

حسابداری و توسعه منابع ملی



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی

۱۳۴۳ تا ۱۳۷۲ (یک دوره ۳۰ ساله) با
قیمتهای جاری و ثابت در جدول ۱ آمده
است. این آمار نشان می‌دهد که:
۱) تولید ناخالص داخلی در طی دوره
سی ساله مورد بحث با قیمت‌های جاری به
۲۳۲/۵ برابر رسیده است.
۲) تولید ناخالص داخلی در طی دوره
سی ساله مورد بحث با قیمت‌های ثابت به
۵/۹۳ برابر رسیده است.
۳) نرخ رشد مرکب سالانه تولید

در این مقاله رابطه حسابداری و توسعه
منابع ملی بحث می‌شود و نقش حسابداری
در توسعه منابع ملی تحلیل می‌شود.
از این رو محور بحث بر منابع ملی
شناخته شده و نحوه استفاده از آنها قرار
دارد تا بتوان ضریب بازدهی منابع ملی را
محاسبه کرد. برای ساده کردن مطلب از
تولید ناخالص داخلی به عنوان معیاری از
سنجش کاربرد منابع ملی استفاده می‌شود.
ارقام تولید ناخالص داخلی طی سالهای

ناخالص داخلی در طی دوره فوق با قیمت‌های جاری برابر ۲۰ درصد و با قیمت‌های ثابت برابر ۶ درصد می‌باشد.

این ارقام نشان می‌دهند که نرخ رشد استفاده از امکانات بالقوه کشور بسیار کند بوده است و درگذر تاریخ و حوادث سیاسی گذشته بر کشور دچار نوسان شده و در مقاطعی از زمان با نرخ رشد منفی همراه بوده است. به حمد ... تعالی می‌توان گفت که کشورمان در سالهای اخیر در مسیر شتاب رشد تاریخ قرار گرفته است.

مرکز آمار ایران تقسیم‌بندی اراضی کشور را در سال ۱۳۵۰ به شرح جدول ۲ اعلام کرده است.

این آمار حکایت از این دارد که در سال ۱۳۵۰ حدود نیمی از خاک کشور غیرقابل عمران بوده است ولی از مقدار خاک قابل استفاده نیز استفاده چندانی نشده است و گفته شده است که از مقدار زمینهای قابل استفاده ۲۱ میلیون هکتار زمین قابل کشت بوده که در آن سالها عملاً فقط از ۹ میلیون هکتار آن بهره‌برداری می‌شده است و در عین حال، هم بازدهی در هکتار پایین بوده و هم به دلایل متعددی قسمت عمده‌ای از محصول کشور بعد از برداشت تلف می‌شده است.

در برنامه اول توسعه اقتصادی - اجتماعی جمهوری اسلامی ایران (که در سال ۱۳۶۲ انجام شده است) سطح زمینهای با استعداد خوب کشت ۳۳ میلیون هکتار و سطح زمینهای کشاورزی با استعداد متوسط را ۱۹ میلیون هکتار برآورد کرده‌اند. آمار مقایسه بعضی محصولات کشاورزی طی سالهای ۱۳۵۰، ۱۳۵۶، ۱۳۷۲ در جدول ۳ آمده است.

این ارقام نشان می‌دهند که علی‌رغم پیشرفتهای بی‌چون و چرای سالهای اخیر و سرمایه‌گذاریهای عظیم اقتصادی در بخش کشاورزی هنوز نرخ رشد محصولات

کشاورزی، همپای تحولات بنیادین در جمهوری اسلامی ایران نیست.

آمار صادرات غیرنفتی در بخش محصولات صنعتی نیز چنین نشانه‌ای را به دست می‌دهد. البته انتظار داریم که با استفاده از سرمایه‌گذاریهای انجام شده‌ای که به تدریج به بهره‌برداری می‌رسند، وضعیت مطلوبی از لحاظ رشد سالانه تولیدات صنعتی داشته باشیم.

این ارقام نشان می‌دهند که کشورمان بتازگی در شتاب تاریخ افتاده است و هنوز با نژمهای جهانی بازده امکانات فاصله زیادی دارد. اقتصاددانان این طور به ما آموخته‌اند و می‌آموزند که رشد کشورها را با معیارهای تولید ناخالص داخلی و یا تولید ناخالص ملی بسنجیم. بر این اساس رشد مرکب سالانه تولید ناخالص داخلی با قیمت‌های ثابت سال ۶۹ از ۱۳۴۳ تا ۱۳۷۳ به رقم حدود ۶ درصد می‌رسد. اما آیا این رقم در مقایسه با امکانات بالقوه کشور و وجود منابعی که توان به فعل درآوردن این امکانات را دارد برای ما راضی‌کننده است؟ در پاسخ به این سئوالها سعی داشته‌ام رابطه امکانات با ارزیابی عملکرد اقتصادی را به صورت یک مدل نشان دهم (شکل ۴).

برای به فعل درآوردن توان بالقوه کشور باید سرمایه‌گذاری در کشور جهت و سوی مناسب به خود گیرد. ارقام تشکیل سرمایه ثابت کشور (جدول ۱) نشان می‌دهد که ما درصد بسیار کمی از تولید ناخالص داخلی کشورمان را به امر تشکیل سرمایه اختصاص می‌دهیم. در عین حال این مسئله دارای اهمیت است که آیا سرمایه‌گذاریهای ما از نرخ بازدهی لازم اقتصادی برخوردار است؟ بررسیها نشان می‌دهد که متأسفانه نرخ بازدهی سرمایه‌گذاریها (به ویژه در بخش دولتی کشور) مورد محاسبه و مقایسه قرار نمی‌گیرد. در غالب موارد طرحهای سرمایه‌گذاری بدون توجه به

معیارهای پذیرفته شده اقتصادی انتخاب می‌شوند و در بیشتر موارد این طرحها دیرتر از موعد مقرر به نتیجه می‌رسند و هنوز سیستم مطلوبی برای ارزیابی عملکرد این سرمایه‌گذاریها در اختیار نداریم. برای روشن شدن موضوع لازم است به موارد زیر اشاره کنم:

۱ - طرح چوب و کاغذ مازندران که از سال ۱۳۵۳ شروع شده، هنوز به بهره‌برداری نرسیده است. هزینه‌های ارزی فرصت از دست رفته این تاخیر به میلیاردها دلار بالغ می‌شود.

۲ - هنوز بسیاری از طرحهای اقتصادی کشورمان با ظرفیت اسمی و ایجاد شده مورد بهره‌برداری قرار نمی‌گیرند و هزینه‌های فرصت از دست رفته آنها هنوز در کشور محاسبه نمی‌شود.

۳ - ارزش داراییهای شرکتهای دولتی به قیمت روز به حدود ۹۰۰ هزار میلیارد ریال بالغ می‌شود. این رقم چند درصد باید بازدهی داشته باشد و چند درصد بازدهی دارد؟ آیا در تنظیم بودجه‌های سالانه کل کشور، و یا در تدوین برنامه‌های پنجساله بازدهی این رقم با اهمیت مورد توجه قرار گرفته است؟

راستی! توان تولید ناخالص کشورمان چه مبلغ است؟ گفته شده است که تولید ناخالص داخلی کشورمان در سال ۱۳۷۲ به رقم ۹۳۷۰۸/۷ میلیارد ریال با قیمت‌های عوامل، بالغ شده است. آیا این رقم مطلوب است؟ اگر جواب مثبت است، با چه معیاری سنجیده شده است؟ و اگر نه با رقم مطلوب چه مبلغ فاصله دارد؟ اینکه دستگاهی مدعی می‌شود که از ارقام برنامه جلو افتاده است به این معنی است که از کارایی و بازدهی مطلوبتری برخوردار بوده است؟ به زبان حسابداری بیان کنیم، باید این مغایرت مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. این تفاوت می‌تواند ناشی از:

سال ۶۹ = ۱۰۰ (میلیارد ریال)

سال	تولید ناخالص داخلی		تشکیل سرمایه	
	قیمتهای جاری	قیمتهای ثابت	قیمتهای جاری	قیمتهای ثابت (درصد)
۱۳۴۰	۲۳۴	۶۶۸۰	۵۵	۱۱۰۰
۱۳۴۱	۲۵۲	۷۰۶۰	۵۱	۱۰۲۰
۱۳۴۲	۲۶۸	۷۲۱۶	۵۳	۱۰۳۹
۱۳۴۳	۴۰۳	۷۴۶۲	۶۷	۱۲۴۱
۱۳۴۴	۴۵۵	۸۲۶۰	۸۸	۱۶۳۰
۱۳۴۵	۵۰۰	۹۲۵۹	۹۲	۱۷۰۴
۱۳۴۶	۵۵۵	۱۰۲۷۸	۱۲۱	۲۲۴۱
۱۳۴۷	۶۲۴	۱۱۳۴۵	۱۳۶	۲۴۷۳
۱۳۴۸	۶۹۵	۱۲۱۹۳	۱۶۳	۲۸۶۰
۱۳۴۹	۷۷۱	۱۳۲۹۳	۱۸۵	۳۱۹۰
۱۳۵۰	۹۶۹	۱۵۶۲۹	۲۲۱	۳۵۶۵
۱۳۵۱	۱۲۰۸	۱۸۳۰۳	۲۹۳	۴۴۳۹
۱۳۵۲	۱۷۶۴	۲۳۸۲۸	۳۸۷	۴۸۷۰
۱۳۵۳	۳۰۹۰	۳۵۵۱۷	۵۲۰	۵۹۷۷
۱۳۵۴	۳۵۱۲	۳۸۱۷۴	۹۹۹	۱۰۸۵۹
۱۳۵۵	۴۹۶۷	۴۷۷۶۰	۱۵۸۹	۱۵۲۷۹
۱۳۵۶	۵۵۸۱	۴۶۸۹۹	۱۷۸۰	۱۴۹۵۸
۱۳۵۷	۵۲۷۲	۴۰۵۵۴	۱۵۶۴	۱۲۰۳۱
۱۳۵۸	۶۱۶۳	۳۹۵۰۶	۱۱۷۶	۷۵۳۸
۱۳۵۹	۶۶۳۲	۳۲۶۷۰	۱۴۱۲	۶۹۵۶
۱۳۶۰	۸۰۰۹	۳۲۹۵۹	۱۵۲۷	۶۲۸۴
۱۳۶۱	۱۰۵۴۰	۳۸۱۸۸	۱۸۴۱	۶۶۷۰
۱۳۶۲	۱۳۳۷۶	۴۴۸۸۶	۲۸۷۰	۹۶۳۱
۱۳۶۳	۱۴۸۰۳	۴۶۱۱۵	۳۰۹۶	۹۶۴۵
۱۳۶۴	۱۵۷۷۵	۴۵۸۵۸	۳۷۵۸	۸۰۱۷
۱۳۶۵	۱۶۲۲۷	۳۷۶۵۰	۲۴۹۵	۵۷۸۹
۱۳۶۶	۱۹۹۴۹	۳۵۶۸۷	۳۶۶۲	۴۷۶۲
۱۳۶۷	۲۲۳۰۴	۳۲۷۵۲	۲۹۲۳	۴۲۹۲
۱۳۶۸	۲۷۷۸۷	۳۴۴۲۲	۳۱۹۶	۳۹۶۰
۱۳۶۹	۳۵۷۵۵	۳۵۷۵۵	۵۶۶۲	۵۶۶۲
۱۳۷۰	۴۸۶۷۲	۳۸۴۴۶	۱۰۸۴۴	۸۵۶۶
۱۳۷۱	۶۴۴۰۱	۳۸۱۳۰	۱۴۴۴۰	۸۶۶۸
۱۳۷۲	۹۳۷۰۹	۴۴۲۶۵	۲۰۶۵۷	۹۷۵۸

این مسئله دارای اهمیت است که آیا سرمایه گذار یه های ما از نرخ بازدهی لازم اقتصادی برخوردار است؟

- خطای برنامه ریزی باشد (تفاوت میان توان و برنامه)،
- افزایش کارایی باشد،
- هر دو مورد می تواند در این مغایرت موثر باشد.

