



سازمان حسابداری

۱۶۷

# تئوری حسابداری

(جلد دوم)

[BedeBestoon.Blogfa.com](http://BedeBestoon.Blogfa.com)

تألیف: دکتر رضا شاهنگی

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری

سازمان حسابداری

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# تئوری حسابداری

(جلد دوم)

[BedeBestoon.Blogfa.com](http://BedeBestoon.Blogfa.com)

تألیف : دکتر رضا شباهنگ

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی

سازمان حسابرسی

اسفند ۱۳۸۲

کلیه حقوق محفوظ و تکثیر یا اقتباس و نقل تمام  
یا قسمتی از مطالب این نشریه بدون اجازه کتبی  
سازمان حسابرسی ممنوع است.

شباهنگ ، رضا ، ۱۳۸۱ -  
تئوری حسابداری / تألیف رضا شباهنگ . - تهران :  
سازمان حسابرسی ، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و  
حسابرسی ، ۱۳۸۱ - ۱۳۸۲ .  
۲ ج .: نمودار .- (سازمان حسابرسی : ۱۵۲)  
ISBN 964-6285-77-5 (ج ۱) . ISBN  
964-6285-93-57 (ج ۲)  
فهرست نویسی بر اساس اطلاعات فیبا .  
R. Shabahang . پشت جلد به انگلیسی .  
Accounting Theory .  
واژه نامه .  
کتابنامه .  
نمایه .  
ج ۱ (چاپ دوم : ۱۳۸۱) .  
۱ . حسابداری . / ۲ / حسابداری . - مسائل ، تمرینها و  
غیره . الف . سازمان حسابرسی . مرکز تحقیقات تخصصی  
حسابداری و حسابرسی . ب . عنوان .  
۲ ش ۲ / HF ۵۶۵۵  
۶۵۷  
۱۳۸۱  
کتابخانه ملی ایران  
۲۷۴۴ - ۸۱ م \*

نام کتاب : تئوری حسابداری، جلد دوم .  
تألیف : رضا شباهنگ .  
ناشر : مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی .  
آدرس : خیابان شهید احمد قصیر، خیابان شهید احمدیان شماره ۱۴، تهران ۱۵۱۳۸؛ صندوق پستی ۱۴۳۳۵/۴۷۹ .  
نوبت چاپ : اول، ۱۳۸۲ .  
تیراژ : ۵۰۰۰ نسخه .  
لیتوگرافی ، چاپ و صحافی : چاپخانه سوره .  
شماره برگه کتابخانه ملی : ۲۷۴۴ - ۸۱ م \*  
قیمت : ۱۸۰۰۰۰ ریال

## به نام خدا

### پیشگفتار

پیشرفت‌های سریع فعالیت‌های واحدهای انتفاعی در دهه‌های اخیر، همراه با پیچیدگی‌های سیستم‌های اطلاعاتی و اطلاع‌رسانی، لزوم تهیه و ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد را توسط واحدهای انتفاعی تشدید کرده است. یکی از مهمترین الزامات تهیه و ارائه اطلاعات مالی با ویژگی‌های مزبور، تدوین استانداردهای حسابداری و رعایت آنها در عمل است. تدوین این استانداردها معمولاً مبتنی بر شرایط سیاسی، وضعیت اقتصادی و مهمتر از همه تئوری حسابداری است.

تئوری حسابداری را می‌توان مجموعه‌ای هم‌آهنگ از فرضیات قابل آزمون، مفاهیم و اصول عملی دانست که ساختار کلی لازم را برای پژوهش در ماهیت حسابداری ایجاد می‌کند. اگرچه تئوری جامع حسابداری مطلوب است، اما در حال حاضر چنین تئوری که مورد پذیرش همگان باشد در دسترس نیست و حسابداری به عنوان یک رشته علمی در مرحله‌ای ابتدایی قرار دارد. در دهه‌های اخیر، برای تدوین تئوری حسابداری کوشش‌های زیادی توسط انجمن‌های علمی و حرفه‌ای به عمل آمده است. با توجه به فرضیات مختلف پیرامون حسابداری، نظریه‌پردازان، پژوهشگران و مجریان روش‌های حسابداری، رویکردهای مختلفی را برای تدوین تئوری حسابداری دنبال کرده‌اند. نتیجه پیروی از این رویکردها، ایجاد بحران‌های مستمر در حسابداری است که در آن:

- پارادیم‌ها یا مدل‌های مختلف حسابداری مطرح شده است که در مقابل و رقابت با یکدیگر قرار دارند؛
- گروه‌های ذیحق، ذینفع و ذیعلاقه به واحدهای انتفاعی برای اثبات برتری پارادیم مورد نظر خود و تئوری‌های منتج از آن، در حال بحث و گفتگو می‌باشند؛
- تأثیر شرایط سیاسی بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری افزوده شده است.

علیرغم تنوع رویکردها برای تدوین تئوری حسابداری، هدف مشترک، تدوین ساختاری نظری است برای آن چه که حسابداران انجام می‌دهند یا انتظار می‌رود که انجام دهند. این ساختار دارای سیستم مرتبطی از هدفها و فرضیات است که به تدوین استانداردهای هم‌آهنگ برای بیان ماهیت، عملکرد و حیطه صورتهای مالی و تکنیکهای تهیه آن کمک کند. به بیان دیگر، فرآیند تدوین استانداردها باید بر تئوری پذیرفته شده حسابداری مبتنی باشد. تدوین، تحصیل و نقد تئوری حسابداری نیز شامل تعریف هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی، توصیف عناصر صورتهای مالی و خاصه‌های آن و بالاخره انتخاب مقیاس مناسب برای اندازه‌گیری است. درک عمیق از تئوری حسابداری می‌تواند نقش ارزنده‌ای در چگونگی ایجاد و توسعه روشها در ساختار حسابداری مالی، بهبود فرایند تدوین استانداردهای جدید و یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و بین‌المللی ایفا کند. برای ایجاد چنین زمینه‌هایی می‌توان تئوری حسابداری را به طرق زیر طبقه‌بندی کرد:

- طبقه‌بندی بر حسب سطح (ساختار، معنا و عمل)
- طبقه‌بندی بر حسب نحوه استدلال (قیاس و استقرا)
- طبقه‌بندی بر حسب ماهیت (دستوری و توصیفی)

هر یک از طبقه‌بندیهای بالا، جایگاه مناسب خود را در تئوری حسابداری دارد و می‌تواند برای پژوهش در ماهیت حسابداری، تهیه چارچوب ارزیابی توسعه، توجیه و پیش‌بینی روشهای حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

هدف از تألیف کتاب تئوری حسابداری، روشن و مشخص کردن عناصر تئوری حسابداری و مرتبط کردن این عناصر با مسایل با اهمیت حسابداری مالی است. در ارائه این مطالب، ادبیات مربوط در حد لازم مرور و در فصول مختلف ارائه شده است تا خوانندگان بتوانند معلومات و درک خود را از مسایل اصلی حسابداری و استانداردهای مربوط افزایش دهند و فراتر از آموختن تکنیکهای حسابداری گام بگذارند.

کتاب تئوری حسابداری در دو مجلد تألیف و ارائه می‌شود که مجلد اول آن شامل یازده فصل و مجلد دوم آن شامل فصول دوازدهم تا بیستم است. در فصل دوازدهم، حسابداری تورمی و آثار تغییر قیمتها ارائه می‌شود. فصل سیزدهم، شامل مالیات بر درآمد در حسابداری مالی است. در فصل چهاردهم قراردادهای اجاره مورد بحث قرار می‌گیرد. فصل پانزدهم شامل مباحث مربوط به سرمایه‌گذاری بین شرکتها می‌باشد. در فصل شانزدهم بازنشستگی و سایر مزایای مربوط به آن مرور می‌شود. حسابداری نفت و گاز در فصل هفدهم مورد بحث قرار می‌گیرد. افشای اطلاعات مالی نیز موضوع فصل هیجدهم می‌باشد. در فصل نوزدهم، مباحث مطروحه در حسابداری بین‌المللی تشریح

می‌شود. بالاخره در فصل بیستم، حسابداری به عنوان علمی با پارادایم‌های گوناگون مطرح و رویکردهای مربوطه مرور می‌گردد.

مسئولیت تألیف این کتاب را آقای دکتر رضا شباهنگ به عهده داشته‌اند و آقای عزیز عالی‌ور نیز در امر بازخوانی و مرور مطالب همکاری ارزنده‌ای به عمل آورده‌اند. تایپ، صفحه‌بندی و صفحه‌آرایی کتاب، مرهون همکاری دقیق و با حوصله خانم قازاریان بوده که موجب کمال تشکر است.

در پایان امیدواریم که دو مجلد کتاب تئوری حسابداری در رفع مشکلات اجرایی و همچنین در تدریس و تحقیق مطالب نظری حسابداری مفید واقع شود.

مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی

سازمان حسابرسی

# فهرست مطالب

شماره صفحه

پیشگفتار..... الف

## فصل دوازدهم : حسابداری تورمی و آثار تغییر قیمتها

۲	..... مقدمه
۳	..... ماهیت تغییرات قیمت
۴	..... تغییر سطح عمومی قیمتها
۵	..... تغییر قیمت‌های خاص
۶	..... تغییر قیمت‌های نسبی
۷	..... طبقه‌بندی اقلام پولی و غیر پولی
۸	..... سود و زیان اقلام پولی
۱۱	..... نحوه محاسبه شاخصهای قیمت
۱۴	..... تعدیل بر حسب تغییر قدرت خرید
۱۴	..... تعدیل اقلام پولی
۱۵	..... مدل‌های تعدیل بر اساس تغییرات قیمت
۱۵	..... تعدیل بر مبنای سطح عمومی قیمتها
۱۷	..... تعدیل بر مبنای تغییر قیمت‌های خاص
۱۸	..... تعدیل بر مبنای تغییر قیمت‌های نسبی
۱۹	..... ارزیابی روش تعدیل بر حسب تغییر قدرت خرید
۲۰	..... قدرت خرید عمومی
۲۱	..... قدرت خرید سهامداران واحد انتفاعی

۲۱	حسابداری بر حسب ارزشهای جاری
۲۲	مفاهیم حفظ سرمایه
۲۴	ارزیابی روش حسابداری بر حسب ارزشهای جاری
۲۵	استاندارد شماره ۳۳ و استانداردهای متعاقب آن
۲۵	استاندارد شماره ۳۳
۲۶	استاندارد شماره ۸۲
۲۶	استاندارد شماره ۸۹
۲۷	استاندارد بین‌المللی شماره ۱۵
۲۷	تبدیل ارز
	استاندارد شماره ۸ در مقایسه با استاندارد شماره ۵۲
۲۹	هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۳۰	خلاصه
۳۳	سوالات و مسایل

### فصل سیزدهم: مالیات بر درآمد در حسابداری مالی

۴۰	مقدمه
۴۰	سود گزارش شده حسابداری در مقایسه با سود مشمول مالیات
۴۲	اختلافهای دائمی
۴۲	اختلافهای موقت
۴۳	تفاوت زمان‌بندی
۴۴	تفاوت ارزشیابی
۴۴	رویکرد ترازنامه
۴۵	نظریات موافق و مخالف تخصیص مالیات
۴۵	دلایل موافقین تخصیص مالیات
۴۵	مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش



۴۶	تداوم فعالیت
۴۷	روشهای مدیریت
۴۷	<b>دلایل مخالفین تخصیص مالیات</b>
۴۷	قابل فهم نبودن
۴۸	هزینه نبودن مالیات
۴۸	مربوط نبودن
۴۹	ابهام
۴۹	تخصیص موردی مالیات
۴۹	تنزیل مبالغ تخصیص یافته مالیات
۵۰	<b>تحقیقات مشاهده‌ای</b>
۵۰	مالیات انتقالی به دوره‌های آتی و مبانی نظری
	مقایسه دیدگاه "مقابلۀ هزینه‌ها با درآمد فروش"
۵۲	با دیدگاه "دارایی - بدهی"
۵۲	ارائه نتایج تخصیص مالیات
۵۳	تخصیص طی دوره مالیات
۵۴	روش خالص از مالیات
۵۵	خلاصه
۵۷	سوالات و مسایل

### فصل چهاردهم : قراردادهای اجاره

۶۴	مقدمه
۶۵	قراردادهای اجاره در مقایسه با ترتیبات خرید
۶۶	سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره
۶۷	سرمایه‌ای محسوب کردن توسط اجاره‌کنندگان
۶۸	رویگرد حقوقی

۶۸	حقوق با اهمیت
۶۸	انتقال مزایا و مخاطرات عمده مالکیت
۶۹	سرمایه‌ای محسوب کردن توسط اجاره دهندگان
۶۹	تکامل تدریجی استانداردهای حسابداری مربوط به قراردادهای اجاره
۷۰	حسابداری توسط اجاره کننده
۷۳	حسابداری توسط اجاره دهنده
۷۵	فروش و اجاره مجدد
۷۶	اجاره‌های اهرمی
۷۶	دورنمای آتی
۷۷	نتایج اقتصادی سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره
۷۸	خلاصه
۸۱	سؤالات و مسایل

## فصل پانزدهم : سرمایه‌گذاری بین شرکتها

۸۶	مقدمه
۸۷	وضعیت مربوط
۸۸	تلفیق
۸۹	روش خرید
۹۰	رویکرد شخصیت حسابداری جدید
۹۰	تلفیق نسبی
۹۱	روش ارزش ویژه
۹۲	سایر روشها
۹۳	تعریف واحد گزارشگر

۹۴	خلاصه
۹۷	سؤالات و مسایل

## فصل شانزدهم: بازنشستگی و سایر مزایای بعد از آن

۱۰۰	مقدمه
۱۰۰	کلیات طرحهای بازنشستگی
۱۰۱	کسور بازنشستگی و مزایای تعریف شده در طرح
۱۰۲	مزایای متعلقه
۱۰۳	طرحهای بایک یا چند کارفرما
	سپرده گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای در
۱۰۳	طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده
۱۰۴	پیچیدگیهای سپرده گذاری
۱۰۶	روشهای سپرده گذاری مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای
	مسایل حسابداری مرتبط با طرحهای بازنشستگی
۱۰۷	متضمن مزایای تعریف شده
۱۰۸	تدوین و توسعه استانداردهای حسابداری طرحهای بازنشستگی
۱۰۸	بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۳۶
۱۰۸	بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۴۷
۱۰۹	بیانیه شماره ۸ هیأت اصول حسابداری
۱۰۹	استاندارد شماره ۳۵ هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۱۱۰	استاندارد شماره ۳۶ هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۱۱۰	استانداردهای شماره ۸۷ و ۸۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۱۱۳	ارزیابی استاندارد شماره ۸۷ هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۱۱۴	بدهیهای قراردادی
۱۱۴	بدهیهای اقتصادی و قراردادهای ضمنی طرحهای بازنشستگی
۱۱۴	استاندارد شماره ۱۳۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۱۱۵	استاندارد شماره ۲۶ هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری
۱۱۵	نتایج اقتصادی

۱۱۶	سایر مزایای دوران بازنشستگی
۱۱۷	ویژگیهای استاندارد شماره ۱۰۶ هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۱۱۷	استاندارد شماره ۱۱۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی
۱۱۸	جنبه‌های نظری حسابداری مزایای دوران بازنشستگی
۱۱۸	نتایج اقتصادی شناسایی مزایای دوران بازنشستگی
۱۱۸	خلاصه
	<b>ضمیمه شماره (۱ - ۱۶) نحوه تعیین هزینه طرحهای بازنشستگی</b>
۱۲۰	و روشهای پشتیبانی مالی مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای
۱۲۲	حسابداری طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده
۱۲۴	پشتیبانی مالی طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده
۱۲۴	روش پیش‌بینی هزینه مزایای تحقق یافته
۱۲۵	روش هزینه نرمال سن ورود
۱۲۷	سوالات و مسایل

## فصل هفدهم : حسابداری نفت و گاز

۱۳۰	مقدمه
۱۳۳	تفاوتهای مفهومی بین روش بهای تمام شده کامل و روش کوششهای موفق
۱۳۴	تدوین استانداردهای مربوط به حسابداری نفت و گاز
۱۳۵	تاریخچه تدوین استانداردهای مربوط به حسابداری نفت و گاز
۱۳۶	تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده در باره حسابداری نفت و گاز
	تحقیقات انجام شده به درخواست هیأت استانداردهای
۱۳۶	حسابداری مالی
۱۳۷	سایر تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده
	ارتباط استاندارد شماره ۱۹ با مبانی نظری هیأت
۱۳۸	استانداردهای حسابداری مالی
۱۳۹	عوامل سیاسی

۱۳۹	حسابداری شناخت ذخایر
۱۴۱	وضعیت جاری حسابداری در صنعت نفت و گاز
۱۴۳	خلاصه
۱۴۵	سؤالات و مسایل

### فصل هیجدهم : افشای اطلاعات مالی

۱۵۰	مقدمه
۱۵۱	مخاطبین افشا
۱۵۲	افشا برای گروههای ذینفع
۱۵۳	سطوح افشا
۱۵۵	سطح افشا
۱۵۶	افشای داوطلبانه در مقایسه با افشای اجباری اطلاعات مالی
۱۵۷	شکلهای افشا
۱۵۷	پیش‌بینی‌های مالی
۱۵۸	رویه‌های حسابداری
۱۵۹	تغییرات حسابداری
۱۶۰	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
۱۶۲	افشای اطلاعات بر حسب قسمتهای مختلف یک واحد انتفاعی
۱۶۲	نیاز به افشای اطلاعات مربوط به قسمتهای مختلف
۱۶۳	مشکلات حسابداری
۱۶۴	روشهای افشا
۱۶۴	شکل و ترتیب صورتهای مالی اساسی
۱۶۴	صورت وضعیت مالی
۱۶۴	صورت سود و زیان
۱۶۵	صورت گردش وجوه نقد

۱۶۵	اصطلاحات و آرائه مطالب توصیفی
۱۶۶	اطلاعات داخل پرائننز
۱۶۶	یادداشتهای همراه صورتهای مالی
۱۶۷	ماهیت و مقصد یادداشتهای همراه صورتهای مالی
۱۶۹	صورتها و جداول مکمل
۱۷۰	نکات مندرج در گزارش حسابرسی
۱۷۰	گزارش هیئت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام
۱۷۲	خلاصه
۱۷۳	سؤالات و مسایل

### فصل نوزدهم : مباحث مطروحه در حسابداری بین المللی

۱۸۲	مقدمه
۱۸۲	تبدیل صورتهای مالی عملیات در کشورهای خارجی
۱۸۴	تفاوتهای حسابداری در کشورهای مختلف
۱۸۵	مدل انگلیسی - امریکایی
۱۸۵	انگلستان و کشورهای مشترک المنافع
۱۸۶	امریکا
۱۸۷	کانادا
۱۸۷	استرالیا
۱۸۸	سایر کشورها
۱۸۸	مدل اروپایی
۱۸۹	فرانسه
۱۸۹	آلمان
۱۹۰	ژاپن
۱۹۰	خلاصه‌ای از تفاوتهای حسابداری در کشورهای مختلف

۱۹۱	یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی
۱۹۲	کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری
۱۹۳	فدراسیون بین‌المللی حسابداران
۱۹۴	اتحادیه اروپایی
۱۹۵	سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
۱۹۵	مبانی نظری حسابداری
۱۹۶	خلاصه
۱۹۹	سؤالات و مسایل

### فصل بیستم : حسابداری : علمی با پارادایم‌های گوناگون

۲۰۲	مقدمه
۲۰۴	مفهوم پارادایم
۲۰۵	پارادایم انسان‌شناختی - استقرا
۲۰۵	الگوها
۲۰۵	موضوع
۲۰۵	تئوریه‌ها
۲۰۶	روشها
۲۰۶	پارادایم سود حقیقی - قیاس
۲۰۶	الگوها
۲۰۷	موضوع
۲۰۷	تئوریه‌ها
۲۰۸	روشها
۲۰۸	پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها
۲۰۸	الگوها
۲۰۸	موضوع
۲۰۹	تئوریه‌ها
۲۰۹	روشها

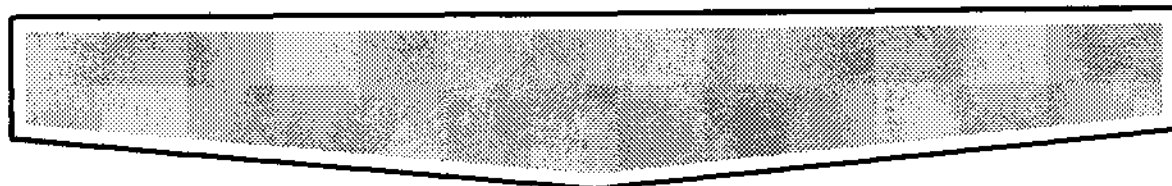
۲۰۹	پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار
۲۰۹	الگوها
۲۱۰	موضوع
۲۱۰	تئوریه‌ها
۲۱۱	روشها
۲۱۱	پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده
۲۱۱	الگوها
۲۱۲	موضوع
۲۱۲	تئوریه‌ها
۲۱۲	روشها
۲۱۳	پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات
۲۱۳	الگوها
۲۱۴	موضوع
۲۱۴	تئوریه‌ها
۲۱۴	روشها
۲۱۵	علم حسابداری
۲۱۵	خلاصه
۲۱۷	سؤالات و مسایل

## کلام آخر

۲۱۹	کلیات
۲۲۳	واژه‌نامه فارسی به انگلیسی
۲۳۱	واژه‌نامه انگلیسی به فارسی
۲۴۱	فهرست موضوعی
۲۴۷	فهرست منابع و مآخذ



## فصل دوازدهم



### حسابداری تورمی و آثار تغییر قیمتها

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- ماهیت تغییرات قیمت .
- طبقه‌بندی اقلام پولی و غیر پولی .
- نحوه محاسبه شاخصهای قیمت بر حسب تغییر قدرت خرید .
- حسابداری بر حسب ارزشهای جاری .
- استاندارد شماره ۳۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی و استانداردهای متعاقب آن .
- تبدیل ارز .

## مقدمه

تورم، یکی از واقعیت‌های زندگی امروز در اغلب کشورهای جهان به شمار می‌آید. اگرچه تغییر ارزش واحد اندازه‌گیری بر حسب پول مورد تأیید تمامی حسابداران است اما در مورد روش‌های نظری و عملی تعدیل این تغییر ارزش، توافق کلی وجود ندارد.

در سال ۱۹۷۶ میلادی در برخی کشورها، الزاماتی از لحاظ افشای ارزش‌های جایگزینی توسط واحدهای انتفاعی بزرگ برقرار گردید. سه سال بعد از آن، هیأت استانداردهای حسابداری مالی در کشور آمریکا، اقدام به تدوین استاندارد حسابداری شماره ۳۳ نمود که عنوان نوعی تجربه به آن اطلاق گردید. بر اساس این استاندارد، برخی از شرکتهای بزرگ به افشای اطلاعاتی خاص ملزم شدند. به بیان دیگر، این شرکتهای ملزم گردیدند که اطلاعات زیر را ارائه کنند:

۱. ارائه مجدد سود حاصل از عملیات مستمر با توجه به اثر کلی تورم.
۲. سود یا زیان قدرت خرید مربوط به خالص اقلام پولی.
۳. سود حاصل از عملیات مستمر بر مبنای ارزش‌های جاری.
۴. ارزش جاری موجودیها و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در پایان دوره مالی.
۵. افزایش یا کاهش ارزش جاری موجودیها و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات پس از کسر آثار تورم (خالص از تورم).

اما در استاندارد حسابداری مورد نظر، ارتباط موارد افشای بالا با صورتهای مالی اساسی روشن نشده است.

در سال ۱۹۸۳ میلادی، هیأت استانداردهای حسابداری مالی، از صاحبانظران مربوط در باره ادامه تجربه استاندارد شماره ۳۳ نظرخواهی کرد. بر اساس این نظرخواهی، استاندارد شماره ۸۹ تدوین و منتشر شد که بر اساس آن، ادامه تجربه استاندارد شماره ۳۳ مبنی بر افشای اطلاعات تکمیلی توصیه گردید اما الزامی نشد. به بیان دیگر، تجربه رسمی در این مورد خاتمه یافت و دلایل زیادی نیز مبنی بر عدم لزوم ارائه صورتهای مالی تعدیل شده بر اساس تغییر سطح قیمتها اقامه گردید<sup>(۱)</sup>. این دلایل کلاً به دو مورد زیر خلاصه می‌شدند: (۱) اطلاعات تعدیل شده بر اساس تغییر سطح قیمتها می‌تواند توسط تحلیل‌گران مالی رأساً نیز تهیه شود و لذا نامربوط است، و (۲) نرخ تورم به طور قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته است.

(۱) کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز طی استاندارد حسابداری شماره ۱۵، افشای اطلاعات مشابهی را در مورد آثار تغییر سطح قیمتها توصیه و الزامی کرد اما در سال ۱۹۸۹ میلادی این الزامات برداشته شد.

نرخهای متفاوت تورم در کشورهای مختلف نیز موجب نوسان نرخهای مبادله ارزی می‌شود. این نوسانها، انجام تعدیلهایی را هنگام ثبت رویدادهای مربوط به کشورهای مختلف و تلفیق صورتهای مالی شرکتهای فرعی خارجی با صورتهای مالی شرکت اصلی ایجاب می‌کند.

در این فصل کوشش می‌شود که روشهای مختلف حسابداری در مورد تغییرات قیمت مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. در دو بخش اول فصل، ماهیت تغییرات قیمت و اهمیت تفکیک اقلام پولی و غیرپولی مورد بحث واقع می‌شود. در بخش سوم نیز رویکرد قدرت خرید تشریح می‌گردد. در این جا لازم به تأکید است که رویکرد قدرت خرید شامل ارائه مجدد اطلاعات بر مبنای تغییرات قدرت خرید عمومی و همچنین، ارائه مجدد اطلاعات بر مبنای تغییرات قدرت خرید خاص (در مورد برخی اقلام) می‌باشد. در بخش چهارم فصل حاضر، حسابداری بر مبنای ارزشهای جاری مورد بحث قرار می‌گیرد. در بخش آخر فصل نیز تبدیل پولهای خارجی مطرح می‌شود زیرا این تبدیلهای معرف تعدیل واحد اندازه‌گیری بر حسب پول است و نرخ تسعیر نیز معرف تغییرات نسبی قیمت در کشورهای مختلف می‌باشد.

## ماهیت تغییرات قیمت

قیمتها معرف ارزش مبادله کالاها و خدمات در اقتصاد است. این کالاها و خدمات شامل عوامل تولید و اقلام لازم در مراحل واسطه ساخت، اقلام نگهداری شده برای انتفاع از افزایش قیمت و اقلامی است که به قصد مصرف تحصیل شده‌اند. به طور کلی، این قیمتها را می‌توان به عنوان قیمت‌های ورودی و یا قیمت‌های خروجی طبقه‌بندی کرد.

تغییرات قیمت هنگامی به وقوع می‌پیوندد که قیمت کالاها و خدمات در بازار مربوط، با قیمت‌های گذشته تفاوت پیدا کند. بدیهی است که خرید کالا توسط واحدهای انتفاعی در بازار خرید، به قیمتی کمتر از قیمت فروش آن به مشتریان، معرف تغییر قیمت آن کالا نیست. بلکه تغییر قیمت هنگامی رخ می‌دهد که قیمت در بازار خرید، یا بازار فروش یا هر دو افزایش یا کاهش یابد.

تغییرات قیمت را می‌توان در یکی از گروههای زیر طبقه‌بندی کرد اگرچه تا حدودی با یکدیگر وابستگی دارند:

۱. تغییر سطح عمومی قیمتها.
۲. تغییر قیمت‌های خاص.
۳. تغییر قیمت‌های نسبی.

تغییر سطح عمومی قیمت‌ها معرف افزایش یا کاهش در ارزش واحد اندازه‌گیری بر حسب پول است. این تغییرات ممکن است به سبب تغییر در عرضه یا سرعت گردش پول به میزانی بیشتر یا کمتر از عرضه کلی کالاها و خدمات در جامعه اقتصادی، به دلیل تفاوت کلی عرضه و تقاضای کالاها و خدمات، و یا بر اثر تغییر قیمت‌های جهانی کالاها یا اساسی رخ دهد. تغییر قیمت‌های خاص نیز به دلایل مختلف از جمله تغییر در سلیقه مشتریان، بهبود فن آوری، قصد انتفاع از افزایش قیمت، تغییرات طبیعی یا تصنعی در عرضه برخی از محصولات و یا تغییر ارزش پول به وقوع می‌پیوندد. تغییرات نسبی قیمت نیز منعکس کننده تغییر در ساختار قیمت‌ها یا تغییر قیمت یک کالا در مقایسه با قیمت‌های تمامی کالاها و خدمات جامعه اقتصادی می‌باشد. تغییرات عمومی و نسبی قیمت، هر دو در تغییرات قیمت کالاها یا خاص انعکاس می‌یابند. اگرچه مجزا کردن آثار دوگانه بالا بر قیمت کالاها یا خاص، بسیار مشکل و حتی غیر ممکن است اما از لحاظ مفهوم این دو تغییر قیمت، پدیده‌های مختلف اقتصادی محسوب می‌شوند.

### تغییر سطح عمومی قیمت‌ها

تغییر سطح عمومی قیمت‌ها<sup>(۱)</sup> معرف تغییر در ارزش پول در دوره‌های تورم یا رکود می‌باشد. در صورت نبود تغییرات ساختاری یا نسبی قیمت، قاعدتاً باید تمامی قیمت‌ها با نسبتی یکسان حرکت کنند. اما چنانچه قیمت‌ها با نرخهای متفاوت تغییر نمایند، که معمولاً این طور است، معیار تغییر سطح عمومی قیمت‌ها را می‌توان از طریق محاسبه میانگین موزون یا شاخص قیمت بدست آورد. این شاخص، سطح عمومی قیمت‌های جاری را در مقایسه با یک دوره مبنا بیان می‌کند. نسبت شاخص جاری قیمت به شاخص قیمت دوره مبنا، معرف تغییر نسبی تمامی قیمت‌های منظور شده در محاسبه شاخص می‌باشد. معکوس این نسبت نیز تغییر در ارزش پول یا تغییر در قدرت خرید<sup>(۲)</sup> را بیان می‌کند. مثلاً چنانچه شاخص قیمت از ۱۰۰ به ۲۰۰ افزایش یابد، قیمت‌ها دو برابر و قدرت خرید پول در دوره مورد بررسی به نصف تقلیل یافته است.

اصطلاح قدرت خرید، به توان خرید کالاها و خدمات با مبلغ معینی پول، در مقایسه با کالاها و خدماتی که با همان مبلغ پول در یک دوره گذشته قابل خریداری بوده است، اشاره دارد. برای دستیابی به یک مقایسه معنی‌دار از قدرت خرید پول در دو تاریخ مختلف، لازم است کالاها و خدمات ارائه شده در دو تاریخ مزبور مشابه باشد. نظر به این که نوع و کیفیت کالاها و خدمات در دسترس، با

General price-level changes (۱)

Purchasing power (۲)

گذشت زمان به طور قابل ملاحظه‌ای تغییر می‌کند، نمی‌توان مقایسه خوبی از قدرت خرید در دهه‌های مختلف بدست آورد.

قدرت خرید عمومی، به توان خریداری تمامی انواع کالاها و خدمات عرضه شده در جامعه اقتصادی اشاره دارد و از طریق بررسی تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها اندازه‌گیری می‌شود. قدرت خرید خاص نیز به توان خریداری کالاها و خدمات خاص در تاریخهای مختلف اشاره دارد. بنابراین، قدرت خرید خاص را می‌توان با بررسی تغییر قیمت‌های خاص اندازه‌گیری کرد. از لحاظ اجرای مفاد استاندارد حسابداری شماره ۳۳، شاخص قیمت مصرف‌کننده<sup>(۱)</sup> به عنوان معیار سنجش قدرت خرید عمومی پول انتخاب و توصیه شده است. با روشی مشابه، اندازه‌گیری قدرت خرید یک واحد انتفاعی برای تحصیل کالاها و خدمات مورد نیاز نیز امکان‌پذیر است. مفاهیم مربوط به قدرت خرید خاص با تفصیل بیشتر در بخش زیر مورد بحث قرار خواهد گرفت.

#### تغییر قیمت‌های خاص

در صورت نبود تغییر سطح عمومی قیمت‌ها یا به بیان دیگر، تغییر نکردن ارزش واحد اندازه‌گیری بر حسب پول، تغییر در قیمت یک کالای خاص، معرف تغییر در ارزش مبادله آن کالا است. تغییر در قیمت‌های بازار خرید، به افزایش یا کاهش ارقام بهای تمام شده یا هزینه‌های واحد انتفاعی منتج می‌شود. اما تغییر در قیمت‌های بازار فروش، بر مبلغ درآمد فروش تأثیر می‌گذارد به شرط آن که تغییر قیمت، بر مقدار کالای فروش رفته اثر نگذارد. در رویکرد معاملاتی حسابداری، قیمت اولیه کالاها و خدمات تحصیل شده با درآمد فروش دوره مالی مقابله می‌شود. بنابراین، تغییر قیمت‌های خاص کالاهای فروخته شده، در بازار خرید، در محاسبه سود خالص دوره مالی منظور می‌گردد. اما مقابله مربوط تر هزینه‌ها با درآمد فروش در صورتی انجام می‌شود که قیمت‌های جاری کالاهای مورد استفاده در فرایند کسب درآمد، به عنوان هزینه گزارش گردد. این ترتیب مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، معیار مربوط تری را برای سنجش کارآیی عملیاتی بدست می‌دهد و مبنای مناسبتری برای پیش‌بینی نتایج عملیات آتی محسوب می‌شود.

اگرچه در باره ماهیت تغییر در قیمت‌های خاص کالاهای نگهداری شده توسط واحد انتفاعی توافق کلی وجود ندارد اما یک دیدگاه این است که افزایش قیمت‌ها موجب تحصیل سود غیر عملیاتی و کاهش قیمت‌ها موجب تحمل زیان غیر عملیاتی (به دلیل نگهداری کالا) می‌گردد.

(۱) Consumer price index

بر اساس این دیدگاه، سود یا زیان غیر عملیاتی بالا باید در محاسبه سود واحد انتفاعی لحاظ شود زیرا این تغییرات، معرف تغییر در ارزش حقوق صاحبان سرمایه (خالص داراییها) آن واحد است. اما به عقیده بسیاری از نظریه پردازان حسابداری، این اقلام سود (زیان) غیر عملیاتی نباید در محاسبه سود عملیاتی منظور شود زیرا از فعالیتهای عادی و مکرر واحد انتفاعی منتج نشده است. بنابراین سود حاصل از عملیات عادی عبارت است از مازاد قیمت فروش نسبت به قیمتهای جاری (در بازار خرید) کالای فروخته شده و همچنین سایر هزینه‌های عملیاتی.

بر اساس اصل بهای تمام شده حسابداری، تغییر در ارزش داراییهای نگهداری شده، قبل از مقطع فروش آن شناسایی نمی‌شود. چنانچه ارزشهای جاری مورد استفاده قرار گیرد، سود (زیان) غیر عملیاتی را می‌توان به عنوان اثر تغییر قیمتها گزارش کرد اگرچه این اقلام ممکن است تحقق یافته یا تحقق نیافته باشند. مثلاً چنانچه یک قلم کالا به مبلغ ۱۰۰۰۰ ریال خریداری و به مبلغ ۱۵۰۰۰ ریال فروخته شده و هنگام فروش، ارزش جایگزینی آن مساوی ۱۲۰۰۰ ریال باشد، سود ناخالص عملیاتی مساوی ۳۰۰۰ ریال و سود غیر عملیاتی (نگهداری کالا) مساوی ۲۰۰۰ ریال است.

ارزشهای جاری معرف قیمتهای جاری مبادله است و بنابراین استفاده از آن، انحرافی از اصل بهای تمام شده تاریخی محسوب می‌شود. مخالفین بکارگیری ارزشهای جاری مکرراً استدلال می‌کنند که بکارگیری ارزشهای جاری موجب جایگزین کردن ارزشی نظری به جای قیمت مبادله (ارزش تاریخی) می‌شود. اما لازم به توجه است که در برخی موارد، مثلاً در بازارهای رسمی (بورس اوراق بهادار)، بر اثر بکارگیری ارزشهای جاری، به قابلیت رسیدگی مجدد لطمه‌ای وارد نمی‌شود. علاوه بر این، در چنین مواردی هر چند قابلیت رسیدگی مجدد ممکن است تا حدودی از دست برود اما در عوض، از لحاظ دستیابی به مقاصد استفاده کنندگان صورتهای مالی، اطلاعات مربوط تری گزارش خواهد شد.

### تغییر قیمتهای نسبی

در شرایط عادی، قیمت کالاها و خدمات با نرخهای مختلف و در برخی موارد در جهات متفاوت تغییر می‌کند. به میزانی که قیمتهای خاص با نرخهای مختلف و یا در جهات متفاوت با شاخص عمومی قیمتها حرکت کند، این میزان معرف تغییر قیمت نسبی است. مثلاً چنانچه سطح عمومی قیمتها به میزان ۲۰ درصد و قیمت یک کالای خاص به میزان ۳۲ درصد افزایش یابد، افزایش قیمت نسبی کالای مزبور مساوی ۱۰ درصد خواهد بود  $(\frac{10}{100} = \frac{32}{100} - \frac{20}{100})$  با فرض شاخص سال مبنا مساوی ۱۰۰.

در حسابداری سنتی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، تمامی تغییرات قیمت، به عنوان نتایج مبادلات، در محاسبه سود لحاظ می‌شوند و هیچ تغییر قیمتی برای گزارشگری جداگانه تفکیک نمی‌گردد. اما حسابها و صورتهای مالی را می‌توان بر مبنای تغییر سطح عمومی قیمتها تعدیل کرد بدون این که تعدیلی برای احتساب تغییر قیمتهای خاص به عمل آید.

چنانچه به جای ارزشهای تاریخی از ارزشهای جاری استفاده شود، سود خالص عملیاتی را می‌توان بدون لحاظ کردن آثار تغییر قیمتها محاسبه کرد. اما سود و زیان غیر عملیاتی را نمی‌توان قبل از تعدیل تمامی حسابها به ازای تغییر قیمتهای خاص و تغییر سطح عمومی قیمتها محاسبه نمود. به بیان دیگر، اثر کامل تغییر قیمتهای نسبی را نمی‌توان اندازه‌گیری و افشا کرد مگر این که حسابها به ازای تغییر قدرت خرید پول و تغییر قیمتهای خاص تعدیل شود.

### طبقه‌بندی اقسام پولی و غیر پولی

داراییهای پولی معرف ادعا نسبت به مقدار معینی پول (مثلاً ریال) است اگرچه قیمت کالاها و خدمات ممکن است تغییر کند اما ادعاهایی که بر حسب مقدار معینی پول بیان شده است دچار تغییر نمی‌شود در حالی که قدرت خرید آن می‌تواند تغییر یابد. داراییهای پولی شامل موجودی نقد؛ ادعاهای قراردادی نسبت به مبالغ معین پول در آینده، مانند حسابها و اسناد دریافتنی؛ و سرمایه‌گذاریهایی است که بازده ثابتی را تأمین و در آینده مبلغ معینی را بازپرداخت می‌کند (مانند اوراق قرضه).

اوراق قرضه و سهام ممتاز قابل تبدیل، ماهیتی دوگانه دارند و می‌توانند اقسام پولی یا غیر پولی محسوب شوند که بستگی به شرایط و وضعیت بازار دارد. چنانچه قیمت بازار سهام عادی معادل این اوراق قابل تبدیل، به اندازه کافی افزایش یافته باشد، این اوراق توسط بازار به عنوان معادل سهام عادی شناخته می‌شود. بنابراین، طبقه‌بندی اوراق بهادار قابل تبدیل به اقسام پولی یا غیر پولی، بستگی به احتساب این اوراق به عنوان بدهی یا حقوق صاحبان سرمایه، توسط بازار سرمایه (بورس اوراق بهادار) دارد.

بدهیهای پولی معرف تعهدات نسبت به پرداخت مبلغ ثابتی پول در زمان آینده است بدون این که تغییر قدرت خرید پول مد نظر قرار گیرد. بدهیهای پولی شامل حسابها و اسناد پرداختنی؛ اقسام تحقق یافته پرداخت نشده مانند دستمزد و سود پرداختنی؛ و تعهدات بلند مدتی است که با مبلغی معین قابل پرداخت می‌باشد. اقسامی مانند پیش‌دریافت اجاره و حقوق مالکانه، غیر پولی محسوب می‌شوند زیرا، معرف مبالغ پرداختنی بر حسب کالاها و خدماتی است که قیمتهای آن می‌تواند دچار

نوسان شود. همانند سرمایه گذاری در اوراق بهادار قابل تبدیل، بدهیهای قابل تبدیل نیز می تواند حسب مورد، ارقام پولی یا غیر پولی تلقی شود. اما در بیانیه شماره ۳۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، توصیه شده است که بدهیهای قابل تبدیل تا زمان تبدیل آن، به سهام عادی، به عنوان ارقام پولی طبقه بندی گردد.

داراییهای غیر پولی شامل ارقامی است که قیمت آن می تواند با گذشت زمان تغییر کند. این ارقام، در بر گیرنده تمامی حقوق نسبت به کالاها و خدمات و همچنین، تمامی حقوق نسبت به منافع آتی (به جز حقوقی که بر حسب مبلغ معینی پول بیان شده است) می باشد. بدهیهای غیر پولی نیز شامل تعهداتی است که با مقدار معینی کالاها و خدمات ایفا می شود یا بر حسب مقدار معینی از قدرت خرید بیان شده است. حتی اگر تعهد، شامل پرداخت وجه نقد معادل قیمت مقدار معینی از کالاها و خدمات باشد نیز جزء ارقام غیر پولی محسوب خواهد شد.

### سود و زیان ارقام پولی

بر اساس باور عمومی، تورم به نفع بدهکاران و به زیان طلبکاران است. افزایش سطح قیمتها معمولاً به افزایش مبلغ سود می انجامد که بازپرداخت بدهیها را آسانتر خواهد کرد. مثلاً چنانچه شخص (الف) مبلغ یک میلیون ریال از شخص (ب) وام بگیرد و این مبلغ را پس از دوره ای که سطح قیمتها معادل ۶۰ درصد افزایش یافته است بازپرداخت کند، شخص (الف) سود اقتصادی تحصیل و شخص (ب) زیان اقتصادی تحمل کرده است. اگرچه شخص (الف) مبلغ یک میلیون ریال را پرداخت کرده است اما، این مبلغ معرف  $\frac{5}{8}$  قدرت خرید پول در زمان اخذ وام می باشد ( $\frac{5}{8} = 62.5\%$ ). چنانچه شخص (الف) مبلغ وام را تبدیل به یک فقره دارایی کرده که ارزش آن معادل افزایش سطح قیمتها بالا رفته و آن را هنگام بازپرداخت وام به مبلغ ۱۶۰۰۰۰۰ ریال به فروش رسانیده بود، پس از بازپرداخت وام، مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال سود برای شخص (الف) و مبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال زیان برای شخص (ب) تحقق می یافت.

اما، سود یا زیان حاصل از نگهداری خالص داراییهای پولی توسط واحدهای انتفاعی به آسانی قابل ارزیابی نیست.

واحدهای انتفاعی معمولاً موجودی نقد یا حسابهای دریافتنی را به مبلغی بیش از بدهیهای جاری نگهداری می کنند. با داشتن وضعیت خالص ارقام پولی مثبت، با افزایش سطح قیمتها، زیان اقتصادی تحمل و با کاهش سطح قیمتها سود اقتصادی تحصیل می شود. در دوره های تورم، قدرت خرید سرمایه در گردش حفظ نمی گردد. در واقع، چنانچه حجم عملیات تجاری، بر حسب قدرت خرید ثابت، بدون تغییر باقی بماند، قاعدتاً باید سرمایه در گردش افزایش یابد.



بر اثر نگهداری داراییهای پولی بلند مدت مانند حسابهای دریافتنی بلند مدت و سرمایه‌گذاری در اوراق قرضه دولتی، و همچنین به دلیل داشتن بدهیهای بلند مدت نیز سود یا زیان غیر عملیاتی ایجاد می‌شود. چنانچه بدهیهای بلند مدت بر داراییهای پولی بلند مدت فزونی یابد، هنگام افزایش سطح قیمتها سود اقتصادی تحصیل و در حالت عکس، زیان اقتصادی تحمل خواهد شد.

محاسبه سود یا زیان قدرت خرید مربوط به اقلام پولی شامل دو مرحله متمایز است:

۱. ابتدا مبلغ ادعا، به نسبت تغییر قدرت خرید پول در دوره مالی یا دوره نگهداری آن در صورت کمتر از یک سال بودن، تعدیل می‌شود.

۲. سپس، مبلغ تعدیل شده، با ارزش جاری دارایی یا بدهی در پایان دوره مالی یا در زمان کاهش یافتن آن مقایسه می‌گردد. تفاوت دو رقم مزبور معرف سود یا زیان قدرت خرید است.

این محاسبه، مشابه تعدیل اقلام غیر پولی به ازای تغییر در ارزش پول، و ارزشیابی بعدی به ازای تغییر در قیمت‌های خاص است. اما اقلام پولی بدو بر اساس ارزشهای جاری بیان شده‌اند و تنها لازم است به منظور اندازه‌گیری سود یا زیان ناشی از تغییر قدرت خرید محاسبه لازم انجام شود.

