

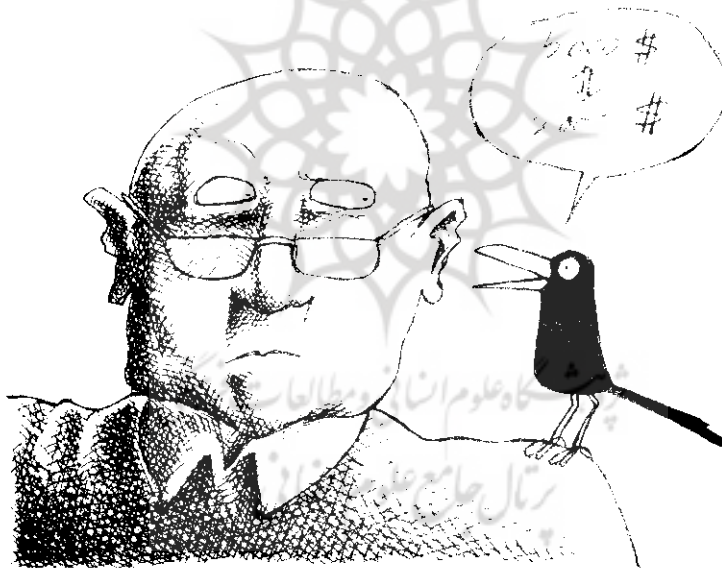
# گزارشگری مالی و حسابداری تغییر قیمتها

اطلاعات حسابداری در تخصیص منابع اقتصادی و مالی نقش بااهمیتی دارد، به همین دلیل، مجامع حرفه حسابداری بر این باورند که قانونمندی در حیطة گزارشگری مالی امری ضروری است.

حسن همتی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد واحد تهران جنوب

سوالی که در اینجا مطرح می‌شود، این است که آیا، گزارشهای مالی از آن جهت دارای اهمیت است، که اقلام مندرج در آن «همان که هست» به گونه‌ای قابل اعتماد، قابل سنجش و مقایسه، در سالهای مختلف بازگو می‌کند؟ پاسخ چنین است: یکی از مفروضات بنیادی، در گزارشگری مالی



یکی از هدفهای اولیه حسابداری و گزارشگری مالی، تامین نیاز و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران، بستانکاران، مدیران...) جهت کمک در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در ارتباط با واحد تجاری است، فرایند اصلی انتقال

رویدادها و فعالیتهای مالی واحدهای تجاری، به‌کارگیری یک مقیاس مشترک و همگن جهت اندازه‌گیری و پردازش اطلاعات مالی است، که اگر بخواهیم اقلام ترازنامه، که وجوه نقد آن برحسب ریال، سرمایه و سرمایه‌گذارها برحسب تعداد سهام، موجودی کالا و مواد برحسب تعداد یا کیلو، ساختمان و زمین برحسب متر مربع، ماشین‌آلات و تجهیزات بر حسب تعداد... که از نظر واحد مقیاس با هم اشتراک نداشته و جمع‌پذیر نیستند، ارائه دهیم، این گزارشگری نامفهوم و بی‌معنی خواهد بود، زیرا هرگز نمی‌توان میزان داراییهای یک واحد تجاری را در مجموع به صورتی گویا گزارش کرد، به همین دلیل مقیاس واحد پول در حسابداری که کارآمدترین وسیله برای اندازه‌گیری کلیه رویدادهای

اطلاعات به استفاده‌کنندگان، مجموعه‌ای از صورتهای مالی است [حاوی اطلاعاتی، درباره وضعیت مالی (ترازنامه)، نتایج عملیات (صورت سود و زیان)، جریانهای نقدی (صورت گردش وجوه نقد) و صورت سود و زیان جامع]، که برای طیفی گسترده، جهت پاسخگویی به تامین نیاز آنان تهیه می‌شود. اطلاعات حسابداری در تخصیص منابع اقتصادی و مالی نقش بااهمیتی دارد، به همین دلیل، مجامع حرفه حسابداری بر این باورند که قانونمندی در حیطة گزارشگری مالی امری ضروری است، از این رو، مجموعه‌ای از استانداردهای مالی و رهنمودهای یکسان و هماهنگ (مفروضات، اصول، میثاق‌ها، روشها و رویه‌ها) تدوین گردیده، که رعایت آن، در فرایند گزارشگری مالی الزامی است.