دیده می شود که در ارزیابی عملکرد دستگاههای ما این محاسبات انجام نمی شود. زیرا در این ارزیابیها از دانش حسابداری استفاده نمی شود. چرا که نخستین کار در برنامه ریزیهای اساسی شناخت توان کشور است و برای این شناخت باید تراز فیزیکی کشور تهیه شود. به عبارتی بسیار ساده باید در هر یک از بخشهای اقتصادی کشور امکانات بالقوه را شناسایی کرد، و بررسی کرد که چه مقدار از این امکانات به فعل درآمده است و چه مقدار از آن می تواند در طول یک برنامه مدون به فعل درآید، و ضریب بازدهی از امکانات فعلی و آینده را مورد محاسبه قرار داد.

لازم است به دو مورد اشاره کنم:

- ۱ - تفاوت های میان ارقام مالی در برنامه و عملکرد بودجه های دولت در سالهای گذشته زیاد بوده است. این ارقام برای سال ۱۳۷۲ در چندین جدول تصویر شده است و نشان می دهد که در تدوین برنامه های اول و دوم پنجساله جمهوری اسلامی ایران یک بخش بسیار مهم اقتصادی کشور (به نام شرکتهای دولتی) نادیده گرفته شده است.
- ۲ - با این که به سالهای پایانی قرن

طرحها دیر تر از موعد مقرر به نتیجه می‌رسند و هنوز سیستم مطلوبی برای ارزیابی عملکرد این سرمایه‌گذارها در اختیار نداریم.

بیستم نزدیک می‌شویم هنوز چند صورت مالی اساسی در برنامه‌ریزیهای کلان اقتصادی و ارائه تصاویری از عملکرد کلان کشور تهیه نمی‌شود (مثلاً صورت جریانات ریالی و ارزی کشور).

شاید بی‌جا باشد به این مطلب اشاره کنم که برآوردها نشان می‌دهد که دارایی شرکت‌های دولتی کشور ما به بهای روز به حدود ۹۰۰ هزار میلیارد ریال بالغ می‌شود. بازدهی این سرمایه‌گذاری در تدوین برنامه‌های اول و دوم توسعه کشور به فراموشی سپرده شده است و در قوانین بودجه سالانه کشور نیز از معیارهای شناخته شده برای محاسبه آنها استفاده نمی‌شود. به عنوان مثال این رقم در قانون بودجه سال

جدول ۲ - تقسیمبندی اراضی کشور در سال ۱۳۵۰

هزار هکتار	
۹۲۷۱	اراضی زیر کشت آبی و دیم
۶۸۸۵	آبش
۱۶۰۰	مراعات مصنوعی
۱۰۰۰۰	مراعات طبیعی
۱۰۰۰۰	بیشه
۱۸۰۰۰	جنگل
۳۳۰۰۰	اراضی بایر قابل عمران
۱۸۰۰۰	اراضی بایر غیر قابل عمران
۲۰۲۳۵	شهرها و راهها
۱۰۲۰۰	رودخانه‌ها و دریاچه‌ها

درصد؟ قطعاً بازدهی این سرمایه‌گذارها از شرکتی تا شرکت دیگر و از طرحی تا طرح دیگر متفاوت خواهد بود. اگر به فرض این نرخ را ۵ درصد فرض

۷۲ کل کشور به ۵۱۳۸ میلیارد ریال بالغ شده است. سوال این است که این سرمایه‌گذارها چند درصد باید بازدهی داشته باشند؟ یک درصد، سه درصد، ده

جدول ۳ - آمار مقایسه‌ای محصولات کشاورزی

محصول	واحد	۱۳۵۰	۱۳۵۶	۱۳۷۲	درصد نرخ رشد مرکب سالانه
گندم	هزارتن	۳۸۰۰	۵۵۰۰	۱۰۷۲۲	۴/۵
جو	هزارتن	۸۰۰	۱۲۲۰	۲۰۵۸	۶/۰
برنج	هزارتن	۱۰۴۰	۱۴۰۰	۲۲۸۱	۳/۵
چغندر قند	هزارتن	۴۰۰۰	۴۱۵۰	۴۵۰۸	۱/۲
پنبه (وش)	هزارتن	۴۵۰	۵۳۵	۲۷۵	۲/۰
چای سبز	هزارتن	۵۲	۱۱۶	۲۵۴	۷/۲
دانه‌های روغنی	هزارتن	۴۵	۱۰۵	۳۱۶	۹/۰

جدول ۵ - مقایسه ارقام متغیرهای کلان اقتصادی عملکرد با برنامه ۱۳۷۲

متغیرها	برنامه	عملکرد
۱- رشد تولید ناخالص داخلی (G.D.P) (درصد)	۸/۲	۵/۰
۲- پیشبینی کسری بودجه دولت (میلیارد ریال)	۹۲/۵	۵۵۰/۸
۳- رشد نقدینگی (درصد)	۲/۵	۳۲/۲
۴- نرخ تورم (درصد) (تغییرات شاخص بهای عمده فروش کالاها)	۸/۹	۲۵/۳

جدول ۶ - مقایسه ترکیب تولید ناخالص داخلی در برنامه و عملکرد ۱۳۷۲

(میلیارد ریال)

بخش اقتصادی	برنامه	عملکرد (قیمتهای جاری)
کشاورزی	۲۰۰۰/۶	۱۹۴۴۶/۱
نفت	۲۲۵۰/۰	۱۶۴۹۵/۰
صنعت	۲۷۵۰/۰	۱۲۸۷۲/۳
معادن	۵۱۲/۰	۴۹۵/۰
آب و برق و گاز	۹۱۳/۹	۱۰۷۹/۰
ساختمان	۲۲۲۸/۹	۳۱۳۴/۳
خدمات	۱۶۷۹۲/۷	۴۱۱۳۶/۰
تولید ناخالص داخلی به قیمت عوامل*	۳۳۳۱۴/۶	۹۲۷۰۸/۷

* پس از کسر کارمزد احتسابی

کنیم درآمد حاصل از بازدهی این سرمایه‌گذاری می‌تواند به ۴۵,۰۰۰ میلیارد ریال بالغ شود و این رقم برابر است با ۱/۹ برابر کل درآمد نفت و مالیات کشور که در قانون بودجه سال ۱۳۷۲ کل کشور تصویب شده است.

همین محاسبات در سایر بخشهای اقتصادی کشور قابل انجام است. مثلاً اگر برآورد مرکز آمار ایران را در مورد جنگلهای کشورمان در سال ۱۳۵۰ بپذیریم، کشورمان در سال ۱۳۵۰ دارای ۱۸ میلیون هکتار جنگل بوده است. امروز چه مقدار جنگل داریم؟ چند میلیون آن جنگل تجاری است؟ برای تجاری کردن جنگلهای کشور چه کرده‌ایم؟ و سرانجام که کل درآمد کشور ما از ۱۸ میلیون هکتار جنگل سالهای ۱۳۵۰، امروز چه مبلغ است؟

همین محاسبات در مورد ذخایر ارزی کشور مطرح است. بعید است در این زمان ذخایر ارزی کشور ما از ۹ میلیارد دلار کمتر باشد. اگر همین رقم را مبنای محاسبات بازدهی بدانیم از این مبلغ چه مبلغی آزاد است که بتواند مورد سرمایه‌گذاری در خارج از کشور قرار گیرد و با چه نرخ می‌تواند سرمایه‌گذاری شود؟

آیا همین امکانات (داریی شرکتی دولتی، زمینهای کشاورزی بالقوه، سطح جنگلهای خدادادی، و ذخایر ارزی کشور) برای بهبود فوق‌العاده تولید ناخالص داخلی و توزیع عادلانه‌تر ثروت کافی نیست؟ اگر جواب مثبت است پس باید به دانش حسابداری به‌طور جدی توجه شود.

صمیمانه باید اذعان کرد که پایین بودن نرخ بازدهی بسیاری از سرمایه‌گذاریهای اقتصادی کشور ناشی از موارد زیر و از جانب دستگاههای اجرایی است.

- ۱ - توجه نکردن به کاربرد معیارهای اقتصادی انتخاب طرحهای سرمایه‌گذاری،
- ۲ - کاهلی در کاربرد تئوریا و مفاهیم

- ۵ - ناآگاهی از اهمیت انجام حسابرسیهای مدیریت،
 - ۶ - دست و پاگیر شناختن حسابرسیهای سنتی.
- در مواردی هم که این مفاهیم و تئوریا در انتخاب، اجرا و کنترل طرحهای سرمایه‌گذاری به‌کار گرفته می‌شوند، حالت ایستا دارد و با ارقام و اطلاعات جدید به

- کنترلهای مالی و پروژه‌ای در دوران اجرای طرحهای سرمایه‌گذاری،
- ۳ - بی‌اعتقادی به اصول و استانداردهای حسابداری و استفاده از تئوریا و مفاهیم حسابداری در دوران بهره‌برداری،
 - ۴ - نداشتن شناخت کافی از تاثیر کاربرد تئوریا و مفاهیم ارزیابی عملکرد در دوره‌های مالی،

جدول ۷ - مقایسه ارقام بودجه و برنامه سال ۷۲

(میلیارد ریال)

مغایرت از برنامه	برنامه ۷۲	بودجه ۷۲	شرح درآمدها و پرداختها
۲۲۲۰	۳۱۸۰	۴۵۱۰	درآمدهای مالیاتی
۱۴۲۵۲	۱۳۲۴	۱۵۵۹۷	درآمد نفت و گاز
۵۹۶	۱۹۱۸	۲۵۱۲	سایر درآمدها
۱۷۰۷۹	۶۴۴۲	۲۳۵۲۱	جمع
۱۷۲۰		۱۷۲۰	درآمدهای اختصاصی
۳۵۲۶۰		۳۵۲۶۰	دریافتهای شرکتهای دولتی
۵۴۰۶۹	۶۴۴۲	۶۰۵۱۱	جمع کل
۶۴۵۰		۶۴۵۰	کسری می‌شود: ارقامی که ۲ بار منظور شده است
۴۷۶۱۹	۶۴۴۲	۵۲۰۶۱	خالص
۹۲۰۸	۴۷۰۴	۱۴۰۱۲	اعتبارات جاری
۷۸۵۴	۱۸۲۰	۹۶۸۴	اعتبارات عمرانی
۱۷۱۶۲	۶۵۲۴	۲۳۶۹۶	جمع
۱۷۲۰		۱۷۲۰	پرداخت از محل درآمدهای اختصاصی
۳۵۲۶۰		۳۵۲۶۰	پرداختهای شرکتهای دولتی
۵۴۱۵۲	۶۵۲۴	۶۰۶۸۶	جمع کل
۶۴۵۰		۶۴۵۰	کسری می‌شود: ارقامی که ۲ بار منظور شده است
۴۷۷۰۲	۶۵۲۴	۵۲۲۲۶	خالص
۸۲	۹۲	۱۷۵	کسری بودجه

کدام حرف درست است؟ متخصصان مالی تعهد ندارند یا به تخصص مالی نیاز نداریم؟!؟

روز نمی‌شود. و از این رو در مدتی بسیار کوتاه این مطالعات و اقدامات صحت و مطلوبیت کاربردی خود را از دست می‌دهند. مدیران اجرایی با توسل به اینکه بدون کاربرد این مفاهیم و تئوریا کار خود را انجام می‌دهند، معمولاً استفاده صحیحی از این مفاهیم نمی‌کنند.

