیر تورم بر صورتهای مالی تاریخی می‌پردازیم. سپس با توجه به مقتضیات و شرایط ایران می‌کشیم تصویری گویا از وضعیت حسابداری تورمی در ایران به دست دهیم، و با توجه به محدودیتهای امکانات و عوامل مؤثر بر این جریان، آثار اجرای آن را در توسعه و رشد حسابداری کشورمان ارزیابی می‌کنیم. به این منظور یافته‌های بررسی تجربی در زمینه تعدیل صورتهای مالی چهار شرکت صنعتی ایران براساس تغییرات نرخ تورم در سه سال را که انجام آن با ایجاد عرصه آزمایشگاهی (Experimental Field) برای اولین بار در تاریخ حسابداری ایران صورت گرفته و برای پاسخگویی به دو سؤال اساسی طراحی شده است به‌طور خلاصه تشریح می‌کنیم. این دو سؤال عبارتند از:



\* دکتر رمضانعلی (مظفر) رویایی

- لیسانس حسابداری و فوق لیسانس مدیریت مالی از دانشگاه ایندیانا
- دکترای حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی
- استادیار و عضو هیئت علمی دوره عالی تحقیقات (دکتری) دانشگاه آزاد اسلامی
- مدیر مسئول مجله صنعت
- مدیر مرکز ترجمه دانشگاه آزاد اسلامی
- مدیرعامل شرکت تفلون کومه ایران

۱ - آیا تصمیمات اتخاذ شده توسط استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی تعدیل شده با تصمیمات گرفته شده براساس صورتهای مالی تاریخی متفاوت است؟

۲ - اگر بین این تصمیمات تفاوت وجود دارد، آیا تصمیمات گرفته شده توسط مخاطبانی که صورتهای مالی تعدیل شده را در دست داشته‌اند «بتر» از گروه مخاطبان دیگر است؟

برای تکمیل فراگرد روش شناختی، مختصراً فرضیه‌های تبیین شده ارائه خواهد شد و به‌طور خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها را بیان خواهیم کرد و در پایان نتیجه‌گیری‌های این پژوهش را مطرح و پیشنهادهایی برای توسعه حسابداری تورمی در ایران ارائه خواهیم کرد.

## حسابداری و آثار تورم

پدیده تورم فزاینده آثار خود را بر همه جنبه‌های زندگی انسانی به صورتهای ارزی برجای گذاشته است. پژوهشگران علوم انسانی بویژه علمای علم اقتصاد، در شعبه‌ها و رشته‌های تخصصی آن، بیش از پیش و همچنان سرگرم مطالعه جدی بر جوانب و آثار عمومی و اجتماعی پدیده تورم هستند. به تبع آن علوم یا رشته‌هایی که به نحوی با اقتصاد ارتباط دارند و یا آثار

مالی ناشی از تصمیمگیریهای اقتصادی را منعکس می‌کنند، تحت تاثیر آثار تورم قرار می‌گیرند. حسابداری نیز رشته‌ای از علوم است که آثار مالی ناشی از تصمیمگیریهای اقتصادی را منعکس می‌کند و آنها را در قالب ارقام و اعداد ارائه می‌دهد، به اطلاع‌رسانی می‌پردازد، به ارزشیابی فعالیتها کمک می‌کند و تصمیمهای تازه را بر داده‌های قابل اتکا مستقر می‌سازد. یعنی در واقع و براساس آنچه از تعریف یا تعاریف رایج حسابداری در ذهن داریم، حسابداری گزارش «درست» از اتفاقات مالی به مدیریت یا مالکیت شرکتها و بنگاههای اقتصادی، ارائه می‌کند. هنگامی که بر واژه «درست» تأکید می‌کنیم باید بدانیم که منظور چه نوع گزارشی است. گزارش درست، گزارشی است که اطلاعات مفید، یعنی اطلاعات مربوط و قابل اعتماد، بموقع، کامل، و قابل فهم راجع به اتفاقات مالی شرکت را با حداقل هزینه در اختیار تصمیم‌گیرندگان بگذارد.<sup>۱</sup>

مسئله بنیادی حرفه حسابداری ارائه اطلاعات مفید است که باید در ارتباط با استفاده‌کنندگان از نظام حسابداری توصیف شود.<sup>۲</sup> این نقشی است که حسابداری با مفاهیم و حوزه‌های جدیدش سعی در ایفای آن دارد. اگر منظور ما از «درست بودن» گزارش انتقال بیطرفانه، منصفانه و بسی‌کم‌وکاست اطلاعات و رویدادها باشد، در این صورت حسابداری به رسانه‌ای ارتباطی تبدیل می‌شود.

1. Harry Wolk. et al., Accounting Theory, A Conceptual and Institutional Approach, 3rd. Ed. (S.W. Pub. Co., Cincinnati, Oh. 1992), P. 169.

2. Adel M. Novin, An Empirical Investigation (U. of G.), 1982, P. 70

این رویکرد وجهی مهم، از حسابداری را آشکار می‌کند که اگر بتوانیم آن را «وظیفه انعکاسی» حسابداری بنامیم (که از مسئله انعکاس در تئوری رفتاری جداست)<sup>۳</sup>، در این صورت به وجه «انعکاسی» بودن حسابداری تأکید کرده‌ایم. به عبارت دیگر انعکاس آثار تورم، که آثار محیطی برای حسابداری محسوب می‌شود، در این وظیفه حسابداری می‌گنجد. یعنی باید آنچه را که سیستم حسابداری به درون خود می‌پذیرد، بازتاب دهد، و در فراگرد پذیرفتن وقایع و پردازش اطلاعاتی آن دخل و تصرف‌های تحریف‌آمیز نکند و آنها را مطابق تعریف رایج حسابداری به شکل «درست» ارائه دهد. برای اینکه حسابداری به وظیفه تعریف شده‌اش «درست» عمل کند، باید اطلاعاتی با کیفیت بالا، ارائه دهد. مشخصات کیفیت بالا در تعریف حسابداری در سطرهای پیش روشن شده است. برای ارائه این گزارشها یا اطلاعات ورق بزنید

۳. تئوری حسابداری می‌تواند به عنوان یک رابطه رفتاری مطالعه و تجزیه و تحلیل حسابداری، وسیله‌ای برای تأمین اطلاعات به منظور تصمیمگیری «درست» در یک شرکت، یک فرد یا سازمان دولتی باشد. اینکه افراد و گروهها چگونه نسبت به اطلاعات حسابداری واکنش به خرج می‌دهند، باید مورد توجه مستقیم و دقیق حسابداران قرار گیرد. به نقل از ماخذ زیر:

Eldons. Hendriksen, Accounting Theory (Home Wood, I11, Richard O. Irwin, Inc. 1990)

همچنین به نقل از هاری ولک و همکاران در زمینه مسائل رفتاری در حسابداری اضافه می‌شود که: «محور اصلی توجه به پژوهشهای رفتاری در حسابداری این است که استفاده‌کنندگان از اطلاعات چگونه تصمیمگیری می‌کنند و به چه نوع اطلاعاتی برای این کار نیاز دارند». رجوع شود به:

Harry Wolk. et al., Ibid, P. 40



با کیفیت بالا، روشهای پنج‌گانه‌ای وجود دارد، که عبارتند از روشهای: ۱- تاریخی، ۲- تعدیلات براساس سطح عمومی قیمتها، ۳- قیمت جایگزینی ۴- قیمت خروجی، ۵- ارزش فعلی وجوه نقد آینده. که روش‌های ۳ و ۴ را به طور کلی قیمت‌های جاری می‌نامند.

## اهمیت موضوع

طبیعتاً حسابداری در وظیفه انعکاسی خود قادر و مجاز به تصفیه اطلاعات نیست. از این رو افشای آثار تورم یا تغییرات قیمت‌ها در معنای کل آن، باید در حیطه وظایف حسابداری قرار گیرد. یعنی، چون آثار تورم بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی اثر می‌گذارد، سیستم حسابداری نیز که این آثار را بازتاب می‌دهد، باید منعکس‌کننده تأثیر تغییرات قیمت‌ها نیز باشد.

موضوعی که بین نظریه‌های حسابداری، ایجاد تعارض کرده و باعث چالش مداوم در بین نظریه‌پردازان حسابداری شده است، تأثیر تغییر قیمت‌ها بر رویدادهای مالی پیشین، یا به عقیده حسابداران، ارقام تاریخی حسابداری است. با همه منازعات علمی و تجربی در این مبحث، یک نکته «قول جملگی» علمای حسابداری شده است، چون داده‌های حاصل از عملکرد گذشته به مثابه بنیادهای اطلاعاتی فرا راه تصمیم‌های آینده قرار دارد، پس باید با واقعیت‌های اقتصادی روز تطبیق داده شود تا تصمیم‌گیر، اعم از مدیر، سرمایه‌گذار، بانک و دولت بتواند بهتر تصمیم‌گیری کند. از این رو اطلاعات تاریخی باید براساس

تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است. موضوعی که از نظرگاه «تئوری سیستم‌ها» یا «نظام‌گرایی» اثبات شده و در مورد سیستم‌های حسابداری نیز به همان اندازه مصداق دارد.

به هر حال از این دیدگاه نیز حسابداری به عنوان سیستم باز در تأثیر و تأثر متقابل با رویدادهای محیط است. از آنجا که قیمت و آثار تورمی آن (یا در معنایی کلی‌تر، تغییرات سطح قیمت‌ها) پدیده محیطی درخور ملاحظه‌ای برای سیستم حسابداری محسوب می‌شود، ضرورت ملاحظه این قبیل آثار محیطی در سیستم حسابداری چهره جدیتری می‌یابد.