صاحب‌نظران حسابداری، از لحاظ ماهیت سود یا زیان قدرت خرید اقلام پولی و همچنین نحوه افزایش آن در صورتهای مالی توافق کامل ندارند. نظر به شباهت این سود یا زیان به سود و زیان غیر عملیاتی اقلام غیر پولی، یک دیدگاه این است که این سود یا زیان در محاسبه سود خالص لحاظ شود اگر چه قطعاً بخشی از سود عملیاتی محسوب نمی‌گردد. این دیدگاه با رویکرد حفظ سرمایه مالی نیز هم‌آهنگی دارد و مرجح است اگر چه در استاندارد شماره ۳۳ هیأت استاندارد حسابداری مالی در مورد این ارجحیت ذکر به عمل نیامده است.

دلیل اصلی عدم توافق عمومی در باره این موضوع، فقدان جایگاه برای این قبیل سود و زیانها در حسابداری سنتی است. مفاهیم و اصول حسابداری سنتی بر تخصیص اقلام بهای تمام شده به هزینه و شناخت سودهای غیر عملیاتی از طریق تحقق هنگام وقوع مبادله با خارج از واحد انتفاعی تأکید دارد. مباحث مربوط به استفاده از ارزشهای جاری و شناخت سود و زیان غیر عملیاتی، قابلیت مقایسه کامل را با سود و زیان اقلام پولی (به دلیل تغییر ارزش پول) ندارد. زیرا، در مورد اول، منحصرأ به داراییهای غیر پولی اشاره می‌شود در حالی که در مورد دوم، تنها پس از تعدیل اقلام به ازای قدرت خرید، این سود و زیانها پدیدار می‌گردند.

برخی از مشکلات گزارش سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی، به منطق زیربنای چارچوب ساختاری حسابداری مربوط می‌شود. اولاً تمایز اختیاری بین اقلام پولی و غیر پولی، موجب تضعیف ساختاری می‌شود که خود از لحاظ ارائه تعاریف دقیق ضعیف است. ثانیاً، هدف اصلی از تعدیل اقلام به ازای تغییر قدرت خرید، بکارگیری معیار با ثباتی برای اندازه‌گیری است و اندازه‌گیری تغییرات ارزش اقلام خاص مورد نظر نمی‌باشد. نظر به این که اقلام غیر پولی بر حسب ارزشهای جاری بیان نمی‌شوند، ارزشیابی اقلام پولی بر مبنای ارزشهای جاری با آن هم‌آهنگی ندارد. به بیان دیگر، اقلام پولی به ازای تغییر قدرت خرید تعدیل و سپس مجدداً بر حسب ارزشهای اسمی ارائه می‌شوند که ممکن است به ارزشهای جاری نزدیک گردند. در حالی که اقلام غیر پولی تنها بر مبنای تغییر قدرت خرید تعدیل می‌شوند.

از لحاظ تفسیر در دنیای واقعی نیز سود و زیان قدرت خرید نقص دارد. یکی از نقایص تفسیری عمده این سود و زیانها، این واقعیت است که بسیاری از تعهدات آتی، با آگاهی و انتظار تورم قبول می‌شود. در این صورت، ممکن است انتظار تورم، در قیمت کالاهایی که مبادله و موجب ایجاد ادعای پولی شده است منظور شده باشد. مثلاً چنانچه در یک سند پرداختی یک ساله، بازپرداخت اصل مبلغ یک میلیون ریال به علاوه ۱۶ درصد سود (هنگامی که افزایش سطح قیمتها به میزان ۱۰ درصد مورد انتظار است) توسط بدهکار تعهد شده است، در صورت تحقق ۱۰ درصد تورم، ممکن است زیان قدرت خرید وجود نداشته باشد. زیرا، گزارش زیان قدرت خرید به میزان ۱۰۰۰۰۰۰ ریال به دلیل نگهداری دارایی پولی می‌تواند موجب تفسیر نابجا از منافع یا زیان نگهداری آن دارایی بشود.

همان طور که در فصول قبل در مجلد اول این کتاب ذکر شده است، ارائه سود به عنوان تغییر در ارزش واحد انتفاعی از دیدگاه سهامداران آن، مشکلات نظری و عملی زیادی را در بر دارد. نظر به این که ارزش واحد انتفاعی به انتظارات مربوط به گردش وجوه نقد در آینده و اولویتهای فردی سهامداران بستگی دارد، گزارشهای حسابداری تنها می‌تواند مبانی لازم را برای پیش‌بینی و ارزیابی مخاطره ایجاد کند. تغییر ارزش کلی واحد انتفاعی را نمی‌توان با جمع کردن تغییر قیمتهای مبادله یا قدرت خرید داراییها و بدهیهای خاص اندازه‌گیری کرد. علاوه بر این، چون سود و زیان قدرت خرید با استفاده از شاخصهای عمومی قدرت خرید محاسبه می‌شود ممکن است این اندازه‌گیری برای واحد انتفاعی یا سهامداران آن مربوط محسوب نشود زیرا آنها به توان خرید کالاها و خدمات خاص علاقه‌مند می‌باشند.

نظر مخالف دیگر در باره گزارش سود و زیان قدرت خرید مبتنی بر این فرض است که این اطلاعات برای بسیاری از تصمیمات سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان برون سازمانی مربوط محسوب

نمی‌شود. مثلاً در دوره افزایش قیمتها، واحد انتفاعی می‌تواند برای پرداخت سود سهام یا خرید سهام خزانه دست به استقراض بزند و به دلیل ایجاد این بدهی، سود قدرت خرید نیز گزارش کند. اما چنین سودی برای بیان یا ارزیابی فعالیت‌های اصلی واحد انتفاعی یا پیش‌بینی آینده آن، اطلاعی مربوط به شمار نمی‌آید. یا در موردی دیگر، نگهداری وجه نقد حاصل از فروش سهام ممتاز برای سرمایه‌گذاری در داراییهای مولدی که سودآوری واحد انتفاعی را در آینده افزایش خواهد داد، موجب گزارش زیان قدرت خرید در دوره‌ای می‌شود که انتظار یافتن فرصت مناسب برای سرمایه‌گذاری وجود دارد. بدهی است که این زیان، اطلاعی گمراه‌کننده محسوب می‌شود.

### نحوه محاسبه شاخصهای قیمت

به منظور اندازه‌گیری تغییر سطح قیمتها در یک دوره معین لازم است شاخص قیمت محاسبه شود. شاخص قیمت عبارت است از میانگین موزون قیمت‌های جاری کالاها و خدمات که با قیمت‌های مربوط در دوره مبنا مقایسه و به کمک آن، تغییرات حاصل در سطح قیمت‌ها تعیین می‌شود.

شاخصهای قیمت را می‌توان برای بخش خاصی از جامعه اقتصادی و به منظور تعیین تغییر سطح قیمتها در آن بخش محاسبه کرد. مثلاً شاخص قیمت تجهیزات سرمایه‌ای در صنعت فولاد نمونه‌ای از این قبیل شاخصها به شمار می‌آید. به نحوی مشابه، شاخص قیمت را می‌توان برای سنجش تغییرات قیمت تمامی کالاها و خدمات نیز محاسبه کرد. نوع اول با اصطلاح شاخص قیمت خاص<sup>(۱)</sup> و نوع دوم با اصطلاح شاخص عمومی قیمت<sup>(۲)</sup> مورد اشاره قرار می‌گیرد. برای محاسبه هر دو نوع شاخص لازم است نمونه‌گیریهای آماری قابل ملاحظه‌ای انجام شود زیرا تعداد کالاها و خدمات و همچنین تعداد مبادلات بسیار زیاد می‌باشد. بنابراین، اشتباهات نمونه‌گیری نیز به آسانی ایجاد می‌شود، به ویژه اگر موزون کردن برخی از انواع مبادلات، معرف رخداد واقعی آنها در دوره مورد نظر نباشد.

ارائه یک مثال ساده از چگونگی محاسبه شاخص قیمت می‌تواند به درک فرایند تبدیل قیمتها در حسابداری توژمی کمک کند. فرض کنید در یک جامعه اقتصادی تنها دو نوع کالای X و Y تولید و مصرف می‌شود. قیمت و کمیت کالاهای X و Y که در سه دوره متوالی به فروش رسیده در جدول زیر ارائه شده است:

(۱) Specific price index

(۲) General price index

کالای y		کالای x		دوره زمانی
کمیت	قیمت ریال	کمیت	قیمت ریال	
۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۲۰۰	$P_0$
۱۰۵	۱۰۵	۹۵	۲۲۰	$P_1$
۱۱۵	۱۱۰	۹۰	۲۴۲	$P_2$

در محاسبات مربوط به این مثال، دو نوع متداول شاخص به نامهای لاسپیرز<sup>(۱)</sup> و پاشه<sup>(۲)</sup> مورد استفاده قرار می‌گیرد. شاخص لاسپیرز به کمک فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$I_n = 100 \times \frac{\sum_i P_{ni} \times Q_{oi}}{\sum_i P_{oi} \times Q_{oi}}$$

در این جا:

$$\begin{aligned} I_n &= \text{شاخص قیمت در دوره } n \\ P_{ni} &= \text{قیمت کالای } i \text{ در دوره } n \\ P_{oi} &= \text{قیمت کالای } i \text{ در دوره صفر (دوره مبنا)} \\ Q_{oi} &= \text{مقدار کالای } i \text{ فروخته شده در دوره صفر} \end{aligned}$$

با استفاده از فرمول بالا و اطلاعات ارائه شده در جدول مربوط به کالاهای x و y و فرض دوره  $P_0$  به عنوان دوره مبنا می‌توان شاخص لاسپیرز را برای دوره‌های  $P_1$  و  $P_2$  به شرح زیر محاسبه کرد:

$$P_1 = 100 \times \frac{(220 \times 100) + (105 \times 100)}{(200 \times 100) + (100 \times 100)} = 108/33$$

$$P_2 = 100 \times \frac{(242 \times 100) + (110 \times 100)}{(200 \times 100) + (100 \times 100)} = 117/33$$

شاخصهای بالا معرف افزایش سطح قیمتها در سال  $P_1$  به میزان  $8/33$  درصد نسبت به سال مبنا و افزایش سطح قیمتها در سال  $P_2$  به میزان  $17/33$  درصد نسبت به سال مبنا می‌باشد. به بیان دیگر،

(۱) Laspeyres index

(۲) Peasche index

در سال  $P_2$ ، سطح قیمتها به میزان ۹ درصد ( $108/33 - 117/33$ ) افزایش یافته است (در صورت منظور کردن  $P_0$  به عنوان دوره مبنا). در سال  $P_2$  نیز سطح قیمتها نسبت به سال  $P_1$  معادل  $8/3$  درصد ( $1 - \frac{117/33}{108/33}$ ) افزایش یافته است (در صورت منظور کردن  $P_1$  به عنوان دوره مبنا).  
به منظور محاسبه شاخص پاشه نیز می‌توان از فرمول زیر استفاده کرد:

$$I_n = 100 \times \frac{\sum_i P_{ni} \times Q_{ni}}{\sum_i P_{oi} \times Q_{ni}}$$

در فرمول بالا،  $Q_{ni}$  معرف کمیّت فروخته شده از کالای  $i$  در دوره  $n$  است.

با استفاده از فرمول بالا و اطلاعات ارائه شده در جدول مربوط به کالاهای  $x$  و  $y$  و فرض دوره  $P_0$  به عنوان دوره مبنا می‌توان شاخص پاشه را برای دوره‌های  $P_1$  و  $P_2$  به شرح زیر محاسبه کرد:

$$P_1 = 100 \times \frac{(220 \times 95) + (105 \times 105)}{(200 \times 95) + (100 \times 105)} = 108/22$$

$$P_2 = 100 \times \frac{(242 \times 90) + (110 \times 115)}{(200 \times 90) + (100 \times 115)} = 116/71$$

شاخصهای پاشه محاسبه شده بالا معرف افزایش سطح قیمتها در دوره  $P_1$  به میزان  $8/22$  درصد نسبت به دوره مبنا و  $16/71$  درصد افزایش در دوره  $P_2$  نسبت به دوره مبناست. چنانچه دوره  $P_1$  به عنوان دوره مبنا در نظر گرفته شود، سطح قیمتها در دوره  $P_2$  معادل  $7/84$  درصد ( $1 - \frac{116/71}{108/22}$ ) نسبت به دوره  $P_1$  افزایش یافته است.

همان‌طور که در مثال ساده بالا نشان داده شده است در شاخص لاسپیرز، مقادیر فروش رفته در دوره مبنا و در شاخص پاشه، مقادیر فروش رفته در دوره جاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. شاخص لاسپیرز که مقادیر دوره مبنا را لحاظ می‌کند تا حدودی خالص‌تر محسوب می‌شود اما شاخص پاشه حرکت به سوی خریداری کالاهای ارزاتر و تغییرات تکنولوژیک را منعکس می‌کند. بهر صورت، چون در محاسبه شاخص لاسپیرز تغییرات مقادیر لحاظ نمی‌شود، محاسبه آن آسان‌تر می‌باشد. شاخص قیمت عمده فروشی<sup>(۱)</sup> و شاخص قیمت مصرف‌کننده در برخی از کشورهای صنعتی به کمک فرمول لاسپیرز محاسبه می‌شود. در استاندارد شماره ۳۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) نیز بکارگیری شاخص لاسپیرز توصیه شده است.

Wholesale price index (۱)

بدیهی است که محاسبه شاخص قیمتها بسیار مشکل و پیچیده است. علاوه بر امکان بروز اشتباهات نمونه‌گیری، واقعیت وجود چند نوع شاخص خود معرف وجود مسایل مفهومی در این قبیل اندازه‌گیریهاست. اما بهر صورت، علیرغم خام بودن طرق اندازه‌گیری تورم، محاسبه تقریبی آثار تورم به مراتب بهتر از نادیده گرفتن آن است.

## تعدیل بر حسب تغییر قدرت خرید

### تعدیل اقلام غیر پولی

داراییهای غیر پولی را که در یک دوره مالی تحصیل و برای فروش یا استفاده در دوره‌های بعد نگهداری شده‌اند می‌توان بر اساس قیمت‌های مبادله هنگام تحصیل یا بر اساس قیمت‌های مبادله در تاریخ گزارشگری یا هر تاریخ دیگر اندازه‌گیری کرد. این اندازه‌گیریها که معرف مبالغ ریالی در زمان اندازه‌گیری می‌باشند، اصطلاحاً ریال اسمی<sup>(۱)</sup> نامیده می‌شوند و منطقاً نمی‌توان آن را با اندازه‌گیریهای مشابه در تاریخهای دیگر مقایسه کرد. مقایسه منطقی را در صورتی می‌توان انجام داد که اندازه‌گیریها بر مبنای قیمت‌های یک تاریخ معین انجام و یا بر اساس تغییر قدرت خرید پول تعدیل شده باشد. مبالغی که بر اساس تغییر قدرت خرید پول تعدیل می‌شوند، با اصطلاح ریال ثابت<sup>(۲)</sup> مورد اشاره قرار می‌گیرند. هنگامی که ارزشهای تاریخی به ازای تغییر قدرت خرید پول تعدیل می‌شوند، اصطلاح بهای تمام شده تاریخی - ریال ثابت<sup>(۳)</sup> بکار می‌رود. در مواردی که ارزشهای جاری از لحاظ مقاصد مقایسه، بر اساس تغییر قدرت خرید پول تعدیل گردند، اصطلاحاً ارزش جاری ریال ثابت<sup>(۴)</sup> نامیده می‌شوند.

استدلال مکرری که برای استفاده از بهای تمام شده تاریخی - ریال ثابت مطرح شده مبتنی بر این واقعیت است که عینیت ارزشهای تاریخی حفظ می‌گردد در حالی که بکارگیری ارزشهای جاری از عینیت کمتری برخوردار می‌باشد. اما لازم به ذکر است که در صورت وجود ارزشهای بازار برای داراییهای مشابه، ارزشهای جاری نیز کماکان عینیت دارند. در ارزیابی دو سیستم اندازه‌گیری بالا یعنی بهای تمام شده تاریخی - ریال ثابت و ارزشهای جاری - ریال ثابت، لازم است دو ویژگی مربوط بودن و قابلیت اعتماد و محتوای اطلاعاتی مبالغ گزارش شده به بازار سرمایه مد نظر قرار گیرد.

Nominal Rials (۱)

Constant Rials (۲)

Historical cost-constant Rial (۳)

Current cost-constant Rial (۴)

تعدیل ارزشها بر مبنای تغییر قدرت خرید پول، تنها به منزله بهبودی در چارچوب ساختاری حسابداری محسوب می‌شود. زیرا این ارزشهای تعدیل شده در صورتی معرف ارزشها در دنیای واقعی خواهد بود که سطح عمومی قیمتها و قیمت‌های خاص همسو با یکدیگر حرکت کنند و بتوان ارزشهای تعدیل شده بر اساس سطح عمومی قیمتها را جایگزین مناسبی برای قیمت‌های خاص به شمار آورد.

### مدلهای تعدیل بر اساس تغییرات قیمت

در مدل‌های مطرحه زیر داراییها و بدهی‌ها به ارقام پولی و غیر پولی طبقه‌بندی شده‌اند، در دوره‌های مورد بررسی، مبادله‌ای صورت پذیرفته است و بالاخره تغییراتی در سطح قیمتها، قیمت‌های خاص و یا هر دو وجود داشته است.

#### تعدیل بر مبنای سطح عمومی قیمتها

فرض کنید خالص داراییهای پولی یک واحد انتفاعی مساوی  $M$ ، مجموع داراییهای غیر پولی مساوی  $N$ ، و حقوق سهامداران عادی مساوی  $R$  می‌باشد که همگی بر حسب ریال دوره  $t_0$  بیان شده‌اند. ضمناً بدهیهای غیر پولی بی‌اهمیت و قابل صرف‌نظر کردن است. بنابراین:

$$(1) M_0 + N_0 = R_0$$

ضمناً فرض کنید تعدیل ارزشها بر حسب شاخص تغییرات سطح عمومی قیمتها انجام می‌شود به نحوی که:

$$p = \left( \frac{P_1}{P_0} - 1 \right)$$

در رابطه بالا،  $P_1$  معرف شاخص قیمت در دوره  $t_1$  و  $P_0$  معرف شاخص قیمت در دوره  $t_0$  می‌باشد. با این ترتیب، تعدیل وضعیت مالی واحد انتفاعی بر حسب قیمت‌های دوره  $t_1$  به شرح زیر انجام می‌شود<sup>(۱)</sup>:

$$(2) M_0 (1 + P) + N_0 (1 + P) = R_0 (1 + P)$$

یا

$$(3) M_0 + M_0 P + N_0 + N_0 P = R_0 + R_0 P$$

(۱) برای رعایت سادگی فرض شده که تغییری در خالص داراییهای پولی ( $M$ ) یا داراییهای غیر پولی ( $N$ ) رخ نداده و داراییهای استهلاک‌پذیر نیز وجود نداشته است.

نظر به این که مبلغ  $M$  در فاصله دوره‌های  $t_0$  و  $t_1$  ثابت باقی مانده است، از دو طرف رابطه بالا،  $M_0P$  کسر و  $M_1$  به  $M_0$  تغییر داده می‌شود:

$$(۴) M_1 + (N_0 + N_0P) = (R_0 + R_0P) - M_0P$$

در رابطه بالا  $(N_0 + N_0P)$  معرف قیمت‌های اولیه داراییهای غیر پولی است که بر حسب ریال دوره  $t_1$  بیان شده و  $(R_0 + R_0P)$  معرف حقوق سهامداران عادی است که بر حسب قدرت خرید ریال در دوره  $t_1$  بیان شده است. با این ترتیب می‌توان فرض کرد اگر  $R_1 = R_0 + R_0P$  باشد ثروت حقیقی سهامداران عادی در دوره  $t_1$  همانند دوره  $t_0$  می‌باشد. چون مبلغ ریالی داراییهای پولی ( $M$ ) نمی‌تواند به دلیل افزایش سطح عمومی قیمت‌ها افزایش یابد،  $R_1$  کوچکتر از  $R_0 + R_0P$  به میزان  $M_0P$  معرف زیان نگهداری داراییهای پولی (در دوره افزایش سطح قیمت‌ها) می‌باشد. بدیهی است چنانچه  $M < 0$  یا  $p < 0$  باشد،  $M_0P$  معرف سود مربوط به اقلام پولی خواهد بود.

مثال بالا را می‌توان با تفکیک خالص داراییهای پولی به دو بخش خالص داراییهای جاری (c) و خالص بدهیهای پولی بلند مدت (L) به نحوی که  $M = C - L$  باشد، توسعه داد. با جایگزینی این رابطه در فرمول شماره (۱)، در دوره  $t_0$  رابطه زیر برقرار خواهد بود:

$$(۵) C_0 - L_0 + N_0 = R_0$$

با ضرب کردن طرفین رابطه بالا در  $(1 + P)$ ، در دوره  $t_1$  خواهیم داشت:

$$(۶) C_0(1 + P) + N_0(1 + P) - L_0(1 + P) = R_0(1 + P)$$

یا

$$(۷) C_0 + C_0P + N_0 + N_0P - L_0 - L_0P = R_0 + R_0P$$

نظر به این که در فاصله دوره‌های  $t_0$  و  $t_1$ ،  $C$  و  $L$  بدون تغییر باقی می‌ماند ( $L_0 = L_1$  و  $C_0 = C_1$ ) لازم است از دو طرف رابطه بالا  $C_0P$  کسر،  $L_0P$  اضافه،  $C_1$  به  $C_0$  و  $L_1$  به  $L_0$  تغییر داده شود. بنابراین:

$$(۸) C_1 + (N_0 + N_0P) - L_1 = (R_0 + R_0P) + L_0P - C_0P$$

چنانچه سود از طریق محاسبه تغییر خالص در قدرت خرید سهامداران عادی اندازه‌گیری شود،  $L_0P$  معرف سود نگهداری بدهی و  $C_0P$  معرف زیان نگهداری داراییهای پولی جاری در فاصله  $t_0$  و  $t_1$  خواهد بود.



### تعدیل بر مبنای تغییر قیمت‌های خاص

چنانچه داراییها به جای تعدیل بر مبنای تغییرات قدرت خرید، بر اساس تغییر قیمت هر یک از اقلام دارایی تعدیل شوند لازم است هر یک از اقلام داراییهای غیر پولی به نسبت نرخ تغییر قیمت خاص ( $S_i$ ) تعدیل گردد. خالص داراییهای پولی نیز به دلیل تغییر نیافتن مبلغ ریالی آن (قیمتهای خاص) تعدیل نمی‌شود. نظر به این که هر یک از اقلام داراییهای غیر پولی یا گروهی از داراییهای مشابه ( $N_i$ ) باید به طور جداگانه تعدیل گردد، لازم است که رابطه شماره (۹) بخش قبل به شرح زیر اصلاح شود:

$$(9) \quad M + \sum_{i=1}^k N_i = R$$

در رابطه بالا:

$$\sum_{i=1}^k N_i = N_1 + N_2 + \dots + N_k$$

با تعدیل داراییهای غیر پولی بر اساس نرخ تغییر قیمت خاص ( $S_i$ )، رابطه زیر بدست می‌آید:

$$(10) \quad \sum_{i=1}^k N_i (1 + S_i) = \sum_{i=1}^k N_i + \sum_{i=1}^k N_i S_i$$

در رابطه بالا:

$$\sum_{i=1}^k N_i (1 + S_i) = N_1 (1 + S_1) + N_2 (1 + S_2) + \dots + N_k (1 + S_k)$$

چنانچه به طرفین رابطه (۹) بالا، جمله  $\sum_{i=1}^k N_i S_i$  اضافه شود، خواهیم داشت:

$$M + \sum_{i=1}^k N_i + \sum_{i=1}^k N_i S_i = R + \sum_{i=1}^k N_i S_i$$

با توجه به رابطه بالا، برای دوره  $t$  می‌توان رابطه شماره (۱۱) زیر را بدست آورد:

$$(11) \quad M_t + \sum_{i=1}^k N_{t,i} (1 + S_i) = R_t + \sum_{i=1}^k N_{t,i} S_i$$

در سمت چپ رابطه شماره (۱۱) بالا، تمامی داراییهای خالص بر مبنای قیمت‌های جاری و در سمت

راست آن، حقوق سهامداران عادی در دوره  $t$  به اضافه افزایش در قیمت‌های خاص دارایی‌های غیر پولی نشان داده شده است.

### تعدیل بر مبنای تغییر قیمت‌های نسبی

بر اساس نظر موافقین تعدیل بر مبنای تغییر سطح قیمت‌ها، چنانچه تغییری در قدرت خرید عمومی ریال ایجاد نشود، افزایش حقوق سهامداران عادی (منعکس در سمت راست رابطه ۱۱) معرف سود غیر عملیاتی ناشی از نگهداری دارایی‌هاست. چنانچه  $R_i = R_e + R_e P$  باشد، ثروت حقیقی سهامداران عادی در آخر و اول دوره مالی یکسان است. اما چنانچه  $P = 0$  و  $R_e P = 0$  باشد، افزایش قیمت‌های خاص دارایی‌های غیر پولی، موجب افزایش ثروت سهامداران عادی در فاصله اول و آخر دوره مالی می‌شود. در این صورت، تمامی تغییرات قیمت‌های خاص، تغییر قیمت‌های نسبی محسوب می‌شود.

چنانچه نرخ تغییر قیمت‌های خاص دارایی‌های نگهداری شده توسط واحد انتفاعی با نرخ تغییر سطح عمومی قیمت‌ها متفاوت باشد، تفاوت دو نرخ بالا را می‌توان تغییر قیمت‌های نسبی محسوب کرد. مثلاً اگر قیمت خاص دارایی  $N_i$  با نرخ  $S_i$  افزایش یافته و این نرخ بزرگتر از  $P$  است ( $S_i > P$ )، سود غیر عملیاتی ناشی از افزایش قیمت‌های نسبی معادل  $N_i (S_i - P)$  خواهد بود. این سود را می‌توان با کسر کردن قیمت خاص اقلام دارایی در دوره  $t$  که بر مبنای تغییر سطح قیمت‌ها تعدیل شده است، از قیمت جاری دارایی در دوره  $t_1$  بدست آورد بنابراین:

$$\begin{aligned} N_i (1 + S_i) - N_i (1 + P) &= N_i + N_i S_i - N_i - N_i P \\ &= N_i S_i - N_i P \\ &= N_i (S_i - P) \end{aligned}$$

با توجه به مراتب بالا، قیمت جاری یک دارایی خاص را می‌توان با محاسبه مجموع قیمت دارایی  $N_i$  در دوره  $t$  که بر مبنای تغییر سطح قیمت‌ها تعدیل شده است و تغییر قیمت نسبی این دارایی بدست آورد. یعنی:

$$\begin{aligned} (12) \quad N_i (1 + P) + N_i (S_i - P) &= N_i + N_i P + N_i S_i - N_i P \\ &= N_i + N_i S_i \\ &= N_i (1 + S_i) \end{aligned}$$

بنابراین، برای کل واحد انتفاعی می‌توان داراییهای غیر پولی را بر حسب قیمت‌های خاص جاری (تعدیل شده بر مبنای تغییر سطح قیمت‌ها) و افزایش تغییر نسبی قیمت‌ها به طرفین رابطه بیان کرد. این محاسبه را می‌توان با معادله شماره (۹) به شرح زیر شروع کرد:

$$(۹) M_0 + \sum_{i=1}^k N_{0,i} = R_0$$

با تعدیل طرفین این رابطه به ازای تغییر سطح عمومی قیمت‌ها، رابطه زیر بدست می‌آید:

$$(۱۳) M_0 (1 + P) + \sum_{i=1}^k N_{0,i} (1 + P) = R_0 (1 + P)$$

با ضرب و کسر  $M_0 P$  از طرفین رابطه بالا خواهیم داشت:

$$(۱۴) M_0 + \sum_{i=1}^k N_{0,i} (1 + P) = R_0 + R_0 P - M_0 P$$

سپس با جمع کردن تغییر قیمت‌های نسبی به طرفین رابطه (۱۴)، معادله زیر بدست می‌آید:

$$(۱۵) M_0 + \sum_{i=1}^k N_{0,i} (1 + P) + \sum_{i=1}^k N_{0,i} (S_i - P) \\ = (R_0 + R_0 P) - M_0 P + \sum_{i=1}^k N_{0,i} (S_i - P)$$

نظر به این که  $(R_0 + R_0 P)$ ، در دوره  $t_1$ ، برای حفظ قدرت خرید عمومی سهامداران عادی ضرورت دارد،  $M_0 P$  معرف از دست دادن قدرت خرید به دلیل نگهداری مبلغ ثابت اقلام پولی است. ضمناً  $\sum_{i=1}^k N_{0,i} (S_i - P)$  معرف سود حاصل از افزایش قیمت‌های نسبی داراییهای غیر پولی می‌باشد.

### ارزیابی روش تعدیل بر حسب تغییر قدرت خرید

برخی از اختلاف نظرهای عمده در باره تعدیل بر حسب تغییر قدرت خرید (تغییر سطح قیمت‌ها) موجب طرح سؤالاتی به شرح زیر شده است:

۱. آیا روشها و تکنیکهای اندازه‌گیری قابلیت اجرا دارند؟

۲. آیا ساختار حسابداری منتج از بکارگیری روشهای بالا منطقی و هم‌آهنگ است؟

۳. آیا صورتهای مالی منتج از بکارگیری روشهای بالا قابلیت تفسیر معنی‌دار را دارند؟ به بیان دیگر، آیا این صورتهای از لحاظ واقعیت‌های اقتصادی واجد اهمیت‌اند؟
۴. آثار رفتاری تعدیل بر حسب تغییر سطح قیمت‌ها چیست؟ آیا این اطلاعات برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مربوط است؟
۵. آیا منافع اطلاعات تهیه و گزارش شده بر هزینه آن فزونی دارد؟

بنابراین، ارزیابی رویکردهای مختلف تعدیل بر حسب تغییر سطح قیمت‌ها، باید با توجه به سؤالات مطرحه بالا انجام شود. در ارزیابی‌های زیر کوشش می‌شود که پاسخهای مناسب برای این سؤالات یافت شود اگرچه به دلیل فقدان تحقیقات کافی در این زمینه نمی‌توان به پاسخهای قطعی دست یافت.

#### قدرت خرید عمومی

بسیاری از پیشنهادها و مطالعاتی که در باره تعدیل صورتهای مالی بر مبنای یک شاخص یگانه به عمل آمده بر این نکته تأکید داشته است که بکارگیری شاخصی که تغییرات قیمت را بطور کلی اندازه‌گیری کند ضرورت دارد. زیرا چنین شاخصی می‌تواند تغییر در قدرت خرید عمومی یا ارزش کلی پول را منعکس کند. بنابراین، در استاندارد شماره ۳۳ نیز، بکارگیری شاخص قیمت مصرف‌کننده به دلیل کاربرد گسترده، درک آن توسط بسیاری از اشخاص و گستردگی مبنای آن در اقتصاد توصیه شده است.

از دیدگاه ساختاری، سیستم قدرت خرید عمومی، منطقی و هم‌آهنگ به نظر می‌رسد اما دو استثنا نیز در این مورد وجود دارد:

(۱) تمایز بین اقلام پولی و غیر پولی تا حدودی اختیاری است، و (۲) اقلام پولی دو بار تعدیل می‌شوند - یک بار برای تغییر در قدرت خرید عمومی و بار دیگر تعدیل مجدد به ارزشهای اسمی - در حالی که اقلام غیر پولی تنها بر مبنای تغییر قدرت خرید عمومی تعدیل می‌گردند. بهر صورت لازم به توجه است که در این سیستم تنها معیار اندازه‌گیری تغییر می‌کند و در ساختار آن، تمامی نقاط ضعف سیستم بهای تمام شده تاریخی حسابداری کماکان باقی می‌ماند.

تعدیل ارزشهای تاریخی بر حسب تغییر قدرت خرید لزوماً انعکاس ارزشهای جاری نیست. بنابراین نمی‌توان این ارزشهای تعدیل شده را جایگزین مناسبی برای ارزشهای جاری محسوب کرد. به بیان دیگر، این تعدیلهای کماکان نوعی محاسبه حسابداری است و نمی‌توان آن را ارزشیابی اقلام به شمار آورد.

## BedeBestoon.Blogfa.com

از لحاظ آثار رفتاری گزارش ارقام تعدیل شده بر حسب تغییر سطح قیمتها نیز تحقیقات مختلفی انجام شده که به نتایج متفاوتی دست یافته است. برخی از این تحقیقات، این ارقام را فاقد محتوای اطلاعاتی و برخی دیگر مؤثر بر رفتار سرمایه گذاران در بازارهای کارآمد سرمایه یافته‌اند. بهر صورت، برای اظهار نظر قطعی در این مورد، لازم است تحقیقات بیشتری در این زمینه انجام گردد.

### قدرت خرید سهامداران واحد انتفاعی

یکی از مفاهیم اولیه قدرت خرید حاکی از این است که سرمایه در صورتی حفظ می‌شود که سهامداران بتوانند مقادیر معینی از کالاها و خدمات را با کیفیت مشخصی در ابتدا و انتهای دوره مورد بررسی خریداری کنند.

بر اساس فرض بنیادی تداوم فعالیت، واحدهای انتفاعی مستمراً وجوه خود را در داراییهای غیر نقدی سرمایه گذاری می‌کنند تا سرمایه گذاری اولیه را حفظ نمایند. بنابراین، چرخه عملیات واحدهای انتفاعی را تبدیل وجه نقد به داراییهای غیر پولی، تبدیل داراییهای غیر پولی به وجه نقد و سپس تبدیل مجدد وجه نقد به داراییهای غیر پولی شکل می‌دهد. لذا واحدهای انتفاعی باید قدرت خرید خود را برای خریداری کالاهای سرمایه‌ای همواره حفظ کنند.

از لحاظ تفسیر ارقام تعدیل شده نیز به نظر می‌رسد که هرچه تغییرات شاخص قیمت با تغییر قیمتهای خاص نزدیکتر و همسوتر باشد، قابلیت تفسیر بیشتری وجود دارد. یعنی این اندازه‌گیریها بهتر می‌تواند ارزشهای جاری را منعکس کند.

### حسابداری بر حسب ارزشهای جاری

ارزشهای جاری انعکاس قیمتهایی است که برای یک قلم دارایی در تاریخ ترازنامه باید پرداخت شود. برای موجودیها، ارزش جاری معرف قیمت جاری تحویل کالا یا ارزش جاری تولید مجدد آن است. برای اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، بهترین معیار ارزش جاری عبارت است از قیمت دارایی مستعمل برای دارایی مشابه از لحاظ وضعیت و قدمت. چنانچه برای این قبیل داراییها، بازار رقابتی با بسیاری از خریداران و فروشندگان وجود دارد، قیمت بازار را می‌توان معرف ارزش جاری این داراییهای مستعمل محسوب کرد. چنانچه بازار رقابتی نباشد یا دارایی مورد نظر برای مقصد متفاوتی مورد استفاده قرار گیرد، در این صورت، قیمت دارایی مستعمل اطلاعی مربوط نیست و تنها می‌تواند نشانه‌ای از ارزش بازیافتنی آن هنگام واگذاری به شمار آید.

در صورت نبود بازار برای داراییهای مستعمل می‌توان ارزش جاری دارایی مورد نظر را به طور تقریبی از طریق کسر استهلاک انباشته برای دوره‌ای مساوی سن دارایی، از قیمت تحصیل دارایی مشابه نو در بازارهای موجود بدست آورد. چنانچه دارایی کاملاً مشابه در بازار عرضه نشود قیمت دارایی دیگری را که خدماتی مشابه دارایی مورد نظر را تأمین می‌کند می‌توان جایگزین کرد. بهر حال، قیمت بدست آمده در بازار باید به‌ازای تغییرات تکنولوژیک از لحاظ کارآیی عملیاتی و کیفیت محصول، تعدیل شود.

طریقه‌ای دیگر برای بدست آوردن ارزش جاری (به جای استفاده از قیمت بازار)، بکارگیری شاخص قیمت خاص و تعدیل بهای تمام شده تاریخی دارایی مورد نظر بر اساس این شاخص است. اگرچه از این طریق می‌توان تقریب قابل قبولی را از ارزش جاری بدست آورد اما لازم است تغییرات تکنولوژیک در تولید دارایی و ناپایی آن نیز لحاظ شود. چنانچه بتوان دارایی مورد نظر را با تکنولوژی و روشهای برتر تولید کرد، ممکن است تعدیل بهای تمام شده تاریخی بر اساس شاخص قیمت خاص موجب زیادتیر برآورد کردن ارزش جاری بشود.

بر اساس استاندارد شماره ۳۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ارزشهای جاری نباید از خالص ارزش بازیافتنی دارایی مورد نظر در صورت فروش و یا از ارزش فعلی وجوه نقدی که از استفاده دارایی تحصیل خواهد شد تجاوز کند. نظر به این که گردش آتی وجوه نقد را نمی‌توان برای بسیاری از داراییها برآورد کرد، لازم است برای سنجش عدم تجاوز ارزش جاری از ارزش فعلی گردش وجوه نقد در آینده، از آزمون دیگری استفاده شود. یعنی مادام که واحد انتفاعی یک فقره دارایی موجود را به دلیل بالا بودن هزینه‌های عملیاتی، با دارایی دیگری جایگزین نکند می‌توان نتیجه گرفت که ارزش جاری آن بیشتر از ارزش فعلی گردش وجوه نقد در آینده نخواهد بود.

### مفاهیم حفظ سرمایه

همان‌طور که در فصول قبل گفته شد، یکی از تفاسیر سود حسابداری، مبتنی بودن آن بر رویکرد حفظ سرمایه است. یعنی، سود عبارت است از مبلغی که واحد انتفاعی می‌تواند میان سهامداران خود توزیع کند و در آخر دوره همان رفاه اول<sup>(۱)</sup> دوره را داشته باشد. اما اصطلاح رفاه در ارتباط با حسابداری تغییر قیمتتها می‌تواند تفسیرهای مختلفی را موجب شود. این تفسیرها شامل حفظ سرمایه مالی<sup>(۲)</sup>، حفظ سرمایه بر حسب قدرت خرید عمومی<sup>(۳)</sup>، و حفظ سرمایه مادی<sup>(۴)</sup> (توان تولیدی)

(۱) Well off

(۲) Financial Capital Maintenance

(۳) General Purchasing Power Capital Maintenance

(۴) Physical Capital Maintenance

می‌باشد. در مفهوم حفظ سرمایه مالی، سود از افزایش مبلغ اسمی سرمایه حاصل می‌شود. در رویکرد سنتی بهای تمام شده تاریخی - ریال اسمی، مفهوم حفظ سرمایه مالی مصداق دارد زیرا، درآمد فروش باید بیش از بهای تمام شده کالای فروش رفته بر اساس ارزشهای تاریخی باشد تا بتوان سود گزارش کرد. به طور مشابه، رویکرد ارزش جاری - ریال اسمی نیز ممکن است بر مفهوم حفظ سرمایه مالی مبتنی باشد. اما افزایش قیمت داراییهای نگهداری شده طی دوره مالی، به سود غیر عملیاتی و کاهش این قیمتها به زیان غیر عملیاتی منتج می‌گردد. یعنی ارزش جاری داراییها در اول دوره مالی از ارزش جاری همان داراییها در آخر دوره مالی کسر می‌شود تا سود یا زیان غیر عملیاتی بدست آید. در مفهوم حفظ سرمایه مالی، (ریال اسمی)، این قبیل سود و زیانها در محاسبه سود دوره مالی لحاظ می‌شوند.

رویکرد بهای تمام شده تاریخی - ریال ثابت نیز بر مفهوم حفظ سرمایه بر حسب قدرت خرید عمومی مبتنی می‌باشد. یعنی سود عبارت است از مازاد سرمایه در آخر دوره مالی نسبت به سرمایه در اول دوره مالی که هر دو بر حسب قدرت خرید عمومی ثابت پول بیان شده‌اند. بنابراین، تعدیل داراییها و بدهیهای غیر پولی در محاسبه سود لحاظ نمی‌شود اما، سود و زیان قدرت خرید اقلام پولی در این محاسبه منظور می‌گردد. در رویکرد ارزش جاری - ریال ثابت، ارزشهای جاری اول دوره مالی بر حسب قدرت خرید ثابت آخر دوره مالی تعدیل و تفاوت این ارزش تعدیل شده با ارزش جاری داراییها در آخر دوره مالی، معرف سود یا زیان غیر عملیاتی است. این محاسبه معرف تغییر قیمتهای نسبی است که در بخش قبل مورد بحث قرار گرفت. در رویکرد ارزش جاری - ریال ثابت، سود و زیان غیر عملیاتی در محاسبه لحاظ نمی‌شود.

در رویکرد حفظ سرمایه مادّی که با اصطلاح رویکرد توان تولیدی نیز مورد اشاره قرار می‌گیرد، فرض بر این است که سرمایه در صورتی حفظ می‌شود که واحد انتفاعی بتواند داراییهای خود را با داراییهای مشابه جایگزین کند و یا قادر باشد ظرفیت خود را برای تولید مقادیر ثابت کالاها و خدمات حفظ نماید. اگرچه واحدهای انتفاعی لزوماً داراییهای خاص خود را با داراییهای دیگر جایگزین نمی‌کنند و یا لزوماً همان کالاها و خدمات قبل را تولید نمی‌نمایند اما در کلّ، بکارگیری ارزشهای جاری می‌تواند جایگزین مناسبی برای قدرت خرید ظرفیت فیزیکی واحد انتفاعی محسوب شود. تفاوت اساسی بین مفهوم حفظ سرمایه مادّی و مفهوم حفظ سرمایه مالی این است که در اوّلی، سود و زیان غیر عملیاتی در محاسبه سود لحاظ نمی‌شود در حالی که در مفهوم دوم، این سود و زیانها در محاسبه سود منظور می‌گردند. در مفهوم حفظ سرمایه مادّی، سود و زیان غیر عملیاتی نوعی تعدیل حقوق سهامداران تلقی می‌شود.

بر اساس استاندارد حسابداری مربوط، سود و زیان غیر عملیاتی قدرت خرید در ارتباط با ارقام پولی و تغییرات ارزشهای جاری (پس از تعدیل بر حسب تورم) نباید در محاسبه سود دوره مالی منظور شود.

### ارزیابی روش حسابداری بر حسب ارزشهای جاری

بر اساس ادعای برخی از صاحبانظران حسابداری، ارزشهای جاری نسبت به بهای تمام شده تاریخی مزایایی به شرح زیر دارد:

۱. ارزش جاری معرف مبلغی است که واحد انتفاعی باید در حال حاضر بپردازد تا دارایی یا خدمات آن را تحصیل کند؛ بنابراین، انعکاسی از بهترین معیار ارزش نهاده‌هایی است که با درآمد فروش جاری مقابله می‌شود و برای مقاصد پیش‌بینی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

۲. بکارگیری ارزش جاری، تشخیص سود و زیان غیر عملیاتی ناشی از نگهداری داراییها را امکان‌پذیر و نتایج تغییرات مدیریت داراییها را منعکس می‌کند.

۳. ارزش جاری معرف ارزش دارایی از دیدگاه واحد انتفاعی است، مشروط بر این که واحد انتفاعی تحصیل این قبیل داراییها را ادامه دهد و ارزش آن را از طریق مخارج اضافی افزایش نداده باشد.

۴. جمع کردن داراییهایی که بر حسب ارزشهای جاری بیان شده، با معنی‌تر از جمع کردن ارزشهای تاریخی است که در مقاطع زمانی مختلف واقع شده‌اند.

۵. بکارگیری ارزشهای جاری، گزارش سود عملیاتی جاری را امکان‌پذیر می‌سازد که در پیش‌بینی گردش آتی وجوه نقد کمک می‌کند.

علیرغم مزایای ادعا شده بالا، مفهوم ارزش جاری معایبی را نیز در بر دارد. یکی از این معایب از دست رفتن نسبی ویژگی عینیت (قابلیت اعتماد) است، مگر این که داراییهای عرضه شده در بازار کاملاً همانند دارایی مورد نظر واحد انتفاعی باشد. بهر صورت، در انتقال قیمت‌های مبادله بازار به داراییهای تحت مالکیت واحد انتفاعی تا حدودی قضاوت‌های نظری اعمال می‌شود.

ایراد دیگر این است که قیمت جاری بازار ممکن است مساوی ارزش جاری دارایی از دیدگاه واحد انتفاعی نباشد. چنانچه در نظر باشد واحد انتفاعی قیمت جاری بازار را بپردازد ممکن است در باره تحصیل انواع دیگر دارایی که با صرفه‌تر است تصمیم‌گیری کند. به بیان دیگر، ارزش فعلی منافع آتی دارایی ممکن است با ارزش جاری یا ارزش جایگزینی آن مساوی نباشد.



از لحاظ مقاصد تفسیری، به نظر می‌رسد که مفهوم ارزش جاری مربوط تر از مفهوم قدرت خرید عمومی باشد. به بیان دیگر، ارزشهای تعدیل شده بر مبنای شاخصهای قیمت خاص یا ارزشهای جایگزینی، در مقایسه با ارزشهای تاریخی تعدیل شده بر حسب قدرت خرید، احتمالاً به ارزشهای جاری نزدیک تر است. اما باید در نظر داشت که بکارگیری روشهای سنتی تخصیص و استهلاک در مورد ارزش جاری اقلام جدید می‌تواند نزدیکی مبالغ محاسبه شده را با ارزشهای جاری تا حدودی مورد تردید قرار دهد.

از لحاظ آثار رفتاری گزارش ارزشهای جاری نیز تحقیقات مشاهده‌ای اخیر، شواهدی را دال بر وجود محتوای اطلاعاتی ارزشهای جاری یافت نکرده است. بهر صورت، انجام تحقیقات بیشتر ممکن است شواهد دیگری را در این مورد ارائه کند.

