

دا نشگاه تهـران
دا نشکده علوم داری و مدیریت بازرگانی

کتابخانه
انگه علوم داری و مدیریت بازرگانی

پایان نامه :

جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد حسابداری

موضوع :

ضرورت تهیه صورتهای مالی بر مبنای ارزشهای جاری

استاد راهنما :

جناب آقای دکتر علی وشوق

اساتید مشاور :

جناب آقای دکتر علی جهانخانی

جناب آقای دکتر محمد ابراهیم قربانی فرید

پژوهش و نگارش :

محسن خوش طینت نیک نیست

این رساله در جلسه مورخ ۱۰، ۱۶، ۷۱ بهار ۱۳۷۱

پیش رویداد با درجه و نمره (بسیار خوب) ۱۱۸٫۵ تصویب رسید

کز عهده شکرش بدر آید

از دست و زبان که بر آید

تقديم به مادرم،

به ... اسوهٔ صبر و مقاومت

با تشکر و سپاس فراوان از جناب آقای دکتر علی وثوق که سرپرستی
و نظارت تحقیق را بعهده داشته اند.

از جناب آقای دکتر علی جهانبخانی که در تمام مراحل بخش تجربی
تحقیق از راهنمایی و هدایت ایشان بهره برده ام بسیار تشکر و قدردانی
می‌نمایم .

از جناب آقای دکتر محمد ابراهیم قربانی فرید که در تمامی مراحل
بخش نظری تحقیق و استفاده از کتب و منابع خارجی مرایای داده‌اند
بسیار سپاسگزارم و اطمینان دارم بدون همکاری ایشان این مهم
به انجام نمی‌رسید.

از جناب آقای احمد مدرس سبزواری، جناب آقای مهدی مرادزاده فرد
که با مشاوره‌هایشان در امر تدوین پایان نامه همکاری نموده‌اند
سپاسگزارم .

از جناب آقای سیامک شمس و سرکار خانم کرمانی که در انجام این تحقیق
همکاری کرده اند صمیمانه تشکر و قدردانی می‌نمایم.

چکیده تحقیق

حسابداری ارزشهای جاری (Current cost Accounting) موضوع این تحقیق می باشد. در این تحقیق ضرورت تهیه صورتهای مالی بر مبنای ارزشهای جاری مورد بررسی قرار گرفته است.

برای این منظور ابتدا تحقیقات، مقالات و سیاستهای گزارشگری صورتهای مالی بر مبنای ارزشهای جاری در کشورهای پیشرفته از جمله آمریکا، انگلستان، کانادا، استرالیا و کشورهای عضو کمیته تدوین (استانداردهای حسابداری بین المللی) مورد مطالعه قرار گرفته و نتایج حاصله، مطالب بخش تحقیق نظری را بخود اختصاص می دهد.

ضرورت تهیه صورتهای مالی بر مبنای ارزشهای جاری در ایران بخش تحقیق تجربی پایان نامه را تشکیل داده است. برای این منظور نظریات متخصصین اجرایی کشور و استفاده کنندگان از صورتهای مالی بوسیله پرسشنامه و مصاحبه جمع آوری گشته و با انجام آزمونهای آماری نتیجه گیری ممکنه حاصل شده است.

نتایج بخش تحقیق نظری :

۱- مدارک نشان می دهد که ارائه اطلاعات ارزشهای جاری با اندازه کافی مفید خواهد بود.

۲- مدارک حاکی از آن است که حسابداری CPP^(۱) نبایستی در حال حاضر حمایت شود اما، بنظر می رسد گزارشگری با اعمال اصلاحات مربوط به حفظ سرمایه بر مبنای شاخصهای عمومی ضروری می باشد.

۳- مدارک نشان می دهد که هر دو مفهوم حفظ ظرفیت عملیاتی و حفظ سرمایه مالی مفید هستند. پیشنهاد می شود که شرکتها یک صورت سود قابل توزیع بر مبنای حفظ ظرفیت عملیاتی تهیه و گزارش نمایند. اطلاعات بر مبنای حفظ سرمایه مالی

1. Constant Purchasing Power Accounting.

مطلوب خواهد بود اما در حال حاضر مطمئناً " نمیتوان به عنوان یک استاندارد دو الزام به آن توجه نمود.

۴- مدارک نشان می‌دهد که اندازه‌گیریهای ارزش جاری برای موارد استفاده عملی دارای قابلیت اتکاء می‌باشند بویژه اگر موارد و مشکلات خاص را مستثنای نماییم.

۵- مدارک نشان می‌دهد که هزینه تهیه گزارش اثرات تغییر قیمتها مبلغ عمده‌ای نمیباشد.

۶- توصیه می‌شود که یک صورت سود قابل توزیع به عنوان اجزاء تشکیل دهنده صورتهای مالی اساسی تهیه شود و سایر اطلاعات دریا داشته‌ها ارائه گردد.

۷- پذیرش اطلاعات "موردی"^(۱) بعنوان حداقل ضرورت در حال حاضر توصیه می‌شود.

۸- نتایج حاصل از تحقیق قویاً " موکد آنست که یک استاندارد دنیا بیستی اجازه بدهد شرکت‌های مختلف انتخاب‌های متفاوت از روشهای ممکن داشته باشند. اگر شرکت‌های گوناگون آزاد باشند که از روشهای متفاوت استفاده کنند، اثرات استفاده از اطلاعات شایدهتی زیان آورو خسارت بار باشد.

نتایج بخش تحقیق تجربی :

نظربه نتایج حاصل از اطلاعات جمع آوری شده می‌توان چنین استنباط کرده که در مجموع ۶۳٪ از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی این فرضیه را که صورتهای مالی بر مبنای قیمت‌های تاریخی جهت استفاده‌کنندگان کافی و مناسب می‌باشند را رد کرده و ۷۰٪ از آنها معتقدند که صورتهای مالی بر مبنای ارزشهای جاری، می‌تواند حاوی اطلاعات جدیدی باشد که در تصمیم‌گیریها، موثر واقع شود. قابل ذکر است که اگر در وقت این بررسی آماری ونحوه آزمون فرضیه بدلیل نقاط ضعف تکنیکی ناشی

از محدودیت نمونه‌های انتخابی جای تردید وجود داشته باشد با زهم مانع از طرح این ادعا نیست که صورت‌های مالی بر مبنای قیمت‌های تاریخی کفایت و کارایی لازم را از نظر استفاده‌کنندگان دارا نمی‌باشد. در انتها ذکر این نکته ضروریست که از عمر حسابداری ارزش جاری، نزدیک به ۱۷ سال می‌گذرد و از عمر آخرین استانداردهای حسابداری ارزش جاری در انگلستان و آمریکا، فقط ۱۰ سال. و این مدت برای آشناسدن عموم و استفاده کامل از یک سیستم جدید حسابداری، بسیار کوتاه است. بنا بر این، حتی اگر دریا بیم که حسابداری ارزش جاری در سطح بسیار وسیع مورد استفاده قرار نمی‌گیرد، اشکال ندارد و ما بایستی تصمیم بگیریم که قبل از هرگونه نتیجه‌گیری، مدت زمان بیشتری سپری شود.

ما هرگز در هیچ جا، قادر نخواهیم بود که ادعا کنیم حسابداری ارزش جاری جانشین حسابداری قیمت‌های تاریخی بصورت اطلاعات اساسی برای استفاده - کنندگان از گزارش‌های مالی بشود. اما در بسیاری از جنبه‌ها استفاده از اطلاعات ارزش‌های جاری، جایگزین قیمت‌های تاریخی شده است.

محسن خوش طینت نیک نیست

بهار ۱۳۷۱

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
------	-------

فصل اول : کلیات

۲	- مقدمه
۵	- تعریف موضوع
۷	- هدف و علت انتخاب موضوع
۸	- اهمیت موضوع و جنبه های کاربردی آن
۹	- بیان مسئله
۱۰	- فرضیه ها
۱۰	- فرضیه اهم
۱۰	- قلمرو تحقیق (چارچوب زمانی - چارچوب مکانی - چارچوب موضوعی)
۱۱	- محدودیتها
۱۲	- روش تحقیق
۱۳	- جمع آوری اطلاعات از طریق مصاحبه
۱۳	- جمع آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه
۱۴	- محتوی رساله

فصل دوم : هدفهای حسابداری، گزارشگری مالی، مفاهیم و محدودیتهای آن

۱۷	- مقدمه
۱۸	- هدفهای ویژه گزارشگری مالی
۲۱	- ماهیت اصول حسابداری
۲۲	- مفروضات اساسی
۲۳	- ویژگیهای کیفی صورتهای مالی

- ۲۵ - موازنه بین منافع و هزینه
- ۲۷ - ضوابط پذیرش اصول حسابداری

فصل سوم : علل ضرورت اطلاعات ارزشهای جاری

- ۳۱ - تورم و مفهوم آن :-
تورم پولی، تورم ناشی از فزونی تقاضا، تورم ناشی از فزونی
نامتناسب هزینه‌ها، تورم ناشی از نقص بنیادها (تورم حاد)
- ۳۶ - تاریخچه حسابداری ارزشهای جاری در برخی کشورها :
حسابداری تغییر قیمتها در انگلستان
حسابداری تغییر قیمتها در ایالات متحده آمریکا
حسابداری تغییر قیمتها در استرالیا و کانادا
- ۵۰ - هدفهای حسابداری ارزشهای جاری
- ۵۲ - مفاهیم، تغییرات و شاخص قیمتها
ارزشهای ورودی، ارزشهای خروجی، و اجزای آنها
ماهیت تغییرات قیمت
شاخصهای قیمت
- ۵۸ - مفاهیم و اصطلاحات بکار رفته در حسابداری و ارزشهای جاری
- ۶۶ - انواع سیستمهای حسابداری ارزش جاری
- ۷۰ - تجزیه و تحلیل روشهای حسابداری ارزش جاری

فصل چهارم : مفاهیم و یافته‌های تحقیق :

- ۷۴ - انواع تحقیقات در حسابداری
- ۷۵ - بیان مسئله

- ۷۷ - دامنه تحقیق
- ۸۳ - مفاهیم و یافته‌های تحقیق :
- سودمندی اطلاعات ارزشهای جاری - مفاهیم
- سودمندی اطلاعات ارزشهای جاری - یافته‌های تحقیق
- سودمندی اطلاعات درباره اثرات عمومی تورم - مفاهیم
- سودمندی اطلاعات درباره اثرات عمومی تورم - یافته‌های تحقیق
- لزوم حفظ سرمایه - مفاهیم
- لزوم حفظ سرمایه - یافته‌های تحقیق
- قابلیت اتکاء در اندازه‌گیری - مفاهیم
- قابلیت اتکاء در اندازه‌گیری یافته‌های تحقیق
- ارائه‌قیمتها - مفاهیم
- ارائه‌قیمتها - یافته‌های تحقیق
- صورت‌های مکمل در مقابل صورت‌های اصلی - مفاهیم
- صورت‌های مکمل در مقابل صورت‌های اصلی - یافته‌های تحقیق
- صورت‌های مالی کامل در مقابل صورت‌های مالی "موردی" - مفاهیم
- صورت‌های مالی کامل در مقابل صورت‌های مالی - "موردی" - یافته‌های تحقیق
- وجود قابلیت انعطاف در الزامات حسابداری ارزشهای جاری - مفاهیم
- وجود قابلیت انعطاف در الزامات حسابداری جاری - یافته‌های تحقیق
- ۱۱۲ - خلاصه و جمع‌بندی مفاهیم و یافته‌های تحقیق

فصل پنجم : نتیجه‌گیری و استنتاج

- ۱۱۶ - نتیجه‌گیری و استنتاج
- ۱۱۸ - سیستم‌پیشنهادی

صفحه	عنوان
۱۲۱	مروری مجدد بر پرسشها و نتایج حاصله
۱۲۳	توضیحاتی در مورد نتیجه گیری
۱۲۵	- حسابداری در شرایط فوق تورمی (نگاهی گذرا به بیابانیه بین المللی شماره ۲۹ و تعمیم در ایران)
	فصل ششم: تحقیق تجربی شامل (روشهای آماری و نتیجه گیری)، کاربرد حسابداری
	<u>ارزش جاری در ایران</u>
۱۲۹	- روش تحقیق تجربی
۱۲۹	- نمونه ها و نحوه گزینش آنها
۱۲۹	- روش جمع آوری اطلاعات نحوه توزیع پرسشنامه نحوه انجام مصاحبه
۱۳۰	- روش آماری
۱۳۳	- تجزیه و تحلیل اطلاعات
۱۳۹	- نتیجه گیری
۱۴۰	- کاربرد حسابداری ارزشهای جاری در ایران
	ضمائم و پیوستها :
۱۴۱	ضمیمه شماره ۱
۱۵۲	ضمیمه شماره ۲
۱۶۴	ضمیمه شماره ۳
۱۷۰	ضمیمه شماره ۴
۱۷۳	منابع و مأخذ

مقدمه :

حسابداری یک سیستم پردازش اطلاعات می باشد که رویدادهای مالی موثر بر سازمانها را شناسایی نموده و اثرات اینگونه رویدادها را به تصمیم گیرندگان گزارش می کند. اما نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به دلیل تحولات سیاسی، اجتماعی، اقتصادی و اثرات آنها بر محیط فعالیت سازمانها، در حال تغییر می باشد.

بنابراین سیستم حسابداری، یک سیستم با زاست که با عوامل موجود در محیط خود مرشبط می باشد. در طرح سیستم حسابداری و در نتیجه در تدوین استانداردهای حسابداری کلیه این عوامل محیطی مانند سها مداران، اعتبار دهندگان، کارکنان، دولت و جا معه باید در نظر گرفته شوند و نظریات، احتیاجات و عکس العملهای آنان مورد توجه باشد.

پس از آنکه سیستم حسابداری را از نوع سیستم باز دانستیم باید هدفهای حسابداری بطور واضح معین گردد. تا کنون نظریات گوناگون درباره هدفهای حسابداری توسط انجمنهای حسابداری، موسسات حسابرسی و دانشگاهها ابـرـاز شده است. بعنوان نمونه، انجمن حسابداران آمریکا هدفهای حسابداری را به شرح زیر توصیف نموده است (۱) :

"هدف حسابداری تامین اطلاعات برای منظورهای زیر است :

- ۱- اخذ تصمیمات مناسب برای تخصیص منابع محدود.
- ۲- هدایت و کنترل موثر منابع انسانی، مواد اولیه و منابع پولی موسسات تجاری.
- ۳- نگهداری حسابها و گزارش وضع مالی موسسات به دارندگان سهام.
- ۴- تسهیل انجام شدن وظایف اجتماعی موسسات."

1. American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, 1966, P. 4.

با دقت در هدفهای ذکر شده بالا نکات مشترک آنها بشرح ذیل است :

- ۱- حدود سیستم حسابداری باید طوری تعیین شود که موفقیت و ارتبساط گروههای ذینفع را در محیط اطراف موسسات در نظر گیرد.
- ۲- حسابداری را می توان سیستم اطلاعاتی دانست که علاوه بر تامین احتیاجات مدیران، اطلاعات مورد نیاز گروههای خارج از موسسه را به موقع و به دقت تا میسر کند.
- ۳- اطلاعات گزارش شده حسابداری باید گروههای خارج از موسسه را در اتخاذ تصمیمات اقتصادی یاری کند.

در این راستا شناسایی دقیق گروههای ذینفع، کمک شایانی به تعیین دقیق هدفهای حسابداری خواهد کرد. که در قالب پاسخ به سئوالات زیر عنوان می شود :

- ۱- اطلاعات حسابداری برای چه کسانی تهیه و گزارش می شود؟
- ۲- برای چه منظورهایی اطلاعات حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد؟
- ۳- چه نوع اطلاعاتی باید در گزارشهای مالی منظور شود؟

در صورتی اطلاعات حسابداری برای ارزیابی تصمیمات، مفید است که ارقام حسابداری یک دوره مالی قابل مقایسه با انتظارات و پیش بینیهای اقتصادی مربوط به آن دوره مالی باشد. اقتصادیک موسسه، مجموع پیش بینیها و انتظارات یک دوره مالی است که در یک رقم، پیش بینی و خلاصه می شود و حسابداری سعی دارد که با ثبت اعمال و داد و ستدها، سود واقعی آن دوره مالی را تعیین کند. مقایسه این دو رقم سود است که روشن گردقت و صحت انتظارات و تصمیمات متخذه مدیران است. تجزیه و تحلیل اینگونه اطلاعات مقایسه ای است که مدیران را جهت تغییر انتظارات و پیش بینیها یا در صورت امکان تغییر واقعیتها یاری می کند.

چنانچه موضوع را دقیقاً " مورد بررسی قرار دهیم، روشن است که حسابداری فعلی فقط در تحت شرایط خاص و بر اساس فرضیات خاص قادر به تامین اطلاعات صحیح است. در بدو امر، جامعه حسابداری ممکن است در قبول این فرضیات تردید نکند،

لیکن در واقع بدون این فرضیات انجام وظیفه حسابداری (به تبعیت از اصول حسابداری) ممکن نیست. در حسابداری کلیه حسابها براساس پول نگهداری شده و ارزشها با قیمت‌های تمام شده سنجیده می‌شود. همچنین گزارشهای مالی برای یک دوره مالی معین تهیه می‌گردد. اگر قرار باشد که عملیات حسابداری نتیجه‌ای کامل توأم با حقیقت و دقت بدست دهد، باید:

۱- کلیه مورقایل سنجش با پول باشد و قیمت‌ها در طول زمان ثابت بماند.

۲- قیمت‌های تمام شده و قیمت‌های روز مساوی باشد.

۳- اطلاعات در مورد حوادث آئینده کامل باشد.

حسابداران مسلماً "از واقعی نبودن فرضیات بالا و عدم تطبیق آنها بنا بر شرایط یک اقتصاد دپویا اطلاع دارند. چون فرضیات بالا فقط در یک حالت سکون اقتصادی مصداق پیدا می‌کند حسابداران هیچگاه فرضیات بالا را مبنای کار خود قرار نمی‌دهند و در مقابل ادعایی نسبت به کامل بودن اطلاعاتی که ضمن صورتهای مالی گزارش می‌شوند ندارند^(۱).

بنا بر این صورتهای مالی ارائه شده بر پایه‌های اصل بالا دارای نقاط ضعف و محدودیت‌هایی می‌باشد که عمده آنها عبارتند از:

۱- سودوزیان ناشی از تغییر قیمت‌ها در حسابهای موسسات وارد نمی‌شود.
 ۲- سودیک دوره مالی با کسر قیمت تمام شده دارایی‌های مصرف شده از قیمت فروش کالا بدست می‌آید. بدین ترتیب چنانچه ارزش روز دارایی‌های مصرف شده در طول زمان، افزایش یا کاهش یافته باشد، سودیازیان ناشی از تغییر قیمت‌ها به حساب سود عملیاتی گذاشته می‌شود.

۳- تغییر در سطح قیمت‌ها، در گزارشهای مالی منعکس نمی‌شود و در نتیجه تفایزی بین سود واقعی^(۲) و سود موهومی^(۳) وجود ندارد. همینطور در تراژنای هم‌ارزش ویژه

(۱) - دکتر رضا شهاب‌نگ، تئوری حسابداری، انتشارات فروردین، سال ۱۳۵۰ ص ۳۴

2. Real Profit

3. Fictional profit

واقعی و موهومی از یکدیگر متمایز نمی‌گردد.

از اینرو تصحیح و اصلاح ارقام حسابداری برای تغییر در سطح قیمت‌ها توسط حسابداران بسیار ضروری می‌باشد که این امر از پشتیبانی جامعه حسابداران آمریکا^(۱) نیز بهره‌مند است.

به عبارت دیگر صورتهای مالی با دوسری ارقام تهیه می‌شود که یکی، همان ارقام متداول و دیگری ارقام تصحیح شده متناسب با تغییر سطح قیمت‌هاست.

تعریف موضوع :

در حسابداری متداول که مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی است، گاه ارزش پول در نظر گرفته نمی‌شود و فرض می‌گردد که ارزش این واحدا اندازه‌گیری ثابت است. اما واقعیت این است که به علت تغییر سطح قیمت‌ها و در نتیجه جمع قیمت‌های متفاوت^(۲) در سالهای مختلف، قابلیت مقایسه اقلام مندرج در صورتهای مالی، مفهومی نخواهد داشت. مثلاً "تطبیق هزینه‌های یک دوره با درآمدهای همان دوره در صورت سود و زیان به دلیل متفاوت بودن قدرت خرید واحد پول که مبنای اندازه‌گیری هزینه‌ها و درآمدها قرار گرفته است، با اشکال مواجه می‌شود. مثلاً" اقلامی نظیر هزینه استهلاک که بر مبنای قدرت خرید واحد پول در زمان تحصیل یا ساخت دارایی مربوط محاسبه و با درآمدهای دوره جاری که مبتنی بر قدرت خرید فعلی واحد پول است مقابله می‌شود، در صورتیکه قدرت خرید واحد پول در زمان تحصیل اقلام دارایی ممکن است اختلاف قابل ملاحظه‌ای با قدرت خرید فعلی واحد پول داشته باشد. در مورد اقلام ترازنامه نیز همین ایراد وارد است. زیرا اقلام مندرج در ترازنامه در حالی با یکدیگر جمع می‌شود که قدرت خرید واحد پولی که برای تحصیل هر یک بکار رفته، متفاوت است.

1. American Accountants Association (A.A.A.)

2. Aggregation of different price.

علیرغم کلیه ایرادات و انتقاداتی که به سیستم حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده و ارزشهای تاریخی وارد شده است این سیستم هنوز هم به دلائل زیرشالوده و اساس گزارشگری مالی در بسیاری کشورها است :

الف - بهای تمام شده تاریخی داراییهای تحصیل شده، معرف ارزش متعارف آنها در تاریخ تحصیل است .

ب - بهای تمام شده و ارزشهای تاریخی مبتنی بر مبادلات فرضی نیست و همواره قابل رسیدگی و تأیید است .

پ - سودیایان حاصل از داراییها نمیتوانند بر مبنای فرض و پیش بینی فروش و واگذاری شناسایی شود .

ولی با توجه به سیستم حسابداری بر مبنای بهای تمام شده تاریخی استفاده از ارزشهای متعارف جاری در اندازه گیریهای حسابداری موضوع تازه ای نیست . مثلاً " بکارگیری قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار در ارزیابی موجودیها و سرمایه گذاریهای کوتاه مدت ، اندازه گیری و ثبت مبادلات غیر پولی ، هنگام معاوضه داراییهای غیر پولی و غیر مشابهاً و کاهش یا افزایش ارزش داراییها با ارزشهای جاری هنگام کاهش سرمایه ، نمونه هایی از کاربرد ارزش متعارف جاری در حسابداری متداول است . و با موجودی فلزات گرانبها و فرآورده های کشاورزی که دارای نرخ های رسمی (یا نرخهای فروش تضمین شده و یا قابلیت فروش ، تضمین شده) هستند اغلب به ارزشهای متعارف جاری (یا ارزش بازار) تبدیل گردد . به هر حال از آنجایی که تغییر سطح قیمتتها ممکن است به قابلیت مقایسه اطلاعات مالی لطمه وارد سازد اگر همراه با صورتهای مالی اساسی ، صورتهای مالی مشابیهی که حاوی اطلاعات بازاری شده در ارتباط با تغییر سطح قیمتتها باشد و بعنوان گزارشهای مکمل ارائه شود ، میتواند استفاده کنندگان را در تفسیر صورتهای مالی یاری دهد . به همین دلیل انجمنهای حرفه ای حسابداری بسیاری از کشورها ، واحدهای تجاری با النسبه بزرگ را ملزم به ارائه اینگونه صورتهای مکمل نموده اند .