## حسابداری تورمی در ایران

در ایران، موضوع از اهمیت بیشتری برخوردار است. با وجود عمر طولانی حسابداری تغییرات قیمت‌ها در عرصه جهانی، این مفهوم در ایران از نظر اجرایی و از دید مسائل نظری، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. با وجود نرخ تورم بالا در ایران و اعتقادی که اکثریت

شاخص‌های تورم، تعدیل شده و از این طریق واقعی‌تر شوند. همان‌طور که اشاره شد مسئله بنیادی حسابداری ارائه اطلاعات «مفید» به استفاده‌کنندگان است معمولاً حسابداران از روش قیاسی برای تحقق این هدف سود می‌جویند. آنها در این روش اساسی کار را با یک یا چند فرض آغاز می‌کنند و سپس در رابطه با نوع اطلاعات مفید یک رشته نتیجه‌هایی می‌گیرند.<sup>۴</sup>

آنچه درباره نیاز به تعدیل ارقام تاریخی، یا به عبارتی نتایج تصمیم‌های تاریخی در حسابداری ذکر شد، در واقع نوعی کلی‌نگری مبتین بر رویکرد قیاسی است. یعنی نگرشی که امروزه در علم حسابداری اعتبار و منزلت فلسفی یافته و نظریه‌پردازان را از تأکید و تمرکز بر جزئی‌نگری و تکیه بر اتفاقات موردی - در موارد غیر لازم - بازداشته است. برپایه نگرش قیاسی، کارآیی حسابداری، به بازتاب دادن اطلاعات محیطی، مرتبط با

4. Adel M. Novin, Dissertation, Ibid, P. 70.

استفاده کنندگان صورتهای مالی، تصمیمگیران اقتصادی، و بویژه مدیران به بیفایده‌گی نسبی ارقام حسابداری در مقایسه با قیمت‌های روز دارند، و نیز با وجود تشکیلات حرفه‌ای حسابداری بیش از سی ساله و منزلت یافتن آن به عنوان رشته‌ای دانشگاهی به موضوع آثار تورم در حسابداری، توجه کافی برای اجرا و بررسی محققانه نشان داده نشده است. از سوی دیگر دستگاهها و ارگانهای ذیربط دولتی و سازمان بورس اوراق بهادار تا سال ۱۳۷۱ لزوم وارد شدن در این حیطه از حسابداری را احساس نکرده و نتایج حاصل از آن را در سطح کلان بررسی نکرده‌اند. ترازنامه‌هایی که در حال حاضر از جانب شرکتهای صنعتی ارائه می‌شود فاقد رابطه منطقی بین ارقام متفاوتی است که در صورتهای مالی ارائه می‌شود و اندازه‌گیریهای مربوط اتکا پذیر نیستند. ارقام دارائی‌ها به قیمت‌های تاریخی گزارش می‌شود و در مقابل ارقام بدهیها مربوط به دوره‌های جاری است، واقعیتی که پیوند ساختاری و معنی‌دار صورتهای مالی را مخدوش کرده، تجزیه و تحلیل پذیری منطقی و استنتاج را از آن‌ها بازستانده است.

محدودیت‌های برشمرده در مورد ارقام تاریخی رویکردی قیاسی و در عین حال سیستمیک را برای گویایی اطلاعات حسابداری ایجاب کرده است. گرچه قابل ذکر است رویکردهای استقرایی در پژوهشهای موردی - تجربی و با دامنه محدود، ضرورتاً به نتایج حاصل از رویکرد قیاسی دست نیافته‌اند. به عبارت دیگر در نگرشهای استقرایی و پژوهش‌های تجربی، مربوط به این موضوع مواردی به تأیید نظرگاههای

عمومی و قیاسی انجامیده است و پاره‌ای از موارد نیاز به تعدیل را امری غیر ضروری و در نمونه‌هایی استثنایی، در فراگرد تصمیمگیری گمراه کننده دانسته‌اند. پژوهشی که در پیش روی داریم یکی از این پژوهشهاست که می‌خواهد مفید بودن یا بیفایده‌گی تعدیل صورتهای مالی تاریخی را در یک مورد ارزیابی کند.

### تعریف مسئله:

در پانزدهم فوریه ۱۹۷۴ «هیئت استانداردهای حسابداری مالی» (FASB) در بیانیه‌ای مسئله مورد نظر را چنین اعلام کرد:

«اقتضا می‌کند که آثار مربوط به تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها به عنوان اطلاعات همراه صورتهای مالی تاریخی گزارش شود»<sup>۵</sup>.

با مطالعه منابع موجود به جرئت می‌توان گفت که محرک اصلی چنین تصمیمگیری توسط هیئت یاد شده افزایش شاخص قیمت‌های عمومی در ایالات متحد از رقم ۱۲۲ در سال ۱۹۶۸ به رقم قابل توجه ۱۵۴ در سال ۱۹۷۳ بوده است. آنچه این هیئت اعلام کرد نخستین واکنش در منابع و مأخذ حسابداری به مسئله تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها بود، گو اینکه اولین بار نیز نبود که یک ارگان صاحب اختیار به اعمال چنین تعدیلاتی در حسابداری توجه خاص می‌کرد. پیش از هیئت استانداردهای حسابداری مالی، هیئت

5. FASB. Financial Accounting Standards Board

6. FASB. Discussion Memorandum, (Stanford. Financial Accounting Standard Board, 1974) P. 1

اصول حسابداری (APB) پا در عرصه جدید گذاشت که شرح آن خواهد آمد.

### فرضیه بنیادی واحد پول (Monetary Unit)

یکی از اصول بنیادی (Postulate) در حسابداری مالی که با فرایند اندازه‌گیری مرتبط است، ثابت بودن واحد پول هر کشور برای ثبت ارقام مالی است. چنانچه این فرض بنیادی قبول نشود یا در روش حسابداری ارقام تاریخی مورد تردید مدام قرار گیرد، اصولاً انجام فعالیت‌های حسابداری مالی امکانپذیر نخواهد بود. در واقع واحد پول، اصل تردیدناپذیری برای ارزشیابی فعالیتها و انعکاس آنها در صورتهای مالی است. اما چون جامعه حسابداری آگاهی دارد که عملاً فرض مزبور در دنیای واقعی و بر حسب عوامل محیطی تحقق نمی‌یابد، به موضوع تعدیل صورتهای مالی پرداخته و روشهای گوناگون مبتنی بر مبانی قیمتگذاری متنوع پدید آورده است. با برخاستن از سر چنین تردیدی ابتدا کارهای پژوهشی در این زمینه آغاز شد.

دانشمند برجسته حسابداری هنری سوئینی (Henry Sweeney) به خاطر پژوهشهای اولیه و اساسی که بر روی تعدیلات سطح قیمت‌ها انجام داده است، در این زمینه صاحب شهرت و اعتبار خاصی است. محور اصلی توجه او این مسئله بود که قیمت‌های تاریخی گزارش شده در صورتهای مالی در صورتی که قدرت خرید دلار (یا هر پولی) ثابت نماند، انباشتی از ارقام غیرمتجانس و ناهمگن خواهد بود. به عبارت روشنتر: اگر ارزش ورق بزنید

دلار یا واحد پول ثابت نماند، استفاده از آن به عنوان یک واحد اندازه گیری در حسابداری مورد تردید خواهد بود. واحد پول متغیر حکم خط کشی را دارد که در زمانهای مختلف اندازه های مختلفی داشته باشد، در یک زمان ۷ اینچ و در وقت دیگر ۳ اینچ باشد.<sup>۷</sup>

### تدوین استانداردهای اجرایی

«کمیته رویه های حسابداری»<sup>۸</sup> و نیز «بخش تحقیقات حسابداری»<sup>۹</sup> (ARD) همواره مسئله تأثیر تغییرات سطح قیمتها را مورد توجه و بررسی قرار داده اند، اما مرتباً نتیجه گیری کرده اند که تغییرات در سطح قیمتها از چنان اهمیت فوق العاده ای برخوردار نیست که تعدیلات براساس آن تجویز شود. با آنکه تعدیل براساس تغییرات سطح عمومی قیمتها به وسیله «هیئت اصول حسابداری» درخواست نشده بود، کمیته مذکور در تحقیق شماره ۳ خود تحت عنوان «گزارشهای مالی اصلاح شده براساس سطح عمومی قیمتها» که در سال ۱۹۶۹ منتشر شد، استفاده از صورتهای مالی اصلاح شده را به عنوان الحاقیه یا اطلاعات ضمیمه حمایت کرده

7. Henry W. Sweeney, *Stallized Accounting*, 1936, (rpt, New York: Holt, 1964), P. XX

8. Committee on Accounting Procedure. *Accounting Research and Terminology Bulletin*, Final Ed. (New York: AICPA, 1961) PP. 67-71.

9. Accounting Research Division, "Reporting the Financial Effects of Price - Level Changes", *Accounting Research Study No. 6*, (New York: AICPA, 1963), PP. 41-42

است. به نحوی که شرکتهای می توانند این اطلاعات را افشا کنند به شرط آنکه به مثابه صورتهای اصلی مورد استفاده قرار نگیرد.<sup>۱۰</sup> در سال ۱۹۷۴ هیئت استانداردهای حسابداری مالی «پیش نویس سرگشاده ای»<sup>۱۱</sup> تحت عنوان «گزارشگری مالی در قالب واحدهای قدرت خرید عمومی» منتشر کرد که تقریباً از تحقیق شماره ۳ هیئت اصول حسابداری یعنی گزارشهای مالی تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمتها پیروی می کرد.<sup>۱۲</sup> اعلام عمومی و انتشار پیش نویس سرگشاده به بحثهای موافق و مخالف زیادی انجامید. نکات مهمی که در پیش نویس مورد بحث قرار گرفته بود از این قرار است:

۱- استفاده از واحد قدرت خرید پول برای اندازه گیری ارقام

۲- مقایسه معنی دار بین دوره ای<sup>۱۳</sup>

۳- اندازه گیری سود

۴- افشای آثار تورمی<sup>۱۴</sup>

در همان سالها که بحث تعدیل یا عدم تعدیل شور و هیجان ناشی از تازگی خود را داشت، دو مقاله متعارض نوشته شد که همچنان به عنوان منابع مهم تاریخی در

10. Accounting Principle Board. "Financial Statements Restated for General Price - Level Changes", APB Statements No.3. (NY: AICPA, June 1961), PP. 12-13.