متأسفانه فراتر از این، دانشگاهیان، دست اندرکاران حرفه حسابداری و حسابرسی کشور، و متصدیان ساختار مالی کشور هم توجه چندانی به این دانش و حرفه مبذول نمی‌فرمایند. در اکثریت قریب به اتفاق موارد، کارهای مالی و اداری و اقتصادی در دستگاههای اجرایی در هم ادغام شده و معمولاً تصدی این امور به پزشکان و مهندسان و متخصصانی غیر از متخصصان علوم مالی سپرده شده است در حالی که در دانشگاههای کشور هزینه گزافی صرف آموزش نیروی متخصص مالی و حسابداری تا سطح دکتری می‌شود.

کدام حرف درست است؟ متخصصان مالی تعهد ندارند یا به تخصص مالی نیاز نداریم؟!؟

برای حفظ حرمت این دانش و ضرورت کاربرد آن به چند مورد اشاره می‌کنم:

۱ - تحقیقات انجام شده در محافل علمی و حرفه‌ای دنیا نشان داده است که سازمانهایی که به امور مالی و حسابداری اهمیت داده‌اند بسیار موفقتر از سازمانهای مشابهی بوده‌اند که به این امور واقعی نهناده‌اند.

۲ - گزارشهای حسابرسی منتشر شده از

سوی دستگاههای ذیصلاح نشان می‌دهند که: اولاً تا استقرار وضعیت مطلوب حسابداری در دستگاههای اجرایی نیاز به تلاشهای جدی داریم.

وضعیت حسابهای تعدادی از شرکتهای دولتی که در مطالعات آورده شده‌اند به شرح زیر است:

عدم اظهار نظر	۱۳
مردود	۱۴
مشروط	۷۲
مقبول	۱

بعضی از شروط مندرج در گزارشهای حسابرسی آنقدر سنگین است که تمایل به مردود بودن آنها زیاد است.

ثانیا بازدهی سرمایه‌گذاریهای اقتصادی در بسیاری از موارد منفی، صفر و یا بسیار پایین است و در اغلب موارد پایین بودن این بازدهی ناشی از نداشتن شناخت و آگاهی و

کاربرد غلط تئوریهای مالی و اصول و استانداردهای حسابداری است.

۳ - بسیاری از دستگاههای اجرایی و وزارتخانه‌های کشورمان نمی‌توانند آمار صحیح و بموقعی از حجم سرمایه‌گذاریهای انتفاعی و غیرانتفاعی و بازدهی آنها ارائه دهند. در چنین شرایطی کنترل مالی و اقتصادی زیر مجموعه‌های آنها اگر غیرممکن نباشد، مشکل می‌نماید و از این رو زمانی به تنگناها برخورد می‌شود که مشکلات لاینحل و حاد شده‌اند، در حالی که بسیاری از این مشکلات در بدو ظهور قابل حل می‌باشد.

۴ - در بسیاری از موارد گزارشی از سوء کاربرد منابع و عدم حفاظت از داراییهای سنگین کشورمان ارائه نمی‌شود و به زبان حسابداری گزارشهای مالی این دستگاهها از شفایفیت برخوردار نیست (مثال جنگلها).

جدول ۸ - خلاصه بودجه شرکتهای دولتی، بانکها و موسسات انتفاعی وابسته به دولت

سال ۱۳۷۲

(میلیارد ریال)

منابع بودجه‌ای:	مصارف بودجه‌ای:		
درآمد عملیاتی	۲۰۳۶۵	هزینه جاری	۲۱۹۳۹
از محل اعتبارات جاری	۲۶۹۱	انتقال به درآمد عمومی	۱۰
سرمایه‌گذاری ثابت	۲۸۲۴	مالیات شرکتهای دولتی	۷۹۵
وامهای داخلی	۵۳۳۹	سود سهام شرکتهای دولتی	۱۲۰
وامهای خارجی	۱۱۱۳	بازپرداخت وامهای داخلی	۱۳۱۵
استفاده از داراییهای جاری	۱۶۴۷	بازپرداخت وامهای خارجی	۰
سایر دریافتها	۱۲۸۱	سایر حسابهای تقسیم سود	۷
		هزینه‌های سرمایه‌ای	۱۱۴۶۹
		افزایش داراییهای جاری	۴۵۹
		جمع	۳۶۱۲۴
		کسر می‌شود: ذخایر استهلاک	۸۶۴
		مانده	۳۵۲۶۰
		جمع	۳۵۲۶۰

جدول ۹ - خلاصه بودجه سال ۷۲ کشور

(میلیارد ریال)

منابع بودجه‌ای		مصارف بودجه‌ای	
درآمدهای عمومی و سایر	۲۲۷۶۱	اعتبارات عمرانی دولت	۶۸۶۰
منابع تامین اعتبار	۱۷۳۰	اعتبارات جاری دولت	۱۰۸۵۲
درآمدهای اختصاصی	۲۰۲۶۵	بازپرداخت وامهای خارجی	۵
درآمد عملیاتی شرکتهای دولتی	۵۳۳۹	تقویت بنیه دفاعی	۴۶۴
وامهای داخلی شرکتهای دولتی	۱۱۱۳	اعتبار از محل درآمد اختصاصی	۱۷۳۰
وامهای خارجی شرکتهای دولتی	۱۶۴۷	هزینه‌های شرکتهای دولتی	۲۱۹۳۹
استفاده از داراییهای جاری	۱۲۸۱	بازپرداخت وامهای خارجی	۰
سایر دریافتها	۰	سایر حسابهای تقسیم سود	۷
		سایر حسابهای تقسیم سود داخلی	۱۳۱۵
		سرمایه‌گذاری ثابت شرکتهای دولتی	۱۱۴۶۹
		افزایش داراییهای جاری	۴۵۹
		جمع	۵۵۱۰۰
		کسر می‌شود: استهلاکات	۸۶۴
جمع	۵۴۲۳۶		۵۴۲۳۶

طبعاً در یک مقاله کوتاه نمی‌توان به همه مواردی که لازمه اصلاح ساختار مالی کلان و خرد می‌باشد اشاره کرد. ولی موارد زیر می‌تواند راهگشا باشد و بدیهی است که به توجه خاص مسئولان و زمان لازم نیاز دارد:

- ضرورت تجدیدنظر در ساختار و نظریه‌های برنامه‌ریزی کشور،
- ضرورت تجدید نظر در روال تنظیم بودجه‌های سالانه کل کشور،
- اجبار در به‌کارگیری معیارهای اقتصادی طرحهای سرمایه‌گذاری قبل از انتخاب آنها،
- اصلاح ساختار نظام کنترل‌های مالی - اداری و اقتصادی کشور همپای سایر تحولات بنیادین جمهوری اسلامی ایران و برقراری روال منطقی در اعمال کنترل‌های مالی و پروژه‌ای،
- تعجیل در اصلاح ساختار بازار پول و سرمایه کشور.

جدول ۱۰ - خلاصه بودجه سال ۷۲ کل کشور

(میلیارد ریال)

درصد	میلیارد ریال	درصد	میلیارد ریال	
۲۳/۶۹	۲۳۶۹۶	۲۳/۶۹	۲۳۶۹۶	درآمدهای عمومی و سایر منابع تامین اعتبار
۲/۱۹	۱۷۳۰	۲/۱۹	۱۷۳۰	درآمدهای اختصاصی
۵۱/۳۶	۲۷۸۵۲	۵۱/۳۶	۲۷۸۵۲	درآمد شرکتهای دولتی و بانکها
۹/۸۲	۵۳۳۹	۹/۸۲	۵۳۳۹	استفاده از وامهای داخلی
۲/۰۵	۱۱۱۳	۲/۰۵	۱۱۱۳	استفاده از وامهای خارجی
۱/۷۶	۹۵۴	۱/۷۶	۹۵۴	درآمد موسسات انتفاعی وابسته به دولت
				جمع
۱۱۱/۸۹	۶۰۶۸۵	۱۱۱/۸۹	۶۰۶۸۵	کسر می‌شود: ارقامی که ۲ بار منظور شده است
۱۱/۸۹	۶۴۵۰	۱۱/۸۹	۶۴۵۰	کسر می‌شود: ارقامی که ۲ بار منظور شده
۱۰۰/۰۰	۵۴۲۳۵	۱۰۰/۰۰	۵۴۲۳۵	مانده

مورد شناخت درآمد پیمانکاری استثنا قابل شده است؛ و یا رویه حسابداری را در شرایطی می توان تغییر داد؛ و یا برخلاف اصل بهای تمام شده تاریخی به طور استثنا می توان موجودیهای ارزی را در تاریخ ترازنامه تسعیر کرد، حتی اگر این عمل منجر به افزایش مبلغ ریالی آن شود.

و اما استانداردهای حسابداری و زیر مجموعه آن به دلیل کاربردی بودن آنها از انعطاف کافی برای تطابق با شرایط اقتصادی و اجتماعی جوامع مختلف برخوردارند. اصول حسابداری برخلاف اصول موضوعه قواعدی هستند که به همراه روشها می توانند انتخاب شوند.

مبنای اندازه گیری

حال با این توضیحات باید دید در شرایط تورمی کدام یک از مفروضات یا اصول موضوعه یاد شده، در ویژگیهای کیفی صورتهای مالی و در نتیجه در تهیه صورتهای مالی منعکس کننده اطلاعات صحیح، اخلال می کنند.

مقدمتاً باید گفت در شرایط ثبات نسبی قیمتها به شرط رعایت کلیه اصول حسابداری و منطقی بودن برآوردها، صورتهای مالی منعکس کننده وضعیت مالی و نتیجه عملیات بنگاه اقتصادی به نحو درست و منصفانه هستند. ولی هرچه در رعایت اصول حسابداری بکوشیم و یا تخمین و برآورد ما به واقعیت نزدیک باشد باز هم نمی توان و نباید انتظار داشت سود حاصل از عملیات حسابداری منطبق با سود واقعی بوده و خالص داراییها واقعاً معرف حقوق صاحبان سرمایه باشد. علت این امر در شرایط ثبات قیمتها مرتبط به عوامل و داراییهایی است که قابل اندازه گیری نیستند. به همین دلیل دو شرکت با شرایط به ظاهر کاملاً مساوی سودهای متفاوتی به دست می آورند و ارزش سرمایه

آنها در بازار سرمایه نیز متفاوت است، اما نمی توان گفت کدام به واقعیت نزدیکترند زیرا واقعیت قابل دسترسی نیست. اما به هر حال در چنین شرایطی اطلاعات آرایه شده حسابداری برای هر دو بنگاه اقتصادی هم قابل اتکا است و هم مربوط.

و اما در شرایط تورمی که قیمتها به طور مداوم افزایش می یابد یا به عبارت دیگر واحد پول در مقابل کالاها و خدمات به طور مستمر ارزش خود را از دست می دهد، خود به خود یکی از مفروضات بنیادی حسابداری متزلزل می شود؛ یعنی واحد اندازه گیری در دوره های مالی مختلف یکسان نیست هر چند که دارای همان نام است. داراییهای خریداری شده طی سالهای مختلف در دوران تورم در واقع هریک با یک واحد اندازه گیری متفاوت، اندازه گیری و به ثبت رسیده اند و ترازنامه بنگاه اقتصادی حاوی تجمع داراییهایی است که طی سالهای مختلف با ریالهایی با ارزشهای مختلف خریداری شده اند و اصولاً قابل جمع نمی باشند (چون واحد اندازه گیری آنها یکی نیست). از طرف دیگر از آنجا که استهلاک داراییها براساس قیمت خرید اولیه آنها محاسبه می شود، ذخیره استهلاک اثبات شده جوابگوی جایگزینی داراییهایی مستهلک شده نخواهد بود؛ به دیگر سخن در این حالت با کم محسوب کردن هزینه استهلاک سود بیشتری را تقسیم کرده و مالیات بیشتری پرداخت نموده ایم. اما منبع این سود و مالیات اضافی چیزی به غیر از سرمایه نمی تواند باشد؛ در واقع سرمایه روز نخست به دلیل کاهش قدرت خرید ریال، بی آنکه متوجه شویم کاهش یافته است. این موضوع در مورد مصرف مواد و موجودیها در بهای تمام شده کالای فروش رفته به همان دلالی که در مورد هزینه استهلاک بیان شد نیز مصداق دارد.