جدول شاخص شماره ۱- شاخص کل بهای کالاها و خدمات مصرفی در صنایع شهری ایران  
 اعداد سالانه شاخص در سالهای ۱۳۷۷-۱۳۱۵ و ۱۰-۱۳۶۹

سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص	سال	عدد شاخص
۱۳۱۵	۲/۲۹	۱۳۲۶	۲/۸۲	۱۳۵۷	۱۳/۰۵	۹/۱	۱۳۱۵
۱۳۱۶	۰/۲۵	۱۳۲۷	۲/۸۷	۱۳۵۸	۱۵/۶۲	۱۲/۱	۱۳۱۶
۱۳۱۷	۰/۲۸	۱۳۲۸	۲/۲۷	۱۳۵۹	۱۹/۲۳	۲۲/۶	۱۳۱۷
۱۳۱۸	۰/۴۱	۱۳۲۹	۲/۷۱	۱۳۶۰	۲۲/۷۸	۲۲/۰	۱۳۱۸
۱۳۱۹	۰/۲۶	۱۳۳۰	۲/۷۹	۱۳۶۱	۲۸/۲۲	۲۹/۲	۱۳۱۹
۱۳۲۰	۲/۰	۱۳۳۱	۲/۸۲	۱۳۶۲	۲۲/۵۲	۱۳/۲	۱۳۲۰
۱۳۲۱	۱/۲۷	۱۳۳۲	۲/۸۸	۱۳۶۳	۲۵/۹۰	۱۰/۰	۱۳۲۱
۱۳۲۲	۲/۸۹	۱۳۳۳	۵/۱۰	۱۳۶۴	۲۸/۲۵	۷/۶	۱۳۲۲
۱۳۲۳	۲/۹۷	۱۳۳۴	۵/۱۱	۱۳۶۵	۲۷/۲۷	۲۲/۱	۱۳۲۳
۱۳۲۴	۲/۵۲	۱۳۳۵	۵/۱۵	۱۳۶۶	۶۰/۶۲	۲۲/۲	۱۳۲۴
۱۳۲۵	۲/۲۲	۱۳۳۶	۵/۱۹	۱۳۶۷	۷۸/۱۲	۲۵/۱	۱۳۲۵
۱۳۲۶	۲/۲۹	۱۳۳۷	۵/۲۷	۱۳۶۸	۹۱/۷۶	۱۶/۶	۱۳۲۶
۱۳۲۷	۲/۸۶	۱۳۳۸	۵/۲۶	۱۳۶۹	۱۰۰/۰۰	۸/۶	۱۳۲۷
۱۳۲۸	۲/۷۲	۱۳۳۹	۵/۵۲	۱۳۷۰	۱۲۰/۷۱	۲۰/۷	۱۳۲۸
۱۳۲۹	۲/۲۶	۱۳۴۰	۵/۸۲	۱۳۷۱	۱۵۰/۱۲	۲۲/۲	۱۳۲۹
۱۳۳۰	۲/۲۵	۱۳۴۱	۶/۲۱	۱۳۷۲	۱۸۲/۲۶	۲۲/۸	۱۳۳۰
۱۳۳۱	۲/۶۲	۱۳۴۲	۶/۹۱	۱۳۷۳	۲۲۹/۲۸	۲۵/۲	۱۳۳۱
۱۳۳۲	۲/۸۶	۱۳۴۳	۷/۹۹	۱۳۷۴	۲۷۲/۲۵	۲۹/۲	۱۳۳۲
۱۳۳۳	۲/۳۱	۱۳۴۴	۸/۷۹	۱۳۷۵	۲۵۸/۸۰	۲۲/۲	۱۳۳۳
۱۳۳۴	۲/۲۷	۱۳۴۵	۱۰/۲۳	۱۳۷۶	۵۲۸/۲۰	۱۷/۲	۱۳۳۴
۱۳۳۵	۲/۶۶	۱۳۴۶	۱۲/۷۸	۱۳۷۷	۶۲۵/۶۰	۱۸/۱	۱۳۳۵

\* مأخذ: بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.