11. Exposure Draft

12. FASB. "Exposure Draft Financial reporting in Units of General Purchasing Power", (Stanford, FASB. Dec. 1974).

13. Meaningful Interperiod Comparison.

14. FASB. "Discussion memorandum," PP. 6-10

آستانه این بحث به شمار می روند. یکی توسط روزنفلد و دیگری توسط خبرگان حسابداری در شرکت حسابداری «ارنست و ارنست» که هر دو توجه افکار عمومی و واکنش علاقمندان را به دنبال داشت. مقاله «روزنفلد از کوششهای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری که قدم مثبتی در مسیر بهبود گزارشگری مالی بود پشتیبانی می کرد»<sup>۱۵</sup>. درحالی که موضع ارنست و ارنست بر این قرار استوار بود که به دلایلی مثل دخالت تعدادی از هزینه های غیرنقدی و اعتباری (یعنی بدهی شرکت) در محاسبه سود خالص، هزینه های اجرایی مربوط به این تعدیلات و فقدان تقاضای عمومی برای صورتهای مالی تعدیل شده، انجام تعدیلات، کار بیفایده ای به شمار می آید.<sup>۱۶</sup>

پس از چاپ دو مقاله پیشگفته بحثها و مناظره ها بر سر بیانیه جدید هیئت تدوین بالا گرفت. علاوه بر آن پژوهشهای تجربی موردی در این موضوع آغاز شد. اگر از جذبه های نظری و چالشگرانه موضوع تعدیل ارقام تاریخی که برای چند سال عده زیادی از خبرگان و علمای حسابداری را به میدان بحث کشانید بگذریم، آخرین پژوهشهای انجام یافته، طرفداران این نظریه را به تجدید رأی واداشت، به طوری که هیئت یاد شده در

15. Paul Rosenfield, "GPP Accounting - Relevance and Interpretability," *The Journal of Accountancy*, (August 1975), PP. 52/57.

16. Staff of Ernest and Ernest, "Price Level Accounting: Financial Reporting Development" (Cleveland: Ernest and Ernest, Aug. 1975). P. 1 financial Accounting.

استاندارد شماره ۱۷، ۸۹ خود (دسامبر ۱۹۸۶)، اطلاعات اضافی مربوط به تعدیلات براساس تغییرات سطح قیمت‌ها را برای شرکت‌های آمریکایی تشویق کرده اما آن را مقتضی ندانسته است. تاریخ تطور اندیشه و کاربرد این نظریه‌ها از مباحث جالب در زمینه‌های حسابداری تورمی است و مقاله مستقلی را طلب می‌کند.

### سابقه تاریخی حسابداری تورمی

مدت زمان زیادی است که در نوشتارهای حسابداری چنین تشخیص داده شده است که تغییرات قیمت‌ها در امر اندازه‌گیری و مقایسه صورتهای مالی مشکلات درخور توجهی ایجاد می‌کند. پروفیسور ویلیام پیتون مسئله را چنین طرح کرد:

«ارزش دلار - قدرت خرید عمومی آن - برای یک دوره زمانی در معرض تغییر جدی است... حسابداران... با واحد پول ناپایدار و متغییر کار می‌کنند و بنابراین، مقایسه صورتهای مالی تعدیل نشده، کم و بیش باعث ناخشنودی آنان بوده و غالباً گمراه‌کننده است»<sup>۱۸</sup>.

اولین کار پژوهشی و روش‌شناسانه در زمینه آثار تورم بر اطلاعات حسابداری و صورتهای مالی در سال ۱۹۲۷ به وسیله هنری سوئینی در رساله دکتری

17. FASB. Statement of Financial Accounting Standard No 89, (Stanford FASB. DEC. 1986)

18. William Paton, Accounting Theory (Houston, Tx. Reprinted by Scholars Book Co., 1973), P. 427.

حسابداری انجام یافت و سپس در سال ۱۹۳۶ تحت عنوان «حسابداری تعادل یافته» منتشر شد<sup>۱۹</sup>. در این کتاب سوئینی به‌طور مستند و به شیوه‌ای تشریحی کوشیده بود نظریه‌ای همراه با پیشنهاد ابزار مناسبی برای صورتهای مالی با یک نوع واحد پولی ارائه کند و معتقد بود که قواعد اندازه‌گیری دچار تعارض است:

«به عبارت دیگر من نیز مانند سایر پژوهندگان حسابداری همیشه مشغول ضرب، تقسیم، تفریق و جمع کردن اعدادی با یکدیگر بوده‌ام که از یک جنس واحد برخوردار نبوده‌اند. مثل اینکه ۱۰۰۰ سیب را با ۱۵۰۰ پرتقال جمع کنیم و حاصل آن ۲۵۰۰ عدد از میوه‌ای دیگر مثل موز به دست آید.

... چگونه می‌توانستیم با خط‌کشی اندازه‌گیری کنیم که در یک روز ۸ اینچ، روز دیگر ۱۲ اینچ و در زمان دیگر ۲۲ یا ۲۴ اینچ طول داشت. قبل از اینکه بخواهیم یک اندازه‌گیری مناسب از ارزشها انجام دهیم، می‌بایست واحد پول مناسبی برای اندازه‌گیری در دست داشته باشیم».

### استاندارد شماره ۳۳ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و هدفهای آن

استاندارد شماره ۳۳ چنین تعریف شده

19. Henry Sweeney, Stabilized Accounting, (1963, rpt. New York. Holt, 1964). P.XX

«این اعلامیه استانداردهایی را برای گزارش آثار معین تغییرات قیمت‌ها بر بنگاههای اقتصادی<sup>۲۰</sup> تدوین می‌کند. این استانداردها به هر دو پدیده تورم عمومی و تغییرات قیمت دسته مشخصی از داراییها می‌پردازد و هیچ‌گونه تغییری در صورتهای مالی اساسی را مناسب نمی‌داند. اطلاعات مناسب باید به شکل یادداشت‌های همراه صورتهای مالی ارائه شود.

حوزه و کیفیت شمول استاندارد ۳۳ چنانکه در پایان پاراگراف اول استاندارد آمده است «... فقط در مورد شرکت‌های بزرگ مشخص و فعال در بورس اوراق بهادار کاربرد دارد.» مشخصات این شرکت‌ها به قرار زیر است:

- ۱ - شرکت‌هایی که موجودی کالا، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (قبل از استهلاک انباشته) آن جمعاً بیش از ۱۲۵ میلیون دلار است، یا
- ۲ - شرکت‌هایی که جمع داراییهایشان (پس از کسر استهلاک انباشته) بیش از یک میلیارد دلار است.

برای محاسبه و کاربرد استاندارد شماره ۳۳ و رویه‌های مربوط به آن از دو روش حسابداری زیر استفاده می‌شود، که عبارتند از:

- ۱ - روش «حسابداری بر مبنای واحد پول ثابت»<sup>۲۱</sup> که در آن از شاخص قیمت‌ها برای گزارش آثار تورم بر سود و بر ارقام ترانزنامه

ورق بزنید

20. Business Enterprises

21. Constant Money Accounting

استفاده می‌شود.

۲ - روش «حسابداری بر مبنای ارزشهای جاری» که در آن به جای بهای تمام شده تاریخی داراییها و هزینه‌های مشخص از ارزشهای جایگزینی استفاده می‌شود.

برای آنکه مقایسه پذیری صورتهای مالی و نیز محاسبه سود و زیانهای ناشی از تغییرات سطح عمومی قیمتها و تغییرات قیمتهای خاص به تفکیک امکان پذیر شود و تجزیه و تحلیل و نتیجتاً تصمیمگیری صحیح بر روی این سودها و (زیانها) و نقدینگیهای حاصل از آن انجام گیرد «اطلاعات گزارش شده در صورتهای مالی مکمل با استفاده از هر دو روش مشروح بالا تهیه می‌شود».

### هدفهای استاندارد شماره ۳۳

استاندارد شماره ۳۳ بر اساس هدفهای مندرج در «اعلامیه مفاهیم» شماره ۱ منتشر شده توسط هیئت تدوین... تحت عنوان «هدفهای گزارشگری مالی توسط بنگاههای اقتصادی» تهیه شده است. اعلامیه یاد شده نتیجه گیری می‌کند که: گزارشهای مالی باید اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران، طلبکاران (اعتباردهندگان) و سایر علاقه‌مندان و افراد ذینفع را برای ارزیابی مقادیر، زمانبندی و نحوه دستیابی به وجوه نقد خالص آینده را تأمین کند (پاراگراف ۳۷). و در پاراگرافهای ۴۰ و ۴۱ چنین ادامه می‌دهد: باید اطلاعات لازم درباره منابع اقتصادی مؤسسه مبنی بر دلایل و براهین مستقیم و غیرمستقیم مربوط به وجود نقدینگی بالقوه را ارائه کند. همچنین نتیجه گیری می‌کند که مدیریت باید «تاسر

حد امکان در مقابل منافع مالکان و در شرایط نامطلوب اقتصادی از قبیل تورم و رکود» در برابر آنان پاسخگو باشد (پاراگراف ۵۰).<sup>۲۲</sup>

### صدور استاندارد ۸۹ FASB، تخفیف استاندارد ۳۳

ظاهراً فضای حاکم بر حرفه حسابداری، بعد از ۵ سال دوره آزمون استاندارد شماره ۳۳، به سمت و به نفع حسابداری تاریخی و گریزان از نهضت تعدیلات بر اساس تغییرات قیمتها بوده است. از ۱۹۸۳ به این طرف، بیشتر استدلالها بر آن بوده است که بیفایدهگی، یا حداقل کم فایدهگی استاندارد شماره ۳۳، را اثبات کند. در اکتبر ۱۹۸۳ هیئت، تصمیم به بررسی پروژه جدیدی مبنی بر اصلاحات تازه در استاندارد شماره ۳۳، گرفت که هدفهای اصلی آن عبارت بودند از:

الف: بسط یک مدل جامع که تعدیلات هر دو آثار تورم یعنی قیمتهای جاری و سطح عمومی قیمتها را منعکس می‌کند.  
ب: تشخیص و تصمیمگیری نسبت به اینکه کدام قسمتها یا عناصر از مدل برای گزارشهای ضمیمه درخور استفاده و قابل اتکاست.<sup>۲۳</sup>  
در تعقیب تصمیم یاد شده که در پی ۴ سال بحثها، اجلاسها، مکاتبات،

22. FASB. Concept Statement No. 1 Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Original Pronouncements as June 1982, (Stanford, Con. 1982), P. 1129.

23. FASB, Ibid, P. 79.

نظرخواهیها و ایجاد کمیته‌های کار متعدد گرفته شد، در دسامبر ۱۹۸۶ هیئت مزبور با اکثریت ۴ رأی در مقابل ۳ رأی با صدور استاندارد شماره ۸۹، موافقت کرد. در پاراگراف سوم چنین آمده است:

«هر بنگاه تجاری که صورتهای مالی خود را به واحد پول دلار و طبق اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه می‌کند، تشویق می‌شود، اما مجبور نخواهد بود که اطلاعات اضافی را به صورتهای مالی تاریخی خود مبنی بر آثار تغییرات قیمتها به شکل ضمیمه صورتهای مالی تاریخی خود ارائه کند»<sup>۲۴</sup>.

و به این ترتیب مستندترین و گویاترین متن و دستورعمل موجود درباره آثار تغییر قیمتها و گزارشهای مالی از حالت اجبار درآمد و چهره اختیاری به خود گرفت.