با توجه به مطالب بالا می توان نتیجه

گرفت که فرض واحد اندازه گیری در شرایط تورمی می تواند فرض درستی نباشد. از طرف دیگر مبنای اندازه گیری نیز در شرایط تورمی نمی تواند به عنوان اصل تغییرناپذیر قلمداد شود.

به بیان دیگر برای ارائه صورتهای مالی مربوط در شرایط تورمی یا باید از فرض واحد اندازه گیری عدول کرد و یا مبنای اندازه گیری را تغییر داد.

نگهداشت سرمایه

براساس چنین برداشتی و به منظور حفظ سرمایه در شرایط تورمی، مجامع حرفه ای غرب مدل های حسابداری را طرح کرده اند که در آنها یا واحد اندازه گیری تغییر می کند (اندازه گیری براساس قدرت خرید ثابت پول ملی) یا مبنای اندازه گیری (مبنای قیمت های جاری به جای مبنای بهای تمام شده تاریخی) و یا اینکه هم واحد اندازه گیری و هم مبنای اندازه گیری تغییر داده می شود (مبنای قیمت های جاری و واحد پول ثابت).

اساس تصمیم گیری انتخاب مدل، انتخاب یکی از مفاهیم سرمایه یعنی سرمایه مالی یا سرمایه فیزیکی است.

و اما سرمایه مالی چیست و سرمایه فیزیکی کدام است؟

هرگاه قصد ایجاد یک بنگاه تولیدی را داشته باشیم، با بررسیهای فنی، اقتصادی، امکانات ایجاد بنگاه مورد نظر را از نظر زمین، ساختمان، ماشین آلات، تاسیسات، نیروی انسانی ماهر و نیمه ماهر از یک طرف و بازاریابی، قیمت فروش، رقابت با مصنوعات مشابه داخلی و خارجی، بازگشت سرمایه و غیره را از طرف دیگر انجام می دهیم و سرانجام با بررسیهای مالی میزان سرمایه گذاری در این طرح را برآورد می کنیم و مشخص می سازیم که از این سرمایه گذاری چه میزان لازم است از طرف

مؤسسان بنگاه و چه میزان از سایر منابع تأمین شود.

پس از این بررسیها فرض کنید نیاز طرح به داراییهای ثابت و مواد اولیه و وجه نقد برای شروع یک میلیارد ریال باشد که ۴۰ درصد آن یعنی ۴۰۰ میلیون ریال باید توسط موسسان بنگاه تأمین شود و ۶۰۰ میلیون ریال بقیه از منابع بانکی وام گرفته شود.

در نظر ما حسابداران بلافاصله ترازنامه‌ای نقش می‌بندد که در طرف راست آن داراییها به مبلغ یک میلیارد ریال به تفکیک سرفصلهای مرسوم و در طرف چپ آن مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال تحت عنوان سرمایه و ۶۰۰ میلیون ریال تحت عنوان وام به ثبت رسیده است. در واقع با این تجسم ما دو کار انجام داده‌ایم؛ نخست اینکه سیستم دوطرفه را به عنوان مبنای حسابداری بنگاه تازه تاسیس پذیرفته‌ایم، و دوم آنکه بلافاصله شخصیت بنگاه را به وسیله ایجاد سرفصل سرمایه، از صاحبان آن جدا کرده‌ایم. در واقع این سرمایه که ما آن را سرمایه مالی می‌نامیم یک پدیده مجازی است که البته دو کار مهم انجام می‌دهد. اول اینکه ارتباط حقوقی صاحبان بنگاه و خود بنگاه اقتصادی را برقرار ساخته، یعنی مشخص می‌کند که داراییهای طرف راست ترازنامه پس از کسر بدهیهای ریالی (که فقط به اندازه مبلغ اولیه به اضافه بهره احتمالی تا زمان پرداخت باید محاسبه شوند) کلاً متعلق به صاحبان بنگاه است و دوم اینکه منافع هرگونه افزایش یا ریسک هرگونه کاهش در ارزش داراییهای شرکت نیز مربوط به صاحبان بنگاه می‌باشد.

در مقابل این طرز تلقی ما حسابداران، صاحبان بنگاه که ممکن است اقتصاددان، بازاری، مهندس یا عوام باشند، کل داراییهای بنگاه که برای فرایند تولید پیشبینی شده است را سرمایه بنگاه

می‌شناسند که تحت عنوان سرمایه فیزیکی شناخته شده است. که البته آنها هم اعتقاد دارند قسمتی از این سرمایه متعلق به دیگران است که طبق روابط قراردادی در اختیار بنگاه قرار داده‌اند ولی این دیگران فقط به اندازه اصل پول و بهره احتمالی آن می‌توانند از داراییهای شرکت تأمین کنند و هر نوع منافع یا زیان ناشی از افزایش یا کاهش ارزش داراییها متعلق به آنهاست.

حال باید دید که این افزایش یا کاهش در ارزش داراییها در اثر چه عواملی به وجود می‌آید.

در دوران ثبات قیمتها افزایش یا کاهش در ارزش داراییها فقط نتیجه فرایند تولید یا تجارت بنگاه است (البته با فرض ثابت بودن بدهیها و سرمایه مالی بنگاه) که آن را در پایان هر دوره مالی اندازه‌گیری می‌کنیم و آن را سود و زیان بنگاه می‌نامیم.

حال به فرض سودآور بودن بنگاه و پرداخت این سود به صاحبان بنگاه، آیا در ارزش سرمایه بنگاه اعم از مالی یا فیزیکی تغییری حاصل شده است؟ مسلماً خیر. مدل حسابداری بهای تمام شده تاریخی برای چنین شرایطی طراحی شده است.

و اما در شرایط تورمی، سود عبارت است از جمع جبری سود یا زیان عملیاتی بنگاه و سود ناشی از تورم، که در صورت استفاده از مدل حسابداری «بهای تمام شده تاریخی» با تقسیم این سود به صورت سود تقسیم شده و مالیات، احتمالاً قسمتی از سرمایه را ناخودآگاه تقسیم کرده‌ایم.

برای روشن شدن مطلب از یک مثال ساده استفاده می‌کنیم.

همان طور که در مثال ۱ مشاهده می‌شود در این مثال بدون آنکه در عملیات خرید و فروش خود سودی برده باشیم، سودی معادل ۵۰ هزار ریال به دست آورده‌ایم که این سود ناشی از تورم است و

اگر آن را تقسیم کنیم در واقع سرمایه از نظر فیزیکی از ۱۰۰ واحد اول دوره به ۶۶ واحد در آخر دوره کاهش می‌یابد.

یکی از پیشنهادهای غربی حل این مشکل استفاده از مدل حسابداری «قدرت خرید ثابت» است. طبق این مدل در پایان هر دوره مالی ارقام غیر پولی ترازنامه و کلیه ارقام سود و زیان با توجه به نرخ تورم تعدیل می‌شوند و بدین ترتیب سرمایه مالی شرکت نیز با توجه به قدرت خرید پول تعدیل شده و به همین میزان نگهداری می‌شود (یعنی سود وقتی تقسیم می‌شود که حداقل این سرمایه تعدیل شده حفظ شود).

این مدل حسابداری در همان کشورهای غربی نیز با مخالفت‌های جدی روبه‌رو شد. به دلایل پیش گفته در مورد آثار مختلف تورم، این مدل حسابداری علاوه بر مخدوش کردن ویژگی کیفی و قابلیت اتکای صورتهای مالی تهیه شده براساس مدل حسابداری «بهای تمام شده تاریخی»، صورتهای مالی نامربوط‌تری را نیز ارائه می‌دهد.

زیرا اولاً همان طور که گفته شد سرمایه مالی در بنگاه اقتصادی یک پدیده مجازی است که تعدیل آن مسئله‌ای را حل نمی‌کند. دوم آنکه این وظیفه بنگاه اقتصادی نیست که قدرت خرید سرمایه‌گذاری صاحبان بنگاه را حفظ کند بلکه وظیفه بنگاه این است که ظرفیت عملیاتی سرمایه را حفظ کند.

سوم آنکه تاثیر افزایش قیمتها بر روی ارقام دارایی ممکن است بسیار بیشتر از نرخ تورم باشد، در این صورت آیا واقعاً سرمایه بنگاه حفظ شده است؟

فرض کنید یک شرکت حمل و نقل در ابتدای سال ۱۳۵۹، تعداد ۵ دستگاه کامیون به مبلغ پانصد هزار دلار خریده باشد. سرمایه این شرکت در ابتدای سال ۱۳۵۹

معادل ۶۰ میلیون ریال بوده است. با به کارگیری مدل حسابداری «قدرت خرید ثابت» و با فرض اینکه هر سال شرکت سود خود را با در نظر گرفتن تعدیلات تورمی تقسیم کرده باشد، وضعیت ترازنامه شرکت در پایان سال ۱۳۷۳ نشان دهنده مبلغ ۷۶۵ میلیون ریال سرمایه و مبلغ ۷۵ میلیون ریال ارزش اسقاط و مبلغ ۶۹۰ میلیون ریال سایر داراییها خواهد بود.^۹

حال چنانچه در ابتدای سال ۱۳۷۴ شرکت قصد تعویض کامیونهای خود را داشته باشد به فرض افزایش نیافتن قیمت دلاری کامیونها و به ازای هر دلار ۴ هزار ریال، ناچار است مبلغ ۲ میلیارد ریال پرداخت کند؛ یعنی از ارزش سرمایه فیزیکی $61/75$ درصد کاسته شده حال آنکه سرمایه مالی شرکت حفظ گردیده است.

علاوه بر مسایل فوق مدل حسابداری قدرت خرید ثابت از فرایند بسیار پیچیده‌ای برخوردار است، ضمن آنکه داراییهای تعدیل شده عینیت و قابلیت اثبات خود را از دست داده و صورتهای مالی تهیه شده بر این مبنا، برای خوانندگان آن کاملاً نامانوس است.

استفاده از واحد پول کشورهای باثبات اقتصادی به جای پول ملی در تهیه صورتهای مالی که از طرف برخی مجامع حرفه‌ای پیشنهاد شده است، کم و بیش دارای همین مشکلات و ایرادات استفاده از مدل حسابداری «قدرت خرید ثابت» می‌باشد.

مدل پیشنهادی دیگر جوامع حرفه‌ای غربی، مدل «حسابداری با ارزشهای جاری» است. در این مدل اقلام غیر پولی ترازنامه بنگاه اقتصادی در پایان دوره با ارزشهای جایگزینی یا بازافتنی جا به جا می‌شود و مواد و موجودیها با ارزش تاریخی در بهای تمام شده کالای فروش رفته با ارزشهای

جاری تعویض شده و هزینه استهلاک بر اساس قیمت‌های جاری جایگزین هزینه استهلاک با بهای تاریخی می‌شود. در نتیجه سود عملیاتی کمتری ایجاد شده و نهایتاً به همین میزان سود کمتر تقسیم می‌شود.

سود تحقق یافته کسر شده از سود عملیاتی همراه با خالص افزایش داراییهای شرکت در نتیجه تجدید ارزیابی، به عنوان اندوخته تجدید ارزیابی قسمتی از حقوق صاحبان سرمایه بنگاه را تشکیل خواهد داد و در نتیجه به دلیل منع تقسیم این اندوخته، سرمایه فیزیکی بنگاه حفظ خواهد شد.

تا اینجای قضیه هیچ مشکلی پیش نمی‌آید؛ مشکل به کارگیری این مدل از آنجا آغاز می‌شود که سؤال زیر مطرح شود.