مالی و پردازش اطلاعات واحد تجاری است، مورد تایید و پذیرش قرار گرفته است. مقیاس واحد پول برخلاف مقیاسهای فیزیکی همانند متر، کیلو، تعداد و ... که در طول زمان ماهیتاً ثابت هستند، در گذر زمان ثابت نبوده، همزمان با تورم یا رکود تغییر پذیرند. نتیجه این تغییر پذیری، ارزش واقعی دارایی و بدهیهای پولی و بخشهای مختلف اقتصادی را تحت تاثیر قرار می دهد. روند مداوم تغییر قیمتها در طی سالهای گذشته، به دلیل کاهش قدرت خرید پول، ارزش واقعی خود را از دست داده، و در نتیجه می توان گفت؛ که واحدهای پولی در گذر زمان، دارای ارزشهای نابرابر<sup>۱</sup> بوده و جمع کردن آنها نامفهوم و تحریف حقایق است، پاتن یکی از استادان حسابداری در آمریکا در سال ۱۹۲۲ چنین بیان می دارد:

”جمع واحدهای پولی ناهمگن، هر چند که همه آنها یک نام داشته باشند تحریف حقایق است“<sup>۲</sup>

نظر به اینکه ارزش واحد پول، در اثر سیاستهای مالی و پولی دولتها در دوران تورم (افزایش مداوم سطح عمومی قیمتهای<sup>۳</sup> پولی کالا و خدمات) و رکود (کاهش مداوم سطح عمومی قیمتهای پولی کالا و خدمات) به طور همیشگی، در حال تغییر و نوسان است، به طوری که تغییرات آن در سالهای اخیر چشمگیر است، بدون توجه به بازنگری راه حلهای چند جانبه در گزارشگری آثار تغییر قیمتها، نمی توان اطلاعات مفید در اختیار استفاده کنندگان گزارشهای مالی قرار داد. به عنوان مثال کالایی که در ایران در سال ۱۳۶۰ به مبلغ ۲۳/۷۸ ریال بابت خرید آن پول رایج پرداخت می شد، برای خرید همان کالا در سال ۱۳۷۰ طی

یک دهه تغییر باید ۱۲۰/۷۱ ریال و در سال ۱۳۷۶ باید مبلغ ۵۳۸/۲ ریال پرداخت می گردید. با توجه به جدول مقایسه ای شماره ۱ تغییرات شاخص کالا و خدمات در مناطق شهری طی سالهای ۱۳۱۵ تا ۱۳۷۶ چنین می توان نتیجه گیری کرد که: ارزش یکصد ریال در سال ۱۳۶۰ معادل تقریبی ۴/۴۲ ریال در سال ۱۳۷۶ است<sup>۴</sup> یعنی اگر برای خرید کالایی در سال ۱۳۶۰ مبلغ یکصد ریال پول رایج پرداخت می شد، برای خرید همان کالا در سال ۱۳۷۶ با توجه به شاخص قیمتها، باید مبلغ ۲۲۶۳/۲۵ ریال پرداخت گردد، که نحوه محاسبه آن، به شرح زیر است:

$$= \text{مبلغ پرداختی در سال } ۱۳۷۶ \times \frac{\text{شاخص قیمت در سال } ۷۶}{\text{شاخص قیمت در سال } ۶۰}$$

افزایش می‌دهد) در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گرفته، تا در ارزیابی عملیات امکان قضاوت آگاهانه، و تصمیم‌گیری‌های منطقی آنها را یاری داده و نقش موثری را در تصمیم‌گیری ایفا نماید.