### بحثهای موافق و مخالف درباره تعدیلات سطح عمومی قیمتها

در طی سالیان طولانی که از اولین پیشنهادهاى دکتر هنری سوئینی در زمینه تعدیلات صورتهای مالی بر اساس تغییرات سطح عمومی قیمتها می‌گذرد، پشتیبانیهای زیاد و نیز مخالفتهای بسیار در این مورد صورت گرفته است. همچنین در زمینه نظریات مربوط به تعدیلات صورتهای مالی بر اساس قیمتهای جاری نیز عقاید موافق و مخالف زیادی ابراز شده است. در زیر خلاصه‌ای از برخی نظرات مخالف و موافق مربوط به حسابداری تعدیلات بر اساس سطح عمومی قیمتها (قیمتهای

24. FASB. Ibid, Para. 3

تاریخی - واحد پول ثابت) را نقل می‌کنیم<sup>۲۵</sup>:

### نقاط قوت:

۱ - به غیر از تفاوت در واحد اندازه‌گیری، اصول زیربنایی مربوط به قیمت‌های تاریخی / واحد پول ثابت همان است که در روش قیمت تاریخی / واحد پول موجود استفاده می‌شود. بنابراین اطلاعات به دست آمده عینیت بیشتری دارد و درخور واری و اتکاء است.

۲ - مقایسه صورت‌های مالی بین شرکتها به دلیل کاربرد یکسان رویه‌ها افزایش می‌یابد.

۳ - مقایسه صورت‌های مالی بین دوره‌ای یک شرکت افزایش می‌یابد، زیرا یک واحد اندازه‌گیری ثابت برای گزارش اطلاعات مالی به کار می‌رود.

### نقاط ضعف:

۱ - استفاده از شاخص عمومی قیمت‌ها، نماینده تغییرات قیمت از دیدگاه یک شرکت خاص نیست. به عنوان مثال، اگر شرکتی دارایی خریداری کند که قیمت آن متناسب با سطح عمومی قیمت‌ها تغییر نکند، نتیجتاً شرکت مزبور از تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها متأثر نشده است. تغییر قیمت‌های خاص، معنی‌دارتر است.

۲ - گروهی از استفاده‌کنندگان تصور

۲۵. پاره‌ای از نظرات مخالف و موافق حسابداری تعدیلات براساس سطح عمومی قیمت‌ها در مورد ایران و وضعیت حسابداری آن و تأثیری که باید از تورم بپذیرد، نیازمند ارزیابی و نگرش تفصیلی است، که خود موضوع جداگانه و درخور پژوهش دیگری در زمینه نیازهای این سیستم در ایران است.

روشنی از جریان نداشتن، اهداف حسابداری قیمت تاریخی / واحد پول ثابت را درک نمی‌کنند.

۳ - بررسیها نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، لزوم حسابداری تعدیل براساس سطح عمومی قیمت‌ها را نه تقاضا می‌کنند و نه انجام می‌دهند. مطالعات تجربی متعددی گویای آن است که حسابداری تعدیلات براساس سطح عمومی قیمت‌ها در مسیر تأثیر بر قیمت سهام دارای «بار اطلاعاتی»<sup>۲۶</sup> اندک است. بنابراین مزایای مربوط به اجرای این سیستم، جواگوی هزینه‌های آن نیست.

۴ - این روش مبتنی بر همان اصول قیمت‌های تاریخی - واحد پول موجود است و بنابراین همان نقاط ضعف را نیز داراست.

۵ - شاخص عمومی قیمت‌ها که در روش قیمت تاریخی - واحد پول ثابت برای اعمال تعدیلات استفاده می‌شود، از نظر محاسبه دارای ضعف است. یعنی تورم را زیاد یا کم نشان می‌دهد و گویای وضعیت واقعی آن نیست، بنابراین اطلاعات حاصل از آن چندان معنی‌دار نیست<sup>۲۷</sup>.

آنچه ذکر شد، خلاصه‌ای از پاره‌ای نظرات اظهار شده در زمینه، حسابداری تعدیلات براساس سطح عمومی قیمت‌ها بود. از جمله مقالاتی که در این باره نوشته شده و در نوشتارهای حسابداری مطرح است،

### 26. Information Content

۲۷. نقل با تغییرات از مأخذ زیر:

Chasteen, Flaherty, Oconnor, Intermediate Accounting (Mc Grow-Hill, Inc. 1989.

همچنین برای آگاهی از مزایا و معایب مدل‌های مربوط به تعدیلات براساس قیمت جاری به مأخذ فوق مراجعه شود.

نوشته مونیس در سال ۱۹۷۰ است. مونیس معتقد بود که تغییر قیمت‌ها تابعی از دو عامل مستقل است. یکی عامل تغییر نسبی قیمت‌ها بین دو کالای (الف و ب) که ناشی از نیروهای بازار و متأثر از عرضه و تقاضای دو کالا است. عامل دوم، تغییر نسبی قیمت پول است و مشکل حسابداری سطح قیمت‌ها گزارش تغییرات عامل دوم به صورت مجرد است. شاخص قیمت محور اصلی نیست، بلکه وسیله‌ای برای جدا کردن عامل قیمت پول از سایر عوامل است<sup>۲۸</sup>.

### تعدیل صورتهای مالی و تئوری حفظ سرمایه

از آنجا که سود یک شرکت یا یک فعالیت بستگی به توانایی و قدرت مؤسسه برای بازیافت سرمایه به کار گرفته شده، از محل درآمد شرکت دارد، لازم است که این مفاهیم را یک بار دیگر به‌طور خلاصه بشناسیم، طبعاً در شرایط تورم و بخصوص در تورم بالا مسئله بازیافت سرمایه اصلی نیازمند تعریف و نگرش جدید و محتاج نحوه محاسبه تازه‌ای است که از هر دو نظر مفهوم و محاسبه با شرایط قیمت‌های تاریخی تفاوت دارد.

حفظ یا نگهداشت سرمایه مفهومی است که به موجب آن رقم سرمایه‌گذاری شده از سود حاصل از سرمایه‌گذاری تفکیک می‌شود. اینکه یک کمپانی توانسته باشد سرمایه خود را طی یک دوره حسابداری نگه دارد یعنی، بازیافت کند ورق بزیند

28. Mourice Moonitz, "Price-Level Accounting and Scales of Measurement," The Accounting Review/ July 1970. P. 466.



می‌توان از سه روش که در واقع سه مفهوم در تئوری نگهداشت (بازیافت) سرمایه است، محاسبه کرد.

## ۱ - بازیافت سرمایه به واحد پول ثابت

که منظور محاسبه سطح نگهداشت سرمایه با قیمت‌های تاریخی است. یعنی سود وقتی وجود دارد که شرکت درآمدی بیشتر از سرمایه‌گذاری اولیه کسب کند. که در این صورت پس از بازیافت رقم اصلی سرمایه‌گذاری رقم باقیمانده، سودی است که نصیب شرکت می‌شود. عنوان عمومی بازیافت مالی سرمایه معمولاً به شیوه متداول و سنتی فوق مربوط می‌شود.

## ۲ - بازیافت سرمایه به واحد قدرت خرید پول

در این مفهوم رقم سرمایه، با توجه به کاهش قدرت خرید پول (در زمان تورم) بازیافت می‌شود. یعنی سود وقتی حاصل می‌شود که شرکت درآمدی بیش از معادل رقم تعدیل شده سرمایه کسب کند. به همین سیاق می‌توان این مفهوم را مفهوم بازیافت سرمایه به واحد قدرت خرید پول قلمداد کرد.

## ۳ - بازیافت سرمایه به واحدهای کالا به صورت دارایی اولیه

در این مفهوم از سطح نگهداشت سرمایه، که در زمان تورم مورد توجه و پشتیبانی قرار می‌گیرد، سود وقتی به دست می‌آید که شرکت بتواند به قیمت جاری

درآمدی بیش از قیمت جایگزینی کالا یا دارایی فروخته شده کسب کند، به این مفهوم، بازیافت سرمایه به صورت ظرفیت تولید نیز گفته می‌شود. در این اصطلاح واژه تولید، به معنای عامتری به کار رفته است و شامل شرکتهای تجاری نیز می‌شود. یعنی تعداد واحدهای کالا یا دارایی خارج شده از شرکت، جایگزین مجدد شود.<sup>۲۹</sup>

## تحولات بعدی

شرایط اقتصادی ایالات متحد نسبت به زمانی که اغلب خبرگان حرفه حسابداری زیر پرچم حسابداری تورم قرار داشتند، تفاوت کرده است. مفاهیم و نظریه‌های جدید، وظایف و چشم‌اندازهای تازه‌ای که برای حسابداری و آینده حرفه حسابداری ایجاد شده و در حال ایجاد شدن است بنیادی بودن و در تغییر بودن هر دو سوی مخالفتها و موافقتها را مورد تردید قرار داده است. تجزیه و تحلیل‌های حسابگرانه و در عین حال منطقی از قرار دادن منافع حاصل از گزینش چنین سیستمی در مقابل هزینه‌های آن و قانع‌کننده نبودن نتیجه چنین تجزیه و تحلیلی، موضوع را در کشورهای با تورم اندک و یا تورم معقول تا حدود زیادی در پیله تشویریک خود، که در عین حال جذابیت هم دارد، باقی گذاشته است.