آیا بنگاه اقتصادی موظف به نگهداشت کل سرمایه فیزیکی است؟ یا باید آن قسمت از سرمایه فیزیکی که از محل سایر منابع غیر از سرمایه و اندوخته‌ها تامین شده است کنار گذاشته شود و نسبت به بقیه سرمایه فیزیکی حساسیت به خرج داده شود؟

پاسخ سوال ساده است؛ از آنجا که سایر منابع غیر از سرمایه در بنگاه اقتصادی در اثر تورم قدرت خرید خود را از دست می‌دهد بنابراین داراییهای مقابل آن نیز در صورت از دست دادن قدرت جایگزینی خود، قادر به تامین این بدهیها در هر شرایطی هستند. بنابراین نیازی نیست که آن بخش از سرمایه فیزیکی تامین شده از محل منابع غیر از سرمایه را در مقابل فشارهای تورمی حفظ کنیم.

حال با توجه به این موضوع باید سود تحقق یافته ناشی از نگهداشت داراییهای غیر پولی سهم منابع دیگر را مجدداً به سود عملیاتی فوق اضافه کنیم. برای اینکار باید سود یا زیان آثار تغییر قیمت‌ها بر خالص داراییهای پولی محاسبه شود و سهم اتکا به وام سود تحقق یافته ناشی از نگهداشت داراییها نیز تعیین شده و جمع جبری این دو

قلم به سود عملیاتی بر مبنای ارزشهای جاری اضافه شود.

همین محاسبه به ظاهر ساده در عمل پیچیدگیهایی دارد که ممکن است باعث گمراهی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی شود. عقیده بر این است که به کارگیری این مدل تا آنجا که مربوط به ترازنامه است هم ساده است و عملی و هم بسیاری از معایب حسابداری سنتی را برطرف می‌سازد.

حال چنانکه از تعدیل صورتحساب سود و زیان بر اساس مدل حسابداری «ارزشهای جاری» درگذریم در این صورت می‌توانیم به مدل حسابداری «بهای تمام شده تاریخی» بازگردیم و آن را به عنوان مدل حسابداری «بهای تمام شده تاریخی با فرض تجدید ارزیابی دوره‌ای» بنامیم. اگر توافق جمعی حاصل شود این کار عملی است.

اندوخته جایگزینی

دلیل اینکه می‌شود از سود و زیان مبتنی بر ارزشهای جاری درگذشت فقط به لحاظ پیچیدگیهای محاسباتی آن نیست، زیرا به هر حال پیچیدگی محاسباتی نباید موجب انتشار صورتهای مالی گمراه‌کننده شود، بلکه با مطالعه صورتهای مالی اکثر شرکتهای ایرانی مشخص می‌شود که ساختار مالی آنها به نحوی است که نه فقط به دلیل وجود تورم زبانی متوجه اصل سرمایه آنها نیست، بلکه از این وضعیت سود زیادی هم می‌برند و نگرانی بیشتر از ناحیه اطلاعات گمراه‌کننده‌ای است که از طریق ترازنامه منتقل می‌کنند و نه سود و زیان.

در مدل حسابداری «ارزشهای جاری» دو تعدیل عمده در صورتحساب سود و زیان مشاهده می‌شود و آن دو تعدیل همان‌گونه که گفته شد عبارتند از: تعدیل ارزش جایگزینی موجودیها در بهای تمام

شده کالای فروش رفته، و تعدیل استهلاک داراییهای استهلاک پذیر؛ که در زیر با ذکر چند مثال ساده سعی می شود حالت های مختلف و تاثیر آنها بر سود و زیان نشان داده شود و سپس راه حل هایی برای جلوگیری از تقسیم سود ناشی از تورم ارائه می شود.

اول - موجودیها

مثال ۱ - حالت اول روش FIFO

در این مثال همان طور که قبلاً بیان شد، نشان داده می شود که چگونه بدون آنکه سودی از محل خرید و فروش به وجود آید، سود ناشی از تورم خود را در صورت های مالی جلوه گر می سازد و با تقسیم آن در واقع ظرفیت عملیاتی سرمایه را کاهش می دهیم.

مثال ۱ - حالت دوم روش LIFO

در این مثال دقیقاً همان اتفاقی که در مثال ۱ افتاده است رخ داده لکن سودی ایجاد نشده و در نتیجه ظرفیت عملیاتی بنگاه در پایان دوره حفظ شده است. این موضوع با تغییر روش FIFO به LIFO تحقق یافته است. البته با این ترتیب در این سال جلوی تقسیم سود ناشی از تورم را گرفته ایم اما با ذخیره کردن سود اضافی در موجودی اول دوره بعد، خطر سال بعد را دو برابر کرده ایم.

مثال ۲ - روش FIFO

ارقام این مثال مانند مثال ۱ است و فقط در این مثال تاثیر استفاده از سایر منابع را مشخص کرده ایم. همان طور که مشاهده می شود در مثال ۱ حالت اول برای ما محلی برای اندوخته جایگزینی وجود نداشت. ولی در این مثال کاهش ۱۷ واحد ظرفیت عملیاتی سرمایه را می توان از محل سود تحقق یافته ظرفیت عملیاتی سایر منابع اندوخته کرد.

مثال ۳ - روش FIFO

در این مثال نیز مانند مثال ۲ با اینکه موجودی اول دوره ۲۰ واحد کم شده ولی ظرفیت عملیاتی سرمایه همان ۱۷ واحد کسری را نشان می دهد که می توان آن را از محل سود تحقق یافته ظرفیت عملیاتی سایر منابع اندوخته کرد.

مثال ۴ - روش FIFO

در این مثال کل سرمایه مالی بنگاه مصروف داراییهای ثابت شده است. بنابراین تمام موجودیها تحت پوشش سایر منابع قرار دارد و بنابراین با اینکه از ظرفیت عملیاتی کل بنگاه ۳۴ واحد کسر شده است ظرفیت عملیاتی سرمایه بنگاه دست نخورده باقی مانده است. علاوه بر آن بنگاه بدون آنکه سود عملیاتی داشته باشد قادر است ۵۰ هزار ریال سود ناشی از تورم را بدون آنکه سرمایه اش کاهش یابد تقسیم کند. یعنی در این حالت که در ایران بسیار هم اتفاق افتاده است، تورم نه فقط زیانی به سرمایه بنگاه نرسانده است، بلکه باعث تقسیم سود بادآورده بین صاحبان بنگاه شده است.

مثال ۵ - روش FIFO

و سرانجام در این مثال نشان داده می شود که در صورت عدم پوشش کامل موجودیها از سوی سایر منابع، چگونه می توان از محل سود ناشی از تورم، و در موارد نادر از محل سود عملیاتی، اندوخته جایگزینی را محاسبه کرد. با منظور کردن این اندوخته در حقوق صاحبان بنگاه ظرفیت عملیاتی سرمایه حفظ می شود.

گفتنی است که در اکثر شرکتهای ایرانی ساختار مالی طوری است که سایر منابع غیر از سرمایه موجودیها را پوشش می دهد زیرا کافی است که حاصل تقسیم مجموع

بدهیهای بنگاه (اعم از جاری و بلندمدت) بر داراییهای جاری آن از یک بیشتر باشد که معمولاً اینطور هست. در این صورت هیچ نگرانی از بابت جایگزینی موجودیها در شرکتهای ایرانی تا آنجا که به این بحث مربوط است وجود ندارد.

دوم - داراییهای استهلاک پذیر

مثال ۶

یک آژانس کرایه اتومبیل در پایان سال ۱۳۶۳ تمام سرمایه مالی خود را تبدیل به ۲۰ دستگاه پیکان نو کرده است. این اتومبیلها طبق روش آژانس طی ده سال به صورت مستقیم (با کسر ۲۰ درصد به عنوان ارزش اسقاط) مستهلک می شوند. در این مثال فرض شده است صاحبان آژانس در پایان هر سال سود خالص را تقسیم و فقط به اندازه هزینه استهلاک سالانه وجه نقد نگهداری می کنند. پس از ۱۰ سال عمر مفید این اتومبیلها، مشاهده می شود ظرفیت عملیاتی سرمایه عملاً ۳۷/۵ درصد نسبت به سال تاسیس کسری دارد، یعنی با فروش اتومبیلهای دست دوم مدل ۶۳ و افزودن وجوه استهلاکی فقط قادر است ۱۲/۵ دستگاه اتومبیل به جای ۲۰ دستگاه ظرفیت عملیاتی اولیه خریداری کند.

مثال ۷

این مثال مانند مثال قبل است و فقط به جای اینکه آژانس وجوه استهلاکی خود را به صورت ریال نگهداری کند آن را به صورت دلار در آورده است. در این حالت همان طور که ملاحظه می شود کاهش ظرفیت عملیاتی سرمایه به ۱۷/۵ درصد تقلیل می یابد.

مثال ۸

در این مثال قسمتی از ظرفیت عملیاتی بنگاه از طریق گرفتن وام تامین شده است،

بنابراین ظرفیت عملیاتی سرمایه بنگاه در روز نخست ۱۲ دستگاه بوده است. در این مثال علاوه بر امتیاز فوق، بنگاه کلیه وجوه استهلاکی را بر روی اضافه کردن اتومبیل‌های آژانس مصروف کرده است.

با این حساب در پایان دوره ۱۰ ساله بنگاه نه فقط کاهشی در ظرفیت عملیاتی سرمایه نداشته است بلکه قادر است تقریباً ۵ دستگاه اتومبیل به ظرفیت عملیاتی خود بیفزاید.

مثال ۹

در این مثال بنگاه هم از وام بانکی استفاده کرده و هم قسمتی از سرمایه خود را صرف داراییهای استهلاک‌ناپذیر کرده است. بنابراین ظرفیت عملیاتی بنگاه در اول دوره محدود به ۸ دستگاه اتومبیل بوده است، به نحوی که ملاحظه می‌شود بنگاه در پایان دوره ۱۰ ساله از محل استفاده از وام بانکی و به کارگیری قسمتی از سرمایه خود در داراییهای استهلاک‌ناپذیر، حدوداً معادل ۹ دستگاه اتومبیل به ظرفیت عملیاتی خود اضافه کرده است، بدون آنکه خلتی در تقسیم سود بنگاه نسبت به مثالهای قبل ایجاد کرده باشد.

ملاحظه می‌شود در شرایط تورمی استفاده از منابع غیرسرمایه‌ای تا چه اندازه می‌تواند به نفع شرکت باشد، زیرا در همین مثال چنانچه نرخ بهره سالانه را نسبت به وام دریافتی ۱۸ درصد در سال در نظر بگیریم با اعمال نرخ سرمایه‌گذاری ۳۲ درصد در سال بر روی بهره پرداختی، کل زیان بنگاه از بابت بهره پرداختی بالغ بر ۲۵ میلیون ریال می‌شد که ملاحظه می‌شود در مقابل ۳۵۰ میلیون ریال سود تحقق نیافته نگهداشت داراییها از محل این وام بسیار ناچیز است. گفتنی است که ساختار مالی اکثر شرکتهای ایرانی به گونه‌ای است که منابع غیر از سرمایه علاوه بر پوشش

دادن موجودیها قسمتی از داراییهای استهلاک‌پذیر شرکت را نیز پوشش می‌دهند. بنابراین با درایت مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری مناسب وجوه استهلاکی در شرایط تورمی هیچ‌نوع نیازی به ایجاد اندوخته جایگزینی وجود ندارد و شرکت می‌تواند از محل سود تحقق یافته و تحقق نیافته نگهداشت داراییهای تامین شده از محل منابع غیر از سرمایه، مقدار زیادی به ظرفیت عملیاتی سرمایه خود بیفزاید.^{۱۰}

راه حل چیست؟

برای حل مشکل حسابداری در شرایط تورمی ایران نیاز به یک استاندارد ملی در زمینه ارزیابی داراییها وجود دارد.