جان برتون (John C. Burton) حسابدار ارشد کمیسیون اوراق بهادار و بورس (SEC) با توجه به سابقه دانشگاهی و علمی خود اعتقاد راسخ داشت، چنانچه که تغییری در گزارشگری مالی به علت تغییر قیمت‌ها، مورد نیاز باشد باید این تغییرات را در سیستم اندازه‌گیری ایجاد کرد تا اینکه سیستم گزارشگری بتواند اطلاعات مفیدتری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. مطلب زیر بهترین گواه برای استنتاج برتون است.<sup>۵</sup>

“تورم سبب تحریف قابل ملاحظه‌ای در حقایق می‌شود، زیرا در شرایطی که واحدهای پولی تاریخی مبنای اندازه‌گیری در سیستم حسابداری باشد، با توجه به تغییرات سریع قیمت‌ها، آشکار است که تطبیق ارزشهای پولی تاریخی با درآمدهای جاری مبنای مناسبی برای میانگین خالص جریانهای نقدی ورودی در سطوح مختلف، فعالیتهای جاری نیست.”

تفکرات برتون (سیستم اندازه‌گیری بر مبنای ارزش جاری) یکی از مباحث قوی در سیستم اندازه‌گیری ارزشهای اقتصادی را نشان می‌دهد. در این روش، هزینه‌ها بر مبنای ارزش جاری جایگزینی داراییهای فروش رفته یا مصرف شده به‌عنوان هزینه‌های دوره شناسایی می‌شود. در روش فوق، هزینه‌های جاری در زمان تحقق مبادله با میانگین ارقام جریانهای نقدی مقابله می‌شوند.

برخی از حسابداران بر این باورند که، ارائه گزارشهای تاریخی تعدیل شده بر مبنای قدرت خرید ثابت واحد پول از ویژگیهای کیفی مربوط بودن<sup>۶</sup> و قابلیت مقایسه<sup>۷</sup> برخوردار بوده و کیفیت اطلاعات را افزایش داده، تجزیه و تحلیل صورتهای مالی دوره‌های مختلف را برای آگاهی روندهای مساعد و نامساعد تسهیل می‌کند.

اندازه‌گیری سود و مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه یکی از هدفهای اصلی حسابداری مالی اندازه‌گیری عناصر مربوط به وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای تجاری به مفهوم حفظ سرمایه<sup>۸</sup> است، از این دیدگاه، تحقق سود واقعی، مبالغی است، که بعد از توزیع آن بین سهامداران (صاحبان سرمایه) قدرت خرید سرمایه اولیه محفوظ مانده، و خللی در توان عملیاتی واحد تجاری ایجاد نمی‌شود. به بیان دیگر می‌توان گفت که مبلغ قابل بازیافت سرمایه‌گذاری از طریق تحصیل درآمد (ورود جریانهای نقدی)، قبل از اینکه واحد تجاری بتواند سود را اندازه‌گیری و تعیین کند، مفهوم حفظ سرمایه نامیده می‌شود، در اینجا ضرورت دارد که مشخص گردد چه بخشی از جریانهای

$$2263/25 = 100 \times \frac{538/2}{23/78}$$

مثالی دیگر: فرض کنید، واحد تجاری (الف) مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال وجوه نقد مازاد خود را با نرخ سود تضمین شده ۱۰ درصد نزد بانک به مدت یکسال سپرده نماید، بانک در پایان سال مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال (سود سپرده  $1000 \times 10\% = 1000$ ) بابت اصل و سود سپرده در اختیار واحد تجاری الف قرار می‌دهد، واحد سرمایه‌گذار در گزارشهای مالی خود مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال به‌عنوان دارایی و ۱۰۰۰ ریال به‌عنوان درآمد سود سپرده گزارش می‌کند (نرخ بازده ۱۰ درصد).