هاری ولک و همکاران (۱۹۹۲) از مطالعه‌ای که در سال ۱۹۷۸ توسط واتس و زیرمن (Watts and Zimmerman) انجام گرفته است، چنین نتیجه‌گیری کرده‌اند که: «... آنها چنین فرض کرده‌اند که مدیریت نسبت به استانداردهای

29. Chasteen, et al. Ibid, PP. 1184-87.

انگیزش دارد که در شرایط فشارهای سیاسی و قانونی سود کمتری را گزارش کند». آنها پاسخهایی را که به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در زمینه عملی بودن تعدیلات براساس سطح عمومی قیمت‌ها رسیده بود مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنان این فرضیه را تقویت می‌کرد که پیشنهاد این هیئت توسط شرکتهای بزرگتری که در اثر تعدیلات، سود کمتری را گزارش می‌کنند پشتیبانی می‌شود و متقابلاً، شرکتهای بزرگتری که در اثر تعدیلات اقلام تاریخی سود بیشتری را نشان می‌دهند، با اجرای آن مخالف بوده‌اند.<sup>۳۰</sup>

## استاندارد شماره ۱۰۷ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی سال ۱۹۹۱

فارغ از مخالفتها و موافقت‌هایی که در زمینه مسائل تشویریک و کاربردی آثار تغییرات قیمت‌ها بر صورتهای مالی وجود دارد کماکان یکی دو مسئله مهم و قابل توجه در این مورد وجود دارد. یکی از مسائل این است که «آیا منافع حاصل از کاهش قدرت خرید در مورد بدهی درازمدت در دوره تورمی بایست مورد محاسبه قرار گیرد یا خیر<sup>۳۱</sup>. این نکته و مطالعاتی که بر روی بسط نظری و کاربردی مفاهیم حسابداری تورم، به ویژه بعد از استاندارد شماره ۸۹، انجام گرفت هیئت را بسه بررسی جدیتر و در عین حال گسترده‌تری واداشت<sup>۳۲</sup>. نتیجه بررسیهای

30. Harry Wolk, et at. Ibid. (1992), P. 31.

31. Ibid. (1992), P. 377.

32. FASB. St. No. 107, (1991).

هیئت به صدور استاندارد شماره ۱۰۷ مبنی بر تأثیر «ارزش متعارف»<sup>۳۳</sup> بر «ابزارهای مالی»<sup>۳۴</sup> مؤسسات منجر شد. این استاندارد تأثیر و افشای ارزش روز موجود برای برخی از ابزارهای مالی را توسط شرکت مقتضی دانسته و تعدیل کلیه بدهیها و داراییهای مربوط به صورت وضعیت مالی را براساس ارزش منصفانه روز برای اقلام قابل پیش‌بینی ضروری شناخته است.<sup>۳۵</sup>

### توصیف مختصر عرصه آزمایشگاهی و نمونه‌گیری‌ها

اولین پژوهش آزمایشگاهی که تاکنون در ایران و برای رشته حسابداری اعمال شده پژوهش موجود است که به صورت خیلی خلاصه به طی مراحل آن اشاره می‌شود:

برای آزمون فرضیه اصلی و چهار فرضیه فرعی دیگر که در واقع راهبرد اثبات فرضیه اصلی است، نمونه‌ای به تعداد ۴ شرکت انتخاب شد. مشخصات، ضوابط و محدودیت‌هایی در مورد انتخاب شرکتها و دوره سه‌ساله مورد نظر وجود داشت که ذکر شد. چهار شرکت منتخب در دسته‌هایی دوتایی (الف و ب) و (ج و د) گروه‌بندی شدند. ترازنامه و صورتحساب سود و زیان این چهار شرکت طی سالهای ۱۳۶۱ و ۱۳۶۲ و ۱۳۶۳ براساس شاخص عمومی قیمت‌ها تعدیل شدند. از سوی دیگر، تعداد ۹۲ نفر به عنوان مخاطبان برای پاسخگویی به پرسشنامه‌ای دارای چهار

سؤال در نظر گرفته شدند. ترکیب مخاطبان عبارت بود از ۴۰ نفر دانشجوی دوره لیسانس (کارشناسی) حسابداری، ۴۰ نفر از دانشجویان دوره فوق‌لیسانس (کارشناسی ارشد) رشته حسابداری و ۱۲ نفر از مدیران ارشد شرکتهای بخش خصوصی، ترجیحاً مدیران مالی یا مدیران عامل با پیشینه مالی و حسابداری. صورتهای مالی تاریخی و تعدیل شده به همراه پرسشنامه بین مخاطبان، توزیع شد. نحوه توزیع صورتهای مالی به گونه‌ای بود که تعداد ۳۲ نفر گزارشهای مالی تاریخی، تعداد ۳۲ نفر گزارشهای مالی تعدیل شده براساس تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها و تعداد ۲۸ نفر هر دو نوع گزارشهای مالی تاریخی و گزارشهای مالی تعدیل شده را دریافت کردند.

برای برخورداری از فراگرد متدیک (روش شناختی)، فرضیه‌های اصلی و فرعی تبیین شدند. فرضیه اصلی چنین انتخاب شده است.

«تصمیمهای گرفته شده در مورد سهام شرکتهای منتخب که مبتنی بر صورتهای مالی تعدیل شده براساس تغییرات سطح عمومی قیمت‌هاست، از لحاظ آماری تفاوت بسیاری با تصمیمهای گرفته شده براساس صورتهای مالی تاریخی دارد و نتیجتاً صورتهای مالی تعدیل شده بر مبنای سطح عمومی قیمت‌ها دارای بار اطلاعاتی اضافی

است.»  
فرضیه فوق فرضیه اصلی (H0) است و فرضیه جایگزین به این نحو بیان می‌شود که:

«تفاوت آماری زیادی بین تصمیمهای گرفته شده براساس صورتهای مالی تاریخی و تصمیمهای گرفته شده براساس صورتهای مالی تعدیل یافته، بر مبنای سطح عمومی قیمت‌ها در مورد سهام شرکتهای منتخب وجود ندارد. بنابراین صورتهای مالی تعدیل شده براساس شاخص عمومی قیمت‌ها دارای بار اطلاعاتی اضافی نیست.»

در صورت اثبات فرضیه (H0) یا فرضیه اصلی می‌توان نتیجه گرفت که نتایج حاصل از پژوهش حاضر برتری صورتهای تعدیل شده را از این لحاظ تأیید می‌کند که تصمیمات گرفته شده بر این اساس معنی‌دارتر و از تصمیمات نوع دیگر به واقعیت نزدیکتر است. در صورت رد فرضیه (H0) طبیعتاً نتیجه‌گیری خواهد شد که فرضیه جایگزین قبول می‌شود.

برای انتخاب شرکتها ۷ ضابطه اصلی وجود داشت. با رعایت دقیق این ضوابط ۴ شرکت فعال در صنعت لوازم خانگی یعنی ارج، آزمایش، جبال، و لوازم خانگی پارس که همگی تحت پوشش دولت بودند، به صورت زیر گروه‌بندی شدند.

ورق بزنید

گروه مخاطبین	نام شرکت	اطلاق در پژوهش
دسته اول	شرکت ارج	شرکت الف
	شرکت آزمایش	شرکت ب
دسته دوم	شرکت جبال	شرکت ج
	شرکت لوازم	شرکت د

33. Fair Value

34. Financial Instruments.

35. Journal of Accountancy, May 1992, P. 139.

صورت‌های مالی تاریخی

۱۲ = ۳ سال × ۴ شرکت

صورت‌های مالی تعدیل شده

۱۲ = ۳ سال × ۴ شرکت

### دوره‌های مالی مورد آزمون

سه سال متوالی ۱۳۶۱ و ۱۳۶۲ و ۱۳۶۳ برای ارائه اطلاعات مالی به مخاطبان عرصه تجربی انتخاب شده است. یکی از دلایل انتخاب سال ۶۱ به عنوان سال آغاز دوره مورد مطالعه، انتخاب این سال توسط بانک مرکزی به عنوان سال مبنا برای شاخص ۱۰۰ در جدول شاخص بهای کل کالاها و خدمات مصرفی در مناطق شهرنشین بوده است. ضمناً صورت‌های مالی این سه سال یعنی ترازنامه و صورتحساب سود و زیان آنها توسط سازمان حسابرسی، مورد رسیدگی قرار گرفته است. طی این مدت رویداد برجسته‌ای که تأثیر مهمی بر اقلام مالی شرکت بگذارد رخ نداده و مدیریت شرکتها تغییر درخور توجهی نکرده است.

صورت‌های مالی ۴ شرکت منتخب یعنی ترازنامه و صورتحساب سود زیان تاریخی آنها براساس شاخصهای عمومی سالهای ۱۳۶۱ و ۱۳۶۲ و ۱۳۶۳ تعدیل شدند و به این ترتیب ۱۲ سری صورت‌های مالی تعدیل شده و ۱۲ سری صورت‌های مالی تاریخی به دست آمده است.

۲۴ سری صورت‌های مالی (ترازنامه و

سود و زیان) به صورت دسته‌های دوتایی تقسیم شد که نحوه استفاده از آنها در بخش مربوط به «عرصه تجربی» توضیح داده خواهد شد.

### تعیین شاخصها:

پس از بررسیها روشن شد که

### جدول شماره ۱ - تعداد و ترتیب گروههای مخاطب:

بسته‌بندی شرکت‌های (ج و د) (گروه دوم)		بسته‌بندی شرکت‌های (الف و ب) (گروه اول)		تعداد	نوع مخاطبان
تعداد	نوع گزارش	تعداد	نوع گزارش		
۷	HC	۷	HC	۴۰	لیسانس
۷	HC CR	۷	HC CR		
۶	HC/HC CR	۶	HC/HC CR		
۲۰		۲۰		جمع	
۷	HC	۷	HC	۴۰	فوق لیسانس
۷	HC CR	۷	HC CR		
۶	HC/HC CR	۶	HC/HC CR		
۲۰		۲۰		جمع	
۲	HC	۲	HC		مدیر
۲	HC CR	۲	HC CR		
۲	HC/HC CR	۲	HC/HC CR		
۶		۶		جمع	
۴۶		۴۶			جمع کل مخاطبان

نظر گرفته شده است. کلیه اقلام صورتهای مالی براساس شاخص فوق تعدیل شدند.

### گروه مخاطبان

برای هریک از بسته بندی های (الف و ب) و (ج و د) تعداد ۴۶ نفر شامل سه گروه مخاطب در نظر گرفته شد، افراد هریک از دو گروه از لحاظ مشخصات مشابه و همگن هستند. خلاصه نوع و کیفیت مخاطبان در جدول شماره ۱ آمده است:

HC: صورتهای مالی تاریخی

HC - CR: صورتهای مالی تعدیل شده

برای جمع آوری اطلاعات مربوط به فرضیه ها پرسشنامه ای به همراه صورتهای مالی بین مخاطبان توزیع و از آنان خواسته شد، براساس اطلاعات در دست (صورتهای مالی و نسبتهای سیزده گانه محاسبه شده) به آن پاسخ دهند. سؤالاتی که طی برگزاری پژوهش آزمایشگاهی از مخاطبان پرسیده شد به قرار زیر است:

سؤال ۱ - در صورتی که بخواهید سهام یکی از این دو شرکت را خریداری و برای مدت ۳ سال نگهداری کنید، به نظر شما بازده سرمایه گذاری کدام یک از این دو شرکت برای این کار بیشتر است؟

شرکت ...

شرکت ...