البته همه از مشکلاتی که تاکنون باعث تدوین نشدن چنین استانداردی نه فقط در ایران بلکه در بسیاری از کشورهای جهان شده است، مطلعیم اما در اینجا کوشش می‌شود ضمن تحلیل این موانع راههای مقابله با آنها بیان شود. این موانع عبارتند از مفروضات بنیادی و اصول موضوعه حسابداری، قوانین مالیاتی، استهلاک، هزینه‌های تجدید ارزیابی و عدم یکنواختی در شرکتهای.

اول - مفروضات بنیادی و اصول موضوعه حسابداری

برخی از صاحب‌نظران معتقدند تجدید ارزیابی دارایی با فرض تداوم فعالیت مغایرت دارد؛ زیرا فقط با فرض عدم تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی است که داراییها به مبلغ قابل فروش اندازه‌گیری می‌شوند.

اگر به مفهوم واقعی فرض تداوم فعالیت دقت شود می‌بینیم که تجدید ارزیابی مثبت داراییهای بنگاه اقتصادی مخالفتی با این فرض بنیادی ندارد، بلکه تا حدودی همان فلسفه را تداعی می‌کند. برای روشن شدن موضوع، تعریفی که از مفهوم تداوم فعالیت

در رهنمودهای حسابداری آمده است را بیان می‌کنیم.

«به موجب این مفهوم، عملیات واحد تجاری در آینده درخور پیشبینی تداوم خواهد یافت. این امر، بویژه به این معناست که در تهیه و تنظیم صورت سود و زیان و ترازنامه، هیچ‌گونه قصدی مبنی بر (یا لزومی به) انحلال واحد تجاری یا کاهش چشمگیر در حجم عملیات آن فرض نمی‌شود»

فرض کنید شرکتی میلیاردها ریال هزینه برای ایجاد ساختمان، تاسیسات و خرید ماشین‌آلات و تجهیزاتی کرده است که فقط به کار آن شرکت می‌آید. در صورت انحلال هیچ‌کس حاضر نیست این داراییها را حتی به یک دهم بهای تمام شده که اساس ثبت این داراییها در دفاتر شرکت بوده است خریداری کند. فرض تداوم فعالیت می‌گوید چون دلیلی برای انحلال شرکت وجود ندارد، لزومی نیست که داراییهای ثابت و نامشهود را به قیمتی کمتر از آنچه برای شرکت ارزش دارد ثبت کنیم. حال ببینیم ارزش برای بنگاه یعنی چه؟ در شرایط ثبات قیمتها ارزش داراییها برای بنگاه یعنی بهای تمام شده تاریخی آن و چنانکه این داراییها نسبت به سرمایه‌گذاری که در آنها شده است سود بیشتری از سایر سرمایه‌گذاریها نصیب صاحبان بنگاه نمایند، می‌گوییم این بنگاه دارای سرقفلی است و از آنجا که سرقفلی به سادگی قابل اندازه‌گیری نیست، آن را در حسابها ثبت نمی‌کنیم. به هر صورت داراییها را افزایش قیمت نمی‌دهیم.

و اما در شرایط تورمی، مقداری از سودی که نصیب بنگاه می‌شود به دلیل ارزش بالاتر داراییها نسبت به بهای تمام شده تاریخی آنهاست و در این صورت به موجب همان فرض تداوم فعالیت می‌توانیم بهای داراییها را تا حد ارزش برای بنگاه تجدید ارزیابی کنیم.

عده‌ای از صاحب‌نظران نیز معتقدند تجدید ارزیابی داراییها برخلاف اصل تحقق درآمد است زیرا با ثبت آثار تجدید ارزیابی در دفاتر بنگاه، سود تحقق نیافته ناشی از نگهداشت داراییها را در صورتهای مالی بنگاه منعکس ساخته‌ایم. این نگرانی در جایی مورد دارد که بخواهیم مازاد ناشی از تجدید ارزیابی را به عنوان درآمد شناسایی کرده و آن را نهایتاً تقسیم کنیم.

بدیهی است قصد چنین کاری وجود ندارد و مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک اندوخته تقسیم‌ناپذیر مستقیماً (یعنی نه از طریق حساب سود و زیان و تقسیم سود) در حقوق صاحبان سهام به ثبت می‌رسد؛ بنابراین جای چنین نگرانی نیست.

و سرانجام عده‌ای معتقدند تجدید ارزیابی با مبانی اندازه‌گیری داراییهای ثابت (بهای تمام شده تاریخی) و موجودیها (بهای تمام شده یا بهای بازار هر کدام کمتر) منافات دارد.

همان طور که گفته شد مبانی اندازه‌گیری داراییها و بدهیها جزو اصول موضوعه است و اصول موضوعه حسابداری به دلیل حفظ ویژگیهای کیفی صورتهای مالی (یعنی مربوط بودن و قابلیت اتکا) از جانب خود ما وضع شده است و بنابراین در مواردی که یکی از این اصول نقض غرض باشد باید در آن تجدیدنظر کرد.

گفتیم که صورتهای مالی براساس مدل «بهای تمام شده تاریخی» در شرایط تورمی حاد تا چه حد نامربوط و حتی گمراه‌کننده است. حال چنانکه با وارد کردن استثنایی در اصل بهای تمام شده تاریخی بتوان صورتهای مالی واقع‌تری ارائه کنیم چرا نکنیم؟

دوم - قوانین مالیاتی

مشکل دوم در راه تجدید ارزیابی داراییها، مشکل مالیات است.

موضوع مالیات تجدید ارزیابی از مسایل فنی و بسیار پیچیده‌ای است که خود نیاز به یک بحث جداگانه دارد.

مانند سایر مسایل فنی و پیچیده، قوانین سابق و فعلی مالیاتی ایران از کنار این مسئله نیز بسیار آسان گذشته‌اند و با مشمول مالیات قرار دادن کل افزایش بهای دارایی شرکت ناشی از تجدید ارزیابی، خیال وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیگران را راحت کرده‌اند و با این کار مسئله مهم و حیاتی تجدید ارزیابی داراییها در شرایط تورمی ایران را به عهده تعویق انداخته‌اند.

بند ب تبصره ۶ ماده ۱۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ چنین مقرر می‌داشت:

«افزایش بهای دارایی شرکت‌های صنعتی و تولیدی واجد شرایط متن تبصره (در بورس پذیرفته شده یا بشوند و در اجرای قانون گسترش مالکیت واحدهای تولیدی اقدام به افزایش سرمایه بکنند و حداقل ۳۳٪ سهام شرکت را به غیر از سهامداران واگذار کنند) ناشی از ارزیابی مجدد ماشین‌آلات و ساختمان (به استثنای زمین که افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد آن کماکان مشمول مالیات خواهد بود)، در صورتی که در حساب سرمایه یا ذخایر منظور شود مادام که تقسیم نشود از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.»

نکته جالب اینجاست که در هیچ جای دیگر قانون اشاره‌ای به مشمولیت افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی داراییها نشده بود و این نشان می‌دهد که تدوین‌کنندگان قانون این افزایش را درآمد محقق قلمداد کرده‌اند.

در قانون مالیاتهای سال ۱۳۶۶ به دلیل بی‌مورد بودن معافیت فوق، این معافیت حذف شد اما برای حل مشکلات شرکت‌های تحت پوشش و راهیابی آنها به بورس اوراق

بهادار ماده ۱۴۳ مکرر به شرح زیر تصویب شد. «افزایش بهای ناشی از ارزیابی مجدد داراییهای شرکت‌هایی که بیش از ۵۰٪ سرمایه آنها به طور مستقیم و یا با واسطه متعلق به وزارتخانه‌ها، شرکت‌های دولتی و مؤسسات دولتی است برای یکبار و تا سقف زیان سنواتی مندرج در صورتهای مالی مصوب مجمع عمومی شرکت در طول اجرای قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران با رعایت شرایط زیر از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

الف - سهام شرکت در بورس پذیرفته شده یا حداکثر یکسال پس از زمانی که ارزیابی مزبور در دفاتر ثبت می‌گردد، در بورس پذیرفته شود،

ب - زیان سنواتی از محل افزایش مذکور مستهلک شده باشد.»

به نظر می‌رسد دولت با این مصوبه تصمیم داشته است شبه تجدید سازمانی در شرکت‌های ملی شده ایجاد کند ولی ماده قانونی به نحوی طراحی شده است که در عمل امکان رسیدن به چنان هدفی را نمی‌دهد.

به هر صورت تا آنجا که شواهد نشان می‌دهد هیچ یک از شرکت‌های واجد شرایط نتوانستند از الطاف قانون مالیاتهای سال ۱۳۴۵ و ۱۳۶۶ استفاده کنند، البته نه از این بابت که مثلاً نمی‌شود تجدید ارزیابی را تا سقف دلخواهی انجام داد (از این نوع کارها در این مملکت زیاد شده و ما حسابداران هم فقط تعجب کرده‌ایم) بلکه به دلیل مسئله مهمتری که در هیچ یک از قوانین مالیاتی ما پیشبینی نشده بود، و آن هم موضوع پذیرفتنی بودن هزینه استهلاک داراییهای تجدید ارزیابی شده بود.

تصور کنید که یک شرکت با قبول یکی از معافیت‌های فوق، داراییهای ثابت خود را به اندازه یک میلیارد و سیلک افزایش می‌داد و

مثال ۱ - حالت اول روش FIFO

ترازنامه در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

موجودی ۱۰۰ واحد	۱۰۰۰۰۰	سرمایه	۱۰۰۰۰۰
			۱۰۰۰۰۰
			۱۰۰۰۰۰

حساب انبار

موجودی اول دوره ۱۰۰	۱۰۰۰۰۰	کالای فروش رفته ۳۰۰	۴۰۰۰۰۰
واحد فی ۱۰۰۰		واحد	
خرید ۳۰۰ واحد فی ۱۵۰۰	۴۵۰۰۰۰	ن / پ ۱۰۰ واحد فی ۱۵۰۰	۱۵۰۰۰۰
			۵۵۰۰۰۰
	۵۵۰۰۰۰		۵۵۰۰۰۰

حساب عملکرد

کالای فروش رفته	۴۰۰۰۰۰	فروش ۳۰۰ واحد فی	۴۵۰۰۰۰
سود	۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	۴۵۰۰۰۰
	۴۵۰۰۰۰		۴۵۰۰۰۰

ترازنامه در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹

موجودی ۱۰۰ واحد	۱۵۰۰۰۰	سرمایه	۱۰۰۰۰۰
		سود	۵۰۰۰۰
	۱۵۰۰۰۰		۱۵۰۰۰۰

ظرفیت عملیاتی سرمایه در اول دوره ۱۰۰ واحد
ظرفیت عملیاتی سرمایه در انتهای دوره ۶۶ واحد

مثال ۲ - روش FIFO

ترازنامه در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

موجودی ۱۰۰ واحد	۱۰۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰
		سایر منابع (وام)	۵۰۰۰۰
	۱۰۰۰۰۰		۱۰۰۰۰۰

حساب انبار

موجودی اول دوره ۱۰۰	۱۰۰۰۰۰	کالای فروش رفته	۴۰۰۰۰۰
واحد فی ۱۰۰۰			
خرید ۳۰۰ واحد فی ۱۵۰۰	۴۵۰۰۰۰	ن / پ ۱۰۰ واحد	۱۵۰۰۰۰
			۵۵۰۰۰۰
	۵۵۰۰۰۰		۵۵۰۰۰۰

حساب عملکرد

کالای فروش رفته	۴۰۰۰۰۰	فروش ۳۰۰ واحد	۴۵۰۰۰۰
سود	۵۰۰۰۰		۴۵۰۰۰۰
	۴۵۰۰۰۰		۴۵۰۰۰۰

ترازنامه در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹

موجودی ۱۰۰ واحد	۱۵۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰
		سایر منابع (وام)	۵۰۰۰۰
		سود	۵۰۰۰۰
	۱۵۰۰۰۰		۱۵۰۰۰۰

ظرفیت عملیاتی سرمایه در اول دوره ۵۰ واحد
ظرفیت عملیاتی سرمایه در انتهای دوره ۳۳ واحد

فرض کنید عمر مفید داراییهای تجدید ارزیابی شده ۱۰ سال تعیین شده باشد و به روش مستقیم مستهلک شود؛ در این صورت سالانه مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال هزینه غیرقابل قبول برای شرکت ایجاد می شود که باید چیزی حدود ۶۰ درصد آن را مالیات می داد، ضمن آنکه طبق قانون مالیات سال ۱۳۴۵ موقع تقسیم هم باید مالیات دیگری پرداخت می شد.