با فرض اینکه، نرخ تورم ۱۵ درصد در سال باشد، به این نتیجه می‌رسیم که اگر ارزش یک واحد کالا و خدمات در ابتدای سال، معادل یکصد ریال باشد، در پایان همان سال باید مبلغی معادل ۱۱۵ ریال برای خرید همان کالا و خدمات پرداخت گردد. این واقعیت بیانگر آن است که، واحد تجاری (الف) کالایی که در ابتدای سال می‌توانست با پول خود معادل ۱۰۰۰۰ ریال خریداری کند، در پایان همان سال جهت خرید همان کالا باید مبلغی معادل ۱۱۵۰۰ ریال پرداخت کند، با توجه به اینکه واحد تجاری (الف) جمعاً در پایان سال، مبلغی معادل ۱۱۰۰۰ ریال (اصل و سود سپرده)، وجه نقد در اختیار دارد، در صورت تمایل به خرید آن کالا باید مبلغ ۵۰۰ ریال اضافه‌تر پرداخت کند. نتیجه این پردازش اطلاعات، نشان می‌دهد که واحد تجاری مبلغی معادل ۵۰۰ ریال قدرت خرید خود را از دست داده، و نتیجه بدتر از آن این است که واحد تجاری در گزارشهای مالی خود مبلغ ۱۰۰۰ ریال سود گزارش کرد که باید مالیات آن را هم پرداخت کند. این بدین معنی است که واحد تجاری، بعد از پرداخت مالیات، مبلغی کمتر از ۱۱۰۰۰ ریال وجه نقد به‌عنوان دارایی در تملک دارد و حتی در مواردی، اگر واحد تجاری بخشی از سود خالص بعد از کسر مالیات خود را بین سهامداران توزیع کند، مبلغی از منابع مالی خود را از دست داده، که اگر داراییها بر مبنای نرخ تورم ارزیابی گردد، مالیات و سود توزیع شده غیر واقعی است.

حال اگر، گزارشهای مالی واحد تجاری که عموماً بر اساس ارزشهای تاریخی تنظیم گردیده، و ارزش واقعی آنها در تاریخ تنظیم گزارشگری مالی ارائه نشده، مبنای تصمیم‌گیری و راهگشای استفاده‌کنندگان قرار گیرد، در ارزیابی و تصمیم‌گیری نقش موثر خود را از دست داده است. در این تنگنا، در اختیار قراردادن اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی نه فقط نشان‌دهنده واقعیت نیست، بلکه استفاده از آنها نیز موجب گمراهی و یا تا حدودی موجب تاخیر در تصمیم‌گیری می‌شود، از این رو بسیار مفید خواهد بود به منظور ارائه اطلاعات مربوط همراه گزارشهای مالی تاریخی، صورتهای مالی تعدیل شده بر مبنای شاخص عمومی قیمت‌ها یا بر مبنای ارزشهای جاری (ویژگی مربوط بودن را

اساس واحدهای پولی را به عنوان مفهوم حفظ سرمایه مالی تلقی می‌کنند.<sup>۱۳</sup>

حفظ سرمایه براساس واحد پول دارای قدرت خرید ثابت<sup>۱۴</sup> بسیاری از حسابداران بر این باورند، که در طول دوران تورم واحد اسمی پول جهت اندازه‌گیری سود واحد تجاری، شاخص کارآمد مناسبی به حساب نمی‌آید، سود و زیان عملیاتی که براساس ارزش اسمی واحد پول در چارچوب بهای تمام شده تاریخی در دوران تورم گزارش می‌شود؛ به دلیل کاهش قدرت خرید پول، غیرواقعی و گمراه‌کننده است. زیرا هزینه‌هایی که به حساب گرفته می‌شوند (واحدهای پولی به کار انداخته شده یا ارزش خروجی<sup>۱۵</sup>) عمدتاً تاریخی بوده، در حالی که فروشها (واحدهای پولی بازیافت شده یا ارزش ورودی<sup>۱۶</sup>) عمدتاً جاری هستند. یکی از راه‌حلهایی که می‌توان برای حفظ و نگهداشت سرمایه در دوران تورم مورد توجه قرار داد، تنظیم و ارائه صورتهای مالی تعدیل شده براساس سطح عمومی قیمت‌هاست. (یعنی نشان دادن اقلام صورتهای مالی با واحد پول دارای قدرت خرید ثابت) بدیهی است، در این سیستم، اگر واحد تجاری تمایل به حفظ و نگهداشت سرمایه خود داشته باشد، باید بهای تمام شده کالای فروخته شده (ارزش خروجی) را به گونه‌ای با توجه به شاخص عمومی قیمت‌ها (مانند شاخص قیمت مصرف‌کننده) که منعکس‌کننده ارزش پول در تاریخ فروش کالا است، تعدیل نماید. با توجه به مفروضات مثال قبل، اگر شاخص عمومی قیمت‌ها در زمان خرید معادل ۱۰۰ و در هنگام فروش معادل ۱۱۰ باشد، شاخص عمومی قیمت‌ها نسبت به زمان خرید ۱۰ درصد افزایش یافته، در نتیجه واحد تجاری مبلغ ۴۴۰۰ ریال  $(110 \times 4000)$  وجه نقد نیاز خواهد داشت تا بتواند همان کالا را خریداری کند، نحوه محاسبه سود با توجه به مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحد پولی دارای قدرت خرید ثابت به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل فروش (جریانهای ورودی حاصل از فروش) ۵۰۰۰  
سرمایه‌گذاری بر مبنای قدرت خرید عمومی که باید بازماند شود. (۴۴۰۰)  
سود (بازده سرمایه) ۶۰۰

پیروان نظریه مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحدهای پولی دارای قدرت خرید ثابت معتقدند که شناسایی سود بالغ بر ۱۰۰۰ ریال در سیستم تاریخی و توزیع آن بین صاحبان سرمایه با توجه به نادیده گرفتن آثار تغییر سطح عمومی قیمت‌ها در طی دوره مالی، موجب می‌گردد که مبلغ ۴۰۰ ریال  $(400 = 1000 - 600)$  از سرمایه نیز توزیع گردد. به بیان دیگر، در فرایند تصمیم‌گیری، توزیع سود باید به گونه‌ای برنامه‌ریزی شود که قدرت عمومی سرمایه نیز حفظ شود.

ورودی وجه نقد، که از طریق فعالیت‌های سودآور تحصیل شده، مبین برگشت سرمایه<sup>۹</sup> (بازیافت سرمایه‌گذاری<sup>۱۰</sup>) بوده، و چه بخشی از جریانهای ورودی وجه نقد متضمن بازده<sup>۱۱</sup> سرمایه واحد تجاری است؟ به عنوان مثال، فرض کنید تعدادی از سهام عادی شرکت الف در بورس اوراق بهادار به مبلغ ۱۰۰۰،۰۰۰ ریال خریداری و در سالهای بعد، سهام مزبور به مبلغ ۱۵۰۰،۰۰۰ ریال فروخته شود. سود حاصل از این مبادله بالغ بر ۵۰۰،۰۰۰ ریال  $(1500000 - 1000000 = 500000)$  است، جهت روشن شدن مفهوم حفظ سرمایه بر مبنای سود گزارش شده، و با در نظر گرفتن روش اندازه‌گیری بازیافت سرمایه‌گذاری، نظرات مختلفی در این زمینه وجود دارد که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

حفظ سرمایه براساس واحدهای پولی (ریالی)<sup>۱۲</sup> در جوامعی که تورم وجود ندارد و تغییر قیمت‌ها قابل ملاحظه نیست، مفهوم حفظ سرمایه بر مبنای واحدهای پولی اسمی سنجیده می‌شود. اگر در یک واحد تجاری جریان ورود وجه نقد (واحد پولی بازیافت شده) بیش از واحدهای پولی سرمایه‌گذاری شده در دارایی فروش رفته (واحدهای پولی به کار گرفته شده) باشد، با توجه به اینکه، سطح عمومی قیمت‌ها گرایش به ثبات داشته و نوسانات بوجود آمده اندک بوده است، می‌توان چنین تصور کرد که در ثبت ارزشهای تاریخی دارایی با ارزشهای جایگزینی آن تفاوت چشمگیری وجود ندارد، که خود دلیلی بر حفظ سرمایه اولیه است.

مثال: فرض کنید، ۱۰ واحد کالای الف به مبلغ ۴۰۰۰ ریال، زمانی که شاخص عمومی قیمت‌ها معادل ۱۰۰ بود خریداری شد. این کالا نیز در زمانی که شاخص عمومی قیمت‌ها تغییرات چندانی نداشته، و ارزش داراییها توسط واحد تجاری که تاکنون نگهداری شده، بدون تغییر مانده، به مبلغ ۵۰۰۰ ریال به فروش رسید. در این سیستم چون سطح عمومی قیمت‌ها در طول گذر زمان نوسانی نداشته، در نتیجه سودی که در این مدل عاید واحد تجاری می‌گردد، سود حسابداری تاریخی نامیده می‌شود:

درآمد حاصل از فروش (جریان ورودی حاصل از فروش) ۵۰۰۰  
سرمایه‌گذاری قابل بازیافت (برگشت سرمایه) (۴۰۰۰)  
سود (بازده سرمایه) ۱۰۰۰

مفهوم حفظ و نگهداشت سرمایه براساس واحدهای پولی معمولاً در سیستم گزارشگری و حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی که نوسانات در سطح عمومی قیمت‌ها کمتر به چشم می‌خورد، کاربرد دارد. در مواردی که سود گزارش شده تاریخی بین صاحبان سرمایه توزیع گردد معمولاً مبلغ پولی آغاز دوره حقوق صاحبان سهام (سرمایه اولیه) محفوظ مانده و مورد نگهداشت قرار می‌گیرد. برخی از صاحبانظران مفهوم حفظ سرمایه بر این

تا مبلغ لازم جهت حفظ سرمایه فیزیکی در واحد تجاری تامین گردد. مدافعان نظریه حفظ سرمایه فیزیکی معتقدند که تمام سود ناشی از نگهداری (تحقق یافته) که از طریق مصرف دارایی در دوره جاری تحصیل شده و همچنین سود تحقق نیافته ناشی از انتقال داراییها و بدهیها از یک دوره به دوره دیگر حاصل شده، باید از سود گزارش شده تاریخی کسر و به عنوان تعدیلات نگهداشت سرمایه جزو حقوق صاحبان سهام طبقه بندی و در ترازنامه گزارش گردد.

### نتیجه گیری

سود حاصل از تغییر قیمتها سود عملکرد واحد تجاری (سرمایه) نبوده، بلکه سود بادآورده<sup>۱۹</sup> (سود غیرمنتظره) ناشی از کاهش قدرت خرید واحدهای پولی به بستنکاران و افزایش بهای موجودی کالاها و جنسی ... است، که نباید به عنوان بازده سرمایه تلقی گردد.

پی نوشت

۱- ویلیام پیتون (W.A. Paton) یکی از محققان حسابداری در آمریکا درباره ارزشهای نابرابر واحدهای پولی و عدم ثبات واحد پول و محدودیت در واحد اندازه گیری چنین بیان می دارد:

«دلاری که ما اکنون استفاده می کنیم با دلار بیست سال پیش بسیار تفاوت کرده است، همانطوری که هیچ حسابداری یک دلار آمریکا را با یک دلار کانادا بی آنکه تبدیل دقیقی انجام دهد، جمع نمی زند که بگوید دو دلار داریم، برای مثال عیناً جمع زدن دلار سال ۱۹۴۰ با دلار سال ۱۹۶۰ عملی منطقی به نظر نمی رسد» و در مثال دیگر چنین بیان می دارد:

ساختمانی را در سال ۱۹۴۰ به مبلغ یکصد هزار دلار و دیگری در سال ۱۹۶۰ به مبلغ دویست هزار دلار خریداری شده اند. او جمع زدن این دو ساختمان به مبلغ سیصد هزار دلار اشتباه دانسته و معتقد است که باید دلار سال ۱۹۴۰ را تبدیل به دلار ۱۹۶۰ نموده و سپس قیمت دو ساختمان را با هم ترکیب کرد. «نقل از مجله بررسیهای حسابداری شماره ۵ مقاله مرتضی کلانتری صفحه ۹۰» یا مراجعه شود به:

W.A.Paton "significance Accounting" studies in Accounting theory R.D Irwin 1962.

2- FASB Original Pronouncement July 1973-June 1984, P.1407

۳- قیمتهای پولی یعنی میزان پولی که برای هر واحد از کالا باید پرداخت شود.

$$4 - 100 \div \frac{538/2}{23/78} = 4/41696$$

5- Harry I.Wolk Accounting theory P.403 1997

6- Relevant Information (Relevance)

7- Comparability

8- Capital Maintenance

9- Return of Capital

10- Investment Recovery

11- Return on Capital

12- Maintaining Capital in Units of Money

13- FASB- Statement of Concept No.5

14- Maintaining Capital in Units of General Purchasing Power (Constant Purchasing Power)

15- Exit Value

16- Entry Value

17- Constant Dollar Accounting

18- Physical Capital Maintenance Concept

19- Windfall Gain

حفظ سرمایه بر مبنای واحد پول دارای خرید ثابت<sup>۱۷</sup> به عنوان حسابداری براساس واحد پول مبتنی بر قدرت خرید عمومی نیز نامیده می شود. در برخی از کشورها، این روش به عنوان حسابداری قدرت خرید جاری (حسابداری سطح عمومی بر قیمتها) معروف است.

مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی

اگر استفاده کنندگان صورتهای مالی مایل باشند، توانایی عملیاتی واحد تجاری را مورد توجه قرار دهند، باید از مفهوم حفظ سرمایه فیزیکی<sup>۱۸</sup> در تعیین سود استفاده کنند، این مفهوم بر مبنای فرض بنیادی تداوم فعالیت استوار بوده، همچنین حفظ توان و ظرفیت عملیاتی واحد تجاری مبنای اصلی سرمایه فیزیکی تلقی می شود. بدیهی است، در فرایند اندازه گیری سود، ارزشهای جاری (ارزش جایگزینی) مبنای اصلی عوامل تشکیل دهنده، بهای تمام شده کالای فروخته شده (ارزش خروجی) را تشکیل می دهد، با توجه به اطلاعات مثال فوق، محاسبه سود مبتنی بر ارزشهای جاری (با فرض اینکه ارزش جاری کالای الف در زمان فروش بالغ بر ۴۸۰۰ ریال باشد) به شرح زیر خواهد بود:

درآمد حاصل از فروش (جریانهای ورودی حاصل از فروش)	۵۰۰۰
ارزش جاری جایگزینی (بازگشت سرمایه)	۴۸۰۰
سود (بازده سرمایه)	۲۰۰
ارزش جایگزینی کالای الف در زمان فروش	۴۸۰۰
کسر می شود بهای تمام شده کالای فروخته شده تاریخی	۴۰۰۰
سود ناشی از نگهداری کالا (مبلغ لازم برای حفظ سرمایه)	۸۰۰
جمع	۱۰۰۰

به طوری که ملاحظه می شود، سود حسابداری در این سیستم به دو بخش تقسیم شده است:

بخش اول، سود عملیات جاری، که از تفاوت بین ارزش جایگزینی کالا (ارزش خروجی کالا) و بهای فروش (جریان ورودی) و بخش دوم آن، مربوط به سود ناشی از نگهداری کالا (تفاوت بین ارزش جایگزینی و بهای تمام شده تاریخی کالا) است. طرفداران این نظریه معتقدند، که سود ناشی از نگهداری کالا در واقع سود تلقی نمی شود، زیرا اگر واحد تجاری مایل باشد، سود گزارش شده تاریخی (همواره با سود ناشی از نگهداری به مبلغ ۸۰۰ ریال) بالغ بر ۱۰۰۰ ریال بین صاحبان سرمایه توزیع نماید، موجب عدم استمرار فعالیت و از دست رفتن توان مالی و ظرفیت تولیدی واحد تجاری می گردد. بدیهی است، اگر واحد تجاری بخواهد سرمایه به کار گرفته شده را حفظ یا بازیافت کند باید ۸۰۰ ریال از میزان سود گزارش شده تاریخی کمتر توزیع کند،