سؤال ۲ - با ذکر یک رقم بین صفر تا

### جدول شماره ۲ ترکیب صورتهای مالی

تعداد دریافت شده	تعداد ارائه شده	علامت اختصاری	نوع صورت مالی
۲۹	۳۲	HC	صورتهای مالی تاریخی
۳۲	۳۲	HC/CR	صورتهای مالی تعدیل شده
۲۸	۲۸	HC/HC CR	صورت مالی تاریخی به همراه صورتهای مالی تعدیل شده
<u>۸۹</u>	<u>۹۲</u>		جمع

جدول شماره ۳ نشان دهنده ترکیب نوع گزارشهای مالی و پاسخهایی است که به سؤال اول داده شده است.

جدول شماره ۳ - توزیع تصمیمات برحسب نوع گزارشهای مالی نوع گزارش مورد استفاده جهت تصمیمگیری

نوع شرکت	HC	HC CR	HC/HC CR	تعداد کل
الف	۱۲	۹	۸	۲۹
ب	۴	۷	۵	۱۶
ج	۴	۹	۴	۱۷
د	۹	۷	۱۱	۲۷
جمع	<u>۲۹</u>	<u>۳۲</u>	<u>۲۸</u>	<u>۸۹</u>

صد درجه اعتماد خود را نسبت به جواب سؤال شماره یک ذکر کنید.

— درصد مطمئن هستم که جواب به سؤال شماره یک درست است.

توجه: به سه تا از بهترین پاسخها (به دو

مورد زیر) هدایایی تقدیم خواهد شد.

سؤال ۳ - با توجه به سؤالات یک و دو

در صورتی که در آغاز سال ۱۳۴۴ ملزم به

خرید سهام یکی از این دو شرکت باشید (یا

از جانب یک سرمایه گذار طرف مشورت مسئولانه برای تصمیمگیری قرار گرفته باشید) ارزش سهم هریک از شرکتها را حدوداً چقدر ارزیابی می کنید؟

شرکت ..... ریال

شرکت ..... ریال

سؤال ۴ - لطفاً فرایندی را که طی آن ورق بزنید

تجزیه و تحلیل کرده و به چنین تصمیماتی رسیده‌اید توضیح دهید (منظور روش فکر کردن و طرز برخورد با مسئله برای رسیدن به پاسخهای مورد نظر و رضایت‌بخش شماست) حداکثر ۷ سطر.

سوالات برای تمام طبقات مخاطبان یکسان طراحی شد و در مورد پاسخ به سوالهای سوم و چهارم جنبه تشویقی نیز برای ایجاد انگیزش برای پاسخ بهتر در نظر گرفته شد.

به همراه سوالات، پرسشنامه‌های جداگانه برحسب هریک از طبقات مخاطبان (لیسانس، فوق لیسانس و مدیران اجرایی) شامل سوالاتی در مورد مشخصات فردی، سابقه کار، علائق، شغل و غیره تهیه و توزیع گردید که منبعی برای مطالعات بعدی و پژوهشهای کیفی در حرقه حسابداری ایران خواهد بود.

از آنجا که سوال اول سوال غیرکمی (NonParametric) است. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل از تست آزمون کروسکال - والیس (Kruskal-Wallis) استفاده شده است که در جدول نشان داده شده است، نوع گزارشهای مالی از نظر آماری، اثر فاحشی روی تصمیمهای گرفته شده و توسط سه گروه نداشته است. یعنی اینکه انتخاب شرکت با بیشترین بازده چه براساس HC و یا HC CR و یا مجموع هر دو منجر به یک گونه تصمیم خواهد شد. در نتیجه گزارشهای مالی تعدیل یافته دارای بار اطلاعاتی جدید و اضافی نبوده است. ضریب اعتماد برای تستهای (Kruskal -

Wallis و Chi - Square) به ترتیب ۹۴ درصد و ۸۰ درصد است.

### خلاصه روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر اولین روش شناسی حاکم بر پژوهش مبتنی بر تجربه آزمایشگاهی و پژوهش رفتاری در حسابداری کشورمان است. ابتدا فرضیه اصلی تبیین و سپس چهار فرضیه فرعی برای اثبات و یارد فرضیه اصلی ایجاد شد. فرضیه‌های فرعی شامل H1, H2, H3 و H4 در یک عرصه آزمایشگاهی مورد تجربه قرار گرفت. فرضیه‌ها در قالب سوالات مرتبط با فرضیه‌ها، به صورت پرسشنامه بین مخاطبان توزیع شد. تعداد مخاطبان ۹۲ نفر بودند که به دو گروه ۴۶ نفری تجزیه شدند. تعداد چهار شرکت از یک نوع صنعت (صنعت لوازم خانگی) انتخاب و صورتهای مالی تاریخی آنان برای سه سال ۱۳۶۱ و ۱۳۶۲ و ۱۳۶۳ تهیه شد. صورتهای مالی فوق برحسب شاخص کل بهای کالاها و خدمات مصرفی در مناطق شهری ایران به شرحی که در فصل سوم آمد تعدیل شد. شرکتها در دو بسته‌بندی، هرکدام شامل دو شرکت قرار گرفتند. شرکتها عبارت بودند از شرکت ارج، شرکت آزمایش، شرکت جبال و شرکت لوازم خانگی پارس که به ترتیب با رمزهای (شرکت الف)، (شرکت ب)، (شرکت ج)، و (شرکت د) عنوان‌گذاری شدند. شرکت‌های (الف و ب) در بسته‌بندی اول و شرکت‌های (ج و د) در بسته‌بندی دوم جای گرفتند. بسته‌بندی اول (الف و ب) اختصاص به گروه مخاطبان ۴۶ نفری اول و بسته‌بندی دوم (ج و د) به گروه مخاطبان ۴۶ نفری دوم

اختصاص یافت. گروه مخاطبان از بین دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری (۴۰ نفر)، دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری (۴۰ نفر) و مدیران اجرایی شرکتها با سوابق مالی و حسابداری (۱۲ نفر) انتخاب شدند. نوع سوالات، نحوه توزیع پرسشنامه و ترتیب توزیع صورتهای مالی بین آنان در فصل سوم به تفصیل آمده است. مخاطبان از لحاظ نوع اطلاعات و نوع صورتهای مالی به سه گروه تفکیک شدند. یک عده فقط صورتهای مالی تاریخی (HC)، دسته دوم صورتهای مالی تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمت‌ها (HC CR) و گروه سوم هر دو صورتهای مالی تاریخی و تعدیل شده (HC/HC CR) را برای تصمیمگیری در اختیار داشتند. تعداد یازده نسبت مالی که دانستن آنها در فراگرد تصمیمگیری مؤثر بود از روی هر دو نوع صورتهای مالی، از قبل محاسبه شد و به همراه آنها در اختیار مخاطبان قرار گرفت.

### آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اصلی (H0) گویای وجود تفاوت زیاد آماری در تصمیمهای گرفته شده برحسب نوع صورتهای مالی در دست بود و چنین تبیین شد:

«تصمیمهای گرفته شده در مورد سهام شرکت‌های منتخب که مبتنی بر صورتهای مالی تعدیل شده براساس تغییرات سطح عمومی قیمت‌هاست، از لحاظ آماری تفاوت زیادی با تصمیمهای گرفته شده براساس صورتهای مالی تاریخی دارد و نتیجتاً صورتهای مالی تعدیل شده بر مبنای سطح عمومی

قیمتها دارای بار اطلاعاتی اضافی است.»

فرضیه‌های فرعی  $H1, H2, H3, H4$  به نحوی که در فصل سوم بیان شد مورد آزمونهای آماری قرار گرفت. فرضیه  $H1$  از طریق تستهای آماری کروسکال - والیس مورد آزمون واقع شد و از طریق تست آماری Chi - Square نیز دوباره آزمون و کنترل شد. نتیجه حاصل اینکه تفاوت آماری بین تصمیم مربوط به انتخاب سهام یکی از دو شرکت و نوع گزارش مالی وجود نداشت. فرضیه  $H2$  در واقع در جهت تأکید بر فرضیه  $H1$  اثبات شد. اثبات فرضیه  $H2$  فارغ از اینکه فرضیه  $H1$  رد یا قبول شود، فرضیه  $H1$  را تأیید می‌کرد. فرضیه  $H2$  درجه اطمینان پاسخ‌دهندگان در مورد سؤال اول (مبنتی بر فرضیه  $H1$ ) را تبیین می‌کند. فرضیه  $H3$  در مورد شرکت ج یعنی PRICE 3 تأیید شد و در مورد 3 شرکت دیگر تأیید نشد. فرضیه  $H4$  نیز براساس متوسط نرخ بازده واقعی شرکتها در سه سال بعد از دوره آزمون یعنی سالهای ۱۳۶۴ و ۱۳۶۵ و ۱۳۶۶ تست شد. نتیجه به دست آمده نشان می‌داد که استفاده کنندگان از صورتهای مالی تاریخی از انتخابهای بهتری برخوردار بودند. نتیجه نهایی اینکه فرضیه اصلی ( $H0$ ) تأیید نشد و طبعاً فرضیه جایگزین به شرح زیر تأیید شد:

«تفاوت آماری زیادی بین تصمیمهای گرفته شده براساس صورتهای مالی تاریخی و تصمیمهای گرفته شده براساس صورتهای مالی تعدیل یافته، بر مبنای سطح عمومی قیمتها در مورد سهام شرکتهاى منتخب وجود ندارد، بنابراین صورتهای مالی

تعدیل شده براساس شاخص عمومی قیمتها دارای بار اطلاعاتی اضافی نیست.»

### خلاصه یافته‌ها

نتایج حاصل از تحقیق در دو بخش جای می‌گیرد یک بخش یافته‌های اصلی که مبتنی بر ساختار تئوریک پژوهش است و دیگری یافته‌های جانبی آن.

### الف: یافته‌های اصلی

آنچه در نتیجه تبیین فرضیه‌ها، ایجاد عرصه آزمایشگاهی برای کسب اطلاعات مورد نیاز، و آزمون آماری فرضیه‌ها براساس اطلاعات حاصل از عرصه تجربی به دست آمد، باز یافته‌های اصلی پژوهش به شمار می‌آید. نتیجه آزمون فرضیه‌ها به تأیید فرضیه جایگزین انجامید. فرضیه‌ها براساس  $H1, H2, H3, H4$  عنوان‌بندی شدند که حاصل آزمون آنها به تأیید یا عدم تأیید فرضیه اصلی منجر می‌شود. فرضیه  $H1$  با مدل آماری و غیرکمی کروسکال - والیس مورد آزمون قرار گرفت و از راه توزیع Chi-Square مجدداً امتحان شد. نتیجه اینکه پیشبینی انجام شده مبنی بر وجود تفاوت آماری زیاد بین تصمیمهای گرفته شده براساس دو نوع صورتهای مالی تاریخی و تعدیل شده، پیشبینی درستی نبوده، و این نتیجه‌گیری در مورد هر چهار شرکت مورد پژوهش با اهمیتی معادل ۰/۹۴۳ صادق بوده است.