آپارتمانی با وسعت ۵۰ درصد بیشتر از آپارتمان اول بخرید زیرا خداوند تعداد اولاد بیشتری به شما داده است. حال اگر قرار باشد شما ۵۰ درصد افزایش بهای آپارتمان اول را به عنوان مالیات به دولت بدهید باید رقمی حدود

حال به بینیم سود ناشی از تورم داراییها باید مشمول مالیات باشد یا خیر؟ فرض کنید آپارتمانی می خرید به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال و سال بعد این آپارتمان را که فقط در اثر تورم ترقی کرده است به مبلغ ۲۰۰ میلیون ریال می فروشید که با وجه آن

مثال ۳ - روش FIFO

ترازنامه در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

موجودی ۱۰۰ واحد	۱۰۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰
		سایر منابع (وام)	۵۰۰۰۰
	۱۰۰۰۰۰		۱۰۰۰۰۰

حساب انبار

موجودی اول دوره ۱۰۰	واحد فی ۱۰۰۰	خرید ۳۰۰ واحد فی	۱۵۰۰	کالای فروش رفته	۴۳۰۰۰۰
				۳۲۰ واحد	
				ن / پ ۸۰ واحد	
			۱۵۰۰		۱۲۰۰۰۰
			۴۵۰۰۰۰		۵۵۰۰۰۰

حساب عملکرد

کالای فروش رفته	۴۳۰۰۰۰	فروش ۳۰۰ واحد	۴۸۰۰۰۰
سود	۵۰۰۰۰		
	۴۸۰۰۰۰		۴۸۰۰۰۰

ترازنامه در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹

موجودی ۸۰ واحد	۱۲۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰
صندوق	۳۰۰۰۰	سایر منابع (وام)	۵۰۰۰۰
		سود	۵۰۰۰۰
	۱۵۰۰۰۰		۱۵۰۰۰۰

ظرفیت عملیاتی سرمایه در اول دوره ۵۰ واحد

ظرفیت عملیاتی سرمایه در انتهای دوره ۳۳ واحد

مثال ۴ - روش FIFO

ترازنامه در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

داراییهای ثابت	۳۰۰۰۰۰	سرمایه	۳۰۰۰۰۰
موجودی ۱۰۰ واحد	۱۰۰۰۰۰	سایر منابع (وام)	۱۰۰۰۰۰
	۴۰۰۰۰۰		۴۰۰۰۰۰

حساب انبار

موجودی اول دوره ۱۰۰	واحد فی ۱۰۰۰	خرید ۳۰۰ واحد فی	۱۵۰۰	کالای فروش رفته	۴۰۰۰۰۰
				۳۰۰ واحد	
				ن / پ ۱۰۰ واحد	
			۱۵۰۰		۱۵۰۰۰۰
			۴۵۰۰۰۰		۵۵۰۰۰۰

حساب عملکرد

کالای فروش رفته	۴۰۰۰۰۰	فروش ۳۰۰ واحد	۴۵۰۰۰۰
سود	۵۰۰۰۰	فی ۱۵۰۰	
	۴۵۰۰۰۰		۴۵۰۰۰۰

ترازنامه در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹

داراییهای ثابت	۳۰۰۰۰۰	سرمایه	۳۰۰۰۰۰
موجودی ۱۰۰ واحد	۱۵۰۰۰۰	سایر منابع (وام)	۱۰۰۰۰۰
		سود	۵۰۰۰۰
	۴۵۰۰۰۰		۴۵۰۰۰۰

ظرفیت عملیاتی سرمایه ابتدای دوره = ظرفیت عملیاتی سرمایه در انتهای دوره

حال دولت محق است بگوید که چون هزینه مالی ناشی از استقراض را پذیرفته است، درآمد ناشی از تورم داراییهای خریداری شده از محل این استقراضها نیز مشمول مالیات می باشند. البته این موضوع قابل بحث است.

در مورد بنگاههای اقتصادی وضع کمی دشوارتر است زیرا تورم کل داراییهای غیر پولی شرکت را افزایش می دهد؛ چه داراییهایی که از طریق وجوه استقراضی ایجاد شده و چه داراییهایی که از محل سرمایه مالی خریداری شده است.

۱۵۰ میلیون ریال دیگر بدهید تا آپارتمان جدید را به دست آورید؛ یعنی شما طی سه سال کل سرمایه خود را از دست داده اید و دولت بدون آنکه سودی کرده باشید ۵۰ میلیون ریال از شما مالیات گرفته است و این با عدالت مالیاتی سازگار نیست.

مثال ۵ - روش FIFO

ترازنامه در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

موجودی ۱۰۰ واحد	۱۰۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰
		سایر منابع (وام)	۵۰۰۰۰
	۱۰۰۰۰۰		۱۰۰۰۰۰

حساب انبار

موجودی اول دوره ۱۰۰		کالای فروش رفته	
واحد فی ۱۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰ واحد	۴۰۰۰۰۰
تخرید ۳۰۰ واحد فی		ن / پ ۱۰۰ واحد	
۱۵۰۰	۴۵۰۰۰۰	فی ۱۵۰۰	۱۵۰۰۰۰
	۵۵۰۰۰۰		۵۵۰۰۰۰

حساب عملکرد

کالای فروش رفته	۴۰۰۰۰۰	فروش ۳۰۰ واحد	
سود	۲۵۰۰۰۰	فی ۲۵۰۰	۷۵۰۰۰۰
	۷۵۰۰۰۰		۷۵۰۰۰۰

ترازنامه در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹

موجودی ۱۰۰ واحد	۱۵۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰۰
صندوق	۳۰۰۰۰۰	اندوخته جایگزینی	۲۵۰۰۰
		سود	۳۲۵۰۰۰
		سایر منابع (وام)	۵۰۰۰۰
	۴۵۰۰۰۰		۴۵۰۰۰۰

ظرفیت عملیاتی سرمایه ابتدا و انتهای دوره ۵۰ واحد

تغییر قیمت x مصرف موجودی اول دوره از محل سرمایه = اندوخته جایگزینی

$$۵۰۰۰۰ \times ۵۰\% = ۲۵۰۰۰$$

مثال ۶

آژانس کرایه اتوموبیل آلفا
ترازنامه در تاریخ ۷۲/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه (۲۰ دستگاه)	۵۰۰۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰۰۰
پیکان	۵۰۰۰۰۰۰		
	۵۰۰۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰۰

آژانس کرایه اتوموبیل آلفا
ترازنامه در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه	۵۰۰۰۰۰۰	سرمایه	۵۰۰۰۰۰۰
ذخیره استهلاک	۴۰۰۰۰۰۰		
ارزش دفتری (اسقاط)	۱۰۰۰۰۰۰		
وجوه ریالی	۴۰۰۰۰۰۰		
	۵۰۰۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰۰

A = بهای جایگزینی داراییهای مستهلک شده

B = (ارزش جاری داراییهای اسقاط + ارزش جاری وجوه استهلاکی)

A - B = اندوخته جایگزینی

$$۴۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰ - (۲۳۰۰۰۰۰ \times ۲۰ + ۴۰۰۰۰۰۰)$$

$$۸۰۰۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰۰۰۰ = ۳۰۰۰۰۰۰۰$$

به نظر می‌رسد تجدید ارزیابی موجودیها و سرمایه‌گذارهای ایجاد شده از محل منابع غیر سرمایه‌ای باید مشمول مالیات قرار گیرد و مالیات آن طی چند سال از تاریخ تجدید ارزیابی به صورت بدون بهره پرداخت شود.

تجدید ارزیابی ناشی از داراییهای ثابت چه از محل منابع غیر از سرمایه و چه از محل سرمایه صاحبان بنگاه ایجاد شده باشد، تا زمان تقسیم افزایش ناشی از این تجدید ارزیابی نباید مشمول مالیات قرار گیرد.

از طرف دیگر استهلاک داراییهای تجدید ارزیابی شده فقط تا حد بهای تمام

سیستماتیک هزینه‌های سرمایه‌ای بین دوره‌های مختلف مالی. حال چگونه انتظار داشته باشیم وقتی هزینه‌ای انجام نشده است دولت آن را بپذیرد.

و اما در مورد اضافه هزینه استهلاک داراییهای تجدید ارزیابی شده، دولت کاملاً محق است؛ زیرا حتی از نظر ما حسابداران استهلاک یعنی تسهیم منطقی و

آژانس کرایه اتوموبیل آلفا

ترازنامه در تاریخ ۱۳۶۳/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه (۲۰ دستگاه)	۵۰۰۰۰۰۰	سرمايه	۵۰۰۰۰۰۰
پيكان)	۵۰۰۰۰۰۰		
	۵۰۰۰۰۰۰		

آژانس کرایه اتوموبیل آلفا

ترازنامه در تاریخ ۷۳/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه	۵۰۰۰۰۰۰	سرمايه	۵۰۰۰۰۰۰
ذخيره استهلاك	۴۰۰۰۰۰۰		
ارزش (اسقاط)	۱۰۰۰۰۰۰		
سرمايه گذاري وجوه استهلاكی	۴۰۰۰۰۰۰		
(۵۰۰۰۰ دلار)	۵۰۰۰۰۰۰		

A = بهای جایگزینی داراییهای مستهلک شده

B = (ارزش جاری داراییهای اسقاط + ارزش جاری وجوه استهلاكی)

A - B = اندوخته جایگزینی

$$4000000 \times 20 - (23000000 \times 20 + 4000000 \times 50000)$$

$$80000000 - 66000000 = 14000000$$

آژانس کرایه اتوموبیل آلفا

ترازنامه در تاریخ ۱۳۶۳/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه (۲۰ دستگاه)	۳۰۰۰۰۰۰۰	سرمايه	۳۰۰۰۰۰۰۰
پيكان)	۲۰۰۰۰۰۰۰	وام بانکی	۲۰۰۰۰۰۰۰
	۵۰۰۰۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰۰۰

ترازنامه در تاریخ ۱۳۷۳/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه اولیه	۵۰۰۰۰۰۰۰	سرمايه	۳۰۰۰۰۰۰۰
ذخيره استهلاك	۴۰۰۰۰۰۰۰	وام بانکی	۲۰۰۰۰۰۰۰
ارزش دفتری (اسقاط)	۱۰۰۰۰۰۰۰		
سرمايه گذاري وجوه استهلاكی			
خرید ۷ دستگاه پيكان طی دوره			
۶۴ الی ۷۳	۵۶۰۰۰۰۰۰		
ذخيره استهلاك	۱۶۰۰۰۰۰۰		
مانده دفتری	۴۰۰۰۰۰۰۰		
	۵۰۰۰۰۰۰۰		۵۰۰۰۰۰۰۰

A = بهای جایگزینی داراییهای مستهلک شده

B = (ارزش جاری داراییهای اسقاط + ارزش جاری وجوه استهلاكی)

A - B = اندوخته جایگزینی

$$40000000 \times 12 - (23000000 \times 20 + 30000000 \times 7)$$

$$480000000 - 670000000 = (190000000) \text{ سود تحقق نیافته نگاهداشت داراییها}$$

سوم - استهلاك

آیا در شرایط تورمی که قیمت داراییها هر روز افزایش می یابد باید دارایی را مستهلک نمود؟ از نظر منطق و اصول حسابداری بله؛ زیرا بهای تمام شده یک دارایی یک هزینه سرمایه ای است که باید در مقابل درآمد حاصل دوره های مختلف مستهلک شود و افزایش قیمت دارایی موضوع دیگری است که ارتباطی به هزینه استهلاك واقعی ندارد.

