

يك كتاب در يك نگاه

دفتر مطالعات مالي و حسابداري مدیریت (۱)

حسابداري تغيير قيمتها
نشریه شماره ۱۰۰ (چاپ اول)
ترجمه و تالیف: آقای حبیب ... تیموري
از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری
و حسابرسی سازمان حسابرسی

با توجه به اهمیت گزارشگری مالی در تصمیم‌گیری‌های سازمان، در این شماره به منظور غنی‌تر کردن کیفیت گزارشگری مالی و جبران کمبودهای حسابداری سنتی کتاب حسابداری تغییر قیمت‌ها خلاصه و مباحثی پیرامون الگوهای مختلف حسابداری مطرح می‌شود.

اصول پذیرفته شده و استانداردهای حسابداری به این منظور پدید آمده است که گزارش‌های مالی تهیه شده، گویای واقعیت باشد، بدین معنا که جنبه‌های با اهمیت حیات مؤسسان تجاری و تغییرات آن جنبه‌های با اهمیت را (آنچنان که هست یا پدید آمده است) و به گونه‌ای قابل اعتماد و قابل بررسی و مقایسه از جانب خبرگان مستقل به‌استفاده‌کنندگان باز نماید.

۱- این کتاب توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت و با تایید آقای حبیب ... تیموري تلخیص شده است.

اساسی‌ترین مفهوم در ارزیابی اندازه‌گیری‌های مربوط به وضعیت مالی و نتایج عملکرد مؤسسات تجاری مفهوم (حفظ سرمایه) است. از این دیدگاه، تحقق (سود واقعی) به معنای پدید آمدن مازادی است که برداشت و مصرف غیرتولیدی آن خللی در سرمایه اصلی پدید نیاورد. تا آنجاکه هر موسسه تجاری باید سالانه مبالغی به عنوان سهم‌سود، بهره‌وام یا مالیات بردرآمد به صاحبان سرمایه، اعتباردهندگان یا مقامات دولتی بپردازد. تشخیص اینکه مبالغ توزیع شده بازده سرمایه است یا بازگشت سرمایه اهمیت حیاتی دارد.

در حسابداری سنتی گزارش‌ها عموماً طبق اصل شناسایی بعد از وقوع که ناگزیر به معنای حسابداری به ارزش‌های ثبت شده تاریخی است تهیه و ارائه می‌شود. این بدان معناست که با برخی استثناها هر دارایی، بدهی، هزینه و درآمدی در طی یک سال و در گذار سالیان به ریال‌های روز وقوع ثبت و سپس این ریال‌ها همانند مقیاس‌های همگن و هم ارز مانند گرم، سانتی‌متر و لیتر به هم افزوده یا از همدیگر کسر می‌شوند و هر خلاصه‌ای بصورت یک عدد نتیجه شده از آن جمع و تفریق‌ها نشان داده می‌شود.

بررسی و تحلیل این گونه هم‌افزایی‌ها و ارزیابی الگوهای مختلف حسابداری با منظور داشتن (و نداشتن) تغییرات عمومی و تغییرات نسبی قیمت‌ها، موضوع حسابداری تغییر قیمت‌هاست که در این نشریه ارائه می‌شود.

حفظ سرمایه

سرمایه واحد تجاری طی یک چرخه کامل عملیاتی‌هنگامی حفظ شده است که جمع درآمدهای حاصل از فعالیت‌های دوره با جمع مخارج یا ارزش منابع صرف‌شده برای کسب آن درآمدها مساوی یا از آن بیشتر باشد. می‌توان گفت که در حسابداری تغییر قیمت‌ها و در تئوری حسابداری تمام بحث بر سر معنای (مساوی)، (بیشتر) و (کمتر) است.

مفهوم حفظ سرمایه در حسابداری سنتی

اگر دنیای ما جایی برای تکرار ساده و بی‌تغییر می‌داشت همین کافی بود که مبلغ پول به کار انداخته شده در آغاز دوره را با مبلغ بازیافت شده مقایسه کنیم. آن گاه معلوم می‌شد که آیا پول بازیافت شده برای تجدید فعالیت به همان گونه و به همان مقیاس بسنده، بیش از بسنده یا کمتر از آن است.

ظاهراً حسابداری سنتی به ارزش‌های ثبت شده تاریخی با تعدیل‌ها و استثناهایی چند مبتنی بر تصور فوق است، چون بر طبق موازین آن برابری یا فزونی ریال‌های به کار انداخته شده نسبت به ریال‌های بازیافت شده دلیل کافی بر محفوظ ماندن سرمایه است. چنین تصویری شاید در بعضی موارد خاص با واقعیات کما بیش مطابقت کند، مثلاً در مواردی که:

- ۱- تفاوت ارزش ثبت شده تاریخی دارایی با ارزش جاری آن ناچیز باشد.
- ۲- سطح عمومی قیمت‌ها با نوسان‌هایی اندک گرایش به ثبات داشته باشد مانند قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم در اروپا و آمریکا

۳- در حالت ثبات عمومی قیمت‌ها، خود پول که سیال‌ترین شکل دارایی است، اهمیت داشته باشد، به طور مثال در معاملات مالی

مزیت‌های حسابداری سنتی

با همه نارسایی آشکار حسابداری به ارزش‌های ثبت شده تاریخی، در تایید این شیوه حسابداری دلایل مهم و متعددی آورده‌اند از جمله:

۱- صورت‌های مالی باید نتایج معاملات وقوع یافته را منعکس کند، زیرا همین معاملات است که در درازمدت باعث تغییرات حقوق صاحبان سهام می‌شود.

۲- قیمت‌های ثبت شده تاریخی به این دلیل که عموماً نتیجه معاملات وقوع یافته است، مبنایی قابل اعتماد برای اندازه‌گیری نتایج عملیات فراهم می‌آورد.

۳- اگر استفاده کنندگان بتوانند اندازه‌گیری‌های ارائه شده در صورت‌های مالی را با اندازه‌گیری‌هایی که نشان دهنده تغییر قیمت‌هاست مقایسه کنند، بهتر می‌توانند به تأثیرات تغییر قیمت‌ها پی ببرند. این چنین است که تهیه گزارش به قیمت‌های ثبت شده تاریخی اهمیت خود را حتی در سیستم‌های حسابداری به ارزش‌های جاری هم حفظ می‌کند.

۴- حسابداری سنتی سابقه‌ای دراز دارد و با انباشت تجارب و بصیرت‌های عملی طی نسل‌های متوالی به صورت نظام‌منسجم و نسبتاً ساده‌ای درآمده که هم جوامع حرفه‌ای و هم استفاده کنندگان صورت‌های مالی بدان خو گرفته‌اند.

ضرورت حسابداری به ارزش‌های جاری

اگر چه مسئله حسابداری تغییر قیمت‌ها به انگیزه استمرار کم سابقه تورم با درصد‌های قابل ملاحظه از اوایل دهه ۱۹۷۰ در آمریکا و اروپا به طوری جدی و پی‌گیر مطرح شده است، توجه به این مسئله به خاطر دقت اندازه‌گیری سابقه درازتری دارد. پاتن از استادان بنام حسابداری در آمریکا در سال ۱۹۲۲ در این باره چنین نوشته است:

(بهم افزودن واحدهای پولی ناهمانند، هر چند که همه آنها یک نام داشته باشند، تحریف حقایق است.)

صرفنظر از اینکه هدف‌های گزارشگری مالی از چه دیدگاهی نگریسته شود، آگاه کردن همه گروه‌های

استفاده کننده از توان عملیاتی و امکانات رشد و توسعه واحد گزارش کننده در عرصه متغیر فعالیت‌های تجاری، اساسی‌ترین و عام‌ترین هدف است. زیرا تغییرات کمی و کیفی و تغییرات ترکیب دارایی‌ها و بدهی‌ها و مبالغ و زمان‌بندی عایدات نقدی آینده و درجه ابهام درباره تحقق عایدات مذکور همگی به توان عملیات موسسه گزارش کننده مربوط می‌شود.

یکی از مقاصد گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مناسب برای ارزیابی مدیریت است که ارزیابی عملکرد مالی را نیز شامل می‌شود. پس اطلاعات مالی باید زمان و مدت خرید و نگهداری برخی دارایی‌ها (موجودی کالا، مواد خام، ...) را نیز شامل شود. با نگهداری کالاهایی که قیمت آنها رو به افزایش است وضع موسسه و قدرت خرید و توان عملیاتی آن افزایش می‌یابد. این گونه افزایش و بهبود هر چند که متمایز از فعالیت جاری و اصلی موسسه باشد خود جنبه‌ای از عملکرد مدیریت را نشان می‌دهد.

انتخاب عاقلانه زمان خرید دارایی و ارائه اندازه‌گیری‌هایی که ارزش‌های جاری را نشان بدهد معیاری به دست می‌دهد تا تصمیمات راجع به تحصیل دارایی‌هایی از آن گونه که بر امکان عایدات نقدی آینده افزوده است ارزیابی شود.

الگوهای حسابداری تغییر قیمت‌ها

سه مفهوم حسابداری

برای جبران کمبودها یا یافتن جانشین‌هایی برای الگوهای سنتی حسابداری به ارزش‌های ثبت شده تاریخی سه مفهوم حسابداری مطرح است که از این پس در دو الگوی متمایز به همراه الگوهای سنتی که باید اساس مقایسه قرارگیرد، ارائه خواهد شد. مفهوم‌های مذکور عبارتند از:

۱- حسابداری به ارزش‌های تاریخی همگن

که همان حسابداری به قیمت‌های تمام شده تاریخی و کلا بر اساس شناسایی بعد از وقوع است، با این تفاوت که هم افزایی ریالی ثبت شده بعد از همگن کردن آنها بر حسب تغییرات شاخص عمومی قیمت‌ها بین تاریخ‌های وقوع معاملات و تاریخ ترانزنامه صورت می‌گیرد و سود (زیان) قدرت خرید بابت مازاد اقلام پولی هم به گونه‌ای گزارش می‌شود.

۲- حسابداری به ارزش‌های جاری

که مستلزم انصراف از اصل قیمت‌های تمام شده تاریخی در تعیین ارزش منابع مصرف شده و منابع موجود در گزارشگری مالی است. این الگو به طور جداگانه در این نشریه به کار گرفته نمی‌شود.

۳- حسابداری به ارزش‌های جاری همگن

که مستلزم تعدیل ارزش‌های جاری قبلاً شناسایی شده و محاسبه تغییرات ارزش‌های جاری در مورد دارایی‌های غیر پولی بعد از حذف تورم است. ممکن است از این محاسبات مابه‌التفاوت‌هایی به دست آید که (سود نگهداری) هم نامیده شده است. آیا این (سود نگهداری) باید جزو سود گزارش شود یا در اصلاح حقوق صاحبان سهام بیاید؟ این سنوالبه جواب قطعی و مورد قبول همگان نرسیده است. به نظر برخی مراجع حسابداری و مطابق تعریف اقتصادی سود می‌توان آن را جزو سود جامع ((۱)) محسوب داشت، ولی نباید سود خالص به شمار آید زیرا صاحب دارایی (به مثابه جزئی از سرمایه) نخواهد توانست با فروختن آن چیزی بیش از آنچه برای تجدید همان ظرفیت عملیاتی لازم است به دست آورد.

اطلاعات پایه برای همگن‌سازی صورت‌های مالی

اطلاعات پایه برای الگوهای حسابداری تغییر قیمت‌ها عبارتند از:

- * ترانزنامه مقایسه‌ای به ارزش‌های ثبت شده تاریخی شامل سال جاری و یک سال قبل. همگن‌سازی از سال جاری شروع می‌شود.
- * صورت حساب سود و زیان به ارزش‌های ثبت شده تاریخی برای سال جاری
- * خلاصه معاملات و رویدادهای حسابداری سال جاری با ذکر تاریخ و اندازه شاخص کل همزمان با هر یک از آنها
- * اندازه‌های شاخص کل در چندین سال متوالی تا سال جاری، برای همگن‌سازی ساختن معاملات تحقق یافته در سال‌های گذشته
- * میانگین‌های سه ماه آخر سال شاخص‌ها برای سال قبل و سال جاری
- * میانگین یک ساله شاخص‌های ماهانه در سال جاری
- تاریخ‌های وقوع معاملات عبارتند از: زمان‌های شناسایی یکایک ارقام دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمد، سود غیر عملیاتی، هزینه، زیان غیر عملیاتی و سایر ارقام شناسایی شده.

مقیاس‌های همگن‌سازی

طبق رهنمودهایی که شورای استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده داده است ارزش‌های ریالی را می‌توان بر مبنای‌های زیر همگن کرد:

- ۱- برحسب شاخص دوره مبدا شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی
 - ۲- تبدیل به میانگین ریال‌های سال جاری برحسب شاخص‌های مذکور
 - ۳- تبدیل به ریال‌های پایان سال برحسب شاخص مذکور
- محاسبه میانگین ریال‌های سال ممکن است یا مستقیماً صورت گیرد یا برحسب ریال‌های آخر سال.

تهیه صورت‌های مالی به ارزش‌های تاریخی همگن

- تهیه صورت‌های مالی به ارزش‌های تاریخی همگن از روی صورت‌های تهیه شده براساس ارزش‌های ثبت شده تاریخی و سایر اطلاعات داده شده در گام‌های زیر تکمیل می‌شود:
- ۱- متمایز نمودن هر یک از ارقام صورت‌های اولیه برحسب پولی و غیر پولی بودن آنها
 - ۲- تهیه ترانزنامه به ارزش‌های تاریخی همگن. در این روش ارقام پولی بدون تغییر به ستون ارزش‌های تاریخی همگن منتقل می‌شوند چون آنها مبالغ ثابتی هستند که از تغییرات شاخص کل پیروی نمی‌کنند و ارقام غیر پولی با توجه به اینکه ارزش آنها به تبعیت از تغییرات شاخص کل قیمت‌ها متغیر است با استفاده از شاخص قیمت‌ها و تاریخ‌های شناسایی ارقام ترانزنامه تعدیل می‌شوند. در تبدیل‌ها یا همگن‌سازی‌های مورد بحث، ضریب‌های تبدیل به شکل کسرهایی است که صورت آنها شاخص عمومی قیمت‌ها در تاریخ ترانزنامه و مخرجشان شاخص عمومی قیمت‌ها در تاریخ شناسایی معامله مورد نظر است.
 - ۳- تهیه صورت حساب سود و زیان به ارزش‌های تاریخی همگن
 - ۴- تهیه صورت سود (زیان) قدرت خرید بابت مازاد ارقام پولی

تهیه صورت‌های مالی به ارزش‌های جاری همگن

- تهیه صورت‌های مالی به ارزش‌های جاری همگن براساس گام‌های زیر انجام می‌گیرد:
- ۱- طبق رهنمودهای مربوط در مورد هر یک از ارقام صورت‌های مالی، ارقام پولی و غیر پولی مشخص می‌شود.
 - ۲- سود (زیان) قدرت خرید بابت مازاد ارقام پولی محاسبه می‌شود.
 - ۳- ترانزنامه به ارزش‌های جاری همگن با قراردادن مبالغ ارزش جاری همگن بجای مبالغ ثبت شده تاریخی تهیه می‌شود.
 - ۴- صورت حساب سود و زیان به ارزش‌های جاری همگن تهیه می‌شود. صورت مذکور باید هم سود (زیان) قدرت خرید بابت مازاد ارقام پولی را که محاسبه شده است و هم خالص تغییرات ارزش جاری ارقام غیر پولی پس از حذف تورم را شامل شود.
 - ۵- در مورد هر یک از ارقام غیر پولی کل تغییرات ارزش جاری محاسبه و سپس به تغییر ناشی از تورم و تغییر ارزش جاری پس از حذف تورم تفکیک می‌شود.

شایان ذکر است جمع تغییرات ارزش جاری اقلام غیرپولی مساوی است با تفاوت ارزش جاری دارایی مورد نظر در پایان دوره و مانده پایان دوره همان دارایی به ارزش‌های جاری ثبت شده در تاریخ معاملات.

در اندازه‌گیری تغییر ارزش جاری هر دارایی غیرپولی باید دو نوع تغییرات قیمت را اندازه‌گیری کرد:

۱- تغییر ارزش جاری اقلام غیرپولی به علت تورم مساوی است با تفاوت مانده آخر دوره دارایی مورد نظر به ارزش‌های جاری ثبت شده در تاریخ معاملات مربوط و همان مانده به ارزش‌های جاری همگن شده برحسب ریال‌های جاری آخر سال

۲- تغییر ارزش جاری پس از حذف تورم مساوی است با تفاوت ارزش جاری دارایی مورد نظر به ریال‌های جاری آخر دوره و همان مانده حاصل از ارزش‌های جاری ثبت شده در تاریخ معاملات پس از همگن شدن برحسب ریال‌های جاری آخر دوره لازم به توضیح است که در متن کتاب با پرداختن به مثال‌های عملی، صورت‌های مالی به روش‌های مطرح شده تهیه و بطور کامل توضیح داده شده است.

مقایسه و ارزیابی الگوها

حسابداری به ارزش‌های تاریخی همگن که (حسابداری به قدرت خرید ثابت) و (حسابداری تورم) هم نامیده شده است، در واقع همان حسابداری به ارزش‌های ثبت شده تاریخی براساس شناسایی بعد از وقوع است که تنها آثار تورم را نشان می‌دهد، حال آنکه در حسابداری به ارزش‌های جاری با اندازه‌گیری جنبه مناسبی از دارایی‌ها سعی بر آن است که آثار تغییرات قیمت‌های خاص موثر در توان عملیاتی مؤسسه گزارش کننده باز نموده شود.

در حسابداری به ارزش‌های جاری گزارش تغییرات ارزش جاری موجودی کالا، اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات و هزینه‌های استهلاک، به ویژه مفید است و در مورد بعضی دیگر از دارایی‌ها ممکن است که این شیوه اندازه‌گیری فایده و قابلیت اعتماد کمتری داشته باشد و شیوه دیگری مثلاً خالص ارزش فعلی عایدات نقدی آینده بجای آن و بقدر کافی قابل اعتماد هم باشد.

بیشتر مخالفت‌ها با حسابداری به ارزش‌های جاری متکی بر دو تصور است:

۱- این گام بلندی است در جهت حسابداری ارزشیابی جاری ((۲))

۲- اندازه‌گیری‌های آن فاقد عینیت و در معرض دخل و تصرفات است.

این نگرانی‌ها بجاست و نباید نادیده گرفته شود ولی هیچیک از دو انحراف یاد شده جزو سرشت حسابداری به ارزش‌های جاری نیست.

عصاره حسابداری به ارزش‌های جاری، شناسایی درآمدپیش از تحقق درآمد است. در مورد به اصطلاح سود نگهداری که همان افزایش ارزش‌های جاری دارایی‌هاست، اگر چه می‌توان آن را معادل سود به حساب آورد ضرورتی ندارد که چنین شود. این گونه اقلام را می‌توان به صورت تعدیل‌های مربوط به حفظ سرمایه چنان طبقه‌بندی کرد که میزان انحراف از روند باردهی ثابت ((۳)) را نشان بدهد.

موارد افشای لازم بابت تاثیرات تغییر قیمت‌ها

شورای استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در بیانیه شماره ۳۳ سال ۱۹۷۹ خود، افشای برخی اقلام را برحسب ارزش‌های تاریخی همگن و ارزش‌های جاری در مورد شرکت‌های سهامی عام و بزرگ مشخص کرده بود. سپس در بیانیه شماره ۸۲ که تاریخ اجرای آن ۱۵ دسامبر ۱۹۸۴ تعیین شده بود افشای اطلاعات تکمیلی مذکور را در مورد شرکت‌هایی که اطلاعات مالی به ارزش‌های تاریخی همگن ارائه دهند منتفی ساخت. به علاوه، به منظور تحکیم سایر استانداردهای مربوط به افشای تاثیرات تغییر عمومی قیمت‌ها و ترمیم بیانیه شماره ۳۳ درباره افشای موارد مربوط به ارزش جاری هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ((۴)) در دسامبر ۱۹۸۴ طرح پیشنهادی گزارشگری مالی و تغییر قیمت‌ها، اطلاعات مربوط به ارزش جاری را انتشار داد.

در حال حاضر افشای اطلاعات برحسب ارزش‌های جاری همگن مرحله آزمایش را می‌پیماید.

Comprehensive income -)
Current value accounting -)
Constant Productivity - ㄹ
(Financial Accounting Standards Board (FASB - ㄹ
Current Cost Accounting - ㄹ
Output Capacity - ㄹ