برای اطمینان خاطر از پاسخهای داده شده و نتایج آماری حاصل از فرضیه  $H1$ ، فرضیه دیگری،  $H2$ ، با مدل آنالیز واریانس

مورد آزمون واقع شد. تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها فرضیه  $H2$  را پذیرفت. بدین معنی که مخاطبان با میانگین حدوداً ۸۰ درصد یقین داشتند که پاسخهایشان به سؤال اول (برای فرضیه  $H1$ ) درست بوده است. در مورد قیمتگذاری سهام (موضوع فرضیه  $H3$ ) نیز اختلاف آماری چشمگیری از بابت منابع اطلاعاتی در دست برای سه شرکت (الف، ب و د) وجود نداشت. در مورد شرکت (ج) اختلاف زیاد در سطح احتمال ۰/۰۰۱۵ مشاهده شد. حد تصمیمگیری در سطح ۰/۰۵ با استفاده از توزیع F بر بزرگتر بودن نسبت F از F معادل جدول دلالت می‌کرد. فرضیه  $H4$  بر مبنای مقایسه پیشبینیهای حاصل از طرح سؤال براساس فرضیه  $H3$  با ارقام واقعی ۳ سال بعد یعنی سالهای ۱۳۶۴ و ۱۳۶۵ و ۱۳۶۶ پایه‌ریزی شد. محاسبه میانگین بازده سرمایه‌گذاری ۳ سال مورد اشاره، براساس نسبتهای واقعی و نحوه قیمتگذاری مخاطبان حاکی از معتبر بودن قیمتتهای بود که براساس صورتهای مالی تاریخی (HC) پیشبینی شده بود. در مجموع از تجزیه و تحلیلها و آزمونها چنین نتیجه گرفته شد که فرضیه اصلی در مورد وجود اختلاف آماری زیاد بین تصمیمهای گرفته شده براساس صورتهای مالی تاریخی و صورتهای مالی تعدیل شده مورد تأیید واقع نشد.

جدول شماره ۴ خلاصه آزمون فرضیه‌های اصلی و فرعی را نشان می‌دهد:

ورق بزیند

جدول شماره ۴. خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

متغیر	۴۶ نفری اول شرکت الف و ب	۴۶ نفری دوم شرکت ج و د	۹۲ نفری هر ۴ شرکت	نوع تست
Choice 1	No.Sig.	No.Sig.	No.Sig.	KWS Chi-Sq
Choice 2	No.Sig.	Sig.	Sig.	ANOVA
PRICE 1	No.Sig.	--	No.Sig.	ANOVA
PRICE 2	No.Sig.	--	No.Sig.	ANOVA
PRICE 3	--	Sig.	Sig.	ANOVA
PRICE 4	--	No.Sig.	No.Sig.	ANOVA

نتیجه گیریها

نتیجه گیریهای حاصل از انجام پژوهش حاضر را می‌توان در دو قسمت ارائه کرد. یکی نتیجه گیریهای مربوط به موضوع پژوهش و فرضیه اصلی آن و دیگری نتیجه گیریهای حاصل از فراگرد برگزاری جلسات مربوط به تجربه آزمایشگاهی که در زمینه پژوهشهای حسابداری در ایران تازگی دارد.

بر اساس آزمونهای آماری که مبتنی بر اطلاعات به دست آمده از برگزاری عرصه تجربی بود، اختلاف آماری زیاد در تصمیمهایی که مخاطبان برحسب نوع صورتهای مالی گرفتند، وجود ندارد. به عبارت دیگر در مجموع ارزیابیها، این نتیجه به دست آمد که صورتهای مالی تعدیل شده براساس تغییرات سطح عمومی قیمتها (با شاخص کل بهای کالاها و خدمات مصرفی در مناطق شهری، اعلام شده توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران)، تصمیمهای استفاده کنندگان از صورتهای مالی در زمینه انتخاب و

قیمتگذاری سهام را تغییر نمی‌دهد و تصمیمهای گرفته شده در مورد سهام شرکتها و براساس صورتهای مالی تاریخی همچنان معتبر است.

نتیجه گیری فوق بدان معنی نیست که اهمیت هر دو نوع صورتهای مالی یکسان است و موارد مصرف مشابهی دارند. به عبارت دیگر نباید استنتاج شتابزده‌ای مبنی بر قابلیت جایگزینی یکی با دیگری انجام داد. آنچه از فراگرد تعدیل اقلام حسابداری و صورتهای مالی به دست می‌آید دارای فواید و مزایایی است که در سایر تصمیمگیریهای اقتصادی شرکتها و مؤسسات مؤثر می‌افتد.

به همان سیاق صورتهای مالی تاریخی در بسیاری موارد گویای اطلاعاتی است که بدون آن و از طریق افشای صورتهای مالی تعدیل شده به دست نمی‌آید. در مجموعه‌ای وسیع از تصمیمگیریها و در حوزه‌های گسترده‌ای از زیر مجموعه‌های حسابداری احساس کمبود نسبت به اطلاعات مالی «بهنگام» (UP TO DATE) وجود دارد که خود موضوع پژوهش دیگری است.

این نکته در تأکید باقی می‌ماند که نتیجه حاصل از این پژوهش در مورد تصمیمگیریهای مربوط به انتخاب سهام با بازده بیشتر و قیمتگذاری آنها - در مورد سایر موضوعات حسابداری از قبیل مفاهیم، نظریه‌ها و استانداردهای اجرایی مربوط به تعدیل براساس سطح عمومی قیمتها تردید ایجاد نمی‌کند و مزایا و فواید آن را انکار نمی‌کند. در ایالات متحد که تا سال (۱۹۸۶) هر دو نوع تعدیلات در ارقام صورتهای مالی، یعنی تعدیل براساس تغییرات عمومی قیمتها و تعدیل براساس قیمتتهای جاری اجباری بود، پژوهشهای مشابه پژوهش حاضر انجام شد و تقریباً همین نتایج به دست آمد. در تحقیقی که در سال ۱۹۷۳ انجام شد، پژوهشگر تعداد سه شرکت را انتخاب و با ایجاد عرصه آزمایشگاهی، هر دو نوع صورتهای مالی را بین مخاطبان توزیع کرد و با آوردن نتایج حاصل در مقاله «صورتهای مالی تعدیل شده براساس سطح قیمتها و تصمیمهای سرمایه‌گذاری» نتیجه گرفت: «نتایج مستند این پژوهش دلالت دارد بر اینکه اطلاعات مالی تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمتها به تصمیم یا پیشبینی سرمایه‌گذاری متفاوت منجر نمی‌شود.»

همچنین پژوهشگر دیگری در همان سال، در زمینه «صورتهای مالی براساس قیمتتهای جاری و تصمیمگیری در مورد سهام عادی» تحقیق آزمایشگاهی انجام داد. او نیز به نتیجه مشابهی رسید:

«آزمونهای انجام شده نتوانست مزایایی را در مورد استفاده از صورتهای مالی تعدیل شده براساس قیمتتهای جاری نشان دهد.»

معدلک با وجود پژوهشهای موردی و موضوعی که به رد فرضیه‌های تبیین شده انجامید، همچنان موضوع استفاده‌های گوناگونی که صورتهای مالی تعدیل شده در بر دارند معتبر و مورد توجه است.

## اهمیت موضوع در ایران

با آنکه بیش از هفتاد سال از طرح مسئله آثار تورم بر حسابداری به طور کلی و بر صورتهای مالی به طور اخص در جهان می‌گذرد، همان‌گونه که در ابتدای مقاله اشاره شد، این مفهوم در ایران از نظر اجرایی و از دید مسائل نظری، همچنان تقریباً ناشناخته و دور مانده است. با وجود نرخ تورم بالا در ایران و اعتقادی که اکثریت استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، تصمیم‌گیران اقتصادی، و بویژه مدیران به بیفایده‌گی نسبی ارقام حسابداری در مقایسه با قیمت‌های روز دارند، و نیز با وجود تشکیلات حرفه‌ای بیش از سی ساله حسابداری و منزلت یافتن آن به عنوان یک رشته دانشگاهی موضوع آثار تورم در حسابداری در مرکز توجه کافی برای اجرا و بررسی محققان نبوده است. از سوی دیگر دستگاهها و ارگانهای ذیربط دولتی و سازمان بورس اوراق بهادار تا سال ۱۳۷۱ لزوم وارد شدن در این حیطه از حسابداری را احساس نکرده و نتایج حاصل از آن را در سطح کلان به بررسی نگذاشته‌اند. ترازنامه‌هایی که در حال حاضر از جانب شرکتهای صنعتی ارائه می‌شود فاقد یک رابطه منطقی بین ارقام مختلف آن و در عین حال حاکی از اندازه‌گیری اتکاناپذیر است. داراییهایی که به قیمت‌های سالیان پیش گزارش می‌شود در مقابل ارقام بدیهیایی که مربوط به دوره‌های جاری

است پیوند ساختاری و معنی‌دار صورتهای مالی را مخدوش کرده، امکان تجزیه و تحلیل منطقی و قابل استنتاج را از آنها سلب کرده است.

کاستیهای فوق و تصویری که صورتهای مالی تاریخ و اختلاف فاحش آنها با واقعیت‌های روز به نگارنده منتقل می‌کرد، همواره سایه‌ای از ایستایی و ناکافی بودن قابلیت استفاده آنها را با خود داشت. تجربه‌های سالیانی که در مقاطع تصمیم‌گیری می‌گذشت، با نیاز به اطلاعات و ارقام اضافی دیگری همراه بود که با جویایی، پیگیری و پرسشهای گوناگون از این طرف و آن طرف تأمین می‌شد. پاسخها معمولاً غیرقابل استفاده بود و غالباً در هاله‌ای از شرطها و تردیدها چنان کیفیتی از اطلاعات ارائه می‌کرد که برای تصمیم‌گیریهای مالی نه تنها کفایت نمی‌کرد بلکه به دلیل استفاده‌ناپذیر بودن، از قابلیت ارائه و پشتیبانی از تصمیمها نیز برخوردار نبود. فرض است که مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی در تصمیم‌های مالی وزن بالایی دارد و قاعدتاً باید بر دلایلی استوار باشد که استناد به آنها با درجه این مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی تطبیق کند. معمولاً دلایل مستند در خلال ارقام و اعداد صورتهای مالی تاریخی جایگزین می‌شود، اما متأسفانه پاره‌ای از دلایل «تاریخشان منقضی» می‌شود و هرچه که «تاریخ گذشته» باشد، به همان دلایل پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری، حکم به تصمیم‌های نادرست و بعضاً گمراه‌کننده می‌کند.

از سوی دیگر، بحث آثار تورم بر ارقام حسابداری و صورتهای مالی همیشه از نظر تئوریک چهره‌ای جذاب و چالش‌گرانه و از نظر اجرایی برای نگارنده جنبه آرمانی

داشته است. بررسی سیر تطور اندیشه‌ها و نظریه‌ها از یک طرف، و کوششهای مداوم و جدی نهادهای حرفه‌ای در سایر کشورها از طرف دیگر موضوعات جالب توجهی است. در عین حال جنبه‌های دلپذیر مناظره‌ها و بحث‌های موافق و مخالف از منظر پویا و مبتنی بر باز بودن سیستم حسابداری و خاصیت تطبیق با شرایط محیطی این حرفه را برای نویسنده به ارمان می‌آورد. همواره به نظر می‌رسید که این حوزه از حسابداری بیش از سایر حوزه‌های این رشته بر مسائل نظری و اجرایی اتکا دارد. بررسیهای تجربی، و تحلیل نتایج حاصل از آنها باز یافته‌هایی داشته است که سیمای فعالتر و پر جنب و جوش تری از حسابداری را معرفی می‌کند. بویژه که تصورات سنتی را که، غالباً عمومی و بعضاً نادرست است از حسابدار و حرفه حسابداری برهم می‌زند و برای کسانی که به دانستن تعریف جدید و در عین حال درست حسابداری علاقه دارند، گذرگاه پرجذبه و مفیدی به شمار می‌رود. دلایل مختصری که در بالا اشاره شد، از دیرباز علاقه‌مندی به انجام یک تجربه یا پژوهش در این زمینه را فراهم آورده است.

در مورد ایران نیز رد فرضیه تبیین شده در پژوهش حاضر مبنی بر نبودن اختلاف‌های مهم در تصمیم‌گیریهای مربوط به خرید و ارزش‌گذاری سهام براساس دو نوع صورتهای مالی تاریخی و تعدیل شده، حکم بر منتفی بودن یا قبول نکردن ارزشها و مزایای حسابداری آثار تورم نمی‌کند. در کشور ما که نرخ تورم بالایی دارد تهیه صورتهای مالی تعدیل شده، ضمن اینکه پدیده حسابداری آثار تورم را ترویج و ورق بزنید



موارد فایده آن را برای استفاده کنندگان و سایر تصمیمگیران اقتصادی روشن می‌کند، باعث می‌شود که اطلاعات واقعیت‌تر و منطبق بر شاخصهای اقتصادی روز در دسترس عموم قرار گیرد.

نیازی به تصریح نیست که صورتهای مالی تعدیل شده براساس تغییرات سطح عمومی قیمتها (شاخصهای مصرف‌کننده) نمی‌تواند جایگزین صورتهای مالی تعدیل شده براساس قیمتهای جاری باشد. به طریق اولی نتایج پژوهش حاضر قابل تسری به تصمیمگیریهای مبتنی بر قیمتهای جاری نیست، گو اینکه در شرایط فعلی ایران ابتدا باید تعدیلات براساس شاخصها را تشویق و ترویج کرد، و سپس به کاربرد موارد مربوط به قیمتهای جاری (یا در صورت اقتضا به‌طور همزمان) پرداخت. تشویق و ترویج حسابداری تعدیلات براساس سطح عمومی قیمتها نیازمند نوشتن مقالات و انجام پژوهشهای موردی و انتشار آنها در مجلات حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای مربوط به مدیریت است. معرفی مفاهیم و فواید آن در روزنامه‌ها و مجلات عمومی نیز به جا افتادن این مفهوم در اذهان، و ایجاد توقع سرمایه‌گذاران جزء از مدیران برای انتشار این نوع گزارشها کمک می‌کند.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی و سایر تشکیلات حرفه‌ای باید به اشاعه و ترویج این پدیده حسابداری بپردازند. در صورت ایجاد استانداردهای لازم، دستگاههای ذیربط دولتی مثل وزارت امور اقتصادی و دارایی به جوانب و ابعاد مسئله آشنا تر شده و احتمالاً به تدوین مقررات و قوانین لازم برای اجرای این روش حسابداری خواهند پرداخت. در صورتی که چنین استقبالی از

جانب وزارت امور اقتصادی و دارایی به عمل آید، بحث درباره حسابداری تورم و جوانب آن آغاز می‌شود و جریان از حالت انزوای کنونی بیرون خواهد آمد.

تشکلهای صنعتی کشور و مدیران صنایع با طرح مسئله و بررسی روی جوانب اجرایی و قانونی آن و حتی انجام پژوهشهای موردی می‌توانند به انتشار این فکر و پذیرش آن از جانب دولت کمک کنند.

تحقیق حاضر نشان داد که تجربه پژوهش آزمایشگاهی روش مناسبی برای پژوهشهای رفتاری در جهت رشد حسابداری است و در ایران می‌تواند به عنوان یک وسیله قابل اتکا و پاسخگو - به شرط داشتن ساختار درست و منطقی - مورد استفاده پژوهندگان قرار گیرد.

تشکیل عرصه آزمایشگاهی و پژوهش رفتاری با ترکیبی از مخاطبان منتخب ثمرات متعددی به همراه دارد، ثمره مخاطبانی که همگی در رشته حسابداری و در سطح دانشگاهی تحصیل کرده‌اند و برخی از آنان در سطوح بالای مدیریت، در شرکتهای صنعتی، شاغلند، دستیابی به اطلاعاتی بود که ما را در آزمودن آماری فرضیه‌ها یاری رساند. مشاهدات طی برگزاری جلسات متعدد که معمولاً با تعداد کم مخاطبان تشکیل می‌شد ثمره دیگر این تجربه بود. دیده‌ها حکایت از این داشت که این قبیل مطالعات برای دانشجویان در سطح فوق لیسانس (کارشناسی ارشد) و لیسانس (کارشناسی) تازگی دارد. با اینکه مخاطبان درک درست و برداشت جاافتاده‌ای از جریان نداشتند مشتاقانه تشریک مساعی می‌کردند.

## پیشنهادهایی برای توسعه و رشد کاربرد مبانی حسابداری تورمی

- ۱- تصور جایگیر شدن نسبی اصول و استانداردهای حسابداری تورمی در عرصه کاربرد، بویژه در زمینه صنعت، تصور خیلی دوری نخواهد بود اگر بتوانیم پاره‌ای از پیشزمینه‌ها و تمهیدات ضروری برای این توسعه و ترویج را مهیا کنیم، آنچه در پی می‌آید صورتی موجز از این ضرورتها و اقدامات است که هرکدام خود نیازمند بررسی و نقد و نظر عالمانه و ارزیابی آزمون و خطا در نتیجه عمل است:
- ۱- ایجاد فضای تازه برای مباحثه‌ها و مناظره‌های حرفه‌ای
- ۲- قدم گذاشتن در حیطه‌های واقعگرایانه برای تصمیمگیری
- ۳- بخشیدن چهره‌ای پویاتر به حسابداری و مبانی نظری آن
- ۴- کوشش و تأکید هیئتهای استانداردگذاری و مراجع صاحب صلاحیت در این امر
- ۵- تشویق و ترویج حسابداری تعدیلات از طریق نوشتن مقالات و پژوهشها.
- ۶- حمایت تشکلهای صنعتی و بازرگانی مثل انجمن مدیران صنایع از کاربرد این روشها
- ۷- پشتیبانی انجمن حسابداران خبر ایران بویژه در زمینه کاربردی در این زمینه
- ۸- درج بحثهای غیرفنی، از جهات عمومی در روزنامه‌ها و مجلات
- ۹- حسابداری قیمتهای جاری بستن مناسب و ملموس برای تجربه‌های تازه در این زمینه قرار گیرد
- ۱۰- استفاده از عرصه حسابداری بقیه در صفحه ۱۵

## دنباله سومین سمینار حسابداری از دید شرکت‌کنندگان

### □ ارزیابی کلی

پاسخ شرکت‌کنندگان به پرسش «آیا به‌طور کلی از سمینار راضی بودید؟» ۹۴٪ آری و ۶٪ خیر بوده است.

### □ اظهار نظرهای آزاد

اظهار نظرهای آزادانه شرکت‌کنندگانی که پرسشنامه ارزیابی سمینار را تکمیل و ارائه کرده‌اند در یک طبقه‌بندی موضوعی، نتایج زیر را دربر داشته است: در ۲۸ مورد به عدم ارتباط مطالب با موضوع سمینار اشاره شده است. ۱۱ مورد به تنظیم نبودن وقت سخنرانان و ۱۳ مورد به تکراری بودن مطالب اشاره دارد در ۵ مورد به ناسودمند بودن مقالات تحقیقی دانشجویان و ۲ مورد به گویا نبودن مطالب اشاره شده است. در ۵ مورد از تفکیک مهمانان، ۹ مورد از نبود امکانات کافی برای مهمانان شهرستانی، ۱۲ مورد از نحوه ارائه مطالب و ۵ مورد از نبود خلاصه مقالات انتقاد شده است و سرانجام ۶ مورد برآورد نشدن انتظارات خود را گوشزد کرده‌اند.

از سوی دیگر ۷۱ مورد محتوای سمینار را مطلوب، جدید و آموزنده دانسته‌اند و ۱۱ مورد از ارائه مقالات تحقیقی به وسیله دانشجویان قدردانی کرده‌اند.

در ۱۱ مورد بر هماهنگی و نظم و ترتیب سمینار و در ۳۲ مورد به برآورده شدن انتظارات تأکید شده است.

در ۳۳ مورد تدام این‌گونه سمینارها، در ۵ مورد برگزاری نمایشگاه کتاب در کنار سمینار و در ۲۲ مورد انتشار متن کامل مقالات را توصیه کرده‌اند و سرانجام در ۵۱ مورد نیز از برگزارکنندگان سمینار قدردانی شده است.