اما در شرایط تورمی با یک مشکل

داراییهای شرکت در اثر تورم است. مشاهده می شود که سهامداران سود ناشی از داراییها را می توانند به دست آورند بدون آنکه مالیاتی پردازند. در واقع تجدید ارزیابی در مورد سهامدارانی که سهام خود را فروخته اند مشمول مالیات نیست و اگر در زمانی سهامدار جدید شرکت، اقدام به تجدید ارزیابی کند، در این صورت این سهامدار بیچاره که بهای داراییها را به قیمت روز پرداخت کرده است، مالیات سهامدار قبلی را نیز باید پردازد.

شده داراییهای قبل از تجدید ارزیابی می تواند پذیرفتنی باشد و نه بیشتر.

یک نکته در مورد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار گفتنی است و آن اینکه طبق قانون مالیاتها نقل و انتقال سهام در این شرکتهای فقط مشمول نیم درصد مالیات می باشد که البته بسیار خوب است. اما وقتی سهمی که ارزش اسمی آن ۱۰۰۰ ریال است مثلاً به قیمت ۲۵۰۰۰ ریال بفروش می رسد حداقل قسمتی از این افزایش قیمت مربوط به افزایش ارزش

روشهای حسابداری پیشنهادی جهت استهلاك داراییهای تجدید ارزیابی شده

روش اول

ذخیره استهلاك	هزینه استهلاك
A + B	A + B
سود و زیان انباشته	مازاد تجدید ارزیابی
A	A

روش دوم

ذخیره استهلاك	هزینه استهلاك
A + B	A + B
سود و زیان انباشته	مازاد تجدید ارزیابی
A - R	A - R

روش سوم

ذخیره استهلاك	هزینه استهلاك
A + B	B
سود و زیان انباشته	مازاد تجدید ارزیابی
R	A
	اندوخته جایگزینی داراییها
	R

A = مابه‌التفاوت استهلاك ناشی از تجدید ارزیابی و تغییر عمر مفید

B = استهلاك سالانه داراییهای قبل از تجدید ارزیابی براساس عمر مفید قبلی

R = میزان تعدیل اندوخته جایگزینی داراییها در تاریخ ترازنامه

آژانس کرایه اتوموبیل آلفا

ترازنامه در تاریخ ۱۳۶۳/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه (۲۰ دستگاہ)	۳۰۰۰۰۰۰۰	سرمايه	۵۰۰۰۰۰۰۰
پيكان)			
داراییهای استهلاك‌ناپذیر:			
پارکینگ	۲۰۰۰۰۰۰۰	وام بانکی	۱۰۰۰۰۰۰۰
	۶۰۰۰۰۰۰۰		۶۰۰۰۰۰۰۰

ترازنامه در تاریخ ۱۳۷۳/۱۲/۲۹

وسائط نقلیه اولیه	۳۰۰۰۰۰۰۰	سرمايه	۵۰۰۰۰۰۰۰
ذخیره استهلاك	۳۰۰۰۰۰۰۰	وام بانکی	۴۰۰۰۰۰۰۰
ارزش دفتری (اسقاط)			۱۰۰۰۰۰۰۰
سرمايه گذاري وجوه استهلاكی			
خرید ۷ دستگاہ پيكان طی دوره			
۶۴ الی ۷۳	۵۶۰۰۰۰۰۰		
ذخیره استهلاك	۱۶۰۰۰۰۰۰		
ارزش دفتری	۴۰۰۰۰۰۰۰		
داراییهای استهلاك‌ناپذیر			
(پارکینگ)	۱۰۰۰۰۰۰۰		
	۶۰۰۰۰۰۰۰		

A = بهای جایگزینی داراییهای مستهلك شده

B = (ارزش جاری داراییهای اسقاط + ارزش جاری وجوه استهلاكی)

A - B = اندوخته جایگزینی

$$۴۰۰۰۰۰۰۰ \times ۸ - (۲۳۰۰۰۰۰۰ \times ۲۰ + ۳۰۰۰۰۰۰۰ \times ۷)$$

سود تحقق نیافته نگهداشت داراییها (۳۵۰۰۰۰۰۰) = ۶۷۰۰۰۰۰۰ - ۳۲۰۰۰۰۰۰

صورت‌های مالی تاثیر استهلاك اسمی بر روی سود عملیاتی بنگاه افشا شود تا استفاده‌کنندگان از این موضوع آگاه گردند.

و اما برای جبران بهای جایگزینی دارایی نمی‌توان توصیه کرد که هزینه استهلاك بیشتر شود زیرا منطقی نیست که هزینه‌ای را که وجود ندارد به سود و زیان

در این مورد زیاد بحث کرده‌ایم و مثالهای زیادی هم داریم که پیچیدگی مسئله را نشان می‌دهد.

به نظر می‌رسد چه در این مورد و چه در مواردی که با وجود استهلاك دفتری دارایی، هنوز دارایی مورد بهره‌برداری است باید در یک بند توضیحی در یادداشتهای همراه

اساسی رو به رو هستیم و آن اینکه برای جایگزینی دارایی مستهلك شده نیاز به ذخیره بیشتری است. عده‌ای معتقدند بدون در نظر گرفتن این ذخیره استهلاك اضافی قسمتی از سود تقسیم شده و مالیات پرداختی از محل سرمایه صاحبان بنگاه تامین می‌شود.

دستگاه مالیاتی تحمیل کنیم ولی لازم است برای جبران کمبود ذخیره استهلاک در شرایط تورمی:

اولاً - وجوه استهلاکی سالانه را در محل مناسب (مثلاً سهام شرکت‌های پذیرفته شده) سرمایه‌گذاری کنیم تا ضمن جبران کمبود قسمتی از ذخیره استهلاک در هنگام جایگزینی، قابلیت تبدیل به نقدینگی را نیز بیشتر کنیم.

ثانیاً - با استفاده از فرمولهای ریاضی با احتساب بهای جایگزینی دارایی از یک طرف و ارزش مورد انتظار سرمایه‌گذاری وجوه استهلاکی و ارزش اسقاط دارایی در زمان جایگزینی از طرف دیگر، باید میزان اندوخته جایگزینی داراییها را محاسبه کنیم و در هر سال از محل حساب تقسیم سود کنار بگذاریم.

و اما طبق بند ۲۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶، استهلاک داراییهای تجدید ارزیابی شده باید براساس قیمت‌های جدید محاسبه شود. متأسفانه این استاندارد نگفته است که این استهلاک از چه محلی باید تامین شود.

در ادامه راه‌های مختلف به حساب بردن استهلاک داراییهای ثابت تجدید ارزیابی شده پیشنهاد شده است.

به نظر می‌رسد هزینه استهلاک تا حد ارزش دفتری قبل از تجدید ارزیابی باید از محل سود و زیان تامین شود و استهلاک افزایش بهای داراییها می‌تواند از محل اندوخته تجدید ارزیابی مورد تهاتر واقع شود (روش سوم)، ضمن اینکه در این صورت عمر مفید و نرخ استهلاک داراییهای ثابت پذیرفتنی از طرف وزارت دارایی فقط تا حد ارزش دفتری قابل رعایت است.

چهارم - هزینه‌های تجدید ارزیابی

اگر قرار باشد ارزیابی داراییهای شرکتها از سوی ارزیابهای رسمی انجام شود و

چنانکه به دلیل تداوم شرایط تورمی این عمل قرار باشد به صورت دوره‌ای انجام شود مسلماً هزینه هنگفتی به شرکتها تحمیل می‌شود که با نتیجه آن برابری نمی‌کند. به نظر می‌رسد بهترین مرجع برای ارزیابی داراییهای یک شرکت، خود شرکت و متخصصان خیره‌ای که در استخدام شرکت هستند، می‌باشند.

مهمترین اصل برای ارزیابی داراییهای شرکت، مستندسازی این ارزیابی است به طوری که بتوان برای صورتهای مالی براساس ارقام جدید قابلیت اتکایی همانند صورتهای مالی بر اساس قیمت‌های تمام شده تاریخی ایجاد کرد.

در زیر نحوه تعیین ارزش جایگزین، یا بازیافتنی بعضی از اقلام داراییها پیشنهاد می‌شود:

۱ - موجودیهای مواد اولیه، تعیین ارزش جایگزینی، از طریق گرفتن پیشنهاد قیمت از تولید کنندگان.

۲ - موجودی کالای ساخته شده، ارزش خالص فروش، براساس قیمت‌های عمده فروشی منهای هزینه‌های توزیع و فروش.

۳ - ماشین آلات، ارزش جایگزینی،

براساس برآورد عمر مفید واقعی، درصد مستهلاک نشده دارایی ضربدر بهای نو هر دستگاه.

۴ - ساختمان، ارزش جایگزینی، براساس برآورد عمر مفید واقعی، درصد مستهلاک نشده ضربدر بهای ساخت بناهای جدید.

۵ - زمین، ارزش بازیافتنی، براساس استعلام از بنگاههای معاملات املاک و تحقیقات محلی.

۶ - وسایط نقلیه، ارزش بازیافتنی، براساس استعلام از بنگاههای اتومبیل و تحقیقات از سایر منابع.

۷ - قالبها، ارزش فعلی، براساس برآورد تولید در آینده.

پنجم - عدم یکنواختی در شرکتها

برای غلبه بر این مشکل، تسهیلات مالیاتی در زمینه ارزیابی مجدد داراییها فقط باید شامل شرکت‌هایی شود که استاندارد تجدید ارزیابی تدوین شده از سوی کمیته استانداردهای حسابداری را رعایت می‌کنند و این موضوع باید توسط حسابرسان معتمد مورد تایید قرار گیرد.

۱- در سال ۱۹۸۶ نرخ تورم به پایینترین میزان خود در آمریکا یعنی به رقم ۲ درصد رسیده بود. در همین سال FASB با صدور بیانیه شماره ۸۶ خود الزامات مربوط به افزایش آثار تورم و تغییرات قیمت‌ها را منتفی ساخت. (عرب مازار - بررسیهای حسابداری شماره ۱)

- | | | | |
|-----------------|--------------------------|-------------------------|---------------|
| 2. Capital gain | 3. Axioms | 4. Theory | 5. Postulates |
| 6. Assumptions | 7. Theoretical framework | 8. Conceptual framework | |

۹ - شاخص برآوردی بهای عمده فروشی سال ۱۳۷۳ = A

شاخص بهای عمده فروشی سال ۱۳۵۹ = B

سرمایه مالی شرکت در ابتدای دوره = C

$$\frac{A}{B} \times C = \text{قدرت خرید ثابت}$$

$$\frac{۲۹۹۰}{۲۴۴/۴۰} \times ۶۰ = ۷۶۵$$

۱۰ - در یک تحقیق برای بررسی ساختار مالی شرکتها در سالهای اول پس از انقلاب اسلامی، تعداد ۷ شرکت به صورت تصادفی از میان دهها شرکت انتخاب شدند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در ۶ شرکت از ۷ شرکت مورد مطالعه، منابع غیر سرمایه‌ای تمام موجودیهای شرکت را پوشش داده‌اند و علاوه بر آن منابع غیر سرمایه‌ای در ۵ شرکت از ۷ شرکت مورد نظر بیش از دو سوم داراییهای استهلاک‌پذیر را پوشانده‌اند.