## استاندارد شماره ۳۳ و استانداردهای متعاقب آن

### استاندارد شماره ۳۳

هیأت استانداردهای حسابداری مالی، در استاندارد شماره ۳۳ (انتشار یافته در سال ۱۹۷۹ میلادی) تصریح کرد که ارزشهای تاریخی اسمی باید مبنای تهیه صورتهای مالی اساسی باشد. اما آثار تغییر قیمتها نیز باید به عنوان اطلاعات مکمل در گزارشهای سالانه ارائه شود. اگرچه از لحاظ بکارگیری روشی خاص برای گزارش اطلاعات مکمل، اتفاق نظر وجود ندارد. برخی از صاحب نظران از روش قدرت خرید ثابت پول دفاع و برخی دیگر گزارش اطلاعات مربوط به ارزشهای جاری را توصیه می‌کنند. بنابراین، در استاندارد شماره ۳۳، ارائه اطلاعات مکمل بر اساس هر دو روش مذکور در بالا مورد تأکید قرار گرفته است. البته اجرای استاندارد بالا برای تمامی واحدهای انتفاعی الزامی نشد و تنها واحدهایی با مشخصات زیر به ارائه اطلاعات مکمل ملزم گردیدند:

۱. شرکتی که در ابتدای دوره مالی مورد گزارش، جمع ارزش موجودیها و اموال، ماشین آلات و تجهیزات آنها، قبل از کسر استهلاک انباشته، بیش از ۱۲۵ میلیون دلار باشد؛ یا
  ۲. جمع داراییهای آنان، پس از کسر استهلاک انباشته، بیش از یک میلیون دلار باشد.
- لازم به یادآوری است که منظور استاندارد شماره ۳۳، شرکتهای سهامی است که سهام آنان در بورس اوراق بهادار عرضه و مبادله می‌شود.
- در بکارگیری روش قدرت خرید ثابت پول، بر اساس استاندارد حسابداری مزبور، افشای اطلاعات زیر الزامی شده است:

۱. اطلاعات مربوط به سود حاصل از عملیات مستمر برای دوره مالی جاری، بر مبنای ارزشهای تاریخی قدرت خرید ثابت؛ و
  ۲. سود یا زیان غیر عملیاتی قدرت خرید ناشی از نگهداری خالص اقلام پولی در دوره جاری. بدیهی است این سود یا زیان نباید در محاسبه سود حاصل از عملیات مستمر لحاظ شود.
- در بکارگیری روش ارزشهای جاری نیز افشای اطلاعات زیر الزامی شده است:
۱. اطلاعات مربوط به سود حاصل از عملیات مستمر برای دوره مالی جاری، بر مبنای ارزشهای جاری.
  ۲. ارزش جاری موجودیها و اموال، ماشین آلات و تجهیزات در پایان دوره.
  ۳. افزایش یا کاهش ارزش جاری موجودیها و اموال، ماشین و تجهیزات برای دوره مالی جاری پس از کسر آثار تورّم.
- به طور خلاصه، استاندارد حسابداری مورد نظر به دلایلی چند با موفقیت کامل روبرو نشد. اولاً متعاقب انتشار این استاندارد، نرخ تورّم در کشور مربوط به طور قابل ملاحظه‌ای کاهش یافت. علاوه بر این، مسایل اندازه‌گیری نیز کماکان مطرح و قابلیت درک و سودمندی این اطلاعات از لحاظ مقاصد پیش‌بینی نیز مورد سؤال بوده است.

#### استاندارد شماره ۸۲

در استاندارد شماره ۸۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (انتشار یافته در سال ۱۹۸۴ میلادی)، بکارگیری روش قدرت خرید ثابت پول که در استاندارد شماره ۳۳ توصیه شده بود ملغی گردید. به نظر می‌رسد که دلیل این امر نیز ایجاد ابهام برای استفاده‌کنندگان و اضافی بودن این قبیل اطلاعات بوده است. به بیان دیگر، به نظر هیأت استانداردهای حسابداری مالی، هزینه تهیه این اطلاعات بیش از منافع آن برای استفاده‌کنندگان می‌باشد.

#### استاندارد شماره ۸۹

دو سال پس از انتشار استاندارد شماره ۸۲، یعنی در سال ۱۹۸۶ میلادی، استاندارد شماره ۸۹ انتشار یافت که در آن باقیمانده الزامات استاندارد شماره ۳۳ توصیه شد اما الزامی نگردید. این باقیمانده شامل اندازه‌گیری سود مبتنی بر ارزشهای جاری، سود یا زیان غیر عملیاتی قدرت خرید و اطلاعات مربوط به سود نگهداری داراییها بوده است.

نکته جالب توجه در استاندارد شماره ۸۹ این است که سه نفر از ۷ نفر اعضای هیأت استانداردهای حسابداری مالی با مفاد آن مخالف بوده و ادامه الزامی بودن گزارش اطلاعات مبتنی بر ارزشهای جاری را ضروری دانسته‌اند. بهر صورت می‌توان پیش‌بینی کرد که در صورت بالا رفتن نرخ تورم، مجدداً برقراری سیستمهایی که فعلاً کنار گذاشته شده‌اند ضرورت پیدا خواهد کرد.

### استاندارد بین‌المللی شماره ۱۵

در استاندارد حسابداری شماره ۱۵ کمیته استانداردهای بین‌المللی نیز الزاماتی برای افشای اطلاعات مرتبط با آثار تغییر قیمتها تعیین گردیده که کم و بیش مشابه استانداردهای حسابداری منتشره توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی بوده است. اما در اکتبر سال ۱۹۸۹ میلادی، کمیته مزبور الزامات مندرج در استاندارد شماره ۱۵ را نیز برداشت و افشای این‌گونه اطلاعات را اختیاری کرد.

### تبدیل ارز<sup>(۱)</sup>

در مواردی که جمع کردن داراییها، بدهیها و رویدادهایی که بر حسب پولهای مختلف بیان شده مطلوب است، تبدیل مبالغ بیان شده بر حسب پولهای مختلف به پول رایج کشوری که بیشترین استفاده کنندگان صورتهای مالی در آن سکونت دارند ضروری خواهد بود. نیاز به تبدیل ارز معمولاً هنگامی ایجاد می‌شود که صورتهای مالی یک شرکت فرعی مستقر در یک کشور دیگر با صورتهای مالی شرکت اصلی تلفیق می‌شود.

مسئله تبدیل اندازه‌گیریهای مبتنی بر پول خارجی، تشابهی با مسئله تعدیل مبالغ بر حسب تغییر سطح قیمتها ندارد. زیرا، در تبدیل ارز، در یک مقطع زمان، نرخ واقعی تسعیر وجود دارد در حالی که تبدیل قدرت خرید در یک مقطع زمان معین به قدرت خرید در زمانی دیگر نیازمند محاسبه است. اما بهر صورت، برخی از مفاهیم مرتبط با تعدیل بر حسب تغییر سطح قیمتها در تبدیل ارز نیز مربوط محسوب می‌شود. مثلاً، یکی از مقاصد تبدیل ارز، امکان‌پذیر ساختن تجمیع معنی‌دار مبالغی است که بدو آبر حسب پولهای مختلف بیان شده است. این مقصد، مشابه هدف تعدیل مبالغ تاریخی بر حسب تغییر قدرت خرید یا ارزش واحد پول می‌باشد. علاوه بر این، مفاهیم حفظ سرمایه مالی و سرمایه مادی نیز در هر دو مورد تعدیل بر حسب تغییر سطح قیمتها و تبدیل ارز، مربوط محسوب می‌شود. زیرا لازم است در این قبیل موارد، در باره منظور کردن سود و زیان غیر عملیاتی به عنوان اجزای سود یا حقوق صاحبان سهام تصمیم‌گیری شود.

Foreign currency translations (۱)

در تبدیل ارز، دو پرسش اساسی معمولاً مطرح است: (۱) نرخ تسعیری که مورد استفاده قرار می‌گیرد، کدام است؟ و (۲) ماهیت سود یا زیان تبدیل ارز چیست؟ برای پاسخ به پرسشهای بالا، رویکردهای مختلفی پیشنهاد شده که شامل موارد زیر است:

۱. رویکرد اقلام پولی - غیر پولی<sup>(۱)</sup>:

۲. رویکرد جاری - غیر جاری<sup>(۲)</sup>.

۳. رویکرد موقتی<sup>(۳)</sup>

۴. رویکرد خالص سرمایه‌گذاری (رویکرد جاری)<sup>(۴)</sup>.

رویکرد اقلام پولی - غیر پولی، مشابه رویکرد ارزشهای تاریخی - قدرت خرید ثابت، در موارد تعدیل ارزشها بر اساس تغییر سطح قیمتها می‌باشد. داراییهای پولی و بدهیهای پولی که بر مبنای ارزشهای جاری بیان شده‌اند، با بکارگیری نرخ تسعیر ارز در تاریخ ترازنامه تبدیل می‌گردند. هنگامی که داراییهای پولی نگهداری می‌شوند و یا بدهیهای پولی وجود دارند و نرخ تسعیر طی دوره تغییر می‌کند، سود یا زیان غیر عملیاتی ناشی از تبدیل ایجاد می‌گردد. این قبیل سود و زیانها که مربوط به اقلام پولی است تحقق یافته فرض می‌شوند و لازم است در صورت سود و زیان گزارش گردند. این موضوع، مشابه سود یا زیان قدرت خرید است که در مورد تعدیل بر اساس سطح قیمتها محاسبه و گزارش می‌شود. داراییها و بدهیهای غیر پولی نیز بر مبنای نرخ تسعیر در تاریخهای تحصیل تبدیل می‌گردند. پیروی از این روش موجب می‌شود که کاهش نرخ تسعیر، در تاریخی متعاقب تاریخ تحصیل، باعث محاسبه زیان نگردد زیرا، بهای تمام شده تاریخی بیان شده بر مبنای پول همپراز تغییر نکرده است. یکی از مشکلات این رویکرد، اختیاری بودن طبقه‌بندی اقلام به پولی و غیر پولی می‌باشد.

رویکرد دوم، بر طبقه‌بندی جاری - غیر جاری مبتنی است. در این رویکرد، اقلام جاری بر اساس نرخ جاری ارز تسعیر می‌گردند زیرا با عملیات جاری واحد انتفاعی ارتباط دارند. اما اشکالی که در این مورد مطرح شده این است که تغییر نرخ تسعیر ارز تنها در مورد اقلام جاری اعمال و در نتیجه سود و زیان مربوط به مخاطره مبادله ارزی، بیش از واقع محاسبه می‌گردد. به بیان دیگر، داراییها، اعم از جاری و غیر جاری، پوششی برای مخاطره ناشی از بدهیها محسوب می‌شوند در حالی که در رویکرد مورد بحث، تنها داراییهای جاری مد نظر قرار می‌گیرند.

(۱) The monetary / non monetary approach

(۲) The current / non current approach

(۳) The temporal approach

(۴) The net investment approach (current approach)

رویکرد موقتی، تعدیلی در دو روش مطروحه بالا محسوب می‌شود. در رویکرد موقتی، نرخ ارز برای تسعیر، بر اساس روش اندازه‌گیری در سیستم حسابداری تعیین می‌گردد. یعنی، اقلامی که بر مبنای بهای تمام شده تاریخی گزارش شده‌اند، بر اساس نرخ ارز تاریخی تسعیر و اقلامی که بر مبنای قیمت‌های جاری یا قیمت‌های مورد انتظار گزارش شده‌اند، بر اساس نرخ جاری ارز تسعیر می‌شوند. با این ترتیب، به نظر می‌رسد که بکارگیری این روش، با ساختار سیستم حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی هم‌آهنگ باشد. اما علیرغم این هم‌آهنگی، بکارگیری روش موقتی منطقی نیست زیرا سود و زیان ناشی از تبدیل، به‌جای این که با واقعیت‌های اقتصادی مرتبط باشد به روشهای حسابداری ربط داده شده است.

در رویکرد خالص سرمایه‌گذاری، شرکت فرعی خارجی نوعی سرمایه‌گذاری تلقی و بازده آن از طریق سود خالص شرکت فرعی (متعلق به شرکت اصلی) محاسبه می‌شود. یعنی از لحاظ مفهوم، عملیات خارجی به عنوان یک شخصیت جدا از شرکت اصلی در نظر گرفته می‌شود. بنابراین، تمامی داراییها و بدهیهای شرکت فرعی، بر اساس نرخ ارز در تاریخ ترازنامه تسعیر می‌گردند (رویکرد جاری). اقلام صورت سود و زیان نیز به‌طور کلی بر اساس میانگین نرخ ارز، طی دوره مورد گزارش تسعیر می‌شوند. به بیان دیگر، فرض می‌شود که خالص سرمایه‌گذاری، با مخاطره تغییر نرخ تسعیر ارز مواجه است. محاسبه سود و زیان ناشی از تغییر نرخ ارز نیز بستگی به ماهیت سرمایه‌گذاری و مفروضات مرتبط با مخاطره دارد. چنانچه سرمایه‌گذاری ماهیتاً دائمی تلقی شود، محاسبه سود و زیان تغییر نرخ ارز لزومی ندارد زیرا، قرار بر تبدیل سرمایه‌گذاری به پول رایج در کشور شرکت اصلی نیست. بنابراین، مادام که سرمایه‌گذاری تصفیه نشده است سود و زیانی محاسبه نمی‌شود. هنگام تصفیه نیز سود و زیان تسعیر تحقق یافته محسوب می‌شود.

مبادلاتی که بر مبنای ارز (در کشور متبوع شرکت فرعی) انجام و طی دوره نسبتاً کوتاهی کامل می‌شوند، با مخاطره تغییر نرخ ارز مواجه‌اند و محاسبه و گزارش سود و زیان تغییر نرخ ارز در صورت سود و زیان ضرورت دارد.

#### استاندارد شماره ۸ در مقایسه با استاندارد شماره ۵۲

##### هیأت استانداردهای حسابداری مالی

در سال ۱۹۷۵ میلادی، پس از بحث و گفتگوی بسیار، استاندارد شماره ۸ توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی منتشر گردید. در این استاندارد، بکارگیری روش موقتی (به شرح بخش قبل) الزامی شده و لازم است هر گونه سود یا زیان ناشی از نوسان نرخ ارز در صورت سود و زیان انعکاس یابد. این استاندارد، بلافاصله پس از انتشار با مخالفت و انتقادهای بسیار مواجه گردید. دلیل این مخالفتها

نیز، انعکاس سود و زیان تغییر نرخ ارز در صورت سود و زیان و نوسان سود شرکت اصلی به دلیل عواملی خارج از کنترل مدیریت بوده است.

متعاقب انتقادهای وارد شده به استاندارد شماره ۸، هیأت استانداردهای حسابداری مالی موضوع را مجدداً مورد بررسی قرار داد و اصطلاحی را تحت عنوان پول عملیاتی<sup>(۱)</sup> مطرح کرد. پول عملیاتی به عنوان پولی تعریف شده است که شرکت فرعی خارجی عملیات خود را با آن انجام می‌دهند.

هیأت استانداردهای حسابداری مالی در استاندارد جدید<sup>(۲)</sup>، فرایند دو مرحله‌ای را برای تبدیل صورتهای مالی توصیه کرد. در مرحله اول، تمامی ارقام بیان شده بر حسب پولی به غیر از پول عملیاتی، با استفاده از روش موقتی، به پول عملیاتی تبدیل می‌شود. سپس، ارقام بیان شده بر حسب پول عملیاتی، با بکارگیری روش خالص سرمایه‌گذاری، به پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی تبدیل می‌گردد. به بیان دیگر، تمامی داراییها و بدهیها بر اساس نرخ جاری ارز تسعیر می‌شوند. اقلام صورت سود و زیان نیز بر مبنای میانگین نرخ ارز دوره مالی تسعیر می‌گردند. حقوق صاحبان سرمایه نیز بر مبنای نرخ تاریخی ارز تسعیر می‌شود. تغییر کلیدی در استاندارد جدید این است که سود و زیانی که به روش توصیه شده محاسبه می‌گردد مستقیماً در حسابهای ترازنامه انعکاس می‌یابد. به بیان دیگر، مادام که عملیات شرکتهای فرعی خارجی به طور نسبتاً مستقلی اداره می‌شود، اثری بر صورت سود و زیان شرکت اصلی نخواهد داشت. صرفنظر از این که استاندارد جدید از لحاظ نظری قابل توجیه باشد یا نباشد، اما در عمل به مخالفتها و انتقادهای وارده به استاندارد شماره ۸ خاتمه داده است.

## خلاصه

مواجهه با تورم و تغییر قیمتها، مسئله‌ای پیچیده و جدی را برای تئوری حسابداری ایجاد کرده است. ادبیات تئوری حسابداری، راه کارهای گوناگونی را برای حل این مسئله مطرح کرده و مورد بحث قرار داده است.

تعدیل بر مبنای تغییر سطح قیمتها، یکی از روشهایی است که در واقع ادامه حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی محسوب می‌شود. در این روش، بهای تمام شده مستهلک نشده داراییها و بدهیهای غیر پولی به ازای تغییر سطح قیمتها از تاریخ تحصیل آنها تعدیل می‌گردد. ارقام منتج از این

(۱) Functional currency

(۲) SFAS # 52 منتشر شده در سال میلادی ۱۹۸۱.

تعدیل در صورت سود و زیان و ترازنامه، قابلیت تجمیع دارند زیرا بر حسب قدرت خرید جاری بیان شده‌اند. حفظ سرمایه نیز بر مبنای سطح عمومی قیمت‌ها اندازه‌گیری می‌شود. اما باید توجه شود که نتایج این تعدیل به معنای استفاده از ارزشهای جاری نمی‌باشد و تنها تعدیل ارزشهای تاریخی بر مبنای تغییر سطح قیمت‌ها محسوب می‌گردد.

در استاندارد حسابداری شماره ۳۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بکارگیری روش قدرت خرید ثابت و روش ارزشهای جاری به عنوان اطلاعات مکمل صورتهای مالی اساسی (مبتنی بر ارزشهای تاریخی) توصیه شده است. علاوه بر این، گزارش سود و زیان قدرت خرید مربوط به اقلام پولی و همچنین گزارش کل سود و زیان نگهداری که به دو بخش توّرمی و حقیقی تقسیم شده نیز الزامی شده است. اما سؤالات مربوط به فایده، قابلیت فهم و کاهش نرخ تورم موجب شد که این استاندارد مورد تجدید نظر قرار گیرد.

در استاندارد حسابداری شماره ۸۲ (سال ۱۹۸۴ میلادی)، بکارگیری روش قدرت خرید ثابت (مطروح در استاندارد شماره ۳۳) ملغی گردید. متعاقب آن در استاندارد حسابداری شماره ۸۹ (سال ۱۹۸۶ میلادی)، باقیمانده موارد توصیه شده در استاندارد شماره ۳۳ نیز از حالت الزامی بودن خارج و ارائه اطلاعات مربوط اختیاری گردید.

در انتهای فصل نیز مطلبی که از برخی جهات مشابه تعدیل بر مبنای تغییر سطح قیمت‌هاست. یعنی تسعیر ارز و صورتهای مالی بیان شده بر حسب پولهای خارجی مطرح گردید. در این مورد، چهار رویکرد تحت عناوین اقلام پولی - غیر پولی، جاری - غیر جاری، موقتی، و خالص سرمایه‌گذاری مورد بحث قرار گرفت. در ادامه بحث، استانداردهای حسابداری شماره ۸ و ۵۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی مطرح و مقایسه شد. در استاندارد شماره ۵۲ فرایندی دو مرحله‌ای توصیه شده است که در آن، ابتدا ارقام بیان شده بر حسب پولی به غیر از پول عملیاتی، به پول عملیاتی تبدیل و سپس، این ارقام با بکارگیری روش خالص سرمایه‌گذاری، به پول رایج در کشور شرکت اصلی تبدیل می‌گردد.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. چرا در شاخصهای قیمت محاسبه شده به روش پاشه، تغییرات تکنولوژیک لحاظ می‌شود در حالیکه در شاخصهای لاسپیرز این طور نیست؟
۲. مفاهیم حفظ سرمایه مالی و حفظ سرمایه مادی (توان تولیدی) را با یکدیگر مقایسه کنید.
۳. به چه دلیل یا دلایلی، تعدیل صورتهای مالی سنتی بر اساس تغییر سطح قیمتها ضرورت دارد؟
۴. تفاوت صورتهای مالی تعدیل شده بر اساس تغییر سطح قیمتها را با صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای جاری بیان کنید.
۵. تفاوت داراییها و بدهیهای پولی و غیر پولی را از لحاظ تعدیل بر اساس تغییر سطح قیمتها تشریح کنید.
۶. شباهتها و تفاوتهای صورتهای مالی سنتی را با صورتهای مالی مکمل (بر اساس تغییر سطح قیمتها و ارزشهای جاری) مورد بحث قرار دهید.

### مسایل

۱. یک فقره دارایی، در تاریخ ششم فروردین  $13 \times 1$  به قیمت ۱۰ میلیون ریال تحصیل شده که عمر مفید آن ۵ سال است و ارزش اسقاط نیز ندارد. روش استهلاك این دارایی خط مستقیم است. شاخصهای قیمت برای ۵ سال به شرح زیر است:

$\frac{13 \times 5}{125}$	$\frac{13 \times 4}{120}$	$\frac{13 \times 3}{108}$	$\frac{13 \times 2}{95}$	$\frac{13 \times 1}{100}$	شاخص قیمت خاص دارایی
۱۲۵	۱۲۰	۱۰۸	۹۵	۱۰۰	
۱۲۵	۱۱۲	۱۱۵	۱۱۰	۱۰۰	شاخص قیمت عمومی

مطلوب است:

- الف - محاسبه هزینه استهلاك مبتنی بر ارزش جاری برای هر یک از سالها.
- ب - محاسبه سود غیر عملیاتی تحقق یافته حقیقی برای هر یک از سالهای  $13 \times 2$  الی  $13 \times 5$ .



۲. اطلاعات مستخرج از گزارش سالانه شرکت آلفا در سال ۱۳×۱ در ارتباط با سود حاصل از عملیات مستمر، بر حسب ارزشهای تاریخی و جاری در پیروی از استاندارد شماره ۳۳ به شرح زیر است:

صورت سود و زیان تعدیل شده بر اساس تغییرات قیمت

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳×۱

(بر حسب ۱۰۰۰ ریال)

ارزشهای تاریخی	ارزشهای جاری	عملیات مستمر
۴۰۷,۴۳۹	۴۰۷,۴۳۹	درآمد فروش
۳۳۰,۷۳۴	۳۳۰,۳۸۶	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۹,۲۵۸	۳۹,۲۵۱	هزینه‌های عمومی و اداری
۲,۹۹۸	۲,۹۹۸	هزینه تأمین مالی
۲,۳۲۱	۲,۳۲۱	هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان
(۲,۰۷۰)	(۲,۰۷۰)	درآمد سود تضمین شده
۱۵,۸۰۰	۱۵,۸۰۰	برآورد مالیات بر درآمد
<u>۱۸,۳۹۸</u>	<u>۱۸,۷۵۳</u>	سود حاصل از عملیات مستمر
۵۰۰		سود قدرت خرید ناشی از نگهداری خالص بدهی
		افزایش ارزش جاری موجودیها، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات نگهداری شده طی سال
۳,۳۰۰		اثر افزایش سطح عمومی قیمت‌ها
۶,۴۰۰		فزونی (کاستی) ارزشهای جاری نسبت به افزایش سطح عمومی قیمت‌ها
<u>(۳,۱۰۰)</u>		

مطلوب است:

الف - محاسبه سود قابل توزیع

ب - محاسبه سود تحقق یافته، با فرض این که ۲۰ درصد جمع سود حقیقی نگهداری داراییها طی سال تحقق یافته باشد.

۳. یک شرکت ساختمانی، ماشین بتون سازی را در اختیار دارد که سه سال از عمر مفید ۱۰ ساله آن سپری شده است. این ماشین هنگام تحصیل بهای تمام شده‌ای معادل ۳۰۰ میلیون ریال داشته است. ارزش جایگزینی ماشین مورد بحث، قبل از پیدایش تکنولوژی جدید، بالغ بر ۲۲۰ میلیون ریال بوده است. اخیراً ماشین جدیدی به بازار آمده که بهای تمام شده‌ای بالغ بر ۳۶۰ میلیون ریال و عمر مفید اضافی معادل ۱۰ سال دارد. تولید سالانه هر دو ماشین مساوی ۳۰۰۰۰ بشکه بتون می‌باشد. هزینه متغیر هر بشکه بتون، با بکارگیری ماشین قدیمی، معادل ۱۰۰ ریال و با ماشین جدید، معادل ۵۰ ریال است. هزینه تأمین مالی شرکت مورد بحث معادل ۸ درصد می‌باشد.

**مطلوب است:**

با فرض این که قصد مدیریت، نگهداری ماشین قدیم است، محاسبه کاهش ارزش نابابی ماشین در صورت بکارگیری ارزشهای جاری.

۴. شرکت بتا عملیات خود را در شمال کشور پنج سال قبل شروع کرده است. همان طور که در جدول (۱ - ۱۲) نشان داده شده، فروش شرکت به طور منظم افزایش یافته است. بازده حقوق صاحبان سرمایه (سود خالص تقسیم بر سرمایه و سود انباشته) نیز مستمراً افزایش یافته است. با توجه به موفقیت عملیات، شرکت بتا واحد تولیدی دیگری در جنوب کشور تأسیس کرد که کاملاً مشابه واحد تولیدی شمال می‌باشد. نتایج عملیات واحد جدید نیز در جدول (۲ - ۱۲) منعکس شده است. اما مقایسه نتایج عملیات دو واحد تولیدی در سال ۱۳۸۱ رضایت‌بخش نمی‌باشد. مثلاً، نرخ بازده سرمایه واحد شمال مساوی ۱۳/۳ درصد و نرخ بازده سرمایه واحد جنوب مساوی ۸/۶ درصد بوده است. نرخ تورّم در هر یک از سالهای ۱۳۷۷ الی ۱۳۸۱ به طور مستمر مساوی ۱۰ درصد بوده است.

**مطلوب است:**

- الف - محاسبه ارزش جایگزینی واحد تولیدی شمال در آخر هر یک از سالهای ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱.
- ب - بحث در باره لزوم تعدیل ارزشهای دفتری هر یک از واحدها یا هر دو واحد، بر مبنای تورّم.
- ج - محاسبه اثر تعدیل مذکور در بند (ب) بالا بر نرخهای بازده واحدهای تولیدی.

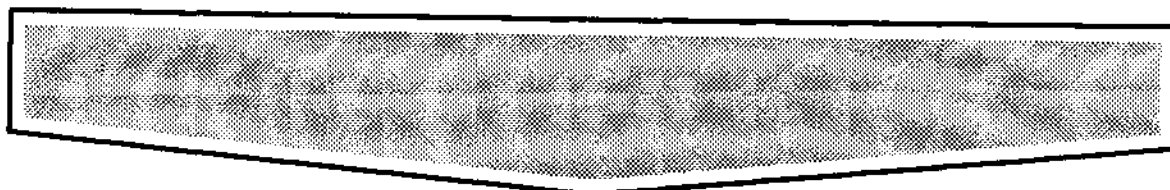
(ارقام به میلیون ریال)					
۱۳۷۷	۱۳۷۸	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	
۲۰۰	۴۲۰	۶۶۲	۹۲۸	۱,۲۲۱	موجودی نقد
۲۰۰	۲۰۰	۲۰۰	۲۰۰	۲۰۰	موجودی کالا
۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	بهای تمام شده داراییها (ناخالص)
(۲۰۰)	(۴۰۰)	(۶۰۰)	(۸۰۰)	(۱,۰۰۰)	استهلاک انباشته
<u>۱,۲۰۰</u>	<u>۱,۲۲۰</u>	<u>۱,۲۶۲</u>	<u>۱,۳۲۸</u>	<u>۱,۴۲۱</u>	
۱,۲۰۰	۱,۲۰۰	۱,۲۰۰	۱,۲۰۰	۱,۲۰۰	سرمایه
۰	۲۰	۶۲	۱۲۸	۲۲۱	سود انباشته
<u>۱,۲۰۰</u>	<u>۱,۲۲۰</u>	<u>۱,۲۶۲</u>	<u>۱,۳۲۸</u>	<u>۱,۴۲۱</u>	
۱,۰۰۰	۱,۱۰۰	۱,۲۱۰	۱,۳۳۱	۱,۴۶۴	درآمد فروش
۵۰۰	۵۵۰	۶۰۵	۶۶۶	۷۳۲	بهای تمام شده کالای فروش رفته
۳۰۰	۳۱۰	۳۲۱	۳۳۳	۳۴۶	هزینه‌ها
<u>۲۰۰</u>	<u>۲۴۰</u>	<u>۲۸۴</u>	<u>۳۳۲</u>	<u>۳۸۶</u>	سود قبل از مالیات
۱۰۰	۱۲۰	۱۴۲	۱۶۶	۱۹۳	مالیات بر درآمد
<u>۱۰۰</u>	<u>۱۲۰</u>	<u>۱۴۲</u>	<u>۱۶۶</u>	<u>۱۹۳</u>	سود خالص
۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	سود سهام توزیع شده
۰	۲۰	۴۲	۶۶	۹۳	افزایش سود انباشته
<u>٪۸/۳</u>	<u>٪۹/۸</u>	<u>٪۱۱/۳</u>	<u>٪۱۲/۵</u>	<u>٪۱۳/۳</u>	بازده حقوق صاحبان سرمایه

جدول (۱- ۱۲)

(ارقام به میلیون ریال)		
۱۳۸۰	۱۳۸۱	
<u>۲۰۰</u>	<u>۵۲۶</u>	موجودی نقد
۲۶۶	۲۶۶	موجودی کالا
۱,۳۳۱	۱,۳۳۱	بهای تمام شده داراییها (ناخالص)
۰	(۲۶۶)	استهلاک انباشته
<u>۱,۷۹۷</u>	<u>۱,۸۵۷</u>	
<u>۱,۷۹۷</u>	<u>۱,۷۹۷</u>	سرمایه
-	۶۰	سود انباشته
<u>۱,۷۹۷</u>	<u>۱,۸۵۷</u>	
	۱,۴۶۴	درآمد فروش
	۷۳۲	بهای تمام شده کالای فروش رفته
	۴۱۲	هزینه‌ها
	<u>۳۲۰</u>	سود قبل از مالیات
	۱۶۰	مالیات بر درآمد
	<u>۱۶۰</u>	سود خالص
	۱۰۰	سود سهام توزیع شده
	<u>۶۰</u>	افزایش سود انباشته
	۸/۶٪	بازده حقوق صاحبان سرمایه

جدول (۲-۱۲)

## فصل سیزدهم



### مالیات بر درآمد در حسابداری مالی

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- سود گزارش شده حسابداری در مقایسه با سود مشمول مالیات .
- نظریات موافق و مخالف تخصیص مالیات .
- مالیات انتقالی به دوره‌های آتی و چارچوب نظری .
- ارائه نتایج تخصیص مالیات .

## مقدمه

اختلاف نظرهای عمده‌ای که در دهه‌های گذشته در باره تخصیص‌های مالیاتی به وجود آمده و همچنین مشکلات نظری مربوط به آن، به دلیل تفاوت در نحوه محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات بوده است. تفاوت بین تعاریف این دو سود، موجب بروز پدیده‌ای به نام **تخصیص بین دوره‌ای مالیات** (۱) شده که در آن، حسابداری با عنوان **مالیات انتقالی به دوره‌های آتی** (۲) برای ثبت تفاوت ارقام مالیات ایجاد گردیده است.

برخی از نظریه‌پردازان حسابداری پیشنهاد کرده‌اند که هزینه مالیات بر مبنای سود گزارش شده حسابداری محاسبه شود. اما با توجه به تفاوت اساسی اهداف محاسبه سود حسابداری و سود مشمول مالیات، ممکن است این پیشنهاد راه حل قابل قبولی را در بر نداشته باشد. برخی دیگر از صاحب‌نظران بر این باورند که ابهامات ایجاد شده در اذهان استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی را می‌توان با گزارش هزینه مالیات به مبلغی مساوی مبلغی که باید به مقامات مالیاتی پرداخت شود برطرف کرد (۳). به بیان دیگر، چرا اصلاً تخصیص بین دوره‌ای مالیات وجود داشته باشد؟ آیا حذف این روش حسابداری موجب ارائه اطلاعات روشنتر به استفاده‌کنندگان و افشای مناسبتر نمی‌شود؟

در این فصل کوشش می‌شود که برخی از مسایل بحث‌انگیز مرتبط با سؤالات بالا ارائه گردد. ابتدا تفاوت بین سود گزارش شده حسابداری و سود مشمول مالیات تشریح می‌شود. سپس موضوع تخصیص مالیاتی و دلایل له و علیه آن مورد بحث قرار می‌گیرد. به دنبال این بحث، راه‌حلهای مطروحه در بیانیه‌های مختلف حسابداری تشریح و مقایسه می‌شود. در انتهای فصل نیز موضوع **تخصیص طی دوره مالیات** (۴) ارائه می‌گردد.

### سود گزارش شده حسابداری در مقایسه با سود مشمول مالیات

تفاوت‌های عمده بین سود مشمول مالیات (۵) و سود گزارش شده به سهامداران (۶) را می‌توان تحت دو عنوان اصلی زیر طبقه‌بندی کرد:

- 
- |   |     |
|---|-----|
| Interperiod tax allocation  | (۱) |
| Deferred tax account  | (۲) |
| (۳) قبل از انتشار بیانیه شماره ۱۱ هیأت اصول حسابداری (۱۱ APB)، در کشور آمریکا به همین ترتیب عمل می‌شده است. |     |
| Intraperiod tax allocation  | (۴) |
| taxable income  | (۵) |
| Income reported to shareholders   | (۶) |

۱. **اختلافهای دائمی**<sup>(۱)</sup> که از قوانین مربوط به معافیتها یا محدودیتهای مجاز، به دلایل اقتصادی، سیاسی یا اداری ناشی می‌شود و ربطی به محاسبه سود خالص حسابداری ندارد.

۲. **اختلافهای موقت**<sup>(۲)</sup> که از موارد زیر ناشی می‌گردد:

الف - تفاوت زمان بندی اقلام بدهکار و بستانکار در صورت سود و زیان که **تفاوتهای بین دوره‌ای**<sup>(۳)</sup> نیز نامیده می‌شود.

ب - تفاوتهای مربوط به مبانی مختلف اندازه گیری در حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی که **تفاوتهای ارزشیابی**<sup>(۴)</sup> نیز نامیده می‌شود.

در مواردی که تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری مربوط به اختلافهای موقت است، ثبت هزینه مالیات مبتنی بر سود حسابداری (قبل از مالیات)، تخصیص بین دوره‌ای مالیات را ایجاب می‌کند. اصل زیربنای تخصیص بین دوره‌ای مالیات این است که مالیات پرداختی از سودی تبعیت کند که مبنای محاسبه آن است. سودی که در دوره مالی جاری مشمول مالیات اما در دوره‌های مالی بعد شناسایی و گزارش می‌شود، موجب انتقال هزینه مالیات به دوره‌های بعد می‌گردد<sup>(۵)</sup>. سودی که برای مقاصد حسابداری در دوره مالی جاری شناسایی اما در دوره‌های مالی بعد مشمول مالیات می‌شود، موجب شناسایی هزینه مالیات در دوره جاری می‌گردد<sup>(۶)</sup>.

تمایل به گزارش اقلامی که مستقیماً به بدهکار سود انباشته منظور می‌شود و یا سود و زیانهای غیر مترقبه و سایر اقلام غیر عملیاتی که پس از احتساب مالیات گزارش می‌شوند، موجب بکارگیری روشی می‌گردد که تخصیص طی دوره مالیات<sup>(۷)</sup> نام دارد. در این روش، جمع هزینه مالیات واحد انتفاعی به بخشهای مختلف صورت سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته تخصیص می‌یابد. نظر به این که بکارگیری این روش موجب تأثیر بر اقلام صورت سود و زیان و صورت سود (زیان) انباشته یک دوره مشخص می‌شود، مخالفت چندانی با آن به عمل نیامده است. علاوه بر این، تخصیص طی دوره مالیات، موجب اختلاف بین مبلغ مالیات پرداختی و هزینه مالیات گزارش شده نمی‌شود. تنها اثر این تخصیص در انتهای فصل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

- 
- Permanent differences (۱)
  - Temporary differences (۲)
  - Interperiod differences (۳)
  - Valuation differences (۴)
  - Deferral of tax expense (۵)
  - Accrual of tax expense (۶)
  - Intraperiod tax allocation (۷)

## اختلافهای دایمی

اختلافهای دایمی، انعکاسی از محاسبه مجموع مالیاتی است که واحد انتفاعی طی عمر خود پرداخت می‌کند. مثالی برای این قبیل اختلافها، سود اوراق مشارکت دولتی است که در محاسبه سود حسابداری لحاظ می‌شود اما مشمول مالیات نمی‌باشد. مثال دیگر در برخی از کشورهای صنعتی، استهلاک سرفلی است که از سود حسابداری کسر اما هزینه قابل احتساب برای مالیات به شمار نمی‌آید. به‌طور کلی، اختلافهای دایمی تنها بر جمع مالیات پرداختی تأثیر می‌گذارد و مستلزم تخصیص بین دوره‌ای مالیات نمی‌باشد. بنابراین، از لحاظ تئوری حسابداری، این اختلافها موجب طرح مسایل بحث‌انگیز نمی‌شود. فرض بر این است که سود حسابداری، قبل از طرح اختلافهای موقت و مسئله تخصیص بین دوره‌ای مالیات، به ازای اختلافهای دایمی تعدیل شده است.

## اختلافهای موقت

اختلافهای موقت را می‌توان به کمک یک مثال به آسانی تشریح کرد. فرض کنید سود حسابداری (قبل از مالیات) شرکت آلفا مساوی ۱۰۰ میلیون ریال است. با فرض نرخ مالیاتی مساوی ۳۴ درصد، هزینه مالیات شرکت مزبور مساوی ۳۴ میلیون ریال خواهد بود. اما بخشی از درآمد فروش شرکت در دوره مورد نظر، در سال بعد شناسایی خواهد شد. مثلاً ممکن است شرکت آلفا برای مقصد گزارشگری مالی، حسابداری تعهدی و برای مقصد مالیاتی، حسابداری نقدی را مورد استفاده قرار دهد و بنابراین، سود مشمول مالیات تنها مساوی ۲۰ میلیون ریال باشد. با این ترتیب، مالیات پرداختی شرکت در دوره مورد نظر مساوی ۶/۸ میلیون ریال می‌باشد:

$$\text{میلیون ریال } ۳۴ = ۱۰۰ \times ۳۴\% = \text{هزینه مالیات}$$

$$\text{میلیون ریال } ۶/۸ = ۲۰ \times ۳۴\% = \text{مالیات پرداختی}$$

تفاوت دو رقم بالا یعنی ۲۷/۲ میلیون ریال، به حساب **بدهی مالیاتی انتقالی به دوره آتی**<sup>(۱)</sup> منظور می‌شود. به بیان دیگر، شرکت آلفا اکنون مبلغ ۶/۸ میلیون ریال بدهی مالیاتی دارد و در صورت یکسان ماندن تمامی شرایط دیگر، مبلغ ۲۷/۲ میلیون ریال را نیز باید در آینده بپردازد. چنانچه در سال آینده، سود مشمول مالیات، معادل مبلغ ۸۰ میلیون ریال بر سود حسابداری فزونی داشته باشد، مبلغ ۲۷/۲ میلیون ریال مالیات انتقالی به دوره‌های آتی حذف خواهد شد<sup>(۲)</sup>.

(۱) Deferred tax liability

(۲) مبحث اختلافهای موقت و تخصیص مالیاتی در حال حاضر در کشور ایران مورد ندارد اما نظر به این که در اغلب کشورهای صنعتی این موضوع مطرح است و جایگاه خود را در تئوری حسابداری دارد، از لحاظ کامل بودن مطالب و درک زیربنای نظری این روشها، شرح لازم در این فصل آورده شده است.



از دیدگاه تئوری حسابداری مالیات بر درآمد، اختلافهای موقت کانون توجه محسوب می‌شود زیرا، حسابداران تا حدودی بر نحوه حسابداری آن کنترل دارند. این اختلافها منشاء اصلی وجود تفاوت بین هزینه مالیات و مالیات پرداختنی در یک دوره مالی معین به شمار می‌آیند. اما بر خلاف اختلافهای دائمی، در طول عمر واحد انتفاعی، تفاوتی بین دو نوع مالیات مذکور در بالا باقی نمی‌ماند.

### تفاوت زمان بندی

همان طور که قبلاً گفته شد، در مواردی که رویدادهای مالی، در یک دوره بر سود مشمول مالیات و در دوره‌ای دیگر بر سود حسابداری (قبل از مالیات) تأثیر می‌گذارد، تخصیص بین دوره‌ای مالیات ضرورت پیدا می‌کند. این قبیل موارد بر حسب تعریف، تفاوت زمان بندی نامیده شده‌اند. بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها، چهار وضعیت ممکن شناخته شده است:

۱. مبلغی که برای مقاصد مالیاتی از سود کسر شده اما از لحاظ گزارشگری مالی به دوره‌های بعد انتقال یافته است. مثال متداول برای این وضعیت، بکارگیری روش نزولی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و بکارگیری روش خط مستقیم برای گزارشگری مالی است.
۲. درآمد فروش در دوره مالی جاری شناسایی شده اما از لحاظ مقاصد مالیاتی، شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مثال مناسب برای این وضعیت، بکارگیری روش فروش اقساطی برای مقاصد مالیاتی و شناسایی درآمد فروش برای گزارشگری مالی می‌باشد.
۳. سودی که در محاسبه مالیات لحاظ شده اما شناسایی آن در صورتهای مالی به تعویق افتاده است. مثالی برای این وضعیت پیش دریافت اجاره است که در دوره وصول، به سود مشمول مالیات اضافه اما شناسایی آن به دوره ارائه خدمات مربوط موکول شده است.
۴. هزینه‌هایی که از سود دوره جاری کسر شده اما از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات شناسایی آن به دوره‌های بعد موکول شده است. مثلاً هزینه‌های تضمین کالا که در صورت سود و زیان دوره جاری منظور اما احتساب آن به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی به دوره مالی پرداخت واقعی آن موکول می‌شود.

در وضعیتهای اول و دوم، لازم است از حساب بدهی مالیاتی انتقالی به دوره‌های آتی استغناء شود زیرا، هزینه مالیات مربوط به دوره مالی جاری بزرگتر از مبلغ مالیات قابل پرداخت دوره جاری است. در وضعیتهای سوم و چهارم، استفاده از حساب پیش پرداخت مالیات یا حسابهای بدهکار دیگر (در سمت داراییها) ضرورت دارد زیرا، مبلغ مالیات پرداختی در دوره جاری بیش از مبلغ هزینه مالیات گزارش شده در صورت سود و زیان این دوره است.

### تفاوت ارزشیابی

موارد دیگری که به عنوان اختلافهای موقت و در ارتباط با مبانی ارزشیابی، در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها مطرح شده به شرح زیر است:

۱. کاهش مبنای مالیاتی داراییهای استهلاک پذیر به دلیل تخفیفهای مالیاتی.

۲. عملیات در کشورهای خارجی که پول عملیاتی و پول گزارشگری آن یکسان است. بر اساس استانداردهای برخی از کشورها، پس از تغییر نرخ ارز، مبنای مالیاتی برخی از داراییها و بدهیهای عملیات خارجی می‌تواند با موارد متناظر آن بر مبنای ارزشهای تاریخی و پول کشور اصلی تفاوت داشته باشد.

۳. افزایش مبنای مالیاتی داراییها به دلیل تعدیل بر اساس تورم. این تعدیل موجب می‌شود که این مبنای با مبانی ارزشیابی مبتنی بر ارزشهای تاریخی صورتهای مالی تفاوت پیدا کند.

۴. ترکیب واحدهای تجاری به روش خرید که در آن، ارزشهای منتسب به داراییهای ترکیب شده می‌تواند با مبانی مالیاتی متناظر آن تفاوت داشته باشد.

موارد مشروح بالا به دلیل وجود تفاوت بین مبانی ارزشیابی حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی ایجاد می‌شود و با اصطلاح تفاوت ارزشیابی مورد اشاره قرار می‌گیرد. اما اصطلاح اختلافهای موقت، هر دو مورد تفاوتهای زمان بندی و ارزشیابی را زیر پوشش قرار می‌دهد.

### رویکرد ترازنامه

رویکردی دیگر برای محاسبه اختلافهای موقت (به جز آن چه که در بالا ذکر شد) بر این واقعیت مبتنی است که در صورتهای مالی همبسته، تمامی رویدادهایی که موجب بروز اختلافهای موقت می‌شوند، در ترازنامه نیز به نحوی تأثیر می‌گذارند. مثلاً، جداول متفاوت استهلاک موجب محاسبه ارزشهای دفتری متفاوت می‌شود. به بیان دیگر، تفاوت بین ارزشهای دفتری حسابهایی که برای گزارشگری مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد و حسابهایی که برای حسابداری مالیاتی بکار گرفته می‌شوند، باید مساوی جمع انباشته اختلافهای موقت تا تاریخ مورد نظر باشد.

اگرچه رویکرد ترازنامه، روشی دیگر را برای محاسبه مطرح می‌کند اما مطلب تازه‌ای را در سطح تئوری اضافه نمی‌نماید.

## نظریات موافق و مخالف تخصیص مالیات

تخصیص بین دوره‌ای مالیات، موجب ایجاد بحث و گفتگو میان صاحب‌نظران حسابداری شده است. این اختلاف‌نظرها، ریشه در عدم توافقیهای عمده در باره فرضیات بنیادی متعددی دارد که در ادبیات حسابداری طی سالیان نسبتاً طولانی مطرح شده است. یک گروه از حسابداران بر این باورند که مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، مفهومی بنیادی به شمار می‌آید. این گروه استدلال می‌کنند که گزارش سود خالص باید هرگونه تأثیری را بر ترازنامه نادیده انگارد. گروهی دیگر از حسابداران استدلال می‌کنند که ارزشیابی داراییها و بدهیها می‌تواند تفسیر اقتصادی را امکان‌پذیر سازد. گروه سوم، اولویتهای خود را بر این باور استوار می‌سازند که پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده با اهمیت‌تر از پیش‌بینی سود خالص محسوب می‌شود. به باور این گروه، صورتهای مالی باید هرچه بیشتر گردش وجوه نقد را منعکس کند تا بتوان بر اساس آن، گردش آتی وجوه نقد را پیش‌بینی کرد. این مباحث در بخش زیر با تفصیل بیشتر تشریح خواهد شد.

### دلایل موافقین تخصیص مالیاتی

در مقاطع زمانی مختلف، دلایلی در حمایت از تخصیص بین دوره‌ای مالیات اقامه شده است. سه دسته از این دلایل بر مفاهیم سه‌گانه زیر مبتنی می‌باشد: (۱) مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، (۲) مفهوم تداوم فعالیت، (۳) روشهای مدیریت.

#### مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش

دلایل سنتی برای حمایت از تخصیص کامل یا جامع بین دوره‌ای مالیات، بر مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش تکیه داشته است. همان‌طور که در فصول قبل گفته شد، مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش، فرایند گزارش هزینه‌ها را بر اساس ارتباطات علت و معلول با درآمد فروش تبیین می‌کند. بر اساس استانداردهای حسابداری برخی از کشورها بکارگیری مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش ایجاب می‌کند که هزینه مالیات بر درآمد گزارش شده، شامل آثار مالیاتی تمام اقلام درآمد فروش و هزینه‌های لحاظ شده در محاسبه سود قبل از مالیات باشد. با توجه به این مفهوم شمول کلی، رویکرد

بالا اصطلاحاً تخصیص جامع مالیات<sup>(۱)</sup> نیز نامیده شده است.

در دوره‌ای که تفاوت‌های زمان‌بندی ایجاد می‌شود، آثار مالیاتی در ثبت‌های اولیه گزارش و هنگامی که این تفاوتها معکوس می‌گردد، ثبت‌های معکوس انجام می‌شود. در فاصله دو تاریخ بالا، تفاوتها باید به عنوان مخارج انتقالی به دوره‌های آتی (سمت داراییها) و یا بدهی‌های انتقالی به دوره‌های آتی (سمت بدهیها) گزارش گردد. اثر مالیاتی نیز بر نرخ مالیاتی هنگام گزارش تفاوت اولیه مبتنی است و تغییر بعدی نرخ مالیاتی نباید موجب تعدیل این اثر بشود.

استاندارد حسابداری مبتنی بر مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش و روش انتقال به دوره‌های آتی مورد انتقاد صاحب‌نظران قرار گرفته و موارد زیر مطرح شده است:

۱. مقابله هزینه مالیات، در واقع با سود قبل از مالیات (به جای درآمد فروش) به عمل می‌آید که با مفهوم کلی مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش تفاوت دارد.

۲. مخارج انتقالی به دوره‌های آتی و بدهی‌های انتقالی به دوره‌های آتی به ترتیب، نه دارایی است و نه بدهی و در حقیقت روشی است برای منتقل کردن آثار مالیاتی از یک دوره مالی به دوره مالی دیگر.

در مواجهه با انتقادهای بالا، در استاندارد حسابداری مربوط، تأکید اصلی بر اندازه‌گیریهای ترازنامه قرار داده شده است. این موضوع در بخشهای بعدی با تفصیل بیشتر تشریح خواهد شد.

### تداوم فعالیت

موضع تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مالی در کشورهای مختلف در ارتباط با تخصیصهای مالیاتی، اساساً بر مفهوم تداوم فعالیت مبتنی می‌باشد. در این نظریه، فرض این است که نتایج مالیاتی یک رویداد در خود رویداد مستتر است. چنانچه مبلغ واقعی پرداخت مالیات در دوره‌ای که رویداد رخ داده است کمتر از مبلغ مالیات مربوط به آن یعنی هزینه مالیات بر درآمد باشد، لازم است نوعی بدهی مالیاتی ایجاد شود. به نحوی مشابه، چنانچه مبلغ واقعی پرداخت مالیات بیش از هزینه مالیات بر درآمد مربوط باشد، در صورت تساوی سایر شرایط، لازم است حساب پیش‌پرداخت مالیات یا حساب بدهکار دیگری در سمت داراییها ایجاد گردد.

(۱) Comprehensive tax allocation

مثلاً، یک فقره فروش اقساطی را می‌توان برای تشریح این نقطه نظر مطرح کرد. فرض کنید که درآمد فروش، از لحاظ مقصد گزارشگری مالی، در زمان تحویل کالا شناسایی می‌گردد. هنگام وصول وجه نقد، حساب درآمد فروش تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد و تنها حسابهای دریافتی بستانکار می‌شود. در تدوین استانداردهای حسابداری مربوط استدلال این است که هم زمان با فروش، تعهد مالیاتی مربوط نیز ایجاد و شناسایی می‌گردد و این شناسایی، مستقل از گردش وجه نقد آن است. در مقطع فروش لازم است هزینه مالیات بر درآمد و همچنین بدهی مالیاتی شناسایی و در صورت لزوم، به دوره آینده منتقل شود. هنگامی که در نهایت، مالیات نقداً پرداخت شود، بدهی مالیاتی کاهش می‌یابد و حساب هزینه نیز تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد.

### روشهای مدیریت

استدلال دیگر در حمایت از تخصیصهای مالیاتی مبتنی بر روشهای متداول مدیریت و این تعریف است که مالیات بر درآمد، **هزینه انجام امور تجاری است** <sup>(۱)</sup>، ضمن این که اغلب تصمیم‌گیریهای مدیریت نیز بر اساس سود خالص (بعد از مالیات) مورد انتظار انجام می‌گیرد. علاوه بر این، در تصمیم‌گیریهای مربوط به سرمایه‌گذاری و توزیع سود سهام نیز لازم است موضوع مالیات لحاظ شود. بهر صورت لازم به یادآوری است که روشهای متداول مدیریت نمی‌تواند تعیین‌کننده منطقی زیربنای طبقه‌بندیها محسوب گردد. طبقه‌بندی هزینه نیز تعریف روشنی به غیر از آنچه حسابداران انتخاب می‌کنند ندارد. بنابراین، نمی‌توان مسئله تخصیص مالیاتی را با تعریف مالیات به عنوان هزینه، توجیه و پشتیبانی کرد.

### دلایل مخالفین تخصیص مالیاتی

گروه زیادی از صاحب‌نظران حسابداری نیز با موضوع تخصیص بین دوره‌ای مالیات مخالفت کرده‌اند که برخی از دلایل آنان ذیل ذکر می‌شود. اما بهر صورت، استدلال این گروه، برای حذف روش تخصیص مالیاتی متقاعدکننده نبوده است.

### قابل فهم نبودن

اولین دلیل اقامه شده علیه تخصیص مالیاتی، به استفاده‌کنندگان از اطلاعات مربوط شده است. در این نظریه ادعا شده است که گزارش هزینه مالیات بر درآمد به مبلغی متفاوت از مبلغ مالیات

---

Expense of doing business (۱)

پرداختی، موجب گمراهی استفاده کنندگان و جامعه می‌شود. اما محور این بحث، کم اطلاع فرض کردن استفاده کنندگان از صورتهای مالی است. با توجه به این که در مراحل اولیه آموزش حسابداری روشن می‌شود که شناسایی درآمد و هزینه بر مبنای تعهدی انجام می‌گردد و این شناسایی، ارتباط مستقیم با گردش وجوه نقد مربوط ندارد، می‌توان فرض کرد که استفاده کنندگانی که در حدی معقول اطلاعات حسابداری دارند می‌توانند تفاوت بین هزینه مالیات بر درآمد و مبلغ مالیات پرداختی را درک کنند.

### هزینه نبودن مالیات

گروهی دیگر از مخالفین ادعا می‌کنند که مالیات بر درآمد هزینه نیست و در واقع نوعی توزیع سود محسوب می‌شود. به بیان دیگر، این گروه دولت را تلویحاً شریک در هر واحد انتفاعی می‌دانند. بنابراین، لازم است هزینه مالیات بر درآمد، مساوی مبلغ واقعی پرداخت مالیات شناسایی گردد. علاوه بر این، واحد انتفاعی به غیر از مبلغی که در اظهارنامه مالیاتی تعیین شده است، بدهی قانونی ندارد. ضمن این که پرداخت مالیات نظیر پرداخت حقوق و دستمزد نیست و تنها در صورت تحصیل سود قابل پرداخت خواهد بود (همانند توزیع سود سهام).

### مربوط نبودن

دلیل دیگری که در مخالفت با تخصیص مالیاتی عنوان شده این است که صورتهای مالی باید تا حد امکان به روشنی گردش وجوه نقد واحد انتفاعی را منعکس کند تا استفاده کنندگان بتوانند گردش آتی وجوه نقد را پیش‌بینی کنند. بنابراین، گزارش مبلغی که واقعاً بابت مالیات دوره مالی پرداخت می‌شود، در مقایسه با محاسبه هزینه مالیات، اطلاع مربوط تری محسوب می‌گردد. برخی از موافقین این نقطه نظر، حسابداری تعهدی را کلاً زیر سؤال می‌برند در حالی که برخی دیگر، ادامه روش حسابداری تعهدی را در مورد سایر اقلام، به جز مالیات، ضروری می‌دانند.

در رد دلیل مذکور در بالا می‌توان اظهار داشت که پیش‌بینی‌ها و ارزیابی‌ها باید بر مبنای سود قبل از مالیات و انتظارات مربوط به تغییرات مبلغ مالیات انجام شود و نمی‌توان تمامی پیش‌بینی‌ها را بر اساس یک رقم یگانه سود خالص (بعد از مالیات) انجام داد. بهر صورت شواهد بدست آمده از طریق تحقیقات مشاهده‌ای، در حال حاضر برای پاسخ‌گویی قطعی به موضوع مربوط بودن اطلاعات کافی نیست.

## ابهام

مخالفت دیگری که با تخصیص بین دوره‌ای مالیات به عمل آمده بر این مبنا استوار است که برآورد تعهدات مالیاتی آینده و آثار مالیاتی آتی تا حد زیادی با ابهام همراه است و بنابراین، تخصیص مالیاتی را کم معنا می‌سازد. نظر به این که مالیات در صورتی پرداختنی است که سود مشمول مالیات تحصیل شده باشد، صرفه‌جویی‌های مالیاتی یک دوره می‌تواند در صورت تحمل زیان در چند دوره متوالی، به صرفه‌جویی دائمی تبدیل شود. اما کلاً می‌توان اظهار داشت که ابهامات همراه با تخصیص بین دوره‌ای مالیات، بیش از ابهامات مربوط به سایر موارد مندرج در صورتهای مالی نمی‌باشد.

### تخصیص موردی مالیات<sup>(۱)</sup>

برخی دیگر از صاحب‌نظران، تخصیص بین دوره‌ای مالیات را در برخی موارد ضروری می‌دانند و در مواردی دیگر، ضروری نمی‌دانند. مثالی که برای تشریح نظر این گروه می‌توان مطرح کرد مربوط به روش استهلاک می‌باشد. مثلاً اگر روش نزولی استهلاک برای مقاصد مالیاتی و روش خط مستقیم برای صورتهای مالی مورد استفاده قرار گیرد، مادام که واحد انتفاعی جایگزینی داراییهای استهلاک‌پذیر خود را ادامه دهد یعنی در مرحله رشد و توسعه قرار داشته باشد، جمع تفاوت‌های زمان‌بندی مستمراً افزایش خواهد یافت. به نظر پیروان تخصیص موردی مالیات، این قبیل تفاوت‌ها نباید به دوره‌های آینده انتقال یابد. انتقال به دوره‌های آتی در مورد تفاوت‌هایی انجام می‌شود که انتظار معکوس شدن جمع آن در مدت زمانی معقول در آینده وجود داشته باشد. بنابراین نظریه، تخصیص بین دوره‌ای مالیات در مورد تفاوت‌های زمان‌بندی مرتبط با استهلاک نباید انجام شود.

از آنجا که هدف از تخصیص بین دوره‌ای مالیات، اندازه‌گیری آثار مالیاتی هر رویداد است، بکارگیری روش تخصیص موردی مالیات قابل توجیه به نظر نمی‌رسد.

### تنزیل مبالغ تخصیص یافته مالیات

آخرین نظر مخالف در مورد نشان دادن مبلغ کامل بدهی مالیاتی یا پیش‌پرداخت مالیات این است که چون تعهدات مالیاتی در زمانی در آینده ایفا می‌شود و مزایای مالیاتی نیز در زمانی در آینده عاید می‌گردد، لازم است این مبالغ بر اساس نرخ مناسب تنزیل شود. چنانچه دوره زمانی بسیار طولانی یا نامحدود باشد، ارزش فعلی محاسبه شده به صفر نزدیک خواهد بود. بدیهی است که بکارگیری

(۱) Partial allocation vs. comprehensive allocation

این پیشنهاد با دشواریهایی نیز مواجه است. مثلاً انتخاب نرخ مناسب برای تنزیل یا تعیین سالهایی در آینده که مبالغ مورد نظر مشمول مالیات یا قابل کسر کردن از مالیات می‌شود دشوار است. با توجه به پیچیدگیهایی که بر اثر بکارگیری روش پیشنهادی ایجاد می‌شود، در استانداردهای حسابداری نیز موضوع تنزیل نادیده گرفته شده است.

### تحقیقات مشاهده‌ای

تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده تا این تاریخ، از موضوع تخصیص بین دوره‌ای مالیات پشتیبانی نکرده است. مثلاً در یک تحقیق نتیجه‌گیری شده است که تخصیص مالیاتی در صورتی صحیح خواهد بود که موضوع کارآیی بازار سرمایه مورد قبول قرار گیرد<sup>(۱)</sup> اما همین پژوهشگران در تحقیق بعدی نتیجه‌گیری کردند که فرضیات زیربنای تخصیص مالیاتی مورد تردید و سؤال است و روشهای جاری تخصیص مالیاتی لزوماً روشهای بهینه محسوب نمی‌شوند<sup>(۲)</sup> فقدان تئوری بنیادی پشتیبان و بسیاری از پیچیدگیهای مربوط به فرآیند تخصیص مالیات موجب شده است که مربوط بودن روش تخصیص بین دوره‌ای مالیات مورد تردید قرار گیرد. اما این مشکل تنها به موضوع تخصیص مالیات مربوط نیست بلکه به کل فرآیند حسابداری مرتبط است که به گزارش یک رقم یگانه سود به عنوان شاخص سودمند در پیش‌بینی‌ها، تأکید می‌کند. لازم است ساختارهای نظری دیگری مورد مطالعه قرار گیرد و تحقیقات مشاهده‌ای بیشتری انجام شود تا بتوان به روشهای بهتری برای گزارش آثار مالیات وضع شده واحدهای انتفاعی دست یافت.

### مالیات انتقالی به دوره‌های آتی و مبانی نظری

هیأت استانداردهای حسابداری مالی پس از بررسی و مقایسه روشهای مختلف محاسبه مالیات انتقالی به دوره‌های آتی، روش دارایی - بدهی را به دلیل هم‌آهنگی نزدیک با چارچوب نظری آن هیأت انتخاب کرد. زیرا، اطلاعات حاصل از بکارگیری این روش مفید و قابل فهم است در حالی که

William H. Beaver and Roland E. Dukes, "Interperiod Tax Allocations, Earnings (۱) Expectations, and the Behaviour of Security Prices", The Accounting Review, April 1972, pp 302-32.

William H. Beaver and Roland E. Dukes, "Interperiod Tax Allocation and Delta - (۲) Depreciation methods : Some Empirical Results", The Accounting Review, July 1973, pp 549- 58.



پیچیده‌تر از سایر روشهای مربوط نیز نمی‌باشد. روش دارایی - بدهی از جنبه‌های مشروح زیر با روش انتقال به دوره‌های آتی تفاوت دارد:

۱. در این روش، تحلیل‌ها، از مفهوم مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش پیروی نمی‌کند و تعاریف دارایی و بدهی جایگزین آن می‌شود تا توجیه تخصیص بین دوره‌ای مالیات امکان‌پذیر گردد.
۲. در این روش لازم است به جای استفاده از نتایج معلوم گذشته، اثر اختلافهای موقت در آینده، برآورد شود.

به بیان دیگر، در صورت استفاده از مثال قبل (اوایل این فصل) چنانچه سود قبل از مالیات دوره جاری مساوی ۱۰۰ میلیون ریال و سود مشمول مالیات مساوی ۲۰ میلیون ریال باشد، انتظار می‌رود که مبلغ ۸۰ میلیون ریال در آینده معکوس شود. حال اگر نرخ مالیات مساوی ۳۴ درصد فرض شود، این سود آتی، پرداخت مالیات معادل مبلغ ۲۷/۲ میلیون ریال را ایجاد می‌کند. تأکید اصلی در این جا، بر نتایج مالیاتی آتی قرار دارد که موجب شناسایی حساب بدهی مالیاتی انتقالی به دوره‌های آتی می‌شود.

در بکارگیری مطلق روش دارایی - بدهی، معکوس شدن جریان سود، موجب شناسایی مالیات انتقالی به دوره‌های آتی به عنوان یک فقره دارایی می‌شود. برای مثال می‌توان فرض کرد که هزینه تضمین کالا موجب گزارش سود قبل از مالیات دوره جاری به مبلغ ۲۰ میلیون و محاسبه سود مشمول مالیات به مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال بشود. مابه‌التفاوت مبلغ ۳۴ میلیون ریال مالیات پرداختی و مبلغ ۶/۸ میلیون ریال مالیات متعلق به سود حسابداری (۲۰ میلیون ریال) یعنی مبلغ ۲۷/۲ میلیون ریال، به عنوان دارایی (مخارج مالیات انتقالی به دوره‌های آتی) شناسایی می‌شود.

روش دارایی - بدهی که توسط هیأت‌های تدوین استانداردهای حسابداری مالی برخی از کشورها پذیرفته شده، موجب طرح انتقادهایی نیز شده است. دلیل اصلی ارائه شده توسط منتقدین، بر این مطلب استوار است که مالیات انتقالی به دوره‌های آتی فاقد ویژگیهای متعارف دارایی و بدهی می‌باشد. مثلاً، مالیات انتقالی به دوره‌های آتی (دارایی) معرف نوعی پیش‌پرداخت مالیات است که از تخصیص بین دوره‌ای مالیات ناشی شده است اما معرف ادعای بلاشرط بر منافع آتی نیست. به بیان دیگر، این ادعا از طرف مقامات مالیاتی به رسمیت شناخته نمی‌شود و بنابراین، ویژگیهای متعارف دارایی را نیز ندارد.

بدهی مالیاتی انتقالی به دوره‌های آتی (بدهی) نیز که از تخصیص بین دوره‌ای مالیات ناشی می‌شود ویژگیهای متعارف بدهی را ندارد. زیرا در این قبیل موارد، تعهد قطعی در قبال مقامات مالیاتی وجود ندارد.

با توجه به نظریات مطروحه بالا، مثلاً در استانداردهای حسابداری مالی کشور آمریکا در قبال دارایی محسوب نشدن مخارج مالیاتی انتقالی به دوره‌های آتی موافقت نشان داده شده و شناسایی آن به عنوان دارایی به مواردی خاص محدود گردیده است<sup>(۱)</sup>. اما در مورد شناسایی بدهی مالیاتی انتقالی به دوره‌های آتی کماکان بر موضع قبلی تأکید شده است زیرا با تعریف بدهی مطرح شده در بیانیه شماره شش چارچوب نظری (FASB) هم‌آهنگی دارد.

### مقایسه دیدگاه "مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش" با دیدگاه "دارایی - بدهی"

با توجه به مطالبی که تاکنون له و علیه تخصیص‌های مالیاتی در این فصل مطرح شده است می‌توان نتایج عملی بکارگیری روشهای مطروحه در دو دیدگاه بالا را با یکدیگر مقایسه کرد. در این مقایسه معلوم می‌شود که تفاوت نتایج بکارگیری این دو دیدگاه اندک است. تنها تغییر واقعی بین نتایج این دو هنگامی به وقوع می‌پیوندد که نرخ مالیاتی تغییر کند که تغییر نرخ نیز مستقل از انتخاب بین این نظریات است.

دلیل شباهت نتایج این دو دیدگاه، به ماهیت تفاوت‌های موقت مربوط است که بر حسب تعریف، طی دوره مربوط معکوس می‌شوند. به بیان دیگر، مجموع جبری تفاوت‌های موقت طی دوره مربوط مساوی صفر است. به طور کلی می‌توان اظهار داشت که در صورت احراز شرایط زیر، نتایج مالیاتی (هزینه مالیات) بکارگیری دو دیدگاه مطروحه عیناً یکسان خواهد بود:

۱. تغییر در نرخ مالیاتی به طور یکسان به موقع اجرا گذاشته شود.
۲. در روش دارایی - بدهی، هیچگونه مخارج انتقالی به دوره‌های آتی بابت مالیات (دارایی) در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی منظور نشود.

### ارائه نتایج تخصیص مالیات

در این بخش، چگونگی ارائه صورت سود و زیان و سایر عناصر مرتبط با مالیات بر درآمد مورد بحث قرار می‌گیرد. این مبحث را می‌توان به دو بخش به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. تخصیص طی دوره مالیات<sup>(۲)</sup>.
۲. روش تخصیص بین دوره‌های مالیات - خالص از مالیات<sup>(۳)</sup>.

(۱) این محدودیت تا حدودی در SFAS 109 برداشته شده است.

(۲) Intra-period tax allocation

(۳) Net-of-tax method of inter-period tax allocation

## تخصیص طی دوره مالیات

چنانچه مفهوم شمول کلی سود به طور کامل پذیرفته شود، تخصیص مالیات بین صورت سود و زیان و صورت گردش سود (زیان) انباشته ضرورت نخواهد داشت. اما بر اساس استانداردهای اغلب کشورها، سودها یا زیانهای غیر مترقبه<sup>(۱)</sup> باید به طور جداگانه در صورت سود و زیان منعکس شود. ضمن این که بر اساس استانداردهای این کشورها، برخی از اصلاحات دوره‌های قبل نیز باید به عنوان تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره مربوط گزارش گردد. در این قبیل موارد و همچنین موارد مشابه، تخصیص طی دوره مالیات در صورت سود و زیان و یا بین صورت سود و زیان و صورت گردش سود (زیان) انباشته می‌تواند سود خالص عملیاتی (قبل از اقلام غیر مترقبه) را قابل فهم‌تر سازد.

برای مثال، چنانچه سود قبل از مالیات مساوی یک میلیون ریال و نرخ مالیات مساوی ۳۴ درصد باشد، مبلغ مالیات مساوی ۳۴۰ هزار ریال و سود قبل از اقلام غیر مترقبه مساوی ۶۶۰ هزار ریال خواهد شد. اما اگر علاوه بر آن، سود غیر مترقبه‌ای معادل ۶۰۰ هزار ریال طی دوره گزارش شود، جمع مالیات پرداختنی مساوی ۵۴۴ هزار ریال  $(۱۶۰۰۰۰۰ \times ۳۴\%)$  خواهد بود. بدون تخصیص مالیات، سود قبل از اقلام غیر مترقبه مساوی ۴۵۶ هزار ریال  $(۵۴۴۰۰۰۰ - ۱۰۰۰۰۰۰)$  و مبلغ ۶۰۰ هزار ریال به عنوان سود غیر مترقبه گزارش خواهد شد. اما با تخصیص مالیات، مالیات متعلق به سود عملیاتی مساوی ۳۴۰ هزار ریال و مالیات متعلق به سود غیر مترقبه مساوی ۲۰۴ هزار ریال می‌باشد.

مطالب بالا را می‌توان در جدول زیر خلاصه کرد:

بدون تخصیص مالیات (ارقام به هزار ریال)	با تخصیص مالیات (ارقام به هزار ریال)	
۱۰۰۰	۱۰۰۰	سود خالص قبل از اقلام غیر مترقبه و مالیات
۵۴۴	۳۴۰	مالیات بر درآمد
۴۵۶	۶۶۰	سود قبل از اقلام غیر مترقبه
-	۳۹۶	سود غیر مترقبه - پس از احتساب اثر مالیات
۶۰۰	-	سود غیر مترقبه - قبل از احتساب اثر مالیات
<u>۱۰۰۵۶</u>	<u>۱۰۰۵۶</u>	سود خالص

همان‌طور که ملاحظه می‌شود با بکارگیری روش تخصیص مالیات و یا در غیاب بکارگیری این روش، سود خالص یکسان محاسبه خواهد شد. دلیل اصلی توصیه روش تخصیص طی دوره مالیات، توجه به مفید بودن رقم مربوط به سود قبل از ارقام غیر مترقبه می‌باشد. برخی از صاحب‌نظران حسابداری بر این باورند که از لحاظ مقاصد گزارشگری مالی، سود خالص عملیاتی برای پیش‌بینی سودهای آتی و مقایسه سود خالص چند دوره مالی توسط سرمایه‌گذاران مفیدتر می‌باشد. در غیاب تخصیص مالیات، سود قبل از ارقام غیر مترقبه می‌تواند گمراه‌کننده باشد و موجب تفسیرهای نا به جا شود.

روش توصیه شده در استانداردهای برخی از کشورها برای تخصیص طی دوره مالیات نیز محاسبه مالیات متعلق به سود مستمر، مستقل از اقلامی نظیر عملیات متوقف شده یا غیر مترقبه می‌باشد.

## روش خالص از مالیات

روشی دیگر برای جایگزینی گزارش مالیاتهای انتقالی به عنوان دارایی و بدهی (حسابهایی مستقل)، روش خالص از مالیات نامیده شده است. در این روش، مالیاتهای انتقالی مستقیماً به اقلامی که موجب آن بوده‌اند مربوط می‌گردد. بنابراین، پیش‌پرداخت مالیات می‌تواند به عنوان یک حساب ارزشیابی (کاهنده) برای بدهی مربوط لحاظ شود. مالیات پرداختنی آتی نیز ممکن است حساب کاهنده دارایی تلقی گردد. مثلاً اگر یک فقره دارایی سرمایه‌ای به مبلغ ۱۰ میلیون ریال، از لحاظ مقاصد مالیاتی حذف اما در حسابها نگهداری شود، با فرض نرخ مالیات ۳۴ درصد، ارزش خالص دارایی برای واحد انتفاعی معادل ۶/۶ میلیون ریال خواهد بود.

روش خالص از مالیات بر این فرض مبتنی است که تعدیل بهای تمام شده تاریخی به ازای اثر مالیاتی، موجب ارزشیابی جاری دارایی می‌شود. اما مشکلات مربوط به این فرض به شرح زیر است:

۱. برای اندازه‌گیری ارزش واحد انتفاعی از دیدگاه سرمایه‌گذاران، بسیاری از عوامل دیگر نیز باید در نظر گرفته شود.
۲. در این که هدف حسابداری، اندازه‌گیری و گزارش ارزش هر فقره دارایی یا بدهی باشد تردید وجود دارد.
۳. برخی از اختلافهای موقت را نمی‌توان به داراییها و بدهیهای مشخص مربوط کرد. مثلاً بکارگیری حسابداری نقدی برای مقاصد مالیاتی و حسابداری تعهدی برای گزارشگری مالی یکی از این موارد است. مثالی دیگر، بکارگیری روش کار تکمیل شده برای مقاصد مالیاتی و بکارگیری روش درصد پیشرفت کار برای گزارشگری مالی در مورد شناخت درآمد در قراردادهای بلند مدت پیمانکاری است.

## خلاصه

تفاوت بین حسابداری مالی و حسابداری مالیاتی موجب اختلاف بین مبالغ سود قبل از مالیات می‌شود. در این مورد در مجموع، دو نوع اختلاف وجود دارد: اختلافهای دایمی به دلیل تفاوت بین روشهای محاسبه و اختلافهای موقت به دلایل تفاوت زمان‌بندی و ارزشیابی. این اختلافها، موجب طرح مسایل بحث‌انگیزی میان حسابداران شده است. آیا لازم است مبالغ واقعی پرداخت مالیات به عنوان هزینه گزارش شود یا مانند سایر هزینه‌ها، تحقق هزینه مالیات به جای پرداخت واقعی آن ملاک قرار گیرد؟ بسیاری از حسابداران با روش دوم موافقت دارند و تخصیص بین دوره‌ای مالیات را توصیه می‌کنند. در این روش لازم است ابتدا اختلافهای دایمی از سود قبل از مالیات حسابداری حذف و سپس، مالیات به اختلافهای موقت باقیمانده تخصیص داده شود.

برای تخصیص بین دوره‌ای مالیات، دو روش مورد پذیرش عمومی قرار گرفته است: (۱) روش انتقال به آینده که در آن کوشش می‌شود هزینه مالیات، با سود حسابداری قبل از مالیات مقابله شود و (۲) روش دارایی - بدهی که در آن سعی می‌شود بدهی مالیاتی انتقالی به آینده مستقیماً محاسبه شود. در روش دوم، در آخر هر یک از دوره‌های مالی، نتایج مالیاتی تمامی رویدادهای واقع شده طی دوره مالی به دوره‌های مالی آتی تحت تأثیر آن رویدادها تخصیص می‌یابد. در این دوره‌های آتی هیچگونه سود یا زیانی شناسایی نمی‌شود تا این که تنها اختلافهای موقت منشاء سود یا زیان مشمول مالیات باشند. مبلغ بدهی مالیاتی هر سال، مالیات پرداختنی همان سال خواهد بود. مجموع بدهی مالیاتی سالهای آینده در واقع مالیات پرداختنی انتقالی به دوره‌های آتی می‌باشد. در مواردی که یک قلم موقت منفی به دوره‌های قبل یا دوره جاری انتقال یابد ممکن است مالیات انتقالی به عنوان دارایی شناسایی شود.

بسیاری از دلایل، له و علیه هر یک از دو روش مشروح بالا اقامه شده است اما در بسیاری از وضعیتهای و شرایط، مبلغ هزینه مالیات محاسبه شده یکسان می‌باشد. تنها استثناء بر این قاعده مواردی است که نرخهای مالیاتی دستخوش تغییر شود.

در تخصیص طی دوره مالیات، مبلغ هزینه مالیات محاسبه شده به بخشهای مختلف صورت سود و زیان تخصیص داده می‌شود تا منشاء آن مشخص گردد.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. شرکت (الف) روش انتقال به آینده را برای تخصیص بین دوره‌ای مالیات بکار می‌گیرد. این شرکت، استهلاک ماشین‌آلات خریداری شده در سال جاری را از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات به روش بازیافت سریع بهای تمام شده (ACRS)<sup>(۱)</sup> و از لحاظ گزارشگری مالی، به روش خط مستقیم محاسبه و گزارش می‌کند. شرکت (الف) همچنین مبلغی بابت پیش‌دریافت اجاره دریافت کرده که در محاسبه سود مشمول مالیات ملحوظ شده است. اما از لحاظ گزارشگری مالی، این مبلغ به عنوان پیش‌دریافت در بخش بدهیهای جاری انعکاس یافته است.

الف - مبنای نظری تخصیص بین دوره‌ای مالیات چیست؟

ب - شرکت (الف) چگونه باید اثر مالیاتی استهلاک و اجاره را تعیین و گزارش کند؟ چرا؟

ج - نحوه طبقه‌بندی اثر مالیاتی استهلاک و اجاره در ترازنامه و صورت سود و زیان چیست؟ چرا؟

۲. شرکت (ب) در سال جاری، ارقام زیر را در صورت سود و زیان خود منعکس کرده است:

- سود ناخالص مربوط به فروش اقساطی.
- درآمد فروش مربوط به قراردادهای بلند مدت ساختمانی.
- هزینه برآوردی برای تضمین محصولات و خدمات بعد از فروش
- حق بیمه پرداختی برای بیمه عمر کارکنان که ذینفع بیمه‌نامه‌ها شرکت (ب) است.

الف - در چه وضعیتهایی لازم است مالیات انتقالی به دوره‌های آتی در صورتهای مالی گزارش شود؟

ب - برای کدام یک از ارقام مشروح بالا لازم است مالیات انتقالی به دوره‌های آتی شناسایی گردد؟

۳. تخصیص مالیات بخشی از اصول پذیرفته شده حسابداری محسوب می‌شود. بکارگیری روشهای تخصیص طی دوره مالیات و تخصیص بین دوره‌ای مالیات، هر دو الزامی می‌باشد.

---

Accelerated cost recovery system (۱)

- الف - دلایل لزوم بکارگیری روش تخصیص طی دوره مالیات را بیان کنید .
- ب - حسابدارانی که موافق بکارگیری روش تخصیص بین دوره‌ای مالیات می‌باشند استدلال می‌کنند که مالیات بر درآمد توزیع سود نیست بلکه نوعی هزینه است . اهمیت این نظر را مورد بحث قرار دهید .
- ج - در مورد هر یک از اقلام مستقل از یکدیگر زیر ، از لحاظ اختلاف دائمی یا اختلاف زمان‌بندی بودن آن اظهار نظر کنید :
- هزینه‌های برآوردی تضمین کالا که از لحاظ گزارشگری مالی ، هنگام فروش شناسایی و از لحاظ محاسبه سود مشمول مالیات ، هنگام وقوع هزینه از سود کسر می‌گردد .
  - شرکت آلفا حساب سرمایه‌گذاری ۳۰ درصدی خود را در شرکت سرمایه‌پذیر به روش ارزش ویژه انجام می‌دهد . شرکت سرمایه‌پذیر ، سود سهامی به میزان ۱۰ درصد سود سالانه خود توزیع می‌کند .
- د - ماهیت حسابهای مالیات انتقالی به دوره‌های آتی و همچنین نحوه طبقه‌بندی آنها را در صورت وضعیت مالی مورد بحث قرار دهید .
- ۴ . آیا بکارگیری روش تخصیص مالیات می‌تواند در کوتاه مدت ، پیش‌بینی پرداخت مالیات در آینده را بهبود بخشد ؟

## مسایل

۱. سود حسابداری شرکت (ج) در سال ۱۳۸۰ (اولین سال عملیات آن) مساوی ۱۷۰۰ میلیون ریال بوده است. اختلافهای بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات به شرح زیر بوده است:

سود اوراق مشارکت دولتی (اختلاف دائمی)	۷۵	میلیون ریال
مازاد استهلاك برای مقاصد مالیاتی نسبت به استهلاك برای مقاصد تهیه صورتهای مالی	۲۴۰	میلیون ریال
مازاد فروش اقساطی نسبت به وصولیهای نقدی	۳۰	میلیون ریال
هزینه اختیار خرید سهام (برای ترمیم حقوق و مزایا)	۳۷	میلیون ریال

فهرست زمانبندی اختلافهای موقت در چند سال آینده به شرح زیر است (ارقام به میلیون ریال):

۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	
۱۶۰	۱۴۰	۱۰۰	(۱۶۰)	استهلاك
		۱۰	۲۰	مازاد وصولیهای نقدی نسبت به فروش اقساطی
(۳۷)				هزینه اختیار خرید سهام

نرخهای مالیاتی در سالهای مختلف به شرح زیر است:

۱۳۸۰	%۴۰
۱۳۸۱	%۴۰
۱۳۸۲	%۳۵
۱۳۸۳	%۳۰
۱۳۸۴	%۳۰

مطلوب است:

الف - محاسبه سود مشمول مالیات برای سال ۱۳۸۰.

ب - تهیه فهرست و ارائه ثبتهای مربوط به مالیات برای سال ۱۳۸۰.

ج - تهیه فهرست و ارائه ثبتهای مربوط به مالیات برای سال ۱۳۸۱ با توجه به مفروضات و اطلاعات زیر:



سود مشمول مالیات در سال ۱۳۸۱ مساوی ۱۴۰۰ میلیون ریال است. در این سال یک فقره اختلاف موقت به وقوع پیوسته است. یعنی هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول به مبلغ ۲۲ میلیون ریال در سال ۱۳۸۱ شناسایی شده است اما پیش‌بینی نمی‌شود که حذف واقعی حسابهای غیر قابل وصول قبل از سال ۱۳۸۲ رخ دهد.

۲. درآمد فروش و هزینه‌های عملیاتی شرکت (د) در سه سال گذشته تقریباً ثابت باقی مانده است. در تاریخ ۱۳۷۹/۱/۱، شرکت (د) توانست با موجهی یکی از ساختمانهای خود توافق کند که در قبال دریافت تخفیف، اجاره سه سال را یکجا پرداخت کند. مبلغ پیش‌پرداخت اجاره بالغ بر ۶۰ میلیون ریال بوده است. برخی از اقلام صورت سود و زیان شرکت در سه سال به شرح زیر است (به غیر از پیش‌پرداخت اجاره):

(ارقام به میلیون ریال)

۱۳۸۱	۱۳۸۰	۱۳۷۹	
۳۵۱	۳۴۹	۳۵۰	سود ناخالص فروش
۲۱۰	۲۱۰	۲۱۰	هزینه‌های عملیاتی

فرض کنید که پیش‌پرداخت اجاره در سال ۱۳۷۹ از لحاظ مقاصد مالیاتی از سود کسر شده و اختلاف موقت دیگری نیز وجود نداشته است. علاوه بر این، اختلاف دائمی نیز بین سود حسابداری و سود مشمول مالیات وجود نداشته است. نرخ مالیات شرکت در سه سال مورد بحث مساوی ۳۰ درصد بوده است.

مطلوب است:

الف - تهیه صورت سود و زیان برای سالهای ۱۳۷۹، ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ با توجه به رویکردهای زیر در مورد تخصیص بین دوره‌ای مالیات:

● بدون تخصیص

● تخصیص جامع (تخصیص کلی)

ب - آیا تخصیص ندادن مالیات موجب گمراهی استفاده‌کنندگان در مورد مبلغ سود شرکت می‌شود؟

۳. شرکت (ه) اجرای تخصیص جامع بین دوره‌ای مالیات را با بکارگیری روش تنزیل مالیات انتقالی به دوره‌های آتی مورد بررسی قرار داده است. تا سال ۱۳۸۰، هیچگونه اختلاف موقتی وجود

نداشته است. در جدول زیر، مبلغ هزینه استهلاک برای مقاصد حسابداری مالی، مبلغ هزینه استهلاک برای مقاصد مالیاتی و سود قبل از کسر هزینه استهلاک نشان داده شده است (ارقام به میلیون ریال):

سال	استهلاک برای مقاصد			
	حسابداری مالی		استهلاک برای مقاصد مالیاتی	
	$A_2$	$A_1$	$A_2$	$A_1$
۱۳۸۰		۳۵	۵۰	
۱۳۸۱	۴۰۰	۳۵	۶۰	۴۰
۱۳۸۲	۴۲۰	۳۵	۵۰	۳۰
۱۳۸۳	۴۴۰	۳۵	۴۰	۲۰

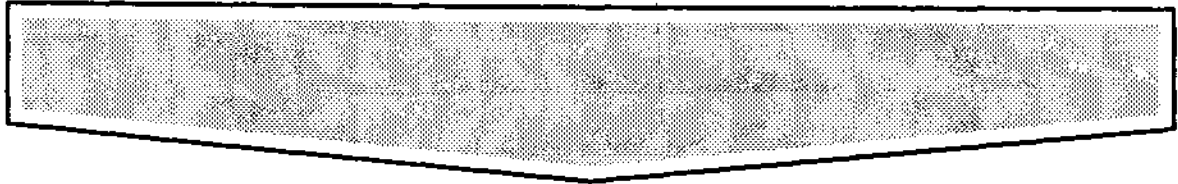
نرخ مالیات شرکت مساوی ۴۵ درصد و نرخ تنزیل مساوی ۸ درصد فرض می‌شود.

مطلوب است:

الف - تهیه و ارائه ثبت‌های مربوط به مالیات بر درآمد برای سالهای ۱۳۸۰، ۱۳۸۱، ۱۳۸۲، و ۱۳۸۳ با فرض تنزیل بر اساس نرخ ۸ درصد.

ب - بیان دلایل قابلیت توجیه بیشتر تنزیل مالیات انتقالی در رویکرد دارایی - بدهی.

## فصل چهاردهم



### قراردادهای اجاره

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- قراردادهای اجاره در مقایسه با ترتیبات خرید .
- سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره .
- تکامل تدریجی استانداردهای حسابداری مربوط به قراردادهای اجاره در کشورهای مختلف .
- ارزیابی برخی از استانداردهای حسابداری مربوط به قراردادهای اجاره و دورنمای آتی .
- نتایج اقتصادی سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره .

## مقدمه

مبحث قراردادهای اجاره<sup>(۱)</sup>، در کشورهای صنعتی در مقایسه با هر یک از مباحث دیگر حسابداری، موجب تدوین استانداردهای بیشتری شده است. مثلاً در کشور آمریکا، کمیته روشهای حسابداری (CAP)<sup>(۲)</sup> یک استاندارد، هیأت اصول حسابداری (APB) پنج استاندارد و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ده استاندارد را در باره این موضوع تا کنون تدوین کرده‌اند. توجهی که به استانداردهای حسابداری قراردادهای اجاره در برخی از کشورها شده است، انعکاسی از استفاده روزافزون واحدهای انتفاعی از اجاره و نیاز به روشن و استاندارد کردن روشهای حسابداری مربوط به این رویداد پیچیده بوده، هست و در آینده نیز خواهد بود.

رواج روزافزون اجاره داراییها به دلایل عملیاتی و مالی متعددی رخ می‌دهد. از دیدگاه عملیاتی، برخی از داراییها تنها از طریق اجاره قابل تحصیل می‌باشد؛ برخی دیگر بسیار گران قیمت و تحصیل آن از طریق خرید مشکل است. دو جنبه با اهمیت مالی نیز مزایای مالیاتی و امکان تأمین مالی داراییهای استیجاری بدون انعکاس آن در صورتهای مالی می‌باشد. مزایای مالیاتی قراردادهای اجاره به دلیل قابلیت قبول مالیاتی پرداختهای اجاره به عنوان هزینه بدست می‌آید. تأمین مالی خارج از ترازنامه<sup>(۳)</sup> نیز موجب بهبود نسبت بدهی و نرخ بازده حسابداری بالاتر (در مقایسه با خرید دارایی) می‌شود.

کنون اختلاف نظرهای حسابداران در مورد قراردادهای اجاره، متمایز کردن محتوای اقتصادی این گونه رویدادها از شکل حقوقی آنهاست. در گذشته، روش حسابداری داراییهای استیجاری این بود که اجاره دهندگان، دریافتهای اجاره را به عنوان درآمد دوره و اجاره کنندگان پرداختهای اجاره را به عنوان هزینه دوره ثبت و گزارش کنند. اما با گذشت زمان و به طور روزافزون، اجاره‌های سرمایه‌ای معادل خرید دارایی با تأمین مالی آن از طریق استقراض تلقی گردید. این دیدگاه، در حال حاضر بر دیدگاههای دیگر مرجح است و کنون توجه استانداردهای حسابداری نیز تعریف کردن وضعیتهایی است که در آنها می‌توان اجاره سرمایه‌ای را به منزله خرید دارایی با تأمین مالی از طریق استقراض قلمداد کرد. روشهای حسابداری اجاره‌های سرمایه‌ای را اصطلاحاً به حساب دارایی بردن یا سرمایه‌ای محسوب کردن<sup>(۴)</sup> می‌نامند. سایر قراردادهای اجاره را که نتوان سرمایه‌ای محسوب و

(۱) Leases

(۲) Committee on accounting procedure

(۳) Off - balance sheet financing

(۴) Capitalization

به عنوان دارایی تلقی کرد، اجاره‌های عملیاتی<sup>(۱)</sup> می‌نامند. در این قراردادها، پرداختهای اجاره به هزینه دوره منظور می‌شود.

از دیدگاه اجاره دهنده، اجاره‌های سرمایه‌ای به طور کلی به دو گروه طبقه‌بندی می‌شوند: (۱) نوع فروش و (۲) نوع تأمین مالی. نوع فروش اجاره سرمایه‌ای هنگامی مصداق دارد که تولید کننده یا فروشنده کالا، از قرارداد اجاره به عنوان ابزار تأمین مالی استفاده کند. در این وضعیتها، اجاره سرمایه‌ای به منزله فروش تلقی می‌شود. در استانداردهای حسابداری پاره‌ای از کشورها نیز در این راستا، کوشش شده است که ضوابط شناخت اجاره‌های سرمایه‌ای به عنوان فروش مشخص شود. نوع تأمین مالی اجاره سرمایه‌ای هنگامی مطرح است که شخصی ثالث امر تأمین مالی را به جای تولید کننده یا فروشنده به عهده گیرد. در این گونه موارد، اجاره دهنده شخصی است که تأمین مالی می‌کند و روشهای حسابداری نیز در جهت تلقی قرارداد به عنوان وام و شناسایی درآمد بر مبنای نرخ سود تضمین شده کوشش می‌نماید. چنانچه قرارداد اجاره توسط اجاره دهنده سرمایه‌ای محسوب نشود، دریافت‌های مبلغ اجاره هنگام دریافت به عنوان درآمد شناسایی می‌گردد.

در این فصل، ابتدا قراردادهای اجاره و نظریات مربوط به سرمایه‌ای محسوب کردن (احتساب به عنوان دارایی) بررسی می‌شود. سپس تکامل تدریجی استانداردهای حسابداری در راستای ایجاد یکنواختی محدود در روشها مورد بحث قرار می‌گیرد. در انتهای فصل نیز نتایج اقتصادی اجرای استانداردهای حسابداری مربوط به قراردادهای اجاره مطرح می‌گردد.

## قراردادهای اجاره در مقایسه با ترتیبات خرید

قرارداد اجاره سندی است که بر اساس آن، استفاده از مال معینی در یک دوره ثابت، در قبال اجاره یا مابه‌ازای دیگر به اجاره کننده واگذار می‌شود. اما بین قرارداد اجاره و ترتیبات خرید، تفاوت‌های حقوقی وجود دارد. ترتیبات خرید شامل خرید نقدی، خرید نسبه، خرید اقساطی، خرید نسبه با تضمین یا خرید مشروط می‌باشد. در تمامی موارد بالا به جز اجاره و خرید مشروط، مالکیت مال به استفاده کننده منتقل می‌شود. بنابراین، اجاره و خرید مشروط با یکدیگر شباهت دارند. در خرید مشروط، در زمان پرداخت آخرین قسط، مالکیت مال انتقال می‌یابد اما در مورد اجاره، این موضوع لزوماً مصداق ندارد. در اجاره‌هایی که در پایان مدت اجاره، مالکیت مال به اجاره کننده منتقل می‌شود یا اختیار خرید ارزانتر مال وجود دارد، از لحاظ حقوقی شباهتی با خریدهای مشروط دارد.

ضمناً، در قراردادهای اجاره‌ای که در تمامی یا تقریباً در تمامی عمر مفید، دارایی مورد نظر در اختیار اجاره کننده است، و اقساط اجاره طی عمر مفید دارایی به اجاره دهنده پرداخت می‌شود، شباهت کامل با خریدهای مشروط وجود دارد.

در قراردادهای اجاره‌ای که شبیه خرید مشروط است، دلایل قاطعی برای سرمایه‌ای محسوب کردن آنها وجود دارد. اگرچه ممکن است از دیدگاه حقوقی، تمامی این قراردادها، اجاره واقعی شناخته نشوند. سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره مشابه خرید مشروط، از لحاظ حقوقی به دلیل ماهیت آن (نه شکل ظاهری اجاره) قابلیت توجیه دارد.

### سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره

از دیدگاه اجاره کننده، قراردادهای اجاره به یکی از اشکال زیر طبقه‌بندی و ثبت می‌شود:

۱. توافق اجاره.

۲. معادل خرید همراه با تأمین مالی از طریق استقراض.

از دیدگاه اجاره دهنده نیز صور طبقه‌بندی قراردادهای اجاره به شرح زیر است:

۱. توافق اجاره

- ۲ / الف - معادل فروش همراه با تأمین مالی استقراضی (در صورتی که قرارداد اجاره از نوع فروش باشد).

- ۲ / ب - معادل اعطای وام (در صورتی که قرارداد اجاره از نوع تأمین مالی باشد).

در شکل اول مشروح بالا، از دیدگاه اجاره کننده و اجاره دهنده، قرارداد اجاره، اجاره عملیاتی تلقی می‌شود. در شکل دوم، قرارداد اجاره، اجاره سرمایه‌ای محسوب و جنبه‌های انتقال و تأمین مالی آن شناسایی می‌گردد.

کانون توجه سیاستگذاری حسابداری، طبقه‌بندی قراردادهای اجاره به عنوان اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای است تا بتوان یکنواختی محدودی را از لحاظ گزارش محتوای قراردادهای اجاره، به جای شکل حقوقی آن، ایجاد کرد.

یکی از دلایل اصلی ارائه شده توسط مخالفین سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، به قابلیت رسیدگی مجدد آن مربوط است. به نظر این گروه، استفاده از تکنیک محاسبه ارزش تنزیل شده فعلی موجب ارائه ارقامی در صورتهای مالی می‌شود که قابلیت رسیدگی کمتری دارد. اما لازم به ذکر

است که تنها در مورد انتخاب یک متغیر یعنی نرخ تنزیل ممکن است مسئله قابلیت رسیدگی مطرح باشد. اگرچه انتخاب نرخ تنزیل توسط اجاره کننده تا حدودی نظری است اما معمولاً این نرخ تقریب نزدیکی از واقعیت می باشد. اما از دیدگاه اجاره دهنده، نظری بودن نرخ تنزیل اصولاً مطرح نیست زیرا نرخ تنزیل ضمنی قرارداد اجاره مورد استفاده قرار می گیرد. بهر جهت، امروزه، قابلیت رسیدگی مجدد، موضوع بحث انگیزی در حسابداری محسوب نمی شود.

### سرمایه ای محسوب کردن توسط اجاره کنندگان

ضوابط متعددی به منظور پشتیبانی از سرمایه ای محسوب کردن قراردادهای اجاره ارائه شده است. فهرست این ضوابط در کشورهای مختلف ذیلاً ارائه می شود:

۱. اجاره کننده حقوق با اهمیتی را در اموال استیجاری کسب می کند.
۲. اموال استیجاری متناسب با مقصد اجاره کننده است.
۳. دوره اجاره نزدیک به عمر مفید اموال استیجاری است.
۴. اجاره کننده هزینه های مربوط به مالکیت را می پردازد.
۵. اجاره کننده وام اجاره دهنده را در ارتباط با اموال استیجاری تضمین می کند.
۶. اجاره کننده از لحاظ مقاصد مالیاتی، قرارداد اجاره را به عنوان خرید تلقی می کند.
۷. قرارداد اجاره بین طرفهای مربوط منعقد می شود.
۸. قرارداد اجاره، مخاطرات و مزایای عمده مالکیت مال مورد اجاره را به اجاره کننده منتقل می نماید.
۹. اجاره کننده بدهی بدون قید و شرطی را برای مبالغ اجاره تقبل می کند.
۱۰. ارزش اسقاط اموال استیجاری در پایان مدت اجاره ناچیز است.
۱۱. قرارداد اجاره موجب می شود که اجاره دهنده اصل سرمایه گذاری خود را به علاوه بازدهی مناسب بازیافت کند.
۱۲. اجاره کننده در هر زمان اختیار دارد که اموال استیجاری را به ازای پرداخت سرمایه گذاری بازیافت نشده اجاره دهنده خریداری کند.
۱۳. قرارداد اجاره در مدت قرارداد غیر قابل فسخ است.
۱۴. ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره، در آغاز اجاره، بخش اعظم ارزش متعارف دارایی استیجاری را در بر دارد.

در مورد سرمایه ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، یعنی تلقی اموال استیجاری به عنوان دارایی دیدگاههای مختلفی وجود دارد که می توان آنها را در سه رویکرد به شرح زیر خلاصه کرد:

### رویکرد حقوقی

یکی از راههای حل و فصل مسئله طبقه‌بندی قراردادهای اجاره این است که قراردادهای اجاره واقعی اجاره عملیاتی و سایر قراردادها اجاره سرمایه‌ای محسوب شود. این طریق طبقه‌بندی انتخاب را محدود به مفاهیم و تعاریف حقوقی می‌کند. اما این رویکرد موضوع سرمایه‌ای محسوب کردن احتمالی اجاره‌های واقعی را نادیده می‌گیرد. برخی از صاحب‌نظران اظهار داشته‌اند که تمامی قراردادهای اجاره غیر قابل فسخ موجد حقوق و تعهداتی در باره اموال استیجاری می‌شود که باید در ترازنامه اجاره‌کننده انعکاس یابد. اگرچه این حقوق مستقیماً از مفاد قرارداد اجاره ناشی نشده باشد. بهر صورت لازم به ذکر است که تئوری حسابداری مقید و محدود به تعاریف حقوقی عناصر حسابداری نیست.

### حقوق با اهمیت

از لحاظ تاریخی، بحثهای مربوط به سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، بر مفهوم حقوق با اهمیت<sup>(۱)</sup> مبتنی بوده است. معنای حقوق با اهمیت این است که شرایط قرارداد اجاره به نحوی است که اجاره‌کننده مبالغ بیشتری را در مقایسه با ارزش اجاره دوره جاری دارایی استیجاری می‌پردازد. به بیان دیگر، اجاره‌کننده حقوقی ضمنی را در اموال استیجاری از طریق پرداختهای ادواری اجاره تحصیل می‌کند. ضمناً، غیر قابل فسخ بودن قرارداد در طول مدت آن که بعضاً دوره‌ای تقریباً مساوی عمر مفید دارای را شامل می‌شود، از بحث حقوق با اهمیت پشتیبانی می‌کند. مفهوم حقوق با اهمیت، آن طور که در گذشته در حسابداری بکار گرفته شده، سرمایه‌ای محسوب کردن را به تعداد محدودی از قراردادهای اجاره که واقعاً خرید و فروش مشروط بوده (همراه با پرداخت اقساط) محدود کرده است. در نتیجه، تفاوت اندکی بین رویکردهای حقوقی و حقوق با اهمیت وجود داشته است.

### انتقال مزایا و مخاطرات عمده مالکیت

در استانداردهای حسابداری برخی از کشورها، برخورد وسیعتری با مبحث سرمایه‌ای محسوب کردن شده است. بر اساس این استانداردها، قراردادهای اجاره‌ای که تمامی مزایا و مخاطرات عمده مرتبط با مالکیت را به اجاره‌کننده منتقل می‌کند باید به عنوان تحصیل دارایی و تقبل تعهد توسط اجاره‌کننده و به عنوان فروش همراه با تأمین مالی توسط اجاره‌دهنده تلقی شود. در تعریف جاری، پیش شرط غیر قابل فسخ بودن برای سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره حذف و بر مفهوم حقوق با اهمیت تأکید کمتری شده است.

(۱) Material equity



## سرمایه‌ای محسوب کردن توسط اجاره دهندگان

موضوع اصلی بحث‌انگیز در باره سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره توسط اجاره دهنده، تقارن حسابداری آن با روش حسابداری اجاره کننده می‌باشد. منظور از تقارن نیز یکنواختی روشهای بکار گرفته شده توسط دو طرف از لحاظ طبقه‌بندی اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای است. اگرچه اختلاف نظرهایی در مورد لزوم یا عدم لزوم تقارن وجود داشته اما سمت و سوی حرکت استانداردهای حسابداری به طرف تقارن بوده است.

در مورد قراردادهای نوع خرید و فروش، همان ضوابطی که برای سرمایه‌ای محسوب کردن توسط اجاره کنندگان توصیه شده است برای اجاره دهندگان نیز مصداق دارد. زیرا، چنانچه قرارداد اجاره از نوع فروش، از دیدگاه اجاره کننده معادل خرید است قاعدتاً باید از نظر اجاره دهنده نیز معادل فروش باشد. اما قبل از این که بتوان در این گونه موارد، درآمد فروش شناسایی کرد لازم است ضوابط دیگری نیز احراز شود. این ضوابط همان مفروضات متداول در مورد شناخت درآمد فروش نظیر اطمینان از وصول وجه نقد و نبود ابهام در مورد هزینه‌های مرتبط با فروش است.

قراردادهای نوع تأمین مالی، وضعیت متفاوتی را ارائه می‌کند. در ارتباط با مسئله سرمایه‌ای محسوب کردن، این نوع قراردادها معادل تأمین مالی از طریق استقراض است. در قراردادهای نوع تأمین مالی، درآمد فروش وجود ندارد و تنها درآمد سود تضمین شده تحقق یافته ناشی از اعطای وام شناسایی می‌شود. بحثهای مطرح شده در خصوص سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای نوع تأمین مالی، بیشتر با ویژگیهای اعطای وام ارتباط دارد. ضابطه اصلی پیشنهاد شده در این قراردادها، مفهوم پرداخت کامل<sup>(۱)</sup> است که به پرداختهای اجاره‌ای که اصل سرمایه‌گذاری و سود تضمین شده معقولی را به اجاره دهنده بر می‌گرداند اشاره دارد.

## تکامل تدریجی استانداردهای حسابداری مربوط به قراردادهای اجاره

از سال ۱۹۴۹ میلادی تعدادی استاندارد در کشورهای مختلف از جمله آمریکا در مورد قراردادهای اجاره تدوین شده است. این استانداردها به ترتیب تاریخ و در ابتدا آن چه که به اجاره کننده و سپس آن چه که به اجاره دهنده مربوط است در بخشهای زیر مورد بحث قرار می‌گیرند.

(۱) Full payout concept

## حسابداری توسط اجاره کننده

## بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۳۸ (ARB 38)

اولین استاندارد منتشر شده در باره قراردادهای اجاره (ARB - ۳۸) در سال ۱۹۴۹ میلادی بوده است. این استاندارد متعاقباً در ۴۳ - ARB مطرح و ارائه شد<sup>(۱)</sup>. در این استاندارد، سرمایه‌ای محسوب کردن در مورد برخی از قراردادهای اجاره که ماهیتاً خرید اقساطی محسوب می‌شد توصیه گردید. اگرچه در این استاندارد مشخصاً خرید اقساطی ذکر شده اما مفاد آن در مورد توافقیهای مربوط به خرید و فروش مشروط نیز کاربرد داشته است. ضوابط سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره شامل احراز هر یک از موارد زیر بوده است:

۱. وجود اختیار خرید با تخفیف در پایان مدت قرارداد اجاره.
۲. وجود شرایطی که احتساب پرداختهای اجاره را در محاسبه قیمت خرید دارایی استیجاری امکان‌پذیر سازد.
۳. بالا بودن اجاره بها، به نحوی که طرح خرید دارایی استیجاری را مشهود کند.

ضابطه اول مربوط به شرایط قرارداد اجاره است که آن را از خرید و فروش مشروط غیر قابل تمیز می‌سازد. ضابطه دوم و سوم به مفهوم حقوق با اهمیت اشاره دارد که می‌تواند مشابه خرید و فروش اقساطی یا مشروط تلقی گردد. در این استاندارد شرحی در باره اندازه‌گیری دارایی استیجاری یا تعهد مربوط ارائه نشده است.

## بیانیه شماره ۵ هیأت اصول حسابداری (APB. 5)

در نتیجه مطالعات انجام شده توسط هیأت اصول حسابداری در باره قراردادهای اجاره، در سال ۱۹۶۲ میلادی ۴ - ARS توسط این هیأت منتشر گردید. در این بیانیه، رویکرد حقوقی برای تعیین این که قرارداد اجاره از لحاظ محتوا خرید محسوب می‌شود یا خیر دنبال شده و غیر قابل فسخ بودن قرارداد اجاره، شرطی برای سرمایه‌ای محسوب کردن به شمار آمده است. استاندارد بعدی در سال ۱۹۶۴ میلادی تحت عنوان بیانیه شماره پنج هیأت اصول حسابداری منتشر شد. در این استاندارد، دلیل اصلی ارائه شده در ۴ - ARS مورد قبول قرار نگرفت و مجدداً موضع حقوق با اهمیت مطروحه در ۳۸ - ARB مطرح گردید. اما بار دیگر، موضوع غیر قابل فسخ بودن قراردادهای اجاره، پیش شرط سرمایه‌ای محسوب کردن قرار گرفت. بهر جهت مقصد اصلی بیانیه شماره پنج، سرمایه‌ای محسوب

---

(۱) Committee on Accounting Procedure

کردن قراردادهای اجاره‌ای است که موجد حقوق با اهمیت می‌باشند. در این راستا، ضوابطی به شرح زیر عنوان شده است: (۱) اختیار تجدید قرارداد تا حد عمر اقتصادی دارایی استیجاری برای اجاره کننده وجود داشته یا (۲) امکان خرید دارایی با تخفیف موجود باشد. در این استاندارد برخی از ضوابط ثانویه نیز به شرح زیر مطرح شده است:

(۱) دارایی برای مقصد خاص اجاره کننده، توسط اجاره دهنده تحصیل شده باشد، (۲) دوره قرارداد متناسب با عمر مفید دارایی باشد، (۳) اجاره کننده هزینه‌های مربوط به دارایی را تقبل کرده باشد (هزینه‌هایی مانند بیمه، مالیات و نگهداری)، (۴) اجاره کننده هر گونه تعهد اجاره دهنده را در ارتباط با دارایی استیجاری تضمین کند، یا (۵) اجاره کننده از لحاظ مقررات مالیاتی، دارایی استیجاری را به منزله خرید تلقی نماید. اما به دلیل جمله‌بندی استاندارد، ضوابط ثانویه در عمل نادیده گرفته شد. در نتیجه، بیانیه شماره پنج تغییر عمده‌ای در تعداد قراردادهایی که سرمایه‌ای محسوب شدند نداد.

#### بیانیه شماره ۱۰ هیأت اصول حسابداری (APB. 10)

در سال ۱۹۶۶ میلادی، بیانیه شماره ۱۰ هیأت اصول حسابداری انتشار یافت، در این استاندارد که تا حدی متمم بیانیه شماره پنج هیأت محسوب می‌شد، به مسایل مربوط به انعقاد قراردادهای اجاره بین اشخاص وابسته نظیر شرکت اصلی و شرکتهای فرعی پرداخته شده است. بر اساس این استاندارد، صورتهای مالی شرکتهای فرعی که قراردادهای اجاره از نوع خرید و فروش با شرکت اصلی منعقد کرده‌اند باید تلفیق شوند. اما قراردادهای اجاره نوع تأمین مالی، در این استاندارد مطرح نشده است.

#### بیانیه شماره ۳۱ هیأت اصول حسابداری (APB. 31)

بیانیه شماره ۳۱، در ارتباط با اجاره کنندگان، در سال ۱۹۷۳ منتشر گردید. در این بیانیه، افشای بیشتر قراردادهای اجاره‌ای که سرمایه‌ای محسوب نمی‌شوند توصیه شده است. بر اساس این استاندارد، افشای مبالغ اجاره آتی تنزیل نشده و همچنین ارزش فعلی این مبالغ ضروری تشخیص داده شد. با این ترتیب، استفاده کنندگان اطلاعات مالی قادر شدند که قراردادهای اجاره‌ای را که سرمایه‌ای محسوب نشده است نیز به طور غیر رسمی سرمایه‌ای محسوب کنند.

بیانیه‌های شماره پنج، ده و ۳۱ هیأت اصول حسابداری از لحاظ یکنواخت نبودن ضوابط سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، مورد انتقاد صاحب‌نظران و همچنین کمیسیون اوراق بهادار (SEC) بود و در نتیجه هیأت استانداردهای حسابداری مالی در بدو تشکیل خود، بررسی موضوع اجاره‌های سرمایه‌ای را در دستور کار خود قرار داد.

## استاندارد شماره ۱۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی

## SFAS No. 13

استاندارد شماره ۱۳ در سال ۱۹۷۶ میلادی انتشار یافت. در این استاندارد، ضوابط مربوط به سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره توسط اجاره‌کننده مجدداً مورد تجدید نظر قرار گرفت و این بار، مفهوم و همچنین ضوابط سرمایه‌ای محسوب کردن تغییر کرد. یعنی ضوابط غیر قابل فسخ بودن و حقوق با اهمیت حذف و به جای آن، انتقال عمده مزایا و مخاطرات دارایی استیجاری مطرح شد. تفاوت بین بیانیه شماره پنج و استاندارد شماره ۱۳ این است که چگونه می‌توان مرز بین اجاره‌های عملیاتی و اجاره‌های سرمایه‌ای را ترسیم کرد. استاندارد شماره ۱۳ به وضوح در پی سرمایه‌ای محسوب کردن تعداد بیشتری از قراردادهای اجاره بوده است. در این راستا، چهار آزمون که به هر دو طرف مبادله یعنی اجاره‌دهندگان و اجاره‌کنندگان مربوط می‌شود به شرح زیر مطرح شده است:

۱. مالکیت حقوقی در پایان مدت قرارداد اجاره به اجاره‌کننده منتقل شود.
۲. قرارداد اجاره شامل اختیار خرید دارایی با تخفیف باشد.
۳. مدت قرارداد اجاره دست کم معادل ۷۵ درصد عمر مفید برآوردی دارایی باشد.
۴. ارزش فعلی حداقل پرداختهای اجاره، معادل ۹۰ درصد ارزش متعارف دارایی استیجاری در شروع قرارداد، پس از کسر تخفیف مالیاتی سرمایه‌گذاری، باشد.

نرخ تنزیلی که توسط اجاره‌کننده بکار می‌رود، معادل نرخ استقراض اضافی است. چنانچه نرخ تنزیل اجاره‌دهنده در اختیار و کمتر از نرخ استقراض اضافی باشد، اجاره‌کننده می‌تواند این نرخ را برای تنزیل مبالغ اجاره مورد استفاده قرار دهد. چنانچه هر یک از شرایط چهارگانه مشروح بالا احراز شود، اجاره‌کننده می‌تواند قرارداد را از نوع اجاره سرمایه‌ای محسوب کند.

ارزش فعلی حداقل پرداختهای اجاره (مشروح در آزمون چهار بالا) توسط اجاره‌کننده به بدهکار حساب دارایی استیجاری و بستانکار تعهدات اجاره سرمایه‌ای منظور می‌شود. بدیهی است سقف این رقم معادل ارزش متعارف دارایی در شروع قرارداد اجاره است. چنانچه آزمونهای اول و دوم احراز شود، دارایی استیجاری طی عمر مفید خود مستهلک می‌شود. در غیر این صورت، دوره استهلاک معادل مدت قرارداد اجاره و جمع مبلغ استهلاک مساوی مبلغ سرمایه‌ای محسوب شده، منهای هر گونه ارزش اضافی در پایان مدت قرارداد می‌باشد. در مدت قرارداد نیز هر یک از اقساط اجاره به هزینه سود تضمین شده و کاهش تعهد اجاره تخصیص می‌یابد. سایر هزینه‌ها نظیر مالیات، نگهداری و بیمه نیز به هزینه دوره مالی منظور می‌گردد.

## حسابداری توسط اجاره دهنده

مباحث مربوط به قراردادهای اجاره و تلقی اموال استیجاری به عنوان دارایی، در ابتدا از دیدگاه اجاره کنندگان مد نظر قرار گرفته و کانون توجه، نشان دادن این تعهد به عنوان معادل بدهی بوده است. اما در سالهای اخیر، شیوه برخورد طرف اجاره دهنده با این گونه ارقام نیز در استانداردهای حسابداری مطرح شده است.

### بیانیه شماره ۷ هیأت اصول حسابداری (APB - 7)

در سال ۱۹۶۶ میلادی بیانیه شماره هفت توسط هیأت اصول حسابداری منتشر گردید و این اولین استاندارد است که طرف اجاره دهندگان را مد نظر قرار داده است. اگرچه در این استاندارد نیز سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره توصیه شده اما ضوابط آن با مفاد بیانیه شماره پنج هیأت اصول حسابداری متفاوت است. علاوه بر این، ضوابط مورد نظر برای قراردادهای نوع خرید و فروش و نوع تأمین مالی یکسان نمی‌باشد. قراردادهای نوع خرید و فروش در صورتی سرمایه‌ای محسوب می‌شوند که ضوابط زیر برقرار باشد:

۱. مخاطرات اعتباری (بدهی) به نحوی معقول قابل برآورد باشد.
۲. اجاره دهنده (فروشنده) مخاطرات چشمگیری را در ارتباط با مالکیت به عهده نگرفته باشد.
۳. بر اساس قرارداد اجاره، ابهام عمده‌ای در ارتباط با بهای تمام شده یا درآمد فروش موجود نباشد.

همان طور که ملاحظه می‌شود، ضوابط سه گانه بالا با ضوابط مطروحه در بیانیه شماره پنج (در ارتباط با اجاره کننده) متفاوت است و در نتیجه امکان دارد که قرارداد اجاره‌ای توسط یکی از طرفین قرارداد سرمایه‌ای محسوب شود اما از طرف دیگر قرارداد، سرمایه‌ای محسوب نگردد. این عدم تقارن بین اجاره کننده و اجاره دهنده، مورد انتقاد صاحب نظران قرار گرفته است.

قراردادهای نوع تأمین مالی متضمن وجود شخص ثالثی است که قراردادهای اجاره را تهیه کند. در این گونه موارد اجاره دهنده شخص ثالث است و اشخاص اول و دوم به ترتیب اجاره کننده و تولید کننده دارایی استیجاری (یا فروشنده) می‌باشند. بر اساس بیانیه شماره ۷ تمامی قراردادهای اجاره نوع تأمین مالی توسط اجاره دهنده سرمایه‌ای محسوب می‌شوند در حالی که این قراردادها بر اساس بیانیه‌های شماره ۵ و ۱۰ توسط اجاره کننده سرمایه‌ای محسوب نمی‌گردند.

قراردادهایی که طبق بیانیه شماره ۷ اجاره سرمایه‌ای محسوب می‌شوند به ازای کل مبالغ اجاره آتی منهای سود تضمین شده مربوط به هر قسط اجاره شناسایی می‌گردند. به بیان دیگر، این مبلغ معرف ارزش فعلی خالص اجاره‌های دریافتنی است. برای محاسبه ارزش فعلی نیز استفاده از روش نرخ بهره مؤثر توصیه شده است. همانند مفاد بیانیه شماره ۵ (برای اجاره کنندگان)، مبلغ اصل و مبلغ فرع هر یک از اقساط اجاره باید تفکیک شود.

مخارج مستقیمی که در ارتباط با انعقاد قرارداد اجاره توسط اجاره دهنده انجام می‌شود به دوره‌های آتی منتقل و به تناسب شناسایی درآمد فروش به تدریج به هزینه منظور می‌گردد.

### بیانیه شماره ۲۷ هیأت اصول حسابداری (APB - 27)

انتقادهایی که از لحاظ سرمایه‌ای محسوب نکردن بسیاری از قراردادهای اجاره نوع تأمین مالی از بیانیه شماره ۷ به عمل آمد منتج به تدوین و انتشار بیانیه شماره ۲۷ در سال ۱۹۷۲ میلادی شد. قصد بیانیه اخیر، گسترده کردن ضوابط سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره توسط اجاره دهندگان بوده است. ضوابط جدید به شرح زیر می‌باشد:

۱. از قابلیت وصول اقساط اجاره اطمینان معقولی وجود داشته باشد.

۲. ابهام با اهمیتی در باره مخارج دیگری که باید انجام شود وجود نداشته باشد.

۳. هر یک از شرایط زیر احراز شود:

الف - انتقال مالکیت حقوقی در خاتمه قرارداد.

ب - اختیار گرفتن تخفیف هنگام خرید دارایی توسط اجاره کننده.

ج - وجود قصد فروش در مورد دارایی استیجاری و مساوی یا فزونی داشتن ارزش فعلی مبالغ اجاره به علاوه تخفیف مالیاتی سرمایه گذاری، بر قیمت متعارف فروش.

د - نزدیک بودن مدت قرارداد اجاره با عمر مفید باقیمانده دارایی استیجاری.

دو ضابطه از ضوابط بیانیه‌های شماره ۷ و ۲۷ مشابه و مرتبط با شرایط کلی شناخت درآمد فروش است. قابلیت وصول و نبود ابهام معمولاً هنگام شناسایی درآمد فروش قبل از وصول وجه نقد مربوط (حسابداری تعهدی) مد نظر است. ضابطه سوم بیانیه شماره ۲۷ (به شرح بالا) جایگزین ضابطه دوم بیانیه شماره ۷ شده است. ضوابط اول و دوم نیز به منزله بیان مجدد ضوابط سرمایه‌ای محسوب کردن توسط اجاره کنندگان (طبق بیانیه شماره ۵) می‌باشد. دو ضابطه آخر، جدید و واجد شرایطی است که معادل فروش بودن قرارداد اجاره را از دیدگاه اجاره دهنده پیشنهاد می‌کند.

## استاندارد شماره ۱۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی

### SFAS No. 13

در استاندارد شماره ۱۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی تا حدودی تقارن روشهای حسابداری از دیدگاه اجاره کنندگان و اجاره دهندگان برقرار گردید. چهار ضابطه مطروحه در این استاندارد (به شرح بخش قبل) شامل اجاره کنندگان و اجاره دهندگان می‌شود. برای حسابداری توسط اجاره دهندگان، دو ضابطه اضافی شناخت درآمد مطروحه در بیانیه‌های شماره ۷ و ۲۷، در استاندارد شماره ۱۳ نیز حفظ گردید. این دو ضابطه موجب می‌شود که برخی از قراردادهایی که توسط اجاره کننده سرمایه‌ای محسوب می‌شود، توسط اجاره دهنده، اجاره عملیاتی تلقی گردد. اما وقوع مکرر این وضعیت، بعید به نظر می‌رسد. ناهم‌آهنگیهای موجود در سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای نوع تأمین مالی نیز در استاندارد شماره ۱۳ برطرف گردید. لازم به یادآوری است که این ناهم‌آهنگیهای بالقوه بر اثر مفاد بیانیه‌های شماره ۵، ۷ و ۱۰ هیأت اصول حسابداری به وجود آمده بود.

از لحاظ انتخاب نرخ تنزیل، برای محاسبه ارزش سرمایه‌ای قرارداد اجاره، کماکان عدم تقارن بین اجاره کنندگان و اجاره دهندگان وجود دارد. در نتیجه این عدم تقارن امکان دارد که در یک قرارداد اجاره و برای یک دارایی معین، مبالغی که به حساب دارایی منظور می‌شود توسط اجاره کننده و اجاره دهنده متفاوت باشد.

### فروش و اجاره مجدد

فروش و اجاره مجدد<sup>(۱)</sup> هنگامی واقع می‌شود که مالک یک فقره دارایی آن را از لحاظ حقوقی به فروش می‌رساند و ضمن قرارداد اجاره آن را مجدداً اجاره می‌کند. در این گونه موارد، اجاره دهنده و اجاره کننده، هر دو، ضوابط استاندارد را برای سرمایه‌ای یا عملیاتی محسوب کردن قرارداد اجاره بکار می‌گیرند. در بیانیه شماره پنج هیأت اصول حسابداری، اصلی مطرح شد که در این گونه قراردادها نباید سود یا زیان دفتری اجاره کننده بلادرنگ شناسایی شود. بلکه لازم است هر گونه سود یا زیانی توسط اجاره کننده به تدریج مستهلک و در صورت عملیاتی محسوب شدن قرارداد اجاره به عنوان تعدیل اجاره بها و در صورت سرمایه‌ای محسوب شدن قرارداد اجاره به عنوان تعدیل مبلغ استهلاک تلقی گردد. سود یا زیان انتقالی به دوره‌های آتی نیز در ترازنامه، حسب مورد به عنوان درآمد یا مخارج انتقالی به دوره‌های آتی طبقه‌بندی می‌شود. تنها استثناء بر این قاعده این است که

(۱) Sale and leaseback

در صورت فزونی ارزش دفتری بر ارزش متعارف دارایی (در فروش و اجاره مجدد)، زیان مربوط شناسایی می‌گردد که این موضوع با مفهوم محافظه کاری و قاعده اقل بهای تمام شده یا قیمت بازار هم‌آهنگی دارد.

## اجاره‌های اهرمی

**اجاره‌های اهرمی**<sup>(۱)</sup> نوع خاصی از تأمین مالی قراردادهای اجاره است که در برخی از کشورها رواج دارد. در این نوع قراردادهای اجاره، به جای دو طرف، سه طرف درگیر قرارداد می‌باشند. در این گونه موارد، اجاره دهنده دارایی را تحصیل و سپس به اجاره کننده اجاره می‌دهد. اما اجاره دهنده مبلغی را (معمولاً بیش از ۵۰ درصد قیمت دارایی) از گروهی از وام دهندگان قرض می‌کند. این وام معمولاً بدون حق مراجعه به اجاره کننده است اما اجاره دهنده بخشی از مبالغ اجاره دریافتی را برای پوشش اصل و فرع وام اخذ شده تخصیص می‌دهد. بدهی به شخص ثالث را می‌توان با وثیقه نهادن دارایی استیجاری یا ضمانت اجاره کننده نیز تضمین کرد.

از دیدگاه اجاره کننده، قراردادهای اجاره اهرمی تفاوتی با سایر قراردادهای اجاره ندارد. اما سؤال مشکلتر مربوط به اثر این گونه قراردادها بر اجاره دهنده می‌باشد. یک جنبه این اثر این است که قراردادهای اجاره اهرمی را همانند قراردادهای اجاره نوع تأمین مالی تلقی کرد منتها یک معامله استقراضی نیز بین اجاره دهنده و شخص ثالث وجود دارد. جنبه دیگر این است که اجاره‌های اهرمی را نوع منحصر به فردی از قراردادهای اجاره محسوب کرد که نیازمند قواعد خاص خود باشد. در استاندارد شماره ۱۳ هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، جنبه اول یعنی همانندی اجاره اهرمی با اجاره نوع تأمین مالی مورد پذیرش قرار نگرفته است. دلیل اقامه شده در این مورد نیز این است که گزارش این قراردادها به عنوان دو رویداد مجزا نمی‌تواند سرمایه گذاری خالص اجاره دهنده را به روشنی نشان دهد. در استاندارد مذکور، روش پیچیده‌ای برای گزارش تمامی جنبه‌های اجاره‌های اهرمی و تلقی آن به عنوان رویدادی یگانه توصیه شده است. این روش، نمونه دیگری از پیروی از یکنواختی محدود در روشهای حسابداری محسوب می‌شود.

## دورنمای آتی

انتقادی که از مدتها قبل از حسابداری قراردادهای اجاره به عمل آمده مبتنی بر این است که تعدادی از قراردادهایی که باید سرمایه‌ای محسوب شوند عملاً سرمایه‌ای محسوب نمی‌گردند. بر اساس

(۱) Leveraged leases



استانداردهای موجود در مورد قراردادهای اجاره، اجاره کنندگان کماکان بر این باور خواهند بود که **تأمین مالی خارج از ترازنامه**<sup>(۱)</sup> از طریق این قراردادها مزایایی را در بر دارد. با این ترتیب، انگیزه‌هایی برای بی‌اثر کردن آزمونهای سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره در شرکتها وجود دارد. در مواردی دیگر ممکن است کوشش شود که آزمونهای چهارگانه از دیدگاه اجاره کننده بی‌اثر اما از لحاظ اجاره دهنده احراز شود. اجاره دهندگان معمولاً تمایل دارند که قراردادهای اجاره را سرمایه‌ای محسوب و درآمد فروش شناسایی کنند در حالی که اجاره کنندگان ممکن است تأمین مالی خارج از ترازنامه را ترجیح دهند (احتساب به عنوان اجاره عملیاتی).

با توجه به موارد ذکر شده می‌توان در مورد قراردادهای اجاره از یکنواختی مطلق پشتیبانی کرد. مثلاً یک راه حل می‌تواند سرمایه‌ای محسوب کردن تمامی قراردادهایی باشد که مدت آن بیش از یک سال است. با این ترتیب، تمایز تصنعی اجاره‌های عملیاتی از اجاره‌های سرمایه‌ای نیز منتفی خواهد شد. به طور کلی می‌توان پیش‌بینی کرد که موضع هیأت‌های تدوین استاندارد در مورد قراردادهای اجاره در حال تغییر از یکنواختی محدود به یکنواختی مطلق می‌باشد.

## نتایج اقتصادی سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره

از دیدگاه شرکتهای تهیه کننده صورتهای مالی، دست کم دو نوع نتایج اقتصادی را برای حسابداری قراردادهای اجاره می‌توان بر شمرد. نتیجه اول، مخارج قبول و بکارگیری روش سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره است. زیرا برای طبقه‌بندی قراردادهای اجاره به عنوان عملیاتی یا سرمایه‌ای، اطلاعات تفصیلی بیشتری برای تحلیل و نتیجه‌گیری مورد نیاز حسابداران و حسابرسان می‌باشد. علاوه بر این، سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادها مستلزم ثبتهای بیشتر و پیچیده‌تر در هر یک از دوره‌های مالی است.

نتیجه دوم که بسیار حساس و با اهمیت است، پاسخ به این سؤال می‌باشد که آیا سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره از دیدگاه اجاره کنندگان نقض غرض نیست. قبل از انتشار استانداردهای اخیر در زمینه حسابداری قراردادهای اجاره، بسیاری از شرکتها از طریق انعقاد قراردادهای اجاره، امکان تأمین مالی خارج از ترازنامه را بدست می‌آوردند. تحقیقات انجام شده در این مورد نیز حاکی از این است که دلیل اصلی انعقاد قراردادهای اجاره، اثر آن بر صورتهای مالی بوده است<sup>(۲)</sup>. تحقیق

(۱) Off - balance - sheet financing

(۲) Hawkins, David M, and Mary M. Wehle (1973), "Accounting for Leases", (Research foundation of Financial Executives Institute).

دیگری در کشور استرالیا نشان داد که پس از تصویب قانون سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، تعداد قراردادهای اجاره به شدت کاهش یافت و روشهای دیگر تأمین مالی نظیر استقراض یا افزایش حقوق صاحبان سهام بکار گرفته شد<sup>(۱)</sup> زیرا، سرمایه‌ای محسوب نکردن قراردادهای اجاره موجب بهتر شدن نسبت بدهی و نرخ بازده حسابداری در مقایسه با راه حل خرید توام با تأمین مالی می‌شود. یافته یکی از تحقیقات دیگر (قبل از استاندارد شماره ۱۳) حاکی از این بود که شرکتهای دارای اهرم مالی بالا بیشتر تمایل داشته‌اند که قراردادهای اجاره خود را عملیاتی طبقه‌بندی کنند<sup>(۲)</sup>. این یافته از نقطه نظر مرجح دانستن تأمین مالی خارج از ترازنامه توسط اجاره‌کنندگان پشتیبانی می‌کند.

علیرغم نقاط نظر مختلفی که له یا علیه سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره عنوان شده است، این موضوع کماکان یکی از مسایل بحث‌انگیز حسابداری محسوب می‌شود. استانداردهای اخیر ارائه شده در این مورد نیز جزو استانداردهایی است که بیشترین مخالفتها و انتقادات را در پی داشته است. بهر صورت استانداردهای مربوط به قراردادهای اجاره نیازمند بازنگری و اصلاحات اساسی در آینده می‌باشد.

## خلاصه

حسابداری قراردادهای اجاره، نمونه‌ای کلاسیک از تلاش و جستجو برای ایجاد یکنواختی محدود در روشهای حسابداری به شمار می‌آید. این جستجوها در جهت ایجاد ضوابط لازم برای طبقه‌بندی قراردادهای اجاره به اجاره‌های عملیاتی و اجاره‌های سرمایه‌ای شکل گرفته است. با این ترتیب، تأکید اصلی در این طبقه‌بندی، محتوای اقتصادی به جای شکل حقوقی قراردادهای اجاره می‌باشد. در مورد اجاره‌های سرمایه‌ای، باور عمومی این است که از دیدگاه اجاره‌کننده، این قراردادها معادل خرید دارایی همراه با تأمین مالی از طریق استقراض محسوب می‌شود. از دیدگاه اجاره‌دهنده نیز اجاره سرمایه‌ای می‌تواند به طرق زیر طبقه‌بندی گردد:

۱. چنانچه قرارداد اجاره از نوع فروش باشد، اجاره سرمایه‌ای مترادف با فروش همراه با تأمین مالی از طرف فروشنده است.

(۱) Godfrey, Jayne and Susan Warren (1995), "Lessee Reactions to Regulation of Accounting for Leases", Abacus (September 1995).

(۲) El-Gazzar, Samin, Steve Lilian, and pastena (1986). "Accounting for leases by lessees", (2) (Journal of Accounting and Economics, October 1986).

۲. چنانچه قرارداد اجاره از نوع تأمین مالی باشد، اجاره سرمایه‌ای مترادف با اعطای وام و تسهیلات است.

تفکیک اجاره‌های عملیاتی از اجاره‌های سرمایه‌ای تا حدودی اختیاری است و به این دلیل، با گذشت زمان، ضوابط طبقه‌بندی تغییر یافته است که این نیز خود معرف ماهیت نظری این ضوابط و مشکلات دستیابی به یکنواختی محدود بوده است.

با توجه به این که تمیز اجاره‌های عملیاتی از اجاره‌های سرمایه‌ای تا حدودی اختیاری است، نتایج اقتصادی سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، از لحاظ ارزیابی استانداردهای حسابداری مربوط، حایز اهمیت بسیار می‌باشد. طرز تلقی مدیریت واحدهای انتفاعی این است که بازار سرمایه به طور ضعیف عمل می‌کند و تأمین مالی خارج از ترازنامه به مصلحت شرکتهاست. اما شواهد نشان می‌دهد که تحلیل‌گران بازار سرمایه از بکارگیری روشهای حسابداری در مورد طبقه‌بندی قراردادهای اجاره و تأمین مالی خارج از ترازنامه اغفال نمی‌شوند و این طرز تلقی مدیریت ممکن است صحیح نباشد. تحقیقات بازار سرمایه نیز نشان داده است که گزارش اجاره‌های سرمایه‌ای دارای محتوای اطلاعاتی و مربوط و مفید می‌باشد. به طور کلی می‌توان انتظار داشت که سرمایه‌ای محسوب کردن تمامی قراردادهای اجاره‌ای که مدت بیش از یک سال دارند مورد پشتیبانی بیشتری قرار گیرد و در نتیجه، استانداردهای حسابداری قراردادهای اجاره به سمت یکنواختی مطلق متمایل شود.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. چرا در روشهای حسابداری مربوط به قراردادهای اجاره، از یکنواختی محدود پیروی می‌شود؟ چرا دستیابی به یکنواختی محدود در ارتباط با قراردادهای اجاره مشکل است؟
۲. چرا در اجاره‌های سرمایه‌ای، جنبه انتقال دارایی و در اجاره‌های عملیاتی جنبه قراردادی مورد تأکید قرار می‌گیرد؟
۳. شباهتها و تفاوت‌های بین قراردادهای اجاره و سایر طرق تحصیل دارایی چیست؟ چگونه می‌توان شباهتها و تفاوتها را در صورتهای مالی منعکس کرد؟
۴. تکامل تدریجی ضوابط سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره را در بیانیه‌ها و استانداردهای مختلف حسابداری تشریح کنید.
۵. چه تفاوتی بین گزارش اجاره‌های سرمایه‌ای در متن ترازنامه یا در یادداشت‌های همراه وجود دارد؟ چه تحقیقاتی برای پاسخ به این سؤال می‌تواند مورد استناد قرار گیرد؟
۶. آیا بر اساس استانداردهای کنونی حسابداری، تقارن روش بین اجاره‌کننده و اجاره‌دهنده وجود دارد؟
۷. آیا الزامات سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، موجب ارائه معتبر اطلاعات در صورتهای مالی می‌شود؟
۸. آیا در سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره، مسئله ویژگی قابلیت اعتماد (قابلیت رسیدگی مجدد) موجود است؟
۹. چه آثار منفی اقتصادی را می‌توان از سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره انتظار داشت؟ یافته‌های تحقیقات جدید در این مورد چیست؟
۱۰. آیا گزارش اجاره‌های سرمایه‌ای در متن صورتهای مالی از دیدگاه استفاده‌کنندگان مفید است؟

## مسایل

۱. شرکت (الف) که در امر تولید دارو فعالیت دارد در گزارش سالانه خود در سال ۱۳۸۱، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات را به مبلغ ۲۰۹۶۵۰۰۰ ریال (پس از کسر استهلاک انباشته) و جمع داراییهای خالص را به مبلغ ۲۴۴۷۰۰۰۰ ریال گزارش کرده است. در یکی از یادداشتهای همراه صورتهای مالی، اطلاعات زیر در باره اجاره‌های عملیاتی افشا شده است:

شرکت، ساختمان اداری، آزمایشگاه و تجهیزات مربوط را طی قراردادهای اجاره‌ای در اختیار گرفته است که در تاریخهای مختلف تا سال ۱۴۰۰ منقضی می‌شود. در این قراردادها، اختیار تجدید قرارداد نیز به اجاره‌کننده اعطا شده است. پرداختهای اجاره سالانه برای سالهای منتهی به ۲۹ اسفند به شرح زیر است:

ریال	سال
۵,۹۹۰,۷۹۰	۱۳۸۲
۶,۰۷۴,۹۵۵	۱۳۸۳
۶,۱۹۷,۱۸۶	۱۳۸۴
۶,۲۷۸,۰۵۱	۱۳۸۵
۵,۳۵۳,۷۰۷	۱۳۸۶
۳۵,۰۰۱,۱۴۴	سالهای بعد
<u>۶۴,۸۹۵,۸۳۳</u>	

مطلوب است:

الف - با فرض این که نرخ هزینه تأمین مالی شرکت مساوی ۱۰ درصد و پرداختهای اجاره سالانه در فاصله سالهای ۱۳۸۷ تا ۱۴۰۰ مبالغی مساوی باشد، و شرکت (الف) قراردادهای اجاره را سرمایه‌ای محسوب کند، محاسبه افزایش مبلغ اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و جمع داراییهای خالص در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱.

ب - چنانچه سود خالص شرکت در سال ۱۳۸۱ مساوی ۲۰ میلیون ریال باشد، محاسبه نرخ بازده داراییها (ROA) قبل و بعد از سرمایه‌ای محسوب کردن قراردادهای اجاره عملیاتی.

در این محاسبه، روش استهلاک خط مستقیم طی مدت ۱۴ سال برای قراردادهای سرمایه‌ای محسوب شده بکار گرفته می‌شود. ضمناً هزینه اجاره عملیاتی در سال ۱۳۸۱ بالغ بر ۵,۹۰۰,۰۰۰ ریال است.

۲. شرکت (ب) یک فقره دارایی را در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۱ برای مدت ۵ سال اجاره کرده است. مبلغ اجاره سالانه ۱۰ میلیون ریال است که در تاریخ ۲۹ اسفند قابل پرداخت و شروع آن از سال ۱۳۸۲ می‌باشد. علاوه بر اجاره بهای سالانه، قرارداد اجاره متضمن ارزش مازاد بالغ بر ۳ میلیون ریال است. دارایی مورد بحث، عمر مفیدی مساوی ۷ سال دارد. نرخ استقراض اضافی شرکت (ب) مساوی ۸ درصد می‌باشد. بهای تمام شده تحصیل این دارایی بالغ بر ۴۵ میلیون ریال است. در این قرارداد، اختیار خرید دارایی توسط اجاره کننده وجود ندارد.

مطلوب است:

الف - با توجه به شرایط ذکر شده تعیین این که این قرارداد اجاره عملیاتی یا اجاره سرمایه‌ای محسوب می‌شود.

ب - برای تبدیل این قرارداد به اجاره عملیاتی، چه عملی باید توسط شرکت (ب) انجام شود؟

ج - آیا در حسابداری این قرارداد توسط اجاره کننده و اجاره دهنده تقارن وجود دارد؟

۳. مفروضات زیر در باره یک قرارداد اجاره نوع فروش مورد قبول است:

● مدت قرارداد ۳ سال و واجد شرایط طبقه‌بندی به عنوان اجاره سرمایه‌ای از طرف اجاره کننده و اجاره دهنده می‌باشد. این دارایی در پایان مدت اجاره به اجاره کننده واگذار می‌شود. روش استهلاک اجاره کننده، روش خط مستقیم است.

● پرداختهای اجاره سالانه مساوی مبلغ ۵۰ میلیون ریال است که در شروع هر سال قابل پرداخت می‌باشد و علاوه بر آن مبلغ ۱۰ میلیون ریال ارزش مازاد نیز در پایان مدت قرارداد تضمین شده است. اجاره دهنده جمع ارزش مازاد را به مبلغ ۱۵ میلیون ریال برآورد کرده است. پرداختهای اجاره شامل مبلغ ۴ میلیون ریال برای تأمین هزینه‌های اجرایی و نگهداری نیز می‌باشد.

● هزینه‌های مستقیم اولیه مربوط به قرارداد بالغ بر ۲/۷ میلیون ریال می‌باشد.

● قیمت فروش نقدی دارایی مساوی ۱۳۷٫۱۰۲۵۰۰ ریال و بهای تمام شده ساخت دارایی توسط اجاره دهنده مساوی ۱۰۰ میلیون ریال است.

● اجاره کننده از نرخ ضمنی تنزیل اجاره دهنده اطلاع ندارد اما نرخ استقراض اضافی اجاره کننده مساوی ۱۱ درصد است.

مطلوب است :

الف - ارائه ثبتهای حسابداری اجاره دهنده و اجاره کننده برای ۳ سال . چنانچه ارزش مازاد دارایی معادل ۸ میلیون ریال باشد ، در سال سوم چه رخ خواهد داد ؟

ب - با قبول مفروضات اولیه ، به استثنای این که دارایی ابتدا به یک شرکت وام دهنده فروخته شده که آن را سپس به اجاره کننده اجاره داده است : ارائه ثبتهای حسابداری اجاره دهنده و اجاره کننده برای ۳ سال .

ج - ارزیابی تفاوتهای بین الزامات (الف) و (ب) بالا و همچنین تفاوتهای اجاره دهنده و اجاره کننده .

۴ . ترازنامه شرکت (ج) در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۰ اقلام زیر را منعکس کرده است :

(ارقام به میلیون ریال)

داراییها (خالص)	۸۰٫۰۰۰	بدهیها	۴۵٫۰۰۰
	<u>۸۰٫۰۰۰</u>	حقوق صاحبان سهام	۳۵٫۰۰۰
	<u>۸۰٫۰۰۰</u>	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام	<u>۸۰٫۰۰۰</u>

سود خالص شرکت برای سال ۱۳۸۱ مساوی ۶۵۰۰ میلیون ریال بوده است . نرخ مالیات شرکت مساوی ۳۵ درصد می باشد . در تاریخ ۲۹ اسفند ۱۳۸۰ ، شرکت (ج) چندین قرارداد اجاره را منعقد کرده است . تمامی این قراردادها برای مدت ۱۰ سال بوده و اجاره عملیاتی محسوب شده اند . اجاره سالانه که در ۲۹ اسفند هر سال قابل پرداخت و از سال ۱۳۸۱ شروع می شود بالغ بر ۳۰۰۰ میلیون ریال است . نرخ هزینه تأمین مالی شرکت مساوی ۱۰ درصد می باشد . در خلال سال ۱۳۸۱ ، تغییری در میزان بدهیها ایجاد نشده و مبادلات سرمایه ای نیز وجود نداشته است .

مطلوب است :

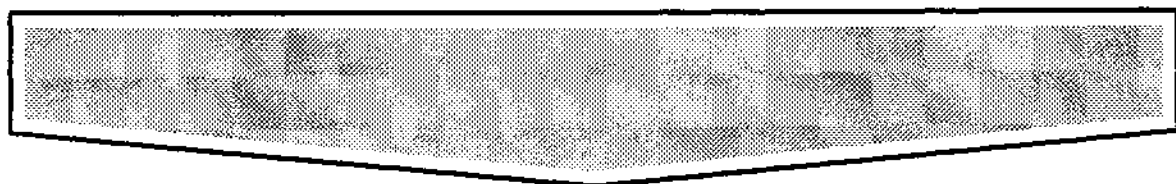
الف - تبدیل اجاره عملیاتی پس از گذشت یک سال ، به اجاره سرمایه ای (با بکارگیری ارزش فعلی سالواره ۱۰ ساله) با فرض بکارگیری روش استهلاک خط مستقیم برای مقاصد حسابداری و مالیاتی و همچنین ارزش اسقاط مساوی صفر .

ب - تعیین سود خالص در صورتی که اجاره های عملیاتی ، سرمایه ای محسوب شوند .

ج - محاسبه نرخ بازده داراییها تحت فروض طبقه بندی قراردادها به عنوان اجاره عملیاتی و یا اجاره سرمایه ای .

د - محاسبه نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام تحت فروض طبقه بندی قراردادها به عنوان اجاره عملیاتی و یا اجاره سرمایه ای .

## فصل پانزدهم



### سرمایه گذاری بین شرکتها

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- وضعیت مربوط .
- تلفیق .
- تلفیق نسبی .
- روش ارزش ویژه .
- سایر روشها .
- تعریف واحد گزارشگر .



## مقدمه

رونق چشمگیر دهه ۱۹۹۰ میلادی در کشورهای صنعتی تا حدود زیادی مرهون افزایش بهره‌وری با بکارگیری کامپیوترهای شخصی و توسعه اینترنت بوده است. اما افزایش مستمر موارد ادغام و تحصیل شرکتها را نیز می‌توان عامل با اهمیت دیگری در این راستا به شمار آورد. این رویدادها موجب افزایش **کارآیی و هم‌افزایی** (۱) شده که خود اثر مثبتی بر فرایند تولید در واحدهای انتفاعی داشته است. تحصیل شرکتها در دهه ۱۹۸۰ غالباً از طریق خریدهای نقدی یا **خریدهای اهرمی** (۲) انجام شده است. اما در دهه ۱۹۹۰ میلادی، این نحوه تحصیل تغییر یافت و به جای آن، معاوضه سهام شرکتهای طرف معامله مورد تأکید قرار گرفت و سطح مبادلات نیز توسعه یافت. توسعه سرمایه‌گذاری بین شرکتها ایجاب می‌کند که حسابداری این نوع سرمایه‌گذاریها نیز مورد توجه دقیق قرار گیرد.

استانداردهای حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها، نمونه‌ای گسترده از بکارگیری یکنواختی محدود در حسابداری محسوب می‌شود. برای گزارش سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها، سه طریقه وجود دارد:

۱. تهیه صورتهای مالی تلفیقی با فرض این که دو یا چند شخصیت حقوقی مجزا به عنوان یک شخصیت حسابداری تلقی شوند.

۲. بکارگیری روش ارزش ویژه بدون تهیه صورتهای مالی تلفیقی.

۳. بکارگیری رویکرد ارزش متعارف یا بهای تمام شده.

در بخش اول این فصل، وضعیتهای مربوطی که بکارگیری روش حسابداری مناسب را تعیین می‌کند تشریح و سپس شرح تفصیلی هر یک از روشها ارائه می‌شود. در بخش تلفیق، تنها روش خرید مورد بحث قرار می‌گیرد زیرا بکارگیری روش اتحاد منافع بر اساس استانداردهای جدید حسابداری متوقف شده است. در ادامه این بحث، دو روش تلفیق که مورد توجه محافل حسابداری قرار گرفته است نیز تشریح می‌گردد. این روشها عبارتند از **رویکرد شخصیت حسابداری جدید** (۳) و **تلفیق نسبی** (۴). پس از این، تعریف شخصیت حسابداری گزارشگر که برای ارزیابی نقش صورتهای مالی تلفیقی حایز اهمیت است، مورد بحث قرار گیرد.

(۱) Efficiency and synergy

(۲) Leveraged buyouts

(۳) New entity approach

(۴) Proportionate consolidation

## وضعیت مربوط

وضعیت مربوطی که بکارگیری روشهای مختلف حسابداری را برای سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها توجیه می‌کند، میزان نفوذ شرکت سرمایه‌گذار بر شرکت سرمایه‌پذیر است. اگرچه برای تعیین میزان نفوذ می‌توان ضوابط مختلفی را نظیر درصد تملک سهام عادی با حق رای، داشتن کنترل در هیأت مدیره و کنترل عملیات یا مدیریت را مد نظر قرارداد اما هیأت‌های تدوین استاندارد غالباً تنها بر یک ضابطه کمی، یعنی درصد تملک سهام تأکید کرده‌اند. این ضابطه را اصطلاحاً می‌توان **سطح کنترل**<sup>(۱)</sup> نامید.

سطوح کنترل شرکت سرمایه‌گذار بر شرکت سرمایه‌پذیر با سه روش متمایز حسابداری برای هر سطح مترادف شده است. اگرچه در استانداردهای قدیمی‌تر حسابداری، در برخی موارد نظیر عملیات نامتجانس یا عملیات در کشورهای خارجی، علیرغم تملک اکثریت سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر تلفیق نکردن صورتهای مالی مجاز شمرده شده بود اما در استانداردهای جدید اغلب کشورها، تلفیق صورتهای مالی در تمامی موارد تملک اکثریت سهام عادی الزامی شده است. تنها استثنا این است که کنترل جنبه موقت داشته یا مالک اکثریت سهام کنترل مؤثر نداشته باشد.

نتیجه اقتصادی با اهمیت اجرای استاندارد حسابداری مربوط به تلفیق صورتهای مالی، وارد شدن مبالغ معتنابهی از دیون به ترازنامه تلفیقی می‌باشد. این دیون، در صورت عدم تلفیق، تنها در ترازنامه شرکتهای سرمایه‌پذیر انعکاس می‌یافت.

نداشتن کنترل توسط مالک اکثریت سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر در مواردی مصداق پیدا می‌کند که شرکت سرمایه‌پذیر در مرحله تجدید سازمان یا انحلال قرار داشته و یا عملیات در کشورهای خارجی تابع مقررات محدود کننده کشور متبوع شرکت فرعی باشد.

در مواردی که شرکت سرمایه‌گذار مالک اکثریت سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر نیست، روشهای حسابداری مناسب عبارتند از روش ارزش ویژه، ارزش متعارف و بهای تمام شده. در مواردی که نفوذ با اهمیت موجود اما کنترل مؤثر وجود ندارد، روش توصیه شده در استانداردهای حسابداری، روش ارزش ویژه است. بر اساس استاندارد حسابداری مربوط به سرمایه‌گذاری بلند مدت در شرکتهای وابسته، مالکیت ۲۰ تا ۵۰ درصد سهام عادی شرکت سرمایه‌پذیر، نشانه و به منزله داشتن نفوذ با اهمیت است. به‌طور کلی در استاندارد حسابداری مربوط تصریح شده است که نفوذ با اهمیت

(۱) Level of Control

ملاک است و تملک ۲۰ تا ۵۰ درصد تنها یک رهنمود محسوب می‌شود. بر اساس استانداردهای حسابداری مالی، در صورت نبود نفوذ با اهمیت، روش مناسب حسابداری در مورد سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت می‌تواند حسب مورد، روش ارزش متعارف<sup>(۱)</sup> یا روش بهای تمام شده باشد.

## تلفیق

گزارشگری تلفیقی تکنیکی است که در آن دو یا چند شخصیت حقوقی مجزا به عنوان یک شخصیت حسابداری یگانه تلقی می‌شوند. به این تکنیک ترکیب واحدهای تجاری<sup>(۲)</sup> نیز اطلاق می‌گردد. برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی لازم است سوابق حسابداری مربوط به هر یک از شرکتهای تلفیق شونده ترکیب و برخی از اصلاحات لازم انجام شود تا مانده‌های تلفیقی بدست آید. روشهای تفصیلی انجام اصلاحات، در کتابهای حسابداری پیشرفته، ارائه شده است<sup>(۳)</sup>.

**واحد تجاری ترکیبی<sup>(۴)</sup>**؛ شخصیت حسابداری که در نتیجه ترکیب واحدهای تجاری به وجود می‌آید.

**شرکتهای ترکیب شونده<sup>(۵)</sup>**؛ شرکتهای مجزایی که وارد فرایند ترکیب واحدهای تجاری می‌شوند. ترکیب کننده<sup>(۶)</sup>؛ شرکتی که به فرایند ترکیب واحدهای تجاری وارد می‌شود و سهامداران (مالکان) آن به عنوان یک گروه، کنترل سهام عادی واجد حق رای شرکت ترکیب شده را بدست می‌آورند.

**ترکیب شونده<sup>(۷)</sup>**؛ شرکتی که وارد فرایند ترکیبی می‌شود که ترکیب کننده آن مشخص و قابل شناسایی است.

موضوع بحث‌انگیز حسابداری در ترکیب واحدهای تجاری، ارزشیابی داراییها و بدهیهای شرکتهای جداگانه‌ای است که برای مقاصد گزارشگری ترکیب می‌شوند. در گذشته، سه روش حسابداری برای این ارزشیابیها مطرح و توصیه شده است. روش اول، بکارگیری ارزشهای دفتری شرکتهای ترکیب

(۱) Fair value method

(۲) Business combination

(۳) رضا شهابنگ، حسابداری پیشرفته جلد اول، صورتهای مالی تلفیقی، نشریه شماره ۱۲۰ سازمان حسابرسی.

(۴) Combined enterprise

(۵) Constituent companies

(۶) Combinor

(۷) Combinee

شونده است که روش اتحاد منافع نامیده شده اما اخیراً استفاده از آن توسط برخی مجامع حرفه‌ای متوقف و غیر مجاز شناخته شده است. در روش دوم، فرض بر این است که یک شرکت (شرکت اصلی) شرکتی دیگر (شرکت فرعی) را خریداری می‌کند. در این روش، داراییها و بدهیهای شرکت فرعی بر مبنای ارزشهای بازار در تاریخ خرید و داراییها و بدهیهای شرکت اصلی بر مبنای ارزشهای دفتری مربوط ارزشیابی می‌گردد. این روش اصطلاحاً **روش خرید**<sup>(۱)</sup> نامیده می‌شود. در روش سوم که در برخی موارد با اصطلاح رویکرد شخصیت حسابداری جدید مورد اشاره قرار می‌گیرد، در تاریخ انجام ترکیب، تمامی داراییها و بدهیهای شرکتها ترکیب شونده بر مبنای ارزشهای بازار ارزشیابی می‌شود.

### روش خرید

در حسابداری خرید، فرض این است که شرکت ترکیب‌کننده شرکت اصلی است که شرکت ترکیب شونده (شرکت فرعی) را خریداری و حسابداری آن را همانند هر دارایی تحصیل شده دیگر انجام می‌دهد. سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی توسط شرکت اصلی بر مبنای بهای تمام شده آن در تاریخ تحصیل ثبت می‌شود. این نحوه ثبت موجب می‌شود که در صورتهای مالی تلفیقی، داراییهای خاص شرکت سرمایه‌پذیر بر مبنای ارزشهای متعارف در تاریخ تحصیل، گزارش گردد. چنانچه شرکت فرعی به عملیات خود به عنوان شخصیتی مجزا ادامه دهد، ارزشهای دفتری مربوط را در دفاتر خود حفظ می‌کند. اما، در روش جدید که **تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی**<sup>(۲)</sup> نام دارد توصیه شده است که حسابهای شرکت فرعی نیز بر اساس ارزشهای پرداخت شده توسط شرکت اصلی ثبت گردد:

حسابداری ترکیب واحدهای تجاری می‌تواند به دلایل زیر پیچیده شود:

۱. چنانچه بخشی از قیمت پرداختی شرکت اصلی، ماهیت غیر نقدی داشته باشد، جمع بهای تمام شده خرید به روشنی قابل تعیین نیست.
۲. ارزش متعارف داراییها و بدهیهای شرکت فرعی ممکن است در دسترس نباشد زیرا ترازنامه این شرکت بر ارزشهای دفتری مبتنی است و حتی برخی از داراییهای ایجاد شده در درون شرکت احتمالاً گزارش نشده است.
۳. در اغلب موارد، جمع بهای تمام شده خرید مساوی جمع ارزشهای متعارف داراییها منهای بدهیهای شرکت فرعی نیست و تفاوت آن تحت عنوان **سرقفلی**<sup>(۳)</sup> شناسایی می‌گردد.

---

Purchase method (۱)  
Push-Down Accounting (۲)  
Goodwill (۳)

## رویکرد شخصیت حسابداری جدید

روشی دیگر برای حسابداری ترکیب واحدهای تجاری این است که واحد ترکیبی به عنوان شخصیتی کاملاً جدید تلقی شود. این رویکرد موجب می‌شود که ارزشهای جاری برای تمامی داراییها و بدهیهای همه شرکتهای ترکیب شونده، در تاریخ ترکیب، مورد استفاده قرار گیرد. این رویکرد حسابداری برای ترکیب واحدهای تجاری در عمل مورد استفاده قرار نمی‌گیرد اما در ادبیات حسابداری به عنوان روشی ممکن مطرح شده است.

## تلفیق نسبی

روش توصیه شده دیگر برای تلفیق صورتهای مالی، روش تلفیق نسبی<sup>(۱)</sup> نام دارد. همان‌طور که از نام این روش استنباط می‌شود، تلفیق داراییها و بدهیها به نسبت تحصیل سهام شرکت سرمایه‌پذیر توسط شرکت سرمایه‌گذار انجام می‌پذیرد. در مثال ساده زیر می‌توان تلفیق کامل صورتهای مالی<sup>(۲)</sup> را با تلفیق نسبی، با فرض تملک ۸۰ درصد سهام شرکت فرعی توسط شرکت اصلی (بر مبنای ارزشهای دفتری)، مقایسه کرد.

(ارقام به میلیون ریال)

تلفیق نسبی	تلفیق کامل	شرکت فرعی	شرکت اصلی	
(a) ۱۴٫۸۰۰	۱۶٫۰۰۰	۶٫۰۰۰	۱۰٫۰۰۰	داراییها
				سرمایه‌گذاری در ۸۰ درصد سهام
			(b) ۴٫۰۰۰	شرکت فرعی
<u>۱۴٫۸۰۰</u>	<u>۱۶٫۰۰۰</u>	<u>۶٫۰۰۰</u>	<u>۱۴٫۰۰۰</u>	جمع
(c) ۶٫۸۰۰	۷٫۰۰۰	۱٫۰۰۰	۶٫۰۰۰	بدهیها
۸٫۰۰۰	۸٫۰۰۰	۵٫۰۰۰	۸٫۰۰۰	حقوق صاحبان سهام
	۱٫۰۰۰	-	-	حقوق سهامداران اقلیت
<u>۱۴٫۸۰۰</u>	<u>۱۶٫۰۰۰</u>	<u>۶٫۰۰۰</u>	<u>۱۴٫۰۰۰</u>	جمع

$$(a) \quad 10,000 + 0/80 (6,000) = 14,800$$

$$(b) \quad \text{ارزش بازار} = \text{ارزش دفتری}$$

$$(c) \quad 6,000 + 0/80 (1,000) = 6,800$$

(۱) به این روش Pro rata consolidation نیز اطلاق می‌شود.

(۲) Full consolidation

به طوری که ملاحظه می‌شود، در تلفیق نسبی، بخشی از داراییها و بدهیهای شرکت‌های ترکیب شونده تلفیق می‌شود در حالی که در تلفیق کامل با فرض این که شرکت اصلی تمامی داراییها و بدهیهای شرکت فرعی را کنترل می‌کند، تمامی داراییها و بدهیها تلفیق می‌گردد. اگرچه برخی از صاحبان نظران حسابداری از لحاظ نظری، از روش تلفیق نسبی دفاع کرده‌اند اما در عمل، روش تلفیق کامل و ایجاد حساب حقوق سهامداران اقلیت کاربرد گسترده‌ای دارد و مورد تایید و پشتیبانی مجامع حرفه‌ای نیز می‌باشد.

## روش ارزش ویژه

در مواردی که شرکت سرمایه‌گذار نفوذ با اهمیتی را بر شرکت سرمایه‌پذیر اعمال می‌کند، حسابداری سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سرمایه‌پذیر به روش ارزش ویژه انجام می‌پذیرد. چنانچه سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار موجب کنترل نشود (مالکیت کمتر از ۵۰ درصد در سهام شرکت سرمایه‌پذیر)، تهیه صورتهای مالی تلفیقی ضرورت ندارد. در عوض، آن چه که غالباً **تلفیق یک سطری**<sup>(۱)</sup> نامیده می‌شود اجرا و حساب سرمایه‌گذاری در صورتهای مالی شرکت سرمایه‌گذار انعکاسی از ارزش دفتری حقوق این شرکت در شرکت سرمایه‌پذیر تلقی می‌گردد. به بیان دیگر، حساب سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار، تغییر خالص در ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت سرمایه‌پذیر را منعکس می‌کند.

سرمایه‌گذاری در شرکت سرمایه‌پذیر بر مبنای بهای تمام شده به علاوه سایر هزینه‌های تحصیل ثبت می‌شود. در زمان سرمایه‌گذاری، شرکت سرمایه‌گذار باید مبلغ پرداختی مازاد بر ارزش دفتری تحصیل شده را تعیین کند. مثلاً فرض کنید شرکت سرمایه‌گذار (P) معادل ۲۵ درصد سهام عادی دارای حق رای شرکت سرمایه‌پذیر (S) را به ازای مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال خریداری کرده و در آن زمان، ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت (S) مساوی ۳۰۰ میلیون ریال بوده است. در این صورت، شرکت (P) معادل مبلغ ۲۵ میلیون ریال بیش از سهم خود از ارزش دفتری شرکت (S) پرداخت کرده است  $25 = 0.25(300) - 100$ . در این قبیل موارد، غالباً مبلغ پرداخت شده اضافی باید بر مبنای تحلیلهای مربوط طی دوره‌ای معین مستهلک شود.

در هر دوره مالی، سه رویداد باید در حساب سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار ثبت شود: (۱) سهم متناسب از سود (زیان) خالص شرکت سرمایه‌پذیر، (۲) سهم متناسب از سود سهام پرداختی شرکت سرمایه‌پذیر، و (۳) استهلاك مبلغ اضافی پرداختی. سهم متناسب شرکت سرمایه‌گذار از سود خالص

شرکت سرمایه‌پذیر به بدهکار حساب سرمایه‌گذاری و بستانکار سود حاصل از سرمایه‌گذاری منظور می‌گردد. سهم متناسب از سود سهام پرداختی سرمایه‌پذیر نیز به بدهکار موجودی نقد و بستانکار حساب سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار منظور می‌شود. استهلاک مبلغ اضافی پرداخت شده، در دوره مالی به بدهکار حساب سود حاصل از سرمایه‌گذاری و بستانکار حساب سرمایه‌گذاری شرکت سرمایه‌گذار منظور می‌گردد. نتیجه این ثبتها، انعکاس یک سطر در ترازنامه (حساب سرمایه‌گذاری در شرکت سرمایه‌پذیر) و یک سطر در صورت سود و زیان (سود حاصل از سرمایه‌گذاری در سهام شرکت سرمایه‌پذیر)، خواهد بود.

از لحاظ ویژگیهای کیفی مربوط بودن و ارائه معتبر اطلاعات می‌توان سودمندی روش ارزش ویژه را مورد سؤال و تردید قرار داد. زیرا، حساب سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی، هیچیک از بهای تمام شده و یا ارزش بازار سرمایه‌گذاری را منعکس نمی‌کند. علاوه بر این، نمی‌توان از صورت سود و زیان، مبلغ واقعی سود سهام دریافتی از شرکت فرعی را تعیین کرد. اما اطلاعات حاصل از بکارگیری روش ارزش ویژه می‌تواند همان اهمیت ارقام گزارش شده در صورت‌های مالی تلفیقی در روش خرید را از لحاظ استفاده‌کنندگان صورتهای مالی داشته باشد. رویکرد ارزشیابی سرمایه‌گذاری بر مبنای ارزشهای بازار ممکن است روشی برتر محسوب شود. زیرا، ضمن گزارش ارزش جاری سرمایه‌گذاری، توان ایجاد وجه نقد سرمایه‌گذاری را نیز آشکار می‌کند. در تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده در این زمینه نیز نتایجی مشابه گرفته شده است<sup>(۱)</sup>.

## سایر روشها

در مواردی که نفوذ با اهمیت در شرکت سرمایه‌پذیر وجود ندارد، استانداردهای مربوط در برخی از کشورهای صنعتی تغییر و استاندارد جدید جایگزین آن شده است<sup>(۲)</sup>. رویکرد ارزش متعارف برای اوراق سهامی که به عنوان اوراق تجاری یا اوراق بهادار آماده برای فروش طبقه‌بندی می‌گردند قبلاً در فصل دهم (مجلد اول کتاب تئوری حسابداری) مورد بحث قرار گرفته است. ارزش متعارف اوراق بهاداری که در بورس مبادله می‌شوند، به آسانی در دسترس است. در مواردی که ارزش متعارف به نحوی قابل اطمینان در دسترس نباشد، لازم است اوراق بهادار بر مبنای بهای تمام شده ثبت و به‌ازای سود سهام دریافتی نیز حساب سود حاصل از سرمایه‌گذاری بستانکار شود.

Lloyd, Michael and Jerry Weygandt (1971). "Market Value Information for Nonsubsidiary Investment", The Accounting Review (October 1971).

(۲) SFAS # 115 جایگزین SFAS # 12 شده است.

افزایش یا کاهش ارزش اوراق بهادار در صورتی که به آسانی از طریق بورس اوراق بهادار در دسترس و سرمایه‌گذاری ۲۰ درصد یا کمتر باشد، ممکن است به صورت زیر گزارش شود:

۱. انعکاس در صورت سود و زیان (سود خالص) در صورتی که قصد فروش اوراق بهادار در کوتاه مدت وجود داشته باشد.

۲. انعکاس در سود جامع در صورتی که اوراق بهادار به عنوان اوراق آماده برای فروش طبقه‌بندی شده باشد.

## تعریف واحد گزارشگر

بر اساس استانداردهای جدید حسابداری در اغلب کشورها، تلفیق صورتهای مالی تمامی شرکتهایی که اکثریت سهام آنها در تملک شرکت اصلی است الزامی می‌باشد. بر اساس این استاندارد، مقصود از تهیه صورتهای مالی تلفیقی به شرح زیر بیان شده است:

مقصود از تهیه صورتهای مالی تلفیقی، ضمن تأکید بر منافع سهامداران و طلبکاران شرکت اصلی، ارائه نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت اصلی و شرکتهای فرعی آن به عنوان یک واحد حسابداری یگانه متشکل از دو یا چند بخش تابعه می‌باشد. در تهیه صورتهای مالی تلفیقی فرض بر این است که این صورتهای در مقایسه با صورتهای مالی جداگانه شرکتهای گروه اطلاعات معنی‌دارتری را گزارش می‌کند.

بنابراین، بر اساس استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری تلفیقی مناسبترین طریقه گزارش کردن اطلاعات مالی، در شرایط مربوط محسوب می‌شود. اما این اظهار نظر نیازمند بررسی و دقت نظر بیشتر می‌باشد.

کانون توجه در مبحث تلفیق، سؤال عمیق‌تری است که در ارتباط با تعریف واحد حسابداری گزارشگر مطرح می‌شود. این موضوع توسط هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری مالی در کشورهای مختلف نیز شناسایی و مورد امان نظر قرار گرفته است. در گزارشگری تلفیقی فرض می‌شود که تلفی حسابداری از گروه شرکتها به عنوان واحد گزارشگر، با معنی‌تر از تعریف گروه بر اساس موازین حقوقی است. اما سودمندی اطلاعات منعکس در صورتهای مالی تلفیقی توسط برخی از صاحب‌نظران حسابداری مورد سؤال قرار گرفته است<sup>(۱)</sup>. بر اساس این نظر، ادعای این که صورت

(۱) Walker, Robert G. (1976). "An Evaluation of Information Conveyed by Consolidated Statements", Abacus (December 1976).



سود و زیان تلفیقی مبنای بهتری برای گزارش سود شرکت اصلی است (در مقایسه با صورت سود و زیان شرکت اصلی) رد شده است.

با توجه به این مباحث می‌توان گفت که نباید سؤال تلفیق کردن یا نکردن را به طور مثبت یا منفی پاسخ داد و گزارشهای تلفیقی را تنها راه مناسب قلمداد کرد. بلکه تلفیق طریقه مفیدی برای تلخیص نتایج کلی مجموعه‌ای از شرکتهای مرتبط به عنوان یک شخصیت فرضی یگانه به شمار می‌آید. اما بکارگیری این روش و ارائه صورتهای مالی تلفیقی به تنهایی موجب می‌شود که در مورد شخصیت‌های حقوقی واقعی گزارشهای لازم ارائه نشود و برخی از اطلاعات در دسترس استفاده کنندگان قرار نگیرد. در واقع، برخی از تحقیقات انجام شده نشان داده است که اطلاعات قبل از تجمیع برای پیش‌بینی سود و ارزشیابی واحد انتفاعی مفیدتر می‌باشد<sup>(۱)</sup>. راه حلی که در برخی از کشورها برای برطرف کردن این مشکل بکار گرفته شده است، گزارشگری تلفیقی همراه با ارائه صورتهای مالی جداگانه توسط شرکت اصلی و شرکت یا شرکتهای فرعی می‌باشد.

## خلاصه

قواعد حسابداری برای سرمایه‌گذاری بین شرکتهای به تدریج تکامل یافته و به سیستمی از یکنواختی محدود تبدیل شده است. وضعیت مربوط در این قبیل موارد، سطح کنترل شرکت سرمایه‌گذار بر شرکت سرمایه‌پذیر است اما در عمل، ضابطه میزان مالکیت، رهنمود انتخاب روش حسابداری محسوب می‌شود. تمامی روشهای حسابداری مطرح شده نارساییهای مربوط به خود را دارند. مثلاً، منظور کردن تغییرات ارزش تحقق نیافته بازار، به سود خالص یا سود جامع منوط به قصد مدیریت است که خود تمایزی مبهم به شمار می‌آید. روش ارزش ویژه نیز منتج به ارائه معتبر اطلاعات نمی‌شود زیرا ارزشهای دفتری محاسبه شده در آن، تنها محاسبه حسابداری است و معرف ارزش بازار نمی‌باشد. کوششهای به عمل آمده برای دستیابی به یکنواختی محدود از طریق تلفیق نیز با موفقیت کامل روبرو بوده اگرچه حذف اخیر روش اتحاد منافع در استانداردهای برخی از کشورها تا حدود زیادی موجب موفقیت در این راستا بوده است.

Mohr, R (1983). "The Segmental Reporting Issue: A Review of Empirical Research", (۱) Journal of Accounting Literature (Spring 1983).

Kim, Jae-oh (1987). "Segmental Disclosures and Information Content of Earnings Announcements: Theoretical and Empirical Analysis", (Ph.D. diss., University of Iowa).

در رویکرد شخصیت حسابداری جدید، تمامی داراییها و بدهیهای واحد حسابداری جدید بر مبنای ارزشهای جاری ارزشیابی می‌شود. تلفیق نسبی، رویکردی در جهت دستیابی به یکنواختی مطلق محسوب می‌شود اما این رویکرد نیز مسایل و نارساییهای خود را دارد.

اگرچه صورتهای مالی تلفیقی به عنوان مبنای اولیه گزارشگری مالی مطرح گردیده اما ثابت شده است که ارائه این گزارشها به تنهایی نمی‌تواند تصویر کاملی را از وضعیت مالی و نتایج عملیات واحدهای ترکیب شونده بدست دهد. لذا ارائه جداگانه صورتهای مالی شخصیتهای حقوقی مشمول تلفیق نیز توصیه و در برخی از کشورها الزامی شده است. زیرا، مجموعه این صورتهای مالی می‌تواند اطلاعات جامعی را در موارد ترکیب واحدهای انتفاعی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد.

## سوالات و مسایل

### سوالات

۱. چرا تلفیق نسبی، در موارد سرمایه‌گذاری بین شرکتها، موجب دستیابی به یکنواختی مطلق می‌شود؟
۲. روش تلفیق نسبی را با سرمایه‌ای محسوب کردن تمامی قراردادهای اجاره‌ای که مدتی بیش از یکسال دارند (مثال دیگری از یکنواختی مطلق) مقایسه کنید.
۳. در روش ارزش ویژه، هیچیک از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و یا ارزش بازار سرمایه‌گذاری گزارش نمی‌شود. آیا به نظر شما با بکارگیری این روش می‌توان اطلاعات مفیدی را ارائه کرد؟ چرا؟
۴. روشهای مطرح شده در سرمایه‌گذاری بین شرکتها یعنی تلفیق، ارزش ویژه و ارزشهای متعارف را با یکنواختی محدودی که در قراردادهای اجاره وجود دارد مقایسه کنید.
۵. منظور از اصطلاح 'تلفیق یک سطری' چیست؟ بکارگیری تلفیق یک سطری یا تلفیق کامل چه تفاوتهایی را در صورتهای مالی ایجاد می‌کنند؟
۶. چه دلائلی برای مربوط بودن اطلاعات منعکس در صورتهای مالی تلفیقی می‌توان ارائه کرد؟
۷. محدودیتهای ارائه تنها صورتهای مالی تلفیقی را مورد بحث قرار دهید و دلایل توصیه گزارشگری دوگانه را (صورتهای مالی تلفیقی همراه با صورتهای جداگانه واحدهای ترکیب شونده) ذکر کنید.
۸. فرض زیربنای مربوط به واحد گزارشگر چیست؟
۹. منظور از تسری ارزشهای جاری (مندرج در صورتهای مالی تلفیقی) به صورتهای مالی شرکت فرعی چیست؟ چه مشکلاتی در بکارگیری این روش ممکن است ایجاد شود؟
۱۰. حقوق سهامداران اقلیت، در صورتهای مالی تلفیقی چگونه منعکس می‌گردد؟

## مسائل

۱. صورتهای مالی شرکتی را که یک شرکت فرعی نیز دارد در سالهای ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ انتخاب و مورد بررسی قرار دهید. تأثیر بکارگیری استاندارد حسابداری مربوط به تلفیق را بر نسبتهای عملیاتی، نسبتهای سودآوری، نسبتهای نقدینگی و نسبتهای اهرمی تعیین کنید.
۲. اطلاعات آخر سال مربوط به شرکتی که بر ۶۰ درصد یک شرکت فرعی مالکیت دارد و هیچیک از شرکتهای بدهی شرکت دیگر را تضمین نکرده است به شرح زیر است:

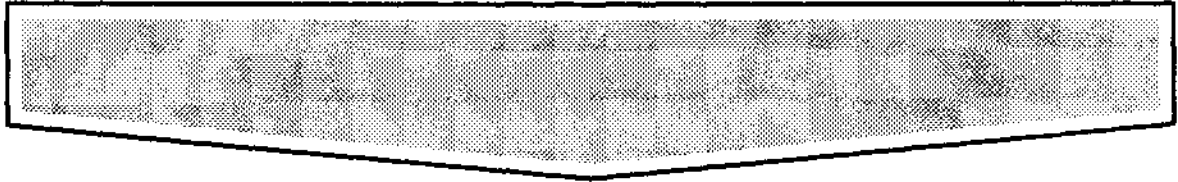
<u>شرکت اصلی</u>	<u>شرکت فرعی</u>	
(ارقام به هزار ریال)	(ارقام به هزار ریال)	
۵۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰	داراییهای جاری
		داراییهای غیر جاری
۵۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	(به جز سرمایه گذاری در شرکت فرعی)
۷۵۰۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰۰	بدهیهای جاری
۲۰۰۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰۰	بدهیهای غیر جاری
۱۷۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰۰	درآمد فروش
۱۶۰۰۰۰۰۰	۹۰۰۰۰۰۰	هزینهها
۱۰۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰۰	سود سهام توزیع شده

مطلوب است:

بیان و نشان دادن این که چگونه گزارشگری تلفیقی با استفاده از اطلاعات بالا می تواند گمراه کننده باشد.

۳. مبانی ارزشیابی را در روش خرید، رویکرد جدید شخصیت حسابداری، تسری مبانی ارزشیابی به صورتهای مالی شرکت فرعی، روش ارزش ویژه و سرمایه گذاری کمتر از ۲۰ درصد مقایسه کنید.

## فصل شانزدهم



### بازنشستگی و سایر مزایای بعد از آن

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- کلیات طرحهای بازنشستگی .
- تدوین و توسعه استانداردهای حسابداری طرحهای بازنشستگی .
- سایر مزایای دوران بازنشستگی .
- ضمیمه ۱ - ۱۶ .

## مقدمه

سؤالات اصلی مطروحه در حسابداری در باره آثار **طرحهای بازنشستگی**<sup>(۱)</sup> و سایر مزایای بعد از آن، به شناسایی و اندازه‌گیری هزینه‌ها و بدهیهای شرکت کارفرما مربوط می‌شود. حسابداری طرحهای بازنشستگی، نمونه‌ای جالب از تبعیت از رویکرد "درآمد فروش - هزینه" و رویکرد "دارایی - بدهی" در تهیه صورتهای مالی به شمار می‌آید. استانداردهای قدیمی‌تر حسابداری، بر رویکرد درآمد فروش - هزینه تمرکز داشت و شناسایی و اندازه‌گیری هزینه‌های سالانه بازنشستگی را مورد تأکید قرار می‌داد. در حالی که در استانداردهای جدید در برخی از کشورهای صنعتی<sup>(۲)</sup>، بر دستیابی بیشتر به یکنواختی مطلق تأکید و از رویکرد دارایی - بدهی در اندازه‌گیری هزینه و همچنین شناسایی مزایای بازنشستگی تأمین مالی نشده، پیروی شده است. در استانداردهای جدیدتر حسابداری<sup>(۳)</sup>، سایر مزایای دوران بازنشستگی نیز مشمول بکارگیری روش حسابداری تعهدی شده است. در اغلب موارد، حسابداری سایر مزایای دوران بازنشستگی نیز مشابه حسابداری بازنشستگی است.

در بخش اول این فصل، ماهیت طرحهای بازنشستگی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نظر به این که طرحهای بازنشستگی معمولاً پیچیده است، بررسی ماهیت این طرحها برای تحلیل روشهای حسابداری مربوط ضرورت دارد. در بخش دوم، تدوین و توسعه استانداردهای حسابداری مربوط به طرحهای بازنشستگی در چهار دهه گذشته تشریح می‌شود. سپس نتایج اقتصادی بکارگیری این استانداردها مورد بحث قرار می‌گیرد. در بخش بعدی، پس از بحث در باره نکات عمده SFAS # 106، نتایج اقتصادی و جنبه‌های نظری سایر مزایای دوران بازنشستگی بررسی می‌شود. در ضمیمه فصل نیز نحوه محاسبه هزینه بازنشستگی و روشهای تأمین مالی طرحهای بازنشستگی ارائه می‌گردد.

## کلیات طرحهای بازنشستگی

طرح بازنشستگی معمولاً شامل ترتیباتی بین کارفرما و کارکنان برای پرداخت مستمری کارکنان طی دوران بازنشستگی آنان توسط کارفرماست که از این پس **مزایای بازنشستگی**<sup>(۴)</sup> نامیده خواهد شد. طراحی و نحوه تأمین مالی طرحهای بازنشستگی معمولاً مختصات متفاوتی دارد که بعضاً می‌تواند بسیار

Pension Plans (۱)

SFAS # 87 (۲)

SFAS # 106 (۳)

Pension benefits (۴)

پیچیده نیز باشد. اگرچه بررسی تمامی این موارد امکان‌پذیر نیست اما در این بخش، موارد با اهمیتی که بر حسابداری مزایای بازنشستگی تأثیر دارد مورد بحث قرار خواهد گرفت.

### کسور بازنشستگی و مزایای تعریف شده در طرح

ویژگی اغلب طرحهای بازنشستگی، تبیین فرمولهای محاسبه مزایا و کسور بازنشستگی کارکنان است. بطور کلی، دو نوع طرح بازنشستگی وجود دارد که از لحاظ مشخص کردن مزایا و چگونگی تأمین مالی آن تفاوت دارند. طرحهای متضمن **کسور بازنشستگی تعریف شده**<sup>(۱)</sup>، طرحهایی است که در آن مزایای بازنشستگی به عنوان ارزش آتی کسور بازنشستگی دریافتی از کارکنان تعریف شده است. ارزش دقیق مزایای بازنشستگی، قبل از تاریخ بازنشستگی نامعلوم است زیرا این ارزش به سودهای آتی سرمایه‌گذاری وجوه **صندوق بازنشستگی**<sup>(۲)</sup> بستگی دارد. در این قبیل طرحها، مزایا منحصرأً تابعی از کسور بازنشستگی انباشته دریافتی از کارکنان است و به این دلیل به آن "کسور بازنشستگی تعریف شده" اطلاق می‌شود. اما مزایای این قبیل طرحها متغیر است و به میزان کسور بازنشستگی و سود حاصل از سرمایه‌گذاری این وجوه بستگی دارد.

نرخهای کسور بازنشستگی برای طرحهای مذکور بالا معمولاً به عنوان درصدی از حقوق و دستمزد کارکنان بیان می‌شود. نرخهای کسور بازنشستگی ممکن است متضمن پرداخت وجوه بازنشستگی از طرف کارکنان نباشد و تمامی آن از طرف کارفرما پرداخت شود<sup>(۳)</sup> و یا بین کارکنان و کارفرما تسهیم گردد<sup>(۴)</sup>. در اغلب طرحهای بازنشستگی لازم است که وجوه حاصل از کسور بازنشستگی در صندوق بازنشستگی واریز گردد. یعنی لازم است داراییهایی منحصرأً برای پرداخت مزایای بازنشستگی تعیین و کنار گذاشته شود. ترتیبات فنی انجام این الزام می‌تواند از طریق تأسیس رسمی صندوق بازنشستگی و یا خرید قراردادهای بیمه از شرکتهای بیمه به نمایندگی از طرف کارکنان انجام پذیرد. هر دوی این ترتیبات از این پس با عنوان صندوق بازنشستگی مورد اشاره قرار خواهد گرفت.

نوع دوم طرحهای بازنشستگی با اصطلاح **مزایای تعریف شده**<sup>(۵)</sup> مورد اشاره قرار می‌گیرد. در این قبیل طرحها، مزایای بازنشستگی یا بر حسب مبلغ معینی پول و یا بر اساس فرمول کلی مبتنی بر حقوق و دستمزد تعریف می‌شود. ارزش مزایای بازنشستگی ممکن است بر اساس مبلغ معینی پول که

Defined contributions (۱)

Pension fund (۲)

Noncontributory plans (۳)

Contributory plans (۴)

Defined benefit (۵)

معمولاً در سالهای عضویت در طرح بازنشستگی (سنوات خدمت) ضرب می‌شود بیان گردد. در مواردی که مزایا بر مبنای فرمول کلی تعریف می‌شود، دو راه حل وجود دارد:

۱. مزایا بر متوسط حقوق و دستمزد طی سنوات خدمت مبتنی است که این مبلغ متوسط در سنوات خدمت ضرب می‌شود.

۲. در راه حل دوم که پرداخت نهایی<sup>(۱)</sup> نیز نامیده می‌شود، مزایای بازنشستگی بر آخرین حقوق و دستمزد (یا متوسط حقوق و دستمزد چند سال آخر خدمت) مبتنی می‌باشد که این مبلغ در سنوات خدمت ضرب می‌گردد.

در تمامی طرحهای "مزایای تعریف شده"، ارزش مزایای بازنشستگی مستقیماً به سنوات خدمت کارکنان بستگی دارد.

در طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده، مزایای بازنشستگی ممکن است به یکی از دو روش زیر پرداخت شود:

۱. تمامی مزایای بازنشستگی در تاریخ بازنشستگی دفعتاً به کارکنان پرداخت گردد.

۲. مزایای بازنشستگی به صورت مستمری در طول عمر کارکنان یا وراث قانونی آنان پرداخت شود.

در برخی از طرحهای بازنشستگی به کارکنان اختیار داده می‌شود که یکی از طرق پرداخت بالا را انتخاب کند.

### مزایای متعلقه

مزایای متعلقه<sup>(۲)</sup> در دوره‌ای تحقق می‌یابد که کارکنان باید در طرح بازنشستگی عضویت داشته باشند تا رسماً مشمول دریافت مزایای بازنشستگی شوند. پس از طی دوره تعیین شده در طرح، تعهد رسمی بین طرح بازنشستگی و کارکنان، بر اساس موارد مندرج در طرح، ایجاد می‌گردد.

برای محاسبه مزایای متعلقه معمولاً پایه حقوق آن طور که در فرمول مزایا تعریف شده است در سالهای عضویت در طرح بازنشستگی ضرب می‌گردد. نظر به این که مزایای بازنشستگی با گذشت هر سال از خدمت افزایش می‌یابد، ارزش مزایای متعلقه نیز با گذشت هر سال اضافه می‌شود،

(۱) Final pay

(۲) Vesting



مشروط بر این که دوره لازم برای تعلق مزایا طی شده باشد. در تاریخ بازنشستگی، ارزش مزایای متعلقه مساوی مزایای بازنشستگی خواهد شد. چنانچه کارکنان قبل از تاریخ بازنشستگی از عضویت در طرح بازنشستگی خارج شوند، الزامات قانونی حکم می‌کند که مزایای بازنشستگی در صندوق مربوط مسدود و در تاریخ بازنشستگی کارکنان به آنان پرداخت گردد. راه حل دیگر این است که داراییهایی مساوی ارزش فعلی **محاسبات بیمه‌ای**<sup>(۱)</sup> مزایای متعلقه، به طرح بازنشستگی جدید کارکنان منتقل شود.

### طرحهای با یک یا چند کارفرما

ویژگی دیگر طرحهای بازنشستگی این است که در آن یک یا چند کارفرما می‌توانند شرکت داشته باشند. طرحهایی با چند کارفرما، معمولاً در نتیجه توافقهای دسته‌جمعی بین تعدادی از کارفرمایان و تشکلهای کارکنان (نظیر اتحادیه‌های کارگری) به وجود می‌آید. شرکت یک یا چند کارفرما در یک طرح بازنشستگی می‌تواند بر روشهای حسابداری نیز اثر بگذارد که این موضوع در بخشهای بعدی این فصل بررسی خواهد شد.

### سپرده‌گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای

#### در طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده

در طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده، هنگامی که مزایا مبتنی بر متوسط حقوق و دستمزد کارکنان طی سنوات خدمت آنان و یا پرداخت نهایی می‌باشد، تعیین قطعی ارزش مزایای آتی امکان‌پذیر نیست. در این گونه موارد، ضمن مشورت با **متخصص ریاضیات بیمه‌ای**<sup>(۲)</sup> میزان مبالغ سپرده‌گذاری سالانه (واریز شده به صندوق) تعیین می‌شود. اصل زیر بنای **سپرده‌گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای**<sup>(۳)</sup> این است که مبالغ سپرده‌گذاری سالانه طرح بازنشستگی به نحوی محاسبه شود که مبلغ انباشته آن تکافوی پرداخت مزایای بازنشستگی را بکند. برای انجام این محاسبه، تنها یک راه صحیح وجود ندارد بلکه مدلهای مختلفی برای تأمین مالی به روش محاسبات بیمه‌ای موجود است که الگوهای متفاوت سپرده‌گذاری را ارائه می‌دهد. اما در تمامی این مدلها، در نهایت وجوه سپرده شده در صندوق بازنشستگی قاعداً مانده مورد نیاز برای پرداخت مزایای بازنشستگی مورد انتظار را تأمین می‌کند. نقطه مقابل سپرده‌گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای، روشی است که

(۱) Actuarial

(۲) Actuary

(۳) Actuarial funding

اصطلاحاً **سپرده گذاری نهایی** <sup>(۱)</sup> نامیده می‌شود. در این روش، کارفرما مزایای بازنشستگی را در تاریخ بازنشستگی تأمین می‌کند. بدیهی است در سپرده گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای، گردش وجوه نقد هموارتری ایجاد می‌شود. سپرده گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای، مشابه روشهای محاسبه استهلاک است. مثلاً در محاسبه استهلاک به روش خط مستقیم، مبلغی معین به سالهای مشخص شده تخصیص می‌یابد. هر یک از روشهای دیگر محاسبه استهلاک نیز موجب محاسبه هزینه استهلاک متفاوت طی سالهای عمر مفید دارایی می‌شود اما جمع هزینه‌های استهلاک در تمامی روشها به مبلغی یکسان (بهای تمام شده دارایی منهای ارزش اسقاط) منتهی می‌شود. در سپرده گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای نیز، با اندکی پیچیدگی بیشتر، به همین نحو عمل می‌شود. در هر یک از روشهای محاسبات بیمه‌ای، مبلغ سپرده گذاری سالانه به صندوق بازنشستگی متفاوت است اما در آخر، جمع این مبالغ به ارزش آتی یکسانی منتج خواهد شد. تفاوت ریاضی بین روشهای مختلف محاسبات بیمه‌ای مربوط به انتخاب فرض زیربنایی چگونگی انباشت مزایای بازنشستگی؛ با گذشت هر سال از خدمت کارکنان است. لازم به تأکید است که قبول این فرض صرفاً اختیاری و برای تعیین مبالغ سپرده گذاری سالانه به صندوق بازنشستگی است. ارزش مزایای بازنشستگی کارکنان، انباشته یا اضافه نمی‌شود مگر این که الزامات قانونی سپری شدن سالهای لازم برای تعلق مزایا تأمین شده باشد. اما از لحاظ مقصد سپرده گذاری، فرض می‌شود که مزایا همه ساله، حتی از قبل از تأمین الزامات قانونی، انباشته می‌گردد. در اصطلاحات مربوط به محاسبات بیمه‌ای، افزایش مزایای انباشته بازنشستگی را در هر دوره مالی **هزینه خدمت** <sup>(۲)</sup> یا **هزینه نرمال** <sup>(۳)</sup> و مزایای انباشته شده تا این تاریخ را **بدهی محاسبات بیمه‌ای** <sup>(۴)</sup> می‌نامند. در این جا مجدداً تأکید می‌شود که مبالغ محاسبه شده به عنوان هزینه خدمت یا بدهی محاسبات بیمه‌ای اختیاری است و در هر یک از روشها متفاوت می‌باشد.

### پیچیدگیهای سپرده گذاری

سپرده گذاری در صندوق بازنشستگی در سه مورد مشروح زیر می‌تواند با پیچیدگیهایی مواجه شود:

۱. هنگامی که طرح بازنشستگی در یک تاریخ معین شروع اما به کارکنان در ازای خدمات قبل از طرح نیز امتیازاتی داده می‌شود؛

- 
- Terminal funding (۱)
  - Service cost (۲)
  - Normal cost (۳)
  - Actuarial liability (۴)

۲. در مواردی که طرح بازنشستگی تعدیل می‌شود و موجب تغییر مزایای بازنشستگی و تسری آن به سالهای خدمت قبل از تعدیل نیز می‌شود؛ یا

۳. در مواردی که مفروضات محاسبات بیمه‌ای با تجربیات بعدی اجرای طرح بازنشستگی متفاوت است. در این گونه موارد، سود یا زیان محاسبات بیمه‌ای ایجاد می‌شود.

در تمامی موارد بالا، مزایای بازنشستگی مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای انباشته می‌شود اما ممکن است برای تمامی مبلغ آن سپرده‌گذاری لازم در صندوق بازنشستگی انجام نشده باشد. هر یک از ۳ مورد مشروح بالا ذیلاً تشریح می‌شود.

هنگامی که یک طرح بازنشستگی شروع می‌شود معمولاً در ازای سنوات قبل از اجرای طرح امتیازاتی به کارکنان داده می‌شود. در این قبیل موارد، مزایای مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای انباشته شده اما وجوه لازم برای پشتیبانی آن به صندوق بازنشستگی واریز نشده است. این تفاوت اصطلاحاً **مزایای بدون پشتوانه مالی**<sup>(۱)</sup> نامیده می‌شود. به بیان دیگر، مزایای بازنشستگی انباشته بیش از مانده وجوه صندوق بازنشستگی است.

متخصصین ریاضیات بیمه‌ای با مسئله مزایای بازنشستگی انباشته بدون پشتوانه مالی به یکی از طرق زیر برخورد می‌کنند. در طریقه اول، علاوه بر هزینه خدمت سالانه (محاسبه شده قبلی) همه ساله مبلغی اضافی به صندوق بازنشستگی واریز می‌شود تا کسر مانده صندوق جبران گردد. در طریقه دوم، برای مدت خدمت باقیمانده کارکنان مبلغ واریز شده به صندوق بازنشستگی مجدداً به نحوی محاسبه می‌شود تا از تساوی مانده وجوه صندوق با مزایای مورد انتظار متعلقه به کارکنان اطمینان حاصل شود.

سود یا زیان مربوط به محاسبات بیمه‌ای نیز مسئله‌ای مشابه را ایجاد می‌کند. در بکارگیری روشهای سپرده‌گذاری مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای، متخصصین باید مفروضاتی را در موارد زیر قبول کنند: (۱) خروج کارکنان از طرح در دوره‌های آتی، (۲) آثار میزان حقوق و دستمزد آتی بر مزایای بازنشستگی مورد انتظار، و (۳) نرخ بازده‌ای که از سرمایه‌گذاری وجوه صندوق بازنشستگی تحصیل می‌شود. چنانچه تجربه عملی اجرای طرح با مفروضات بالا متفاوت باشد، وجوه صندوق بازنشستگی نیز بیشتر یا کمتر از مبلغ مورد نیاز خواهد بود. چنانچه مانده وجوه صندوق بازنشستگی کمتر از نیاز باشد، **زیان محاسبات بیمه‌ای**<sup>(۲)</sup> و در صورت بیشتر از نیاز بودن آن، **سود محاسبات بیمه‌ای**<sup>(۳)</sup>

(۱) Unfunded benefits

(۲) Actuarial loss

(۳) Actuarial gain

ایجاد خواهد شد. در مورد سود و زیان محاسبات بیمه‌ای نیز همانند سایر مزایای انباشته بدون پشتوانه مالی رفتار می‌شود.

### روشهای سپرده‌گذاری مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای

دو روش اصلی، در ارتباط با سپرده‌گذاری مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای مطرح می‌باشد: (۱) روش مزایای انباشته<sup>(۱)</sup> و (۲) روش مزایای پیش‌بینی شده<sup>(۲)</sup>. روش مزایای انباشته را می‌توان در هر دو طریقه مطرح شده بالا برای تأمین کسری مزایای انباشته بدون پشتوانه مالی بکار گرفت. یادآوری می‌شود که در طریقه اول، مبلغی اضافه محاسبه و به هزینه خدمت سالانه افزوده می‌شود. یا در طریقه دوم، هزینه خدمت در سالهای آتی به نحوی مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد که کسری وجوه صندوق بازنشستگی در سالهای آینده ترمیم شود. دلیل نام‌گذاری روش مزایای انباشته این است که انباشت مزایا با استفاده از میزان حقوق جاری و سنوات خدمت کارکنان اندازه‌گیری می‌شود تا مزایای جاری ارزشیابی گردد. این روش، به دلیل لحاظ نکردن افزایش حقوق آتی کارکنان مورد انتقاد قرار گرفته است.

روشهای مزایای پیش‌بینی شده، در مقایسه با روش مشروح بالا، پیچیده‌تر می‌باشند. هر یک از روشها، هزینه مزایای بازنشستگی پیش‌بینی شده را به نحوی متفاوت به سالهای مختلف تخصیص می‌دهد. در میان این گروه از روشها، اولین وجه تمایز مربوط به محاسبه انفرادی برای هر کارمند یا محاسبه جمعی می‌باشد. در روش محاسبه انفرادی، نرخهای سپرده‌گذاری برای افراد محاسبه می‌شود و حاصل جمع آنها جمع مبلغ سپرده‌گذاری طرح را تعیین می‌کند. در روش محاسبه جمعی، محاسبات سپرده‌گذاری برای کل طرح بازنشستگی انجام می‌گیرد. وجه تمایز دیگر این روشها، طریقه سپرده‌گذاری برای مزایای انباشته بدون پشتوانه مالی می‌باشد.

در این جا لازم است تاکید شود که بین روشهای سپرده‌گذاری مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای از یک سو و روشهای شناسایی هزینه طرح بازنشستگی از سوی دیگر، تفاوت کلی وجود دارد. قبل از انتشار SFAS # 87، بکارگیری هر یک از روشهای سپرده‌گذاری مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای، به منظور شناسایی هزینه طرح بازنشستگی مجاز محسوب می‌شد. اما در استاندارد بالا، تنها یکی از روشهای مورد بحث برای شناسایی هزینه طرح بازنشستگی مجاز شناخته شد. این مطلب، در ضمیمه (الف) فصل حاضر به تفصیل مورد بحث قرار خواهد گرفت.

(۱) Accumulated benefit method

(۲) Projected benefit method

به طور کلی، بکارگیری روش مزایای انباشته موجب می‌شود که هزینه بیشتری در سالهای آخر خدمت و هزینه کمتری در سالهای اول خدمت (در مقایسه با روش مزایای پیش‌بینی شده) شناسایی گردد. اما در روش مزایای پیش‌بینی شده، هزینه‌ها طی سنوات خدمت به طور یکنواخت‌تری محاسبه و شناسایی می‌شود. اما در طرحهای بازنشستگی قدیمی‌تر که شامل کارکنان قدیمی و همچنین کارکنان جدیدتر است، تفاوت بین دو روش کمتر و غیر قابل توجه می‌شود.

### مسائل حسابداری مرتبط با طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده

در طرحهایی که سپرده‌گذاری کارفرما تعریف شده است، مسائل پیچیده حسابداری به وجود نمی‌آید. در این طرحها، به تناسب شرایط قرارداد و برابر مبلغ سپرده‌گذاری کارفرما، در هر دوره مالی هزینه نیز شناسایی می‌شود. تعهد اضافی نیز از لحاظ کارفرما وجود ندارد زیرا، مزایای بازنشستگی متعلق به کارکنان برای سنوات خدمت تا این تاریخ، محدود به مبالغ انباشته سپرده‌گذاریهای گذشته می‌باشد. به بیان دیگر، مادام که کارفرما همه ساله الزامات خود را از لحاظ سپرده‌گذاری انجام دهد، مزایای انباشته، پشتوانه مالی کامل خواهد داشت. در هر سال، هزینه و بدهی به ازای تعهدات کارفرما تحقق می‌یابد و هنگام سپرده‌گذاری مربوط، بدهی برگشت داده می‌شود.

سؤال اصلی حسابداری در طرحهای متضمن مزایای تعریف شده هنگامی مطرح می‌شود که مزایای بازنشستگی، مستقل از میزان سپرده‌گذاری کارفرما تعریف گردد. در این قبیل موارد، سؤال اصلی این است که آیا کارفرما در مورد پشتیبانی مالی هزینه پیش‌بینی شده برای مزایای بازنشستگی (ایجاد شده به دلیل سنوات خدمت کارکنان تا این تاریخ) متعهد است یا خیر. در این گونه موارد ممکن است مبالغ سپرده‌گذاری (داراییهای مربوط به طرح بازنشستگی) کمتر از مزایای بازنشستگی انباشته مربوط به سنوات خدمت کارکنان تا این تاریخ باشد. با این ترتیب لازم است که کسری وجوه صندوق بازنشستگی به نحوی در سالهای آتی تأمین شود تا موجودی صندوق، تکافوی مزایای بازنشستگی مورد انتظار را بنماید. پاسخ به سؤال بالا می‌تواند چنین باشد که به ازای کسری مشروح بالا، بدهی جدید شناسایی گردد.

سؤال دیگر حسابداری، مربوط به شناسایی و اندازه‌گیری هزینه سالانه طرح بازنشستگی می‌باشد. آیا این هزینه معادل وجه نقد سپرده‌گذاری شده در صندوق است و یا مبتنی بر حسابداری تعهدی و میزان افزایش در مزایای بازنشستگی انباشته می‌باشد؟ در صورتی که روش تعهدی بکار گرفته شود، مسئله پیش روی حسابداری تعیین این است که مزایای بازنشستگی چگونه در هر سال انباشته گردد.

شناسایی و اندازه‌گیری هزینه و بدهی مربوط به طرحهای بازنشستگی، به طوری که در استانداردهای حسابداری مشخص شده است، در بخش بعد به تفصیل مورد بحث قرار می‌گیرد.

## تدوین و توسعه استانداردهای حسابداری طرحهای بازنشستگی

### بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۳۶ (ARB # 36)

قبل از تدوین هر گونه استاندارد در باره حسابداری طرحهای بازنشستگی در کشورهای پیشرفته صنعتی، مبنای حسابداری نقدی به موقع اجرا گذاشته می‌شد و هزینه طرح بازنشستگی مساوی مبلغ سپرده‌گذاری در صندوق بازنشستگی شناسایی می‌گردید. در سال ۱۹۴۸ میلادی، بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۳۶ به عنوان اولین استاندارد حسابداری طرحهای بازنشستگی در آمریکا انتشار یافت. این استاندارد، موضوع شناسایی مزایای انباشته بدون پشتوانه مالی (ایجاد شده از تاریخ شروع طرح) را در صورتهای مالی مد نظر قرار داد. در این راستا، سه روش ممکن مطرح بود. روش اول، اصلاح دوره‌های قبل را توصیه می‌کرد زیرا، مزایای انباشته بازنشستگی مربوط به سنوات خدمت کارکنان در دوره‌های قبل بوده است. در روش دوم، منظور کردن مبلغ اصلاح به هزینه سال جاری و طبقه‌بندی آن به عنوان اقلام غیر مترقبه مد نظر قرار گرفته بود. در روش اول مطروحه بالا، از مفهوم سود عملیات جاری و در روش دوم بالا، از مفهوم شمول کلی پیروی شده بود. اما در استاندارد بالا (ARB # ۳۶) روش سومی مطرح شد که در آن، مزایای انباشته بازنشستگی بدون پشتوانه مالی، به دوره جاری و دوره‌های آینده تخصیص می‌یافت.

دلیل اقامه شده در استاندارد بالا این بود که هزینه تأمین مزایای بازنشستگی باید به دوره‌های باقیمانده از خدمت کارکنان توزیع و تخصیص یابد که خود مبتنی بر اصل مقابله هزینه با درآمد فروش است. استاندارد بالا، انعطاف و تنوع روشهای حسابداری را در مورد شناسایی هزینه مزایای بازنشستگی بدون پشتوانه، در صورت سود و زیان کاهش داد.

### بولتن تحقیقات حسابداری شماره ۴۷ (ARB # 47)

مفهوم بدهی مربوط به طرحهای بازنشستگی، برای اولین بار در ARB # ۴۷ مطرح گردید. در این استاندارد، توصیه شد که مزایای بازنشستگی متعلقه بدون پشتوانه مالی در ترازنامه انعکاس یابد. بر

اساس این استاندارد، گزارش افزایش مزایای بازنشستگی بدون یشتوانه مالی (به عنوان حداقل هزینه طرح بازنشستگی) در صورت سود و زیان نیز ضرورت یافت.

### بیانیه شماره ۸ هیأت اصول حسابداری (ARB # 8)

با انتشار بیانیه شماره ۸ هیأت اصول حسابداری، تغییر عمده‌ای در حسابداری طرح‌های بازنشستگی ایجاد شد. بر اساس این بیانیه، هزینه استاندارد طرح بازنشستگی، بر مبنای هر یک از روش‌های پذیرفته شده بر آورد مزایای انباشته بازنشستگی، و بدون توجه به سپرده گذاری نقدی محاسبه می‌شود. در استاندارد مورد بحث، حرکت اصولی از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی مشهود است. در بیانیه مزبور کوشش شده است که شناسایی هزینه‌های طرح بازنشستگی، در شرکت‌هایی که سپرده گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای را اجرا می‌کنند و شرکت‌هایی که از این روش پیروی نمی‌کنند، یکنواخت شود. به بیان دیگر، در این بیانیه، سپرده گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای و شناسایی هزینه‌ها بر مبنای آن مورد پشتیبانی قرار گرفته است.

بیانیه شماره ۸ هیأت اصول حسابداری مبتنی بر رویکرد درآمد فروش - هزینه و اصول کلی اندازه گیری هزینه می‌باشد. روش حسابداری تعهدی، منتج به دستیابی به شناخت منطقی و سیستماتیک هزینه‌های طرح بازنشستگی طی دوره خدمت کارکنان می‌شود. به بیان دیگر، هزینه‌های طرح بازنشستگی به دوره‌های خدمت کارکنان تخصیص می‌یابد و بر اثر آن مقابله غیر مستقیم هزینه‌ها با درآمد فروش حاصل می‌شود.

### استاندارد شماره ۳۵

#### هیئت استانداردهای حسابداری مالی (SFAS # 35)

در این استاندارد، طرح بازنشستگی به عنوان یک واحد حسابداری گزارشگر تعریف شده و استانداردهایی برای اندازه گیری و گزارش داراییها و تعهدات آن تدوین شده است. ویژگی اصلی این استاندارد، این است که واحد گزارشگری مجزا از واحد انتفاعی پشتیبان طرح بازنشستگی را توصیه و استانداردهای حسابداری مربوط به آن را تدوین می‌کند. داراییهای این واحد جدید بر اساس ارزشهای جاری بازار اندازه گیری می‌شود. تعهدات آن نیز بر حسب مزایای انباشته شده (تعلق گرفته یا تعلق نگرفته) اندازه گیری می‌گردد اما افزایش حقوق آتی کارکنان لحاظ نمی‌شود. لازم به تکرار است که بر اساس این استاندارد، تعهدات طرح بازنشستگی در صورتهای مالی واحد انتفاعی پشتیبان طرح (کارفرما) انعکاس نمی‌یابد.

## استاندارد شماره ۳۶

### هیئت استانداردهای حسابداری مالی (SFAS # 36)

در این استاندارد، الزامات افشای مندرج در بیانیه شماره ۸ هیأت اصول حسابداری مورد تجدید نظر قرار گرفته و افشای موارد زیر الزامی شده است:

۱. شرح اساسی طرح بازنشستگی.
۲. بیان کلی روش سپرده‌گذاری برای طرح.
۳. هر موضوعی که بر قابلیت مقایسه بین دوره‌های مالی تأثیر بگذارد (مثلاً تغییرات حسابداری).
۴. داراییهای طرح که برابر مفاد (SFAS # 35) اندازه‌گیری شده است.
۵. مزایای انباشته که به روش محاسبات بیمه‌ای و بر اساس (SFAS # 35) اندازه‌گیری شده است (به تفکیک مزایای متعلقه و مزایای تعلق نگرفته).
۶. نرخ سود تضمین شده مورد استفاده در محاسبات بیمه‌ای.
۷. تاریخ انجام محاسبات بیمه‌ای.

تغییر عمده این استاندارد، افشای مزایای انباشته به تفکیک مزایای متعلقه و مزایای تعلق نگرفته بوده است. در این استاندارد به طور کلی مسایل بحث‌انگیز مربوط به تعهدات کارفرما و تعهدات طرح بازنشستگی، از طریق افشای اطلاعات اضافی حل شده است.

## استانداردهای شماره ۸۷ و ۸۸

### هیئت استانداردهای حسابداری مالی (SFAS # 87, 88)

در استانداردهای حسابداری طرحهای بازنشستگی، قبل از بیانیه شماره ۸ هیأت اصول حسابداری (و همچنین بیانیه شماره ۸)، رویکرد درآمد فروش - هزینه مورد تأکید بوده است. بر اساس این رویکرد، مادام که حسابداری نقدی ملاک عمل باشد، یکنواختی روشهای حسابداری میان واحدهای انتفاعی مختلف تأمین می‌گردد. اما در حسابداری تعهدی، یکنواختی وجود ندارد زیرا، روش تعهدی می‌تواند بر پنج روش انجام محاسبات بیمه‌ای مبتنی باشد. علاوه بر این، مفروضات زیربنای هر یک از روشهای محاسبات بیمه‌ای نیز غالباً متفاوت است. این وضعیت را می‌توان با تخصیص اختیاری بهای تمام شده داراییهای استهلاک‌پذیر در روشهای مختلف استهلاک مقایسه و مشابه آن محسوب کرد.



87 # SFAS که در حال حاضر در کشور امریکا قابلیت اجرا دارد، موجب دستیابی به یکنواختی بیشتر در اندازه‌گیری هزینه تحقق یافته طرح بازنشستگی شده است. زیرا در این استاندارد، تنها یک روش محاسبات بیمه‌ای برای اندازه‌گیری هزینه توصیه شده که در آن افزایش حقوق آتی نیز لحاظ گردیده است<sup>(۱)</sup>. در این استاندارد هزینه تحقق یافته ادواری طرح بازنشستگی به عنوان مجموع اقلام زیر تعریف شده است:

۱. هزینه خدمت سال، با بکارگیری روش محاسبات بیمه‌ای مزایای انباشته شده و با احتساب حقوقهای پیش‌بینی شده آینده.

۲. هزینه بهره سال مرتبط با افزایش ارزش فعلی مزایای انباشته که به روش مزایای تحقق یافته در محاسبات بیمه‌ای (با لحاظ کردن حقوقهای آتی) و نرخ تنزیل مفروض اندازه‌گیری شده است.

۳. کاهش به ازای افزایش ارزش متعارف داراییهای طرح طی سال، پس از کسر دریافتها و پرداختها. (در صورت کاهش ارزش متعارف داراییهای طرح، این کاهش به هزینه اضافه می‌شود).

۴. تخصیص سیستماتیک هزینه‌های خدمت شناسایی نشده دوره‌های قبل و تخصیص آن به دوره‌های باقیمانده از خدمت کارکنان.

۵. تخصیص سیستماتیک سود (زیان) محاسبات بیمه‌ای در صورتی که مبلغ آن از ۱۰ درصد ارزش متعارف داراییهای طرح یا تعهدات پیش‌بینی شده آن (هر کدام که بزرگتر باشد) تجاوز کند.

۶. تخصیص به روش خط مستقیم خالص تعهدات شناسایی نشده یا خالص داراییهای شناسایی نشده خالص در تاریخ قبول و اجرای استاندارد مزبور، همانند بند (۵) بالا و قبول دوره ۱۵ ساله در صورتی که متوسط سنوات خدمت کارکنان کمتر از ۱۵ سال باشد.

چنانچه مبلغ سپرده‌گذاری سال کمتر از هزینه دوره (به شرح محاسبه بالا) باشد، بدهی طرح شناسایی و در صورتی که مبلغ سپرده‌گذاری سال بیش از هزینه دوره باشد، دارایی طرح شناسایی می‌شود.

---

(۱) The benefits/years - of - service

در محاسبه جزء اول هزینه طرح بازنشستگی (به شرح بالا) یعنی هزینه خدمت، قبول چند فرض حایز اهمیت است. اولاً، میزان حقوق آتی باید برآورد شود. ثانیاً، مفروضات مربوط به محاسبات بیمه‌ای نظیر کناره‌گیری، فوت، بازنشستگی زود هنگام و امثالهم که احتمال ایجاد تعهد برای طرح را افزایش می‌دهد باید در نظر گرفته شود. ثالثاً، برای انجام محاسبات لازم است نرخ تنزیل مناسب انتخاب گردد.

در محاسبه جزء دوم هزینه طرح بازنشستگی یعنی هزینه بهره نیز لازم است نرخ تنزیلی برای بهره تحقق یافته مرتبط با مزایای انباشته طرح بازنشستگی انتخاب شود. در محاسبه جزء سوم هزینه طرح بازنشستگی یعنی بازده مورد انتظار داراییهای طرح لازم است ارزش متعارف این داراییها برآورد گردد. در ارتباط با جزء چهارم هزینه طرح بازنشستگی یعنی تخصیص هزینه‌های خدمت شناسایی نشده دوره‌های قبل، می‌توان از روش خط مستقیم استفاده کرد. محاسبه جزء پنجم هزینه طرح بازنشستگی یعنی تخصیص سود (زیان) محاسبات بیمه‌ای نیز به شرحی است که قبلاً ذکر شد. جزء ششم هزینه طرح بازنشستگی (در تاریخ قبول استاندارد مزبور) بر اثر فزونی ارزش متعارف داراییهای طرح نسبت به تعهدات مربوط به مزایای پیش‌بینی شده ایجاد می‌شود. در حالت عکس، بدهی خالص طرح به وجود می‌آید.

الزامات افشای مندرج در این استاندارد با رویکرد دارایی - بدهی هم‌آهنگی دارد. وضعیت سپرده‌گذاری طرح بازنشستگی با نشان دادن جداگانه ارزش متعارف داراییها و تعهدات مزایای بازنشستگی باید گزارش شود. علاوه بر این، افشای هزینه خدمت شناسایی نشده دوره‌های قبل، سود (زیان) شناسایی نشده محاسبات بیمه‌ای و تعهدات و خالص داراییهای مستهلک نشده ضرورت دارد. این موارد افشا، به برآورد میزان سپرده‌گذاریهای آتی برای انجام تعهدات طرح بازنشستگی کمک می‌کند.

در موارد پایان دادن به طرح بازنشستگی یا کاهش چشمگیر آن، SFAS # 88. قواعد جداگانه‌ای را برای شناسایی و اندازه‌گیری سود یا زیان شرکت کارفرما (بشتیبان طرح بازنشستگی) توصیه کرده است. سود یا زیان حسابداری عبارت است از تفاوت مانده‌های داراییها و بدهیهای طرح بازنشستگی پس از اجرای استاندارد شماره ۸۸ به علاوه هر گونه دارایی بدست آمده از طرح بازنشستگی منهای اقلام داراییهایی که شرکت کارفرما باید برای پایان دادن یا کاهش طرح بازنشستگی اختصاص دهد.

## ارزیابی استاندارد شماره ۸۷

### هیئت استانداردهای حسابداری مالی (SFAS # 87)

قبل از ارزیابی الزامات استاندارد بالا در مورد ثبت بدهی مربوط به طرح بازنشستگی، یادآوری می‌شود که براساس بیانیه شماره ۶ چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی، منشاء ایجاد بدهی‌ها عبارتند از: (۱) **تعهدات قراردادی**<sup>(۱)</sup> که بر اثر انعقاد قراردادها ایجاد شده است، (۲) **تعهدات سازنده یا ضمنی**<sup>(۲)</sup> و (۳) **تعهدات مبتنی بر اصول اخلاقی**<sup>(۳)</sup>. بدهی‌های ناشی از تعهدات نوع اول بر اثر انعقاد قراردادهای لازم‌الاجرا ایجاد می‌شود. بدهی‌های ناشی از تعهدات نوع دوم ممکن است آشکارا نوشته نشده باشد اما به طور ضمنی می‌توان آن را استنتاج کرد. مثالهای ارائه شده در بیانیه شماره شش عبارتند از حقوق ایام مرخصی یا پاداش که در قرارداد منعکس نشده اما تحقق یافته است. در بدهی‌های ناشی از تعهدات نوع سوم هیچگونه کار مبتنی بر قرارداد انجام نشده است اما بر اساس موازین اخلاقی، تعهداتی وجود دارد. مثال ارائه شده در بیانیه مزبور، به تعهدات یک فروشنده انحصاری در قبال خریدار متکی بر آن، برای تحویل کالا یا خدمات اشاره دارد. اما، بهر جهت بدهی‌های ناشی از تعهدات نوع سوم در ترازنامه انعکاس نمی‌یابد. بر اساس بیانیه شماره شش لازم است قبل از شناسایی بدهی از دیدگاه حسابداری، سه نوع آزمون به شرح زیر انجام شود:

۱. وظیفه‌ای از لحاظ انتقال دارایی یا ارائه خدمات در آینده به عهده واحد انتفاعی است،

۲. این وظیفه غیر قابل اجتناب است و

۳. رویداد موجد تعهد قبلاً به وقوع پیوسته است.

شناسایی بدهی در دوره‌ای انجام می‌شود که رویداد موجب ایجاد تعهد واقع شده است.

تعریف بدهی از دیدگاه حسابداری را (به شرح بالا) می‌توان به برخی از تحقیقات اخیر در باره ماهیت تعهدات طرحهای بازنشستگی مرتبط کرد. در این ادبیات، تمایزی بین مفاهیم بدهی آشکار و بدهی ضمنی قابل شده‌اند. هر یک از این مفاهیم و ارتباط آن با تعریف بدهی در بیانیه شماره شش هیأت استانداردهای حسابداری مالی ذیلاً تشریح می‌شود:

---

Contractual obligations (۱)

constructive obligations (۲)

Equitable obligations (۳)

### بدهیهای قراردادی

چنانچه یک طرح بازنشستگی داوطلبانه متوقف شود، کارفرما در قبال تمامی مزایای تحقق یافته<sup>(۱)</sup>، بدهی حقوقی دارد. مزایای تحقق یافته می‌تواند **تعلق گرفته یا تعلق نگرفته**<sup>(۲)</sup> باشد. در اغلب طرحهای بازنشستگی، ارزش تقریبی طرح هنگام توقف، از طریق روش سپرده‌گذاری برای مزایای تحقق یافته قابل برآورد است (بدون لحاظ کردن حقوق آتی). مبلغ ذکر شده، حداقل بدهی است که بر اساس استاندارد شماره ۸۷ شناسایی می‌شود و مترادف بدهی حقوقی است. حتی اگر توقف طرح بازنشستگی محتمل نباشد، باز هم کارفرما در قبال سپرده‌گذاری به ازای مزایای تحقق یافته بدهی دارد. بهر حال، به موازات انباشت مزایا در هر یک از سالها (بر اساس شرایط طرح بازنشستگی)، رویدادی تعهدآور رخ می‌دهد و وظیفه غیر قابل اجتنابی برای انتقال دارایی در آینده ایجاد می‌شود.

### بدهیهای اقتصادی و قراردادهای ضمنی طرحهای بازنشستگی

دیدگاه دیگری که در مورد طرحهای بازنشستگی وجود دارد این است که قرارداد طرح بازنشستگی به عنوان قرارداد ضمنی بلند مدتی تلقی شود که بر اساس آن، قصد پرداخت مزایای بازنشستگی بر اساس پول با قدرت خرید ثابت (تعدیل شده به واسطه تورم) وجود دارد. اندازه‌گیری این قبیل بدهیهای ضمنی اقتصادی آسان نیست. اما به‌طور کلی می‌توان از طریق روشهای مختلف سپرده‌گذاری در قبال مزایای بازنشستگی تحقق یافته، این بدهیها را تقریباً برآورد کرد. بنابراین، در استاندارد شماره ۸۷، برای محاسبه هزینه تحقق یافته طرح بازنشستگی، وجود یک قرارداد ضمنی فرض می‌شود.

### استاندارد شماره ۱۳۲

#### هیئت استانداردهای حسابداری مالی (SFAS # 132)

استاندارد مزبور، از لحاظ افشای مواردی معین، به استانداردهای قبلی مرتبط با این موضوع ملحق گردید. قصد واضعین استاندارد از الزام این موارد افشا، تسهیل پیش‌بینی گردش وجوه نقد و سود خالص آتی و همچنین تحلیل کیفیت سودآوری بوده است. این موارد افشا به شرح زیر است:

Accrued benefits (۱)

Vested or unvested (۲)

۱. مانده‌های اول و آخر دوره تعهدات پیش‌بینی شده مربوط به مزایای بازنشستگی و همچنین ارزش متعارف داراییهای طرح بازنشستگی؛
  ۲. اجزای هزینه‌های طرح؛
  ۳. مانده هزینه‌های مستهلک نشده مربوط به سنوات خدمت قبل و سود یا زیان شناسایی نشده؛ و
  ۴. نرخهای تنزیل، بازده مورد انتظار داراییهای طرح و روند نرخ‌های آتی خدمات بهداشتی.
- در این استاندارد، افشای آثار یک درصد افزایش یا کاهش در روند نرخهای خدمات بهداشتی کماکان حفظ گردیده است.

### استاندارد شماره ۲۶ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۶ که از سال ۱۹۸۸ میلادی قابلیت اجرا داشته است نیز مواردی را مشابه استاندارد شماره ۸۷ هیئت استانداردهای حسابداری مالی توصیه کرده است. این استاندارد مکمل استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۹ محسوب می‌شود.

### نتایج اقتصادی

تعدادی از پژوهشهای حسابداری، موضوع بدهی تلقی کردن مزایای بازنشستگی بدون پشتوانه مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند. در صورت بدهی محسوب کردن این قبیل مزایا، قاعدتاً انتظار می‌رود که در قبال وجود مزایای بازنشستگی بدون پشتوانه مالی، ارزش سهام شرکت مربوط کاهش یابد زیرا حقوق مازاد سهامداران آن نیز کاهش یافته است. برخی از این پژوهشها نیز به همین نتیجه رسیده است. علاوه بر این، در چنین مواردی ممکن است رده‌بندی اوراق قرضه (مشارکت) شرکت مربوط نیز تحت تأثیر شناسایی این قبیل بدهیها قرار گیرد. شواهد بدست آمده از تحقیقات حسابداری که در این مورد انجام شده نیز موید این نظریه بوده است. یعنی، در اینگونه موارد، رده‌بندی اوراق قرضه پایین‌تر و نرخ سود آن بالاتر است.

با توجه به شواهد بدست آمده در این تحقیقات، از لحاظ شناسایی بدهیهای مربوط به مزایای بازنشستگی در ترازنامه (بر اساس SFAS. 87) ممکن است به نظر برسد که نتوان نتایج اقتصادی خاصی را انتظار داشت. اما بررسیهای دیگری نشان داده که به طور متوسط این بدهیها در حدود ۹ درصد ارزش داراییهای شرکتهای مورد مطالعه را تشکیل داده است<sup>(۱)</sup>. از این نسبت می‌توان استنتاج کرد که شناسایی بدهیهای مربوط به مزایای بازنشستگی بر توان استقراض شرکت مربوط بی‌تأثیر نیست.

(۱) Francis, Jere R. (1987), "Lobbying Against Proposed Accounting Standards: The Case of Employers' Pension Accounting", Journal of Accounting and Public Policy (Spring 1987).

اجرای SFAS # 87، از لحاظ کاهش قابلیت انعطاف، بر صورت سود و زیان نیز اثر می‌گذارد. قبل از اجرای استاندارد بالا، شرکتها قادر بودند از طریق شناسایی هزینه‌های دوره‌ای طرحهای بازنشستگی، سود دوره مالی را هموار سازند. یکی از دلایل مخالفت برخی از شرکتها با استاندارد مزبور نیز کاهش قابلیت انعطاف در محاسبه سود دوره مالی بوده است.

## سایر مزایای دوران بازنشستگی

قبل از اجرای استاندارد شماره ۱۰۶ هیأت استانداردهای حسابداری مالی در سال ۱۹۹۰ میلادی، حسابداری سایر مزایای دوران بازنشستگی نیز بر مبنای ارزش نقدی انجام می‌گرفت. سایر مزایای دوران بازنشستگی شامل خدمات بهداشتی، بیمه عمر و سایر مزایای رفاهی نظیر ارائه خدمات حقوقی، مسکن یارانه‌ای، کمک شهریه و امثالهم می‌باشد، اگرچه دو مورد اول از اهم موارد است. بر اساس نظر هیأت تدوین کننده استاندارد مزبور، هزینه سایر مزایای دوران بازنشستگی، نوعی هزینه حقوق و مزایای انتقالی به دوره‌های آتی است که در ازای خدمات جاری کارکنان، مزایایی در آینده به آنان تعلق خواهد گرفت. به پیروی از این نظریه، هیئت مزبور در استاندارد شماره ۱۰۶، شناسایی و اندازه‌گیری هزینه مزایای دوران بازنشستگی و تعهدات مربوط به آن را الزامی کرد. در بخش زیر، ابتدا موارد اصلی این استاندارد نظیر نیاز به پیش‌بینی هزینه‌های خدمات بهداشتی آتی تشریح و ویژگیهای مربوط به آن توصیف می‌شود. متعاقب آن، انتقادهای نظری وارد بر این استاندارد مورد بحث قرار خواهد گرفت.

کانون توجه در استاندارد شماره ۱۰۶، برآورد هزینه ارائه خدمات بهداشتی در دوره‌های آینده و تنزیل آن به زمان حال (ارزش فعلی) است که برای تعیین هزینه دوره مالی و همچنین رشد بدهی مربوط مورد استفاده قرار گیرد. در این برآورد لازم است ویژگیهای جمعیت و انواع خدمات بهداشتی قابل ارائه مشخص شود. در این راستا، شش نوع خدمت بهداشتی ذکر شده است: (۱) مخارج بستری شدن در بیمارستان، (۲) مخارج بیماران سرپایی، (۳) حق الزحمه پزشکان و مخارج آزمایشگاه، (۴) دارو و ملزومات پزشکی، سایر خدمات حرفه‌ای پزشکی، و (۶) تمامی اقلام مربوط دیگر. بر اساس این اطلاعات و سایر عوامل مربوط، هزینه ارائه خدمات بهداشتی دوره‌های آینده برآورد و ارزش فعلی آن محاسبه می‌شود. ارزش فعلی محاسبه شده، معرف هزینه دوره مالی و مبلغ افزایش بدهی مربوط می‌باشد.

## ویژگیهای (SFAS # 106)

اولین ویژگی بحث‌انگیز استاندارد بالا، بدهی تلقی شدن مزایای دوران بازنشستگی می‌باشد. اگرچه این نوع بدهی از جمله بدهیهای حقوقی به شمار نمی‌آید اما بر اساس نظر هیئت تدوین کننده استاندارد مزبور، جزء گروه سوم بدهیها یعنی بدهیهای ناشی از تعهدات اخلاقی محسوب می‌شود. نظر خواهی‌های انجام شده از شرکتهای ذینفع نیز حاکی از تایید بدهی بودن این مزایاست اگرچه سؤالاتی را در زمینه قابل رسیدگی بودن (قابلیت اعتماد) آن مطرح کرده‌اند.

ویژگی دوم استاندارد مورد بحث، مبتنی بودن آن بر مفروضات محاسبات بیمه‌ای است. در این محاسبات لازم است روند هزینه‌های خدمات بهداشتی و پیشرفت تکنولوژی مد نظر قرار گیرد. اگرچه هزینه خدمات پزشکی معمولاً در حال افزایش است اما می‌توان انتظار داشت که با پیشرفت فن‌آوری، برخی از هزینه‌ها کاهش یابد.

با توجه به این که مبلغ مزایای دوران بازنشستگی، به سطح حقوق و دستمزد کارکنان بستگی دارد، لازم است پیش‌بینی سطح حقوق و دستمزد در دوره‌های آینده نیز مورد توجه قرار گیرد. ضمن این که بازده تحصیل شده از داراییهای طرح بازنشستگی می‌تواند موجب کاهش هزینه‌های مزایای دوران بازنشستگی باشد.

نرخ تنزیل بکار گرفته شده در محاسبه ارزش فعلی خدمات آینده باید بر مبنای نرخ بازده داراییهای مالی طرح بازنشستگی و متناسب با گردش وجوه نقد آن که مشابه با زمان‌بندی پرداختهای مزایا باشد، تعیین گردد.

## استاندارد شماره ۱۱۲

### هیئت استانداردهای حسابداری مالی (SFAS # 112)

این استاندارد در مورد کارکنان قدیمی یا غیر فعالی که هنوز رسماً بازنشسته نشده‌اند کاربرد دارد. بنابراین، این استاندارد مربوط به مزایای بعد از خدمت<sup>(۱)</sup> کارکنان است در حالی که استاندارد شماره ۱۰۶ مربوط به مزایای دوران بازنشستگی می‌باشد. مزایای بعد از خدمت کارکنان شامل اشخاصی می‌شود که در حال حاضر مشغول کار نیستند (منتظر خدمت می‌باشند) اما به خدمت آنان نیز قطعاً خاتمه داده نشده است. بر اساس استاندارد شماره ۱۱۲، هزینه‌های مربوط به مزایای بعد از خدمت نیز باید بر مبنای محاسبات بیمه‌ای برآورد شود.

(۱) Postemployment benefits

## جنبه‌های نظری حسابداری مزایای دوران بازنشستگی

با اهمیت‌ترین موضوع بحث‌انگیز مربوط به مزایای دوران بازنشستگی، برآورد هزینه و قابلیت اطمینان آن است. در مورد بدهی تلقی کردن این مزایا نیز تردید و شبهه اندکی وجود دارد. اما موضع تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، تأکید بر منظور کردن هزینه و بدهیهای مربوط به مزایای دوران بازنشستگی در متن صورتهای مالی است.

همانند طرحهای بازنشستگی، در مورد مزایای دوران بازنشستگی نیز دوره‌گذار وجود دارد. داراییها و بدهیهای دوره‌گذار عبارت است از تفاوت بین تعهدات انباشته مزایای دوران بازنشستگی (ارزش فعلی مزایای تحصیل شده به روش محاسبات بیمه‌ای) و ارزش متعارف داراییهای مربوط (در صورت موجود بودن). این تفاوت را می‌توان بلادرنگ به عنوان تغییر در اصول و روشهای حسابداری شناسایی و یا طی دوره متوسط سنوات خدمت باقیمانده کارکنان شرکت کننده در طرح، مستهلک کرد.

## نتایج اقتصادی شناسایی مزایای دوران بازنشستگی

تهیه‌کنندگان صورتهای مالی با شناسایی مزایای دوران بازنشستگی در صورتهای مالی قویاً مخالف می‌باشند. زیرا، علاوه بر هزینه تهیه این اطلاعات، انعکاس بدهیهای ناشی از این مزایا در ترازنامه، موجب افزایش نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام می‌شود که بر توان استقراض واحد انتفاعی اثر منفی می‌گذارد. ضمن این که اجرای استاندارد شماره ۱۰۶ بر حقوق و مزایای مدیران نیز تأثیر دارد.

## خلاصه

حسابداری طرحهای بازنشستگی از دیدگاه کارفرمایانی که طرحهای بازنشستگی با مزایای تعریف شده را اجرا می‌کنند، همواره یکی از مسایل بحث‌انگیز در هیأت‌های تدوین استاندارد بوده و هست. روشهای سنتی در این مورد بر رویکرد درآمد فروش - هزینه تأکید داشته است که هدف آن انباشته کردن هزینه‌های سالانه طرح بازنشستگی می‌باشد. این رویکرد موجب طرح مسئله نحوه انباشته شدن مزایای طی گذشت سالها و چگونگی اندازه‌گیری آن شده است. بر اساس APB No. 8 که پنج روش محاسبات بیمه‌ای را برای اندازه‌گیری هزینه سالانه طرح بازنشستگی مجاز شمرده، انعطاف زیادی در بکارگیری روشها ایجاد شده است. این انعطاف، مشابه مجاز بودن روشهای متعدد محاسبه استهلاک یا ارزشیابی موجودیهاست.



در SFAS # 87، یکنواختی بیشتری در اندازه‌گیری هزینه طرحهای بازنشستگی اعمال گردیده زیرا در این استاندارد، تنها یک روش برای محاسبات بیمه‌ای مجاز شمرده شده است. در این استاندارد همچنین رویکرد دارایی - بدهی جایگزین رویکرد درآمد فروش - هزینه شده و اندازه‌گیری هزینه و همچنین شناسایی حداقل بدهی مربوط به مزایای انباشته بدون پشتوانه مالی در ترازنامه، بر رویکرد جدید مبتنی گردیده است. اگرچه شناسایی بدهی مربوط به مزایای انباشته متکی به دلایل قوی و قابل قبولی می‌باشد اما افشای گردش وجوه نقد مربوط به طرح بازنشستگی نیز مفید و ضروری است. این موارد افشا در SFAS # 87 الزامی شده است.

در SFAS # 106، حسابداری تعهدی به مزایای دوران بازنشستگی نیز تعمیم داده شده است. همانند طرحهای بازنشستگی، این مزایا نیز آشکارا بدهی محسوب می‌شوند. از بسیاری جهات، حسابداری مزایای دوران بازنشستگی مشابه حسابداری طرحهای بازنشستگی است. اندازه‌گیری هزینه مزایای دوران بازنشستگی و قابلیت اطمینان آن نیز نظیر سایر موارد از موضوعهای بحث‌انگیز محسوب می‌شود.

## ضمیمه ۱-۱۶

## نحوه تعیین هزینه طرحهای بازنشستگی و روشهای پشتیبانی مالی مبتنی بر محاسبات بیمه‌ای

در مثال مطروحه در این بخش، نحوه محاسبه هزینه خدمت طرحهای بازنشستگی با توجه به موارد زیر تشریح می‌شود:

۱. حقوق و دستمزد آتی (بر اساس استاندارد شماره ۸۷ هیأت استانداردهای حسابداری مالی).
۲. حقوق و دستمزد فعلی (بر اساس استانداردهای ماقبل استاندارد شماره ۸۷ که کماکان برای محاسبه حداقل بدهی ضرورت دارد).

علاوه بر این، دو روش نیز برای تعیین چگونگی پشتیبانی مالی از طرحهای بازنشستگی ارائه می‌گردد. ضمناً هزینه‌های سود تضمین شده و درآمد سود تضمین شده حاصل از سرمایه‌گذاری داراییهای طرح بازنشستگی نیز مورد بحث قرار می‌گیرد.

شرکت (الف) در اول فروردین سال ۱۳۷۹ تأسیس شده است. این شرکت تعداد ده نفر را که همگی آنان در خلال سال ۱۳۷۹ شصت و دو ساله بودند استخدام کرده است. در اول فروردین سال ۱۳۸۰، این شرکت طرح بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده را ایجاد کرد. ضمناً شرکت انتظار نداشت که تمامی ۱۰ نفر کارکنان استخدامی تا زمان بازنشستگی در استخدام شرکت باقی بمانند. کارشناس محاسبات بیمه‌ای شرکت برآورد کرده که احتمال باقی ماندن هر نفر از کارکنان برای مدت یک سال ۱۰۰٪، برای مدت دو سال ۸۰٪ و برای مدت ۳ سال (زمان بازنشستگی در سن ۶۵ سال) ۵۰٪ است. ضمناً انتظار می‌رود که شرکت پس از گذشتن سه سال عملیات خود را متوقف کند. علاوه بر این، کارشناس مزبور برآورد کرده است که هر یک از کارکنان به مدت دو سال پس از بازنشستگی عمر خواهند کرد.

شرکت (الف) برای واريز مبلغ معینی به صندوق بازنشستگی در هر یک از سالها برنامه‌ریزی کرده است. انتظار می‌رود که وجوه واريز شده به صندوق بازنشستگی بازدهی در حدود ۱۲٪ در سال تحصیل کند. از سوی دیگر، در محاسبه تعهدات طرح بازنشستگی، از نرخ تنزیل ۱۰٪ استفاده شده است. نرخ تنزیل کمتر در محاسبه تعهدات معرف مخاطره کمتر آن در مقایسه با بازده مورد انتظار داراییهای طرح است. این اطلاعات همراه با نرخهای دستمزد در جدول شماره (۱ - ۱۶) خلاصه شده است.

دوره بازنشستگی		دوره اشتغال			
۸۲/۱۲/۲۹	۸۳/۱۲/۲۹	۸۲/۱۲/۲۹	۸۱/۱۲/۲۹	۸۰/۱۲/۲۹	۷۹/۱۲/۲۹
					زمان (I)
۶۷	۶۶	۶۵	۶۴	۶۳	۶۲
					۱. سن فعلی
		۳	۲	۱	۰
					۲. سنوات خدمت
					۳. سالهای باقیمانده تا بازنشستگی (n)
		۰	۱	۲	۳
		۵۰ میلیون ریال	۴۰ میلیون ریال	۳۰ میلیون ریال	
					۴. حقوق سالانه هر کارمند
					۵. درصد مزایای بازنشستگی نسبت به آخرین حقوق
		٪۱۰	٪۱۰	٪۱۰	
					۶. احتمال امروز برای زنده ماندن تا زمان t
		۰/۵۰	۰/۸۰	۱/۰	
					۷. تعداد کارکنان مورد انتظار
۵	۵	۵	۸	۱۰	۱۰
					در زمان t
					۸. نرخ تنزیل تعهدات (k) ٪۱۰
					۹. بازده مورد انتظار
					داراییهای طرح (R) ٪۱۲

جدول (۱-۱۶)

در اغلب طرحهای بازنشستگی، حقوق را بر اساس متوسط حقوق مورد انتظار در چند سال قبل از بازنشستگی برآورد می‌کنند. اما در مثال بالا، مزایای سالانه طرح بازنشستگی برای هر یک از کارکنان بر اساس فرمول زیر محاسبه شده است:

(معادله A):

(سنوات خدمت) (آخرین حقوق مورد انتظار) (٪۱۰) = مزایای سالانه هر یک از کارکنان

بنابراین پس از سپری شدن یک سال:

میلیون ریال ۵ = (۱) (۵۰ میلیون ریال) (٪۱۰) = مزایای سالانه هر یک از کارکنان

در طرح مورد بحث، مزایایی برای سنوات خدمت قبلی کارکنان در نظر گرفته نشده است. ضمناً انتظار شرکت این بود که کارکنان در سن ۶۶ سالگی بازنشسته شوند. بنابراین، جمع مزایای سالانه پرداختی طرح به شرح زیر محاسبه می‌شود:

(تعداد کارکنانی که انتظار می‌رود در سن بازنشستگی در خدمت شرکت باشند) (مزایای سالانه هر یک از کارکنان) = جمع مزایای سالانه

میلیون ریال ۲۵ = (۵) (۵) =

در مرحله بعد، با استفاده از اطلاعات خلاصه شده بالا می‌توان هزینه سالانه طرح بازنشستگی را محاسبه کرد.

### حسابداری طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده

استاندارد شماره ۸۷، تفاوت عمده‌ای با استاندارد قبلی یعنی ۸ APB # دارد. در بیانیه شماره ۸ هیأت اصول حسابداری، هزینه خدمت با استفاده از حقوق فعلی محاسبه می‌شود در حالی که در استاندارد شماره ۸۷ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، آخرین حقوق برای محاسبه هزینه خدمت جاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. در جداول (۲ - الف) و (۲ - ب)، این دو روش برای محاسبه هزینه طرح بازنشستگی نشان داده شده است. این روشها عبارتند از روش مزایای پیش‌بینی شده و روش مزایای انباشته.

جمع مزایای سالانه تحصیل شده تا ۸۲/۱۲/۲۹		محاسبه هزینه طرح بازنشستگی با استفاده از روش مزایای پیش‌بینی شده		
		دوره اشتغال		
		۸۲/۱۲/۲۹	۸۱/۱۲/۲۹	۸۰/۱۲/۲۹
				زمان (t)
				۱. مزایای سالانه انباشته هر یک از کارکنان
		۱۵ میلیون ریال	۱۰ میلیون ریال	۵ میلیون ریال
				۲. تعداد کارکنان مورد انتظار موجود در زمان بازنشستگی
		۵	۵	۵
				۳. جمع مزایای سالانه بازنشستگی مورد انتظار در
۷۵ میلیون ریال	۷۵ میلیون ریال	۷۵ میلیون ریال	۵۰ میلیون ریال	۲۵ میلیون ریال
				زمان (t)
				۴. پیش‌بینی تعهد مزایای بازنشستگی
		۱۳۰ / ۱۶۵ میلیون ریال	۷۸ / ۸۸۸ میلیون ریال	۳۵ / ۸۵۸ میلیون ریال
				۵. هزینه سود تضمین شده (۱۰٪)
		۷ / ۸۸۹ میلیون ریال	۳ / ۵۸۶ میلیون ریال	-
		۴۳ / ۳۸۸ میلیون ریال	۳۹ / ۴۴۴ میلیون ریال	۳۵ / ۸۵۸ میلیون ریال
				۶. هزینه خدمت
		۵۱ / ۲۷۷ میلیون ریال	۴۳ / ۰۳۰ میلیون ریال	۳۵ / ۸۵۸ میلیون ریال
				۷. هزینه طرح بازنشستگی*
				* تفاوت جزئی حاصل جمع، به دلیل گرد کردن ارقام است.

(جدول ۲ - الف)

جمع مزایای سالانه تحصیل شده تا ۸۳/۱۲/۲۹		محاسبه هزینه طرح بازنشستگی با استفاده از ارزش مزایای انباشته			
		دوره اشتغال			
۸۳/۱۲/۲۹	۸۴/۱۲/۲۹	۸۲/۱۲/۲۹	۸۱/۱۲/۲۹	۸۰/۱۲/۲۹	۷۹/۱۲/۲۹
		زمان (ت)			
		۱. مزایای سالانه انباشته هر یک از کارکنان طبق معادله A			
		۱۵ میلیون ریال	۸ میلیون ریال	۳ میلیون ریال	
		۲. تعداد کارکنان مورد انتظار در زمان بازنشستگی			
		۵	۵	۵	
		۳. جمع مزایای سالانه بازنشستگی مورد انتظار در			
۷۵ میلیون ریال	۷۵ میلیون ریال	۷۵ میلیون ریال	۴۰ میلیون ریال	۱۵ میلیون ریال	
		زمان (ت)			
		۴. تعهد مزایای انباشته			
		۱۳۰/۱۶۵ میلیون ریال	۶۳/۱۱۰ میلیون ریال	۲۱/۵۱۵ میلیون ریال	
		۵. هزینه سود تضمین شده (۰.۱۰٪)			
		۶/۳۱۱ میلیون ریال	۲/۱۵۱ میلیون ریال	-	
		۶. هزینه خدمت			
		۶۰/۷۴۴ میلیون ریال	۳۹/۴۴۴ میلیون ریال	۲۱/۵۱۵ میلیون ریال	
		۷. هزینه طرح بازنشستگی*			
		۶۷/۰۵۵ میلیون ریال	۴۱/۵۹۶ میلیون ریال	۲۱/۵۱۵ میلیون ریال	
* تفاوت جزئی حاصل جمع، به دلیل گرد کردن ارقام است.					

(جدول ۲-۱۶ ب)

در استاندارد شماره ۸۷ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بکارگیری روش مزایای پیش‌بینی شده توصیه گردیده است. اما، لازم به یادآوری است که جمع هزینه طرح بازنشستگی در هر دو روش یکسان می‌باشد. در مثال بالا، این حاصل جمع در هر دو روش بالغ بر ۱۳۰/۱۶۵ میلیون ریال است.

در سطر چهارم جدول (۲-۱۶ الف)، پیش‌بینی تعهد مزایای بازنشستگی در دوره جاری عبارت است از ارزش فعلی جمع مزایای سالانه بازنشستگی مورد انتظار در زمان (سطر سوم) بر مبنای نرخ تنزیل ۱۰ درصد. مثلاً ارزش فعلی دو فقره ۲۵ میلیون ریال که در تاریخهای ۸۳/۱۲/۲۹ و ۸۴/۱۲/۲۹ پرداخت شود، مساوی ۳۵/۸۵۸ میلیون ریال، و دو فقره ۵۰ میلیون ریال مساوی ۷۸/۸۸۸ میلیون ریال و دو فقره ۷۵ میلیون ریال مساوی ۱۳۰/۱۶۵ میلیون ریال خواهد شد. بقیه ارقام جدول مورد بحث نیز به اندازه کافی گویا می‌باشد.

## پشتیبانی مالی طرحهای بازنشستگی متضمن مزایای تعریف شده

پشتیبانی مالی تعهدات ناشی از طرحهای بازنشستگی، از حسابداری این تعهدات متمایز و مجزا می‌باشد. در این بخش، دو روش پشتیبانی مالی به نامهای روش پیش‌بینی هزینه مزایای تحقق یافته<sup>(۱)</sup> و روش هزینه نرمال سن ورود<sup>(۲)</sup> مورد بحث قرار گیرد.

### روش پیش‌بینی هزینه مزایای تحقق یافته

در این روش، وجوه واریز شده به صندوق بازنشستگی به نحوی طراحی می‌شود که در هر سال معادل نرخ بازده مورد انتظار وجوه صندوق افزایش یابد. این طریقه پشتیبانی مالی برای شرکتهایی مناسب است که در حال رشد باشند و گردش وجوه نقد مورد انتظار آنان در آینده به طور چشمگیری نسبت به زمان حال بهتر باشد. در جدول (۳ - ۱۶ الف) جزییات این نحوه پشتیبانی مالی ارائه شده است. در ابتدا، جریان مزایای سالانه مبتنی بر آخرین حقوق برآورد می‌شود. در مثال مورد بحث، انتظار می‌رود که ۵ نفر کارکنان شرکت به مرحله بازنشستگی برسند و در هر یک از دو سال معادل ۷۵ میلیون ریال دریافت دارند. ارزش فعلی این جریان پرداخت در شروع بازنشستگی مساوی ۱۲۶/۷۵۴ میلیون ریال است که بر اساس نرخ ۱۲٪ یعنی نرخ بازده مورد انتظار داراییهای طرح تنزیل شده است. مبلغ مزایای تحقق یافته در هر سال بر اساس فرمول زیر محاسبه می‌شود:

(معادله B)

$$\text{ارزش فعلی جریان مزایا در شروع بازنشستگی} = \frac{\text{مبلغ مزایای تحقق یافته سالانه تا زمان بازنشستگی}}{\text{تعداد سالهای باقیمانده تا بازنشستگی}}$$

$$= \frac{۱۲۶/۷۵۴}{۳} = ۴۲/۲۵۱ \text{ میلیون ریال}$$

(۱) Projected Accrued Benefit Cost Method (PABC)

(۲) Entry Age Normal Cost Method (EANC)

روش پیش‌بینی هزینه مزایای تحقق یافته

دوره بازنشتگی		دوره اشتغال		
۸۴/۱۲/۲۹	۸۳/۱۲/۲۹	۸۲/۱۲/۲۹	۸۱/۱۲/۲۹	۸۰/۱۲/۲۹
(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	زمان (t)		
۷۵/۰۰۰	۷۵/۰۰۰	۱. پرداخت‌های سالانه مورد انتظار طرح بازنشتگی		
		۲. ارزش فعلی جریان پرداخت مزایا در شروع بازنشتگی		
		۳. مزایای تحقق یافته سالانه تا زمان بازنشتگی		
		۴. فاکتور تنزیل با نرخ ۱۲٪ و تعداد سالهای تا زمان بازنشتگی		
		۱/۰۰۰۰	۰/۸۹۲۹	۰/۷۹۷۲
		۵. وجوه واریز شده به صندوق بازنشتگی در هر سال		
-	-	۴۲/۲۵۱	۳۷/۷۲۴	۳۳/۶۸۲
		۶. مانده وجوه صندوق بازنشتگی در ابتدای سال		
۶۶/۹۶۴	۱۲۶/۷۵۴	۷۵/۴۴۹	۳۳/۶۸۲	-
		۷. سود مانده وجوه دوره قبل با نرخ ۱۲٪		
۸/۰۳۶	۱۵/۲۱۰	۹/۰۵۴	۴/۰۴۲	-
(۷۵/۰۰۰)	(۷۵/۰۰۰)	-	-	-
		۸. پرداخت مزایا		
		۹. مانده وجوه صندوق بازنشتگی در آخر سال		
- ۰ -	۶۶/۹۶۴	۱۲۶/۷۵۴	۷۵/۴۴۹	۳۳/۶۸۲

جدول (۳-۱۶ الف)

بقیه ارقام منعکس در جدول (۳ - ۱۶ الف) نیز به اندازه کافی گویا می‌باشد.

روش هزینه نرمال سن ورود

این روش نیز با رقم ارزش فعلی جریان پرداخت مزایا در شروع بازنشتگی (مبلغ ۱۲۶/۷۵۴ میلیون ریال در این مثال) آغاز می‌گردد. سپس سالواره‌ای محاسبه می‌شود که در مدت ۳ سال و با نرخ ۱۲٪ به رقم محاسبه شده بالا بالغ شود. ریز این ارقام و محاسبات مربوط در جدول (۳ - ۱۶ ب) منعکس شده است.

روش هزینه نورمال سن ورود

دوره بازنشستگی		دوره اشتغال			زمان (t)
۸۴/۱۲/۲۹	۸۳/۱۲/۲۹	۸۲/۱۲/۲۹	۸۱/۱۲/۲۹	۸۰/۱۲/۲۹	
(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	(میلیون ریال)	
۷۵/۰۰۰	۷۵/۰۰۰				۱. پرداختهای سالانه مورد انتظار طرح بازنشستگی
		۱۲۶/۷۵۴			۲. ارزش فعلی جریان پرداخت مزایادر شروع بازنشستگی
					۳. وجوه واریز شده به صندوق بازنشستگی در هر سال مساوی است با ارزش آتی سالواره با نرخ ۱۲٪ و به مدت سه سال یعنی $۳/۳۷۴۴ \div ۱۲۶/۷۵۴$
-	-	۳۷/۵۶۳	۳۷/۵۶۳	۳۷/۵۶۳	۴. مانده وجوه صندوق بازنشستگی در ابتدای سال
۶۶/۹۶۴	۱۲۶/۷۵۴	۷۹/۶۳۴	۳۷/۵۶۳	-	۵. سود مانده وجوه دوره قبل با نرخ ۱۲٪
۸/۰۴۶	۱۵/۲۱۰	۹/۵۵۶	۴/۵۰۸	-	۶. پرداخت مزایا
(۷۵/۰۰۰)	(۷۵/۰۰۰)	-	-	-	۷. مانده وجوه صندوق بازنشستگی در آخر سال
-	۶۶/۹۶۴	۱۲۶/۷۵۴	۷۹/۶۳۴	۳۷/۵۶۳	

جدول (۱۶۳) ب



## سوالات و مسایل

### سوالات

۱. چگونه استانداردهای قدیمی حسابداری طرحهای بازنشستگی بر رویکرد درآمد فروش - هزینه مبتنی بوده است؟
۲. چرا بیانیه شماره هشت هیأت اصول حسابداری، در سطح محدودی یکنواختی روشها را میان شرکتهای بهبود بخشید؟
۳. آیا محاسبه سود (زیان) مربوط به محاسبات بیمه‌ای (بر اساس استاندارد شماره ۸۷ هیأت استانداردهای حسابداری مالی) مثالی برای رویکرد دارایی - بدهی و یا درآمد فروش - هزینه محسوب می‌شود؟
۴. نتایج اقتصادی اجرای استاندارد شماره ۸۷ (به شرح فصل شانزدهم) چه بوده است؟
۵. آیا شناخت بدهی مربوط به مزایای بازنشستگی انباشته شده (به شرح استاندارد شماره ۸۷) با چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی (بیانیه شماره شش) هم‌آهنگی دارد؟
۶. طرح بازنشستگی را تعریف و دو نوع اصلی آن را مشخص و وجوه تمایز این دو را تشریح کنید.
۷. چرا بیانیه شماره هشت هیأت اصول حسابداری، نسبت به روش نقدی حسابداری طرحهای بازنشستگی بهبود محسوب می‌شود؟
۸. تفاوت‌های اصلی ۸ APB و ۸۷ SFAS چیست؟
۹. مواردی از سایر مزایای دوران بازنشستگی را ارائه کنید.

### مسایل

۱. ضمن مراجعه به ضمیمه ۱ - ۱۶ این فصل، فرض کنید که شرکت، روش پیش‌بینی هزینه مزایای تحقق یافته را بکار می‌گیرد. ضمناً این شرکت با الحاقیه‌ای که در سال ۱۳۸۱ تصویب کرد، به هر یک از کارکنان یک سال خدمت قبلی (برای سال ۱۳۷۹) را اختصاص داد.

مطلوب است:

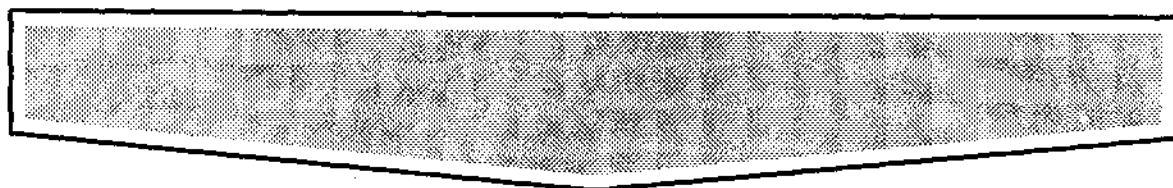
محاسبه مبلغ واریز شده به صندوق بازنشستگی در سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲.

۲. حسابداری هزینه مربوط به سنوات خدمت قبل همواره یکی از موضوعهای بحث‌انگیز حسابداری بوده است. برخی از اعضای حرفه حسابداری، تحقق هزینه سنوات خدمت قبل را تا حدی که پشتیبانی مالی شده است توصیه می‌کنند و برخی دیگر تحقق این هزینه را صرف‌نظر از نحوه پشتیبانی مالی آن صحیح می‌انگارند.

مطلوب است:

الف - ارائه دلایل پشتیبان نظریه تحقق هزینه سنوات خدمت قبل تا حدی که پشتیبانی مالی شده است.

ب - ارائه دلایل پشتیبان نظریه تحقق هزینه سنوات خدمت قبل صرف‌نظر از نحوه پشتیبانی مالی آن.



## حسابداری نفت و گاز

### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- تفاوت‌های مفهومی بین روش بهای تمام شده کامل و روش کوشش‌های موفق .
- تدوین استانداردهای مربوط به حسابداری نفت و گاز .
- حسابداری شناخت ذخایر .
- وضعیت جاری حسابداری در صنعت نفت و گاز .

## مقدمه

حسابداری نفت و گاز، علیرغم تخصصی بودن آن، موضوعی بسیار جالب است زیرا انعکاسی از اغلب مسایل نظری مطرح شده در این کتاب می‌باشد. تدوین استانداردهای مربوط به این موضوع نیز در کشورهای پیشرفته صنعتی در دو دهه گذشته بحث‌انگیز بوده و اختلاف نظرهای عمده‌ای در باره آن وجود داشته است. از دیدگاه نظری، حسابداری و گزارشگری مالی در صنعت نفت و گاز نمایانگر وضعیتی است که نشان می‌دهد اطلاعات تهیه شده از طریق مدل بهای تمام شده تاریخی، در مقایسه با ارزشهای جاری، غالباً برای تصمیم‌گیرندگان از سودمندی کمتری برخوردار است. به این دلیل و همچنین به دلیل اختلاف نظرهای عمده‌ای که در این زمینه وجود دارد، تحقیقات بسیار گسترده‌ای از طریق بررسی نوسانات قیمت اوراق بهادار شرکتهای مربوط برای سنجش آثار استانداردهای تدوین شده به عمل آمده است.

در این فصل ابتدا اثر دو روش **بهای تمام شده کامل**<sup>(۱)</sup> و **کوششهای موفق**<sup>(۲)</sup> بر صورتهای مالی بررسی می‌شود. سپس، تفاوت‌های مفهومی این دو روش در بکارگیری هزینه‌یابی تاریخی تشریح می‌گردد. در ادامه، فرایند تدوین استاندارد برای حسابداری نفت و گاز، تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده در این زمینه، مقایسه حسابداری نفت و گاز با مبانی نظری و رویکرد ارزشهای جاری تحت عنوان **حسابداری شناخت ذخایر**<sup>(۳)</sup> مورد بررسی قرار می‌گیرد<sup>(۴)</sup>. در آخر فصل نیز وضعیت جاری حسابداری و گزارشگری مالی در صنعت نفت و گاز در کشور آمریکا تشریح می‌شود.

بکارگیری دو روش **بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق**، در عمل تفاوت‌هایی دارد و دلیل اصلی این تفاوتها، اختلاف در نحوه تعریف مراکز هزینه می‌باشد. تفاوت اصلی این دو روش، نحوه برخورد با هزینه‌های اکتشافی است که منتج به کشف ذخایر نفت و گاز نمی‌شود. در روش بهای تمام شده کامل، تمامی مخارج اکتشاف صرفنظر از کشف یا عدم کشف ذخایر نفت و گاز، سرمایه‌ای محسوب می‌گردد. منطق زیر بنای این روش، ماهیت احتمالی فعالیتهای اکتشافی است. زیرا برای دستیابی به ذخایری در یک منطقه ممکن است حفر تعداد زیادی چاه اکتشافی ضرورت داشته باشد. بنابراین، تمامی مخارج فعالیتهای اکتشاف را می‌توان در بهای تمام شده چاههای موفق منظور کرد. اما در روش کوششهای موفق، تنها مخارج اکتشافی که منتج به کشف چاههای قابل استخراج شده است سرمایه‌ای محسوب می‌شود و سایر مخارج اکتشاف که منتج به نتیجه‌ای نشده است بلادرنگ به هزینه منظور می‌گردد.

(۱) Full cost (FC)

(۲) Successful efforts (SE)

(۳) Reserve recognition accounting

(۴) روش اخیر توسط کمیسیون اوراق بهادار در آمریکا (SEC) پیشنهاد شده است.

در مثال زیر می‌توان اثر بکارگیری دو روش مشروح بالا را بر صورتهای مالی شرکت آلفا (که بنا به فرض یک شرکت نسبتاً جوان است) نشان داد. شرکت آلفا سه سال قبل تأسیس شده و در هر سال چهار چاه اکتشافی حفر کرده که میزان موفقیت آن ۲۵ درصد بوده است. هزینه استهلاک منابع طبیعی معادل ۲۰ درصد مانده اول دوره اموال نفتی (یعنی شرکت آلفا در هر سال ۲۰ درصد ذخایر اثبات شده خود را استخراج می‌کند) و هزینه استهلاک سایر داراییها به میزان ۱۰ درصد مانده اول دوره آنها محاسبه می‌شود. هزینه تولید نیز مساوی ۸ درصد درآمد فروش است. در سال جاری، ۱۰۰۰۰۰ بشکه نفت از قرار هر بشکه ۳۲ هزار ریال فروخته شده است. چهار چاه اکتشافی نیز با هزینه متوسط هر یک ۵۲۵ میلیون ریال حفر شده که تنها حفر یک چاه با موفقیت همراه بوده است. در جدول (۱ - ۱۷) ترازنامه‌های اول سال، در جدول (۲ - ۱۷) صورت سود و زیان سال جاری و در جدول (۳ - ۱۷) ترازنامه‌های آخر سال، بر حسب بکارگیری هر یک از دو روش مذکور بالا ارائه شده است.

اگرچه مثال ارائه شده فرضی است اما، نشان می‌دهد که بکارگیری هر یک از این دو روش، تأثیر عمده‌ای بر صورتهای مالی، به ویژه در شرکتهای نسبتاً جدیدالتاسیس، دارد. در این مثال، تفاوت داراییها بالغ بر ۴۵۰۰ میلیون ریال یا تقریباً ۵۴ درصد (بر مبنای بهای تمام شده کامل) در آخر سال است. تفاوت سود خالص نیز بالغ بر ۸۴۳ میلیون ریال یا ۴۵ درصد می‌باشد. در حقوق صاحبان سهام، تفاوت چشمگیرتر است زیرا این حقوق در روش کوششهای موفق معادل ۲۴ درصد رقم مربوط در بهای تمام شده کامل است.

## ترازنامه شرکت آلفا در اول سال

کوششهای موفق (SE) (ارقام به میلیون ریال)	بهای تمام شده کامل (FC) (ارقام به میلیون ریال)	
		داراییها
۸۰۰	۸۰۰	داراییهای جاری
۱,۲۲۰	۴,۸۸۰	اموال نفتی
۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	سایر داراییها
<u>۳,۰۲۰</u>	<u>۶,۶۸۰</u>	جمع داراییها
		بدهیها و حقوق صاحبان سهام
۶۰۰	۶۰۰	بدهیهای جاری
۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	بدهیهای بلند مدت
۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	سهام عادی
(۱,۵۸۰)	۲,۰۸۰	سود (زیان) انباشته
<u>۳,۰۲۰</u>	<u>۶,۶۸۰</u>	

جدول (۱ - ۱۷)

صورت سود و زیان شرکت آلفا برای سال جاری

کوششهای موفق (ارقام به میلیون ریال)	بهای تمام شده کامل (ارقام به میلیون ریال)	
۳۲۰۰	۳۲۰۰	درآمد فروش (۱۰۰۰۰۰۰ بشکه از قرار هر بشکه ۳۲ هزار ریال)
۲۵۶	۲۵۶	هزینه‌ها:
۲۴۴	۹۷۶	هزینه‌های تولید
۱۰۰	۱۰۰	هزینه استهلاک منابع طبیعی
۱,۵۷۵	-	هزینه استهلاک سایر داراییها
۲,۱۷۵	۱,۳۳۲	هزینه‌های اکتشاف
۱,۰۲۵	۱,۸۶۸	سود خالص

جدول (۱۷-۲)

ترازنامه شرکت آلفا در آخر سال

کوششهای موفق (ارقام به میلیون ریال)	بهای تمام شده کامل (ارقام به میلیون ریال)	
۱,۴۴۵	۱,۴۴۵	داراییها
۱,۵۰۱	۶,۰۰۴	داراییهای جاری
۹۰۰	۹۰۰	اموال نفتی
۳,۸۴۶	۸,۳۴۹	سایر داراییها
۴۰۱	۴۰۱	جمع داراییها
۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	بدهیها و حقوق صاحبان سهام
۲,۰۰۰	۲,۰۰۰	بدهیهای جاری
(۵۵۵)	۳,۹۴۸	بدهیهای بلند مدت
۳,۸۴۶	۸,۳۴۹	سهام عادی
		سود (زیان) انباشته

جدول (۱۷-۳)

اگرچه نتایج بدست آمده از بکارگیری دو روش، در مثال بالا، اختلاف نسبتاً زیادی را نشان می‌دهد اما در چند تحقیق مشاهده‌ای انجام شده در این زمینه نیز نتایج مشابهی بدست آمده است<sup>(۱)</sup>. در تحقیقی که FASB نیز در این زمینه انجام داد، نتایج مشابهی بدست آمد اگرچه تفاوتها نسبتاً کمتر از تفاوت‌های بدست آمده در سایر تحقیقات بود<sup>(۲)</sup>.

## تفاوت‌های مفهومی بین روش بهای تمام شده کامل و روش کوششهای موفق

در کشور آمریکا، هر دو روش بهای تمام شده کامل و کوشش‌های موفق جزء روشهای پذیرفته شده حسابداری محسوب می‌شوند. تفاوت اصلی بین این دو روش، اندازه مرکز هزینه‌ای است که برای تصمیم‌گیریهای مربوط به تلقی مخارج اکتشافی به عنوان دارایی یا به عنوان هزینه مورد استفاده قرار می‌گیرد. در بکارگیری روش بهای تمام شده کامل، بزرگترین مرکز هزینه می‌تواند یک کشور و یا حتی یک قاره باشد و تمامی مخارج کشف ذخایر نفت و گاز صرفنظر از موفقیت یا عدم موفقیت در یک محل خاص، سرمایه‌ای محسوب می‌شود. در بکارگیری روش کوششهای موفق، کوچکترین مرکز هزینه ممکن می‌تواند یک ملک (در تملک یا استیجاری) یا یک میدان نفتی باشد و تمامی مخارج حفر یک چاه به حساب هزینه منظور شود مگر این که در آن ملک یا میدان نفتی ذخایر نفت و گاز کشف گردد. در روش بهای تمام شده کامل، برای به دارایی منظور کردن مخارج اکتشاف نیازی به برقراری رابطه علت و معلولی بین مخارج انجام شده و ذخایر کشف شده نیست. اما در روش کوششهای موفق، وجود چنین رابطه‌ای برای شناخت مخارج به عنوان دارایی الزامی است. بکارگیری هر دو روش در نهایت به نتایج حسابداری یکسانی منتج می‌شود زیرا در هر دو حالت، مخارج انجام شده و ذخایر کشف شده یکسان است. اما زمان‌بندی شناسایی این نتایج، در هر یک از روشهای مورد بحث به طور با اهمیتی متفاوت خواهد بود.

در اواخر دهه ۱۹۵۰ میلادی و اوایل دهه ۱۹۶۰، روش کوششهای موفق تنها روشی بود که به طور گسترده بکار گرفته می‌شد. اما در خلال دهه ۱۹۶۰، روش بهای تمام شده کامل مطرح شد و بکارگیری آن در اواخر این دهه گسترش یافت. دلیل ارائه شده برای گسترش بکارگیری روش اخیر، مشکلات بکارگیری بهای تمام شده تاریخی و نبود ارتباط قابل پیش‌بینی بین مخارج اکتشاف و ارزش ذخایر کشف شده نفت و گاز بوده است. مثلاً ممکن است مبالغ معتناهی مصرف شود بدون این که

Touche Ross & Co. (1977). Letter to the Ad Hoc Committee on Full Cost Accounting (1) (March 29, 1977).

Appendices to the Additional Comments of the Financial Accounting Standard Board to the SEC, Accounting Practices - Oil and Gas Procedures (SEC File 57 - 715, May 31, 1978). (2)

ذخایری کشف گردد و در مقابل در منطقه جغرافیایی دیگری با مخارجی نسبتاً اندک، ممکن است ذخایر قابل توجهی پیدا شود.

صرفنظر از دلایل نظری پشتیبان گسترش بکارگیری روش بهای تمام شده کامل، می‌توان انتظار داشت که استفاده از آن موجب تأثیری مطلوب بر سود گزارش شده و هموار کردن آن بشود. زیرا در این روش، تمامی مخارج اکتشاف، سرمایه‌ای محسوب و طی تعدادی از دوره‌های آتی مستهلک و با درآمد فروش مقابله می‌گردد. اما به‌طور کلی می‌توان اظهار داشت که در شرکت‌های بزرگ و با سابقه در صنعت نفت و گاز، روش کوششهای موفق بکار گرفته می‌شود. در حالی که در شرکت‌های کوچکتر و کم سابقه، روش بهای تمام شده کامل مرجح محسوب می‌گردد. زیرا در شرکت‌های بزرگ، اثر هموارسازی سود در روش بهای تمام شده کامل، در مقایسه با شرکت‌های کوچک، قابل توجه نمی‌باشد. بهر صورت ظاهراً با گذشت زمان، دامنه بکارگیری روش بهای تمام شده کامل تقلیل می‌یابد به طوری که در سال ۱۹۷۷ تنها معادل ۶ درصد نفت و گاز تولید شده در آمریکا و کانادا را در بر گرفته است<sup>(۱)</sup>.

انعطاف موجود در بکارگیری مجاز هر یک از دو روش کوششهای موفق و بهای تمام شده کامل موجب شد که FASB در مناسبت هر یک از دو روش بازنگری و به شرح زیر اظهار نظر کند:

«هیچیک از روشهای کوششهای موفق و بهای تمام شده کامل، در زمان کشف منابع، معیار و نشانه از موفقیت محسوب نمی‌شوند. در هر دو روش، موفقیت (شناخت درآمد) در زمان فروش گزارش می‌گردد. بنابراین، می‌توان گفت که بکارگیری هر دو روش گزارش موفقیت را به تأخیر می‌اندازد و یا مبهم می‌کند و این نتیجه حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی و پیروی از مفهوم تحقق درآمد فروش می‌باشد.»

## تدوین استانداردهای مربوط به حسابداری نفت و گاز

حسابداری و گزارشگری مالی برای صنعت نفت و گاز برای مدتی طولانی مورد مطالعه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری بوده است. مثلاً یکی از صاحب‌نظران حسابداری<sup>(۲)</sup> اظهار داشته است:

(۱) Arthur Young (1977), Successful Efforts' Accounting: Why It Is Needed in the Extractive Industries (Arthur Young).

(۲) Ijiri, Yuji (1979). "Oil and Gas Accounting - Turbulance in Financial Reporting", Financial Executive (August 1979).



در تاریخچه حسابداری، هیچگاه انتخاب یک روش حسابداری از بین روشهای پذیرفته شده، به اندازه انتخاب بین روشهای بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق جلب توجه نکرده است.<sup>(۱)</sup>

مباحث مطروحه در فرایند تدوین استانداردهای مربوط به نفت و گاز، مثالی بسیار مناسب از تعامل بین پژوهشگران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری است. بسیاری از این مباحث با مبانی نظری حسابداری ارتباط تنگاتنگ دارد.

### تاریخچه تدوین استانداردهای مربوط به حسابداری نفت و گاز

اولین مطالعه تحقیقات حسابداری<sup>(۱)</sup> در باره حسابداری نفت و گاز تحت عنوان # 11 ARS در سال ۱۹۶۹ میلادی انتشار یافت و پیشنهاد کلی آن، بکارگیری روش کوششهای موفق به جای روش بهای تمام شده کامل بود<sup>(۲)</sup>.

در سال ۱۹۷۲ میلادی، کمیسیون اوراق بهادار امریکا (SEC) اعلام کرد شرکتهایی که در صنعت نفت و گاز، روش کوششهای موفق را بکار نمی‌گیرند لازم است در صورتهای مالی خود سود خالصی را که در صورت بکارگیری این روش حاصل می‌شد افشا کنند<sup>(۳)</sup>. اگرچه متعاقب این الحاقیه، کمیسیون مزبور الزام مزبور را برداشت اما آشکار بود که روش کوششهای موفق را مرجح می‌دانند.

در سال ۱۹۷۷، تشکیلات FASB با انتشار استاندارد شماره ۱۹ (SFAS # 19)، روش بهای تمام شده کامل را حذف و بکارگیری روش کوششهای موفق را الزامی کرد. اما در مقابل فشارهای سیاسی، کمیسیون اوراق بهادار آمریکا مجدداً بکارگیری هر یک از دو روش مورد بحث را مجاز دانست. در نتیجه در سال ۱۹۷۹، هیأت استانداردهای حسابداری مالی نیز به موجب SFAS # 25 الزام به استفاده از روش کوششهای موفق را لغو کرد.

---

(۱) Accounting Research Study

(۲) Field Robert E. (1969). "Financial Reporting in the Extractive Industries", ARS # 11 (AICPA).

(۳) Securities and Exchange Commission (1972). "Proposed Amendment to Regulation S - X to Provide for Disclosure of Significant Accounting Policies".

## تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده در باره حسابداری نفت و گاز

در باره حسابداری نفت و گاز تحقیقات مشاهده‌ای متعدد انجام شده است. برخی از این تحقیقات به درخواست FASB انجام شد که کوششی در جهت همکاری با پژوهشگران حسابداری در فرایند تدوین استاندارد محسوب می‌شود و ارزیابی نتایج اقتصادی استانداردهای حسابداری پیشنهاد شده را امکان‌پذیر می‌سازد.

### تحقیقات انجام شده به درخواست FASB

در اولین تحقیق انجام شده، با تعدادی از اشخاصی که تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار را اتخاذ می‌کنند مصاحبه شد و نتیجه بررسی این بود که بکارگیری روشهای بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق تأثیری بر تصمیم‌گیریهای آنان نداشته است. اما بیشترین اتکای مصاحبه‌شوندگان به جای سود گزارش شده، بر عواملی نظیر ارزیابی ایشان از ارزش ذخایر نفت و گاز و اطلاعات مربوط به گردش وجوه نقد بوده است.

در تحقیق دوم که توسط کارشناسان FASB انجام شد کوشش گردید که همبستگی بکارگیری روشهای بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق با دو روش تخصیص مالیاتی مربوط به اختلافهای زمان‌بندی (موضوع ۹ SFAS) ارزیابی شود. نتیجه این تحقیق نیز هیچگونه همبستگی بین دو دسته روشهای مذکور را نشان نداد.

در تحقیق سوم کوشش شد که تأثیر وادار کردن برخی از شرکتها به جایگزینی روش بهای تمام شده کامل با روش کوششهای موفق، بر توان آنان برای جذب سرمایه ارزیابی شود. زیرا برخی از طرفداران روش بهای تمام شده کامل بر این باور بودند که الزام به این جایگزینی روش، موجب کاهش توان جذب سرمایه و در نتیجه کاهش ارزش و بازده سهام شرکت مربوط خواهد شد. اما نتایج این تحقیق، تفاوت با اهمیتی را بین دو روش مزبور نشان نداد. این نتیجه‌گیری با ماهیت تخصیص تفاوتها و بی‌اثر بودن آن بر قیمت و بازده سهام هم‌آهنگی دارد<sup>(۱)</sup>.

(۱) Dyckman, Thomas R (1979). "The Effects of the Issuance of the Exposure Draft and FASB # 19 on the Security Returns of Oil and Gas Producing Companies (SFAS)

در تحقیق چهارم، با ۲۷ نفر از مدیران ارشد شرکتهای نفتی نسبتاً کوچک و متوسط تلفنی مصاحبه شد. منظور از این مصاحبه، دریافت نظر این مدیران در باره تأثیر بکارگیری روش کوششهای موفق بر توان جذب سرمایه شرکت آنان بوده است. هیچیک از مدیران مصاحبه شونده، تأثیر منفی بکارگیری روش کوششهای موفق را در جذب سرمایه باور نداشتند<sup>(۱)</sup>. به طور کلی، نتایج بدست آمده از تحقیقات مذکور در بالا، زمینه را برای حذف روش بهای تمام شده کامل در SFAS # 19 فراهم کرد.

#### سایر تحقیقات مشاهده‌ای انجام شده

تحقیقات متعدد دیگری که در مورد نتایج اقتصادی بکارگیری هر یک از دو روش بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق انجام شده نیز به یافته‌های قطعی منتج نشده است. برخی از تحقیقات نشان داده که حذف روش بهای تمام شده کامل تأثیری بر نتایج اقتصادی و یا قیمت و بازده سهام شرکتهایی که این روش را بکار گرفته‌اند نداشته است. در برخی از تحقیقات دیگر، تأثیر منفی حذف روش بهای تمام شده کامل بر قیمت سهام شرکتهای مربوط مشاهده شده است.

در تعدادی از تحقیقات دیگر، به ساختار سرمایه شرکتهای بکارگیرنده روش بهای تمام شده کامل توجه و نتیجه‌گیری شده است که معمولاً شرکتهایی که اهرم مالی بالایی دارند، روش بهای تمام شده کامل را ترجیح می‌دهند. این یافته می‌تواند تا حدودی تأثیر منفی حذف روش بهای تمام شده کامل را بر قیمت سهام شرکتهای مربوط توجیه کند.

بررسی تحقیقات انجام شده در زمینه روشهای بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق تأثیر احتمالی آن بر قیمت و بازده سهام و یا سایر نتایج اقتصادی نشان می‌دهد که نمی‌توان بر اساس این تحقیقات نتیجه‌گیری قطعی به عمل آورد.

در مواردی نیز که تأثیر مثبت یا منفی بکارگیری روشهای مزبور مشاهده شده است نمی‌توان در باره دلیل یا دلایل این تأثیر اظهار نظر قطعی کرد. اما بررسی تحقیقات مورد بحث در کل نشان می‌دهد که انگیزه اصلی ترجیح روش بهای تمام شده کامل بر روش کوششهای موفق، تأثیر بکارگیری روش اول بر افزایش سود است.

---

FASB (1977) "Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies", (۱) SFAS No. 19.

## ارتباط # 19 SFAS با مبانی نظری

اگرچه استاندارد شماره ۱۹ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، قبل از انتشار بیانیه‌های مربوط به مبانی نظری منتشر شده است اما می‌توان استنباط کرد که اعضای هیأت مزبور دیدگاه روشنی در باره بیانیه‌های مبانی نظری داشته‌اند و این دیدگاه، زمینه تدوین استاندارد شماره ۱۹ را فراهم کرده است. ضابطه کلی مبانی نظری یعنی فایده در تصمیم‌گیری، هدف اصلی از تدوین و انتشار SFAS # 19 بوده است.

اطلاعات مربوط به واحدهای انتفاعی، در صورت قابل مقایسه بودن می‌تواند برای تصمیم‌گیریهایی استفاده‌کنندگان مفیدتر واقع شود. مثلاً چنانچه واحدهای انتفاعی مشابه، روشهای حسابداری متفاوتی را بکار گیرند، علیرغم تشابه اطلاعات ورودی مربوط به رویدادها، خروجی سیستم یعنی صورتهای مالی تفاوت خواهد داشت و قابل مقایسه نخواهد بود. بنابراین، به منظور افزایش فایده اطلاعات در تصمیم‌گیری‌ها، مقرر شد که شرکتهای فعال در صنعت نفت و گاز، روشهای یکسانی را بکار گیرند.

در بیانیه شماره دو مبانی نظری، دو ویژگی کلی یعنی قابلیت اعتماد و مربوط بودن مطرح شده است که در صورت احراز آنها، اطلاعات مالی مفید خواهد بود. قابلیت اعتماد هنگامی حاصل می‌شود که اطلاعات به طور معتبر ارائه شود و قابل تایید نیز باشد. ضمناً اطلاعاتی مربوط محسوب می‌شود که بتواند بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اثر بگذارد. بنابراین، اطلاعات باید به موقع ارائه شود و سودمندی در ارزیابیها و پیش‌بینی‌ها داشته باشد. این دو ویژگی، تأثیر عمده‌ای بر تدوین SFAS