



کلیات حسابداری تودمی

مؤلفان:

دکتر غلامرضا کرمی

دکتر کامران تاجیک



انتشارات نگاه دانش

سرشناسه	:	کرمی، غلامرضا
عنوان و نام پدیدآور	:	کلیات حسابداری تورمی
مشخصات نشر	:	تهران: نگاه دانش، ۱۳۹۴.
مشخصات ظاهری	:	۹۴ ص
شابک	:	۹۷۸-۹۶۴-۱۵۷-۲۹۵-۴
وضعیت فهرست نویسی	:	فیبای مختصر
یادداشت	:	فهرست نویسی کامل این اثر در نشانی: http://opac.nli.ir قابل دسترسی است.
شناسه افزوده	:	تاجیک، کامران
شماره کتابشناسی ملی	:	۲۸۶۵۰۷۲

این کتاب بر اساس پایان نامه‌ی دکترای کامران تاجیک تحت عنوان "تدوین مدل گزارشگری حسابداری تورمی در ایران" که به راهنمایی دکتر غلامرضا کرمی در دانشگاه تهران به انجام رسیده است، نوشته شده است.



انتشارات نگاه دانش

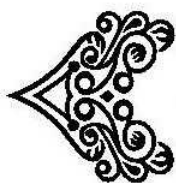
♦ نام کتاب:	کلیات حسابداری تورمی
♦ مؤلفین:	دکتر غلامرضا کرمی - دکتر کامران تاجیک
♦ ناشر:	نگاه دانش
♦ صفحه‌نگاری، صفحه‌آرایی:	سهیلا مرادی
♦ طراحی جلد:	نگاه دانش
♦ نوبت چاپ:	اول - ۱۳۹۴
♦ تیراژ:	۱۰۰ جلد
♦ قیمت:	۸۰۰۰ تومان
♦ لینک‌گرافیک / چاپ و صحافی:	باختر - شاهین
♦ شابک:	۹۷۸-۹۶۴-۱۵۷-۲۹۵-۴

حق چاپ محفوظ و محفوظ نشر است.

انتشارات نگاه دانش، انقلاب - خ ۱۶ خرمیدین - ساختمان نشران پلاک ۲۷۱ - طبقه پ - واحد ۴

تلفن: ۶۶۹۵۴۸۹۶

تلفکس: ۶۶۴۸۶۱۵۴



تقدیم به پدر و مادر عزیزم

غلام رضا کریمی

تقدیم به پدر و مادر عزیزم

کامران تاجیک



پیشگفتار:

کشور ایران در حال حاضر در زمینه ی تورم وضعی تقریباً استثنایی در سطح جهان دارد، هم به لحاظ سالهای بسیار طولانی ای که در آنها به شکل متوالی تورم ۲ رقمی داشته است و هم به لحاظ نرخ فعلی تورم آن که یکی از بالاترین نرخهای تورم در جهان است. و این همه در شرایطی است که بسیاری از کشورهای دنیا نرخهای تورم زیر ۵ درصد دارند. اعتقاد مولفان این است که در حسابداری در ایران در حال حاضر موضوع تورم را باید مهمترین موضوع دانست، موضوعی که به شکل شکفت انگیزی به طور کامل نادیده گرفته می شود. دلایل این نادیده گرفته شدن را اگرچه می توان حدس زد اما می تواند خود زمینه ای برای تحقیق نیز باشد. در این زمینه این استدلال غلط گاهی شنیده می شود که "اگر حسابداری تورمی مفید است چرا در آمریکا و کشورهای توسعه یافته از آن استفاده نمی شود؟". غافل از اینکه کشورهای توسعه یافته امروزه تورمی ندارند که به حسابداری تورمی نیاز داشته باشند. اما شرایط اقتصادی ایران به لحاظ تورم با کشورهای توسعه یافته متفاوت است و در نتیجه برای شرایط ایران استفاده از حسابداری تورمی یک ضرورت است. به هر حال باید این حقیقت را پذیرفت که کسی نمی تواند با یک کتاب اثری بر روند امور داشته باشد ولی به هر حال شاید این کتاب بتواند حداقل برای افراد علاقه مند به موضوع حسابداری تورمی مفید باشد.

غلامرضا کرمی - کامران تاجیک

فهرست مطالب

۷	 مقدمه
۱۰	 ضرورت توجه به حسابداری تورمی در شرایط ایران
۱۲	 حسابداری
۱۴	 تورم
۱۶	 اندازه گیری تورم
۱۸	 حسابداری تورمی
۱۸	 حسابداری مبتنی بر سیستم بهای تاریخی
۲۱	 حسابداری تورمی؛ کلیات
۲۲	 ارزشیابی
۳۵	 مفاهیم نگهداشت (حفظ) سرمایه
۳۶	 تئوری های ارزش ویژه
۳۹	 توضیح بیشتر در زمینه سرمایه مبتنی بر مالکیت
۳۹	 توضیح بیشتر در زمینه سرمایه مبتنی بر مفهوم واحد تجاری
۴۶	 نتیجه گیری در رابطه با بحث نگهداشت سرمایه
۴۶	 سود ناشی از استقراض
۴۷	 تعدیل اهرمی
۴۸	 پولی و غیر پولی بودن اقلام صورتهای مالی
۴۸	 رویکردهای کلی اندازه گیری سود و زیان
۴۹	 سود و زیان نگهداری و مدل های سود و زیان
۵۱	 سیستم های اندازه گیری سود
۵۲	 روشهای مختلف حسابداری برای تورم: نگاه کلی
۵۳	 تاریخچه تکاملی ۳ سیستم پیش گفته (به نقل از تونیدی و وی تینگ تون، ۱۹۸۴)
۵۵	 تحقیقات تجربی
۵۶	 تحقیق در زمینه CPP
۶۰	 تحقیق در زمینه ارزش های جاری
۶۲	 نگهداشت سرمایه
۶۴	 تحقیقات انجام شده در ایران
۶۶	 جمع بندی
۶۸	 پیشنهادهایی برای تحقیق در زمینه ی حسابداری تورمی در ایران
۷۰	 پیوست ۱. استانداردهای مربوط به حسابداری تورمی
۷۸	 پیوست ۲. تورم در کشورهای مختلف
۸۲	 پیوست ۳. تشریح تکامل حسابداری تورمی
۸۹	 پیوست ۴. مبانی تئوریک اندازه گیری تورم
۹۳	 منابع و مآخذ

مقدمه

برای ارائه اطلاعات مالی شرکتها در قالب اعداد و ارقام حاصل از سیستم حسابداری، مدل‌های مختلفی وجود دارد که عمده تفاوت میان این مدل‌ها بر اساس دو مفهوم ارزش‌یابی^۱ و نگهداشت سرمایه^۲ قابل توضیح است. در واقع بر اساس ترکیبات مختلف مفاهیم ارزش‌یابی و مفاهیم نگهداشت سرمایه می‌توان مدل‌های مختلفی برای اندازه‌گیری سود و گزارش ارقام حسابداری ارائه کرد که از هم متمایز باشند. مدل مرسوم حسابداری در حال حاضر مدل بهای تاریخی^۳ است که مبتنی بر ارزش‌یابی بر اساس بهای تمام شده در زمان انجام مبادله و مفهوم نگهداشت سرمایه مالی اسمی^۴ است. بر اساس این مدل هر مبادله‌ای بر مبنای تاریخ انجام آن کمی شده و ثبت می‌گردد و اعداد و ارقام وارد شده در حساب‌ها جز در موارد استثنایی و خاص تعدیلی به لحاظ تغییر قیمت‌ها ندارند. همچنین سود در این سیستم هنگامی حاصل می‌شود که مقدار واحدهای پولی موجود در ابتدای دوره، در انتهای دوره حفظ شده باشد. در این سیستم هر مقدار واحد پولی مازاد بر واحدهای پولی ابتدای دوره حاصل شده باشد سود دوره را تشکیل می‌دهد. روشن است که این مفهوم نگهداشت سرمایه بر اساس فرض واحد پولی ثابت قرار دارد که اگر چه یکی از فرض‌های تئوریک حسابداری است اما در دنیای واقعی و بخصوص هنگام وجود تورم صدق نمی‌کند. این عدم صدق در دنیای واقعی به این ترتیب است که قیمت‌ها یعنی اندازه‌های منتسب به اشیا و رویدادها در دنیای مالی دائماً در حال تغییر و نوسان هستند. این نوسان و تغییر قیمت‌ها^۵ شکل می‌تواند داشته باشد: یا تغییر در سطح عمومی قیمت‌ها^۶ و یا تغییر در سطح قیمت‌های خاص^۷. بدون توجه به اینکه تغییر در قیمت‌ها عمومی باشد یا خاص، نتیجه حاصل این است که ارزش گزارش شده در صورت‌های مالی با مقدار واقعی آن متفاوت خواهد بود.

پس این سیستم هنگامی که قیمت‌ها تغییر می‌کنند ایرادهایی جدی دارد که در هنگام بالا بودن نرخ تورم بسیار جدی بوده و در هنگام کم بودن نرخ تورم نیز از بین نمی‌روند (لونیس^۷ و پندریل^۱، ۲۰۰۴). در

1. Valuation

2. Capital Maintenance

3. Historical Cost Model

4. Nominal Financial Capital

5. General Price Level Change

6. Specific Price Change

7. Lewis

چنین سیستمی تورم ۲ مشکل اساسی ایجاد می‌کند (وُلک^۲ و همکاران، ۲۰۰۸): اول اینکه بسیاری از اعداد تاریخی ارائه شده در صورت‌های مالی به لحاظ اقتصادی مربوط نیستند زیرا قیمت‌ها از زمان انجام مبادله مربوطه تغییر یافته‌اند که این امر یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری یعنی صداقت در-ارائه^۳ را مخدوش می‌کند. دوم اینکه از آنجا که اعداد و ارقام گزارش شده در صورت‌های مالی مربوط به تاریخ‌های مختلفی هستند و بنابراین نماینده قدرتهای خرید متفاوتی می‌باشند، لاجرم به لحاظ محتوایی جمع‌پذیر نیستند. به خاطر این ۲ مشکل اساسی، چند جنبه از ویژگی کیفی مربوط بودن در بهایابی تاریخی به شدت آسیب می‌بیند. کاملاً محتمل است که ارزش پیش بینی در نتیجه استفاده و ترکیب دلارهای با-قدرت خرید مختلف کم شود. امکان استفاده از گزارشگری مالی برای تعیین حسابدھی به شکل مشابهی به دلیل کمبودهای بنیادی بهایابی تاریخی محدود می‌شود، درست همانطور که قابلیت مقایسه‌ی میان صورت‌های مالی موسسات مختلف محدود خواهد بود. نقص دیگری که از ضعف‌های بنیادی بهاهای مبتنی بر اندازه‌های تاریخی ناشی می‌شود مربوط به قلمرو نگهداشت سرمایه است. در بهایابی تاریخی معمولاً سود نسبت به مقادیری که می‌توان بدون کاهش مانده ابتدایی خالص دارایی‌های موسسه به شکل واقعی^۴ (بر اساس قدرت خرید) توزیع کرد، بیشتر از واقع گزارش می‌شود. بنابراین، بسیاری از "سودهای سهام"^۵ در واقعیت به جای اینکه ناشی از عایدات باشند (آن طور که در بهایابی تاریخی به عنوان عایدات ظاهر می‌شوند) تصفیه‌ای (و بازگشت سرمایه، و نه بازده سرمایه) می‌باشند.

در زمان وجود تورم سیستم حسابداری بهای تاریخی وضعیت مالی واقعی شرکت را تحریف می‌کند (کرکولاک^۶ و بالساری^۷، ۲۰۰۹). تی‌پس^۸ و استوراک^۹ (۱۹۸۷) نشان داده‌اند که حسابداری بهای تاریخی، در دوره‌های افزایش قیمت‌ها، سود را بیش از واقع نشان می‌دهد و توان مالی مقایسه‌ای شرکت را تحریف می‌نماید. مسأله کلیدی در این رابطه این است که تحلیل گران و سرمایه‌گذاران در چنین شرایطی قادر به اتخاذ تصمیمات مالی آگاهانه نیستند مگر اینکه اثر تورم بر صورت‌های مالی برایشان آشکار شود. به این

1. Pendrill
2. Wolk
3. Representational Faithfulness
4. in real terms
5. dividends
6. Kirkulak
8. Balsari
9. Thies
10. Sturrock

ترتیب روشن است که تورم به سودمندی اطلاعات حسابداری صدماتی جدی وارد می‌کند و حتی می‌تواند اطلاعات حسابداری را گمراه کننده نماید (ادواردز^۱ و اوکیفه^۲، ۱۹۸۱). این صدمات در شرایطی که نرخهای تورم بالا باشد و تورم برای مدتی طولانی ادامه داشته باشد بسیار شدیدتر خواهد بود. در ایران چنان که خواهیم دید هردوی این موارد وجود داشته است و یک بررسی سطحی نشان می‌دهد که نرخهای تورم دو رقمی برای حدود ۴۰ سال به‌طور مستمر بر اقتصاد ایران حاکم بوده‌اند. بنابراین می‌توان انتظار داشت که محیط ایران مساعد به کارگیری حسابداری تورمی باشد.

تاریخ حسابداری در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ میلادی در کشورهای انگلیسی زبان از جمله آمریکا و انگلستان و سپس در ۲ دهه اخیر در برخی کشورهای دیگر از جمله برزیل، ترکیه و مکزیک شاهد تلاش نهادهای مرتبط با حسابداری و همچنین دولت‌ها برای خنثی کردن آثار مخرب تورم بر ارقام صورت‌های مالی بوده است. اگرچه دستاوردهای نسبتاً خوبی در این زمینه حاصل شده است اما به دلیل کاهش نرخ تورم در اکثر کشورهای جهان در ۳ دهه اخیر، اکنون دیگر همچون گذشته در ادبیات حسابداری به این موضوع پرداخته نمی‌شود، اما این موضوع هرگز نباید موجب اشتباه و غفلت در برخورد با مسأله تورم در حسابداری ایران شود. اگر در سایر کشورها در حال حاضر استانداردهای اجباری در زمینه تورم و تغییر قیمت‌ها وجود ندارد و اگر IASB^۳ (نهاد بین‌المللی استانداردگذار برای حسابداری) در حال حاضر صرفاً یک استاندارد- آن هم نه چندان قاطع و صرفاً برای شرایط فوق تورمی^۴ - در این زمینه دارد، اینها همه به دلیل ناچیز بودن نرخ تورم در عمده کشورهای جهان است و نه به دلیل اهمیت کم موضوع تورم در حسابداری.

در قسمت ضرورت تحقیق و در پیوسته‌ها، آمارها و اطلاعاتی در زمینه پیشینه و وضع فعلی تورم در ایران و برخی از دیگر کشورهای جهان آورده‌ایم که به روشنی گویای تفاوت وضعیت ایران با عمده کشورهای جهان در زمینه تورم می‌باشد. باید توجه داشت که در شرایط عادی انتظار بر این است که صورت‌های مالی مبنایی باشند حاوی اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیریهایی بهینه برای تخصیص منابع. حال اگر خود این صورتهای حاوی اطلاعاتی باشند تحریف شده بر اثر تورم، نتیجه این می‌شود که تصمیمات اتخاذ شده بر اساس این صورتهای مالی غیر بهینه باشند و موجبات اتلاف منابع و ثروتهای کشور را فراهم آورند.

1. Edwards

2. O'keefe

3. International Accounting Standards Board

4. Hyperinflation

ضرورت توجه به حسابداری تورمی در شرایط ایران

تحقیق و مطالعه در زمینه حسابداری تورمی در ایران اصولاً به ۲ دلیل ضرورت دارد:

۱. عدم وجود تحقیقات کافی در این زمینه در گذشته (و عدم انجام تحقیق در این زمینه در حال حاضر).
 ۲. نرخ تورم بالای ایران در مقایسه با اکثر کشورهای جهان که در چند دهه اخیر عمدتاً ۲ رقمی بوده است. در رابطه با دلیل اول باید خاطر نشان کرد که در ایران جای تحقیقاتی در زمینه ارتباط تورم با اطلاعات حسابداری به شدت خالی است و تحقیقات چندانی در این زمینه انجام نشده است. به این ترتیب برای تشریح ضرورت انجام تحقیق فعلی، اصولاً صرفاً انجام تحقیق در زمینه حسابداری تورمی به رفع کمبودی بزرگ کمک می‌کند و بنابراین تنوع و گستردگی‌ای در زمینه تحقیقات حسابداری تورمی در ایران اصولاً وجود ندارد که توجه موضوع احتیاج به خواص ویژه‌ای داشته باشد. از دلایل عدم انجام تحقیق در زمینه حسابداری تورمی در ایران می‌توان به ۲ مورد اشاره کرد: یکی عدم انجام تحقیقات تازه در این زمینه در کشورهای انگلیسی زبان به دلیل ناچیز بودن نرخ تورم در آن کشورها، و دیگری دشواری انجام تحقیق در این زمینه به دلیل پیچیدگی موضوع.
- وجود تورم عامل کلیدی در توجه به حسابداری تورمی است. در این رابطه توجه به نرخ تورم گذشته و حال ایران و مقایسه آن با نرخ تورم سایر کشورها به روشنی وضعیت متفاوت ایران از نظر شرایط تورمی را نشان خواهد داد. در ادامه برخی ارقام و مباحث مربوطه در ۲ بخش ارائه می‌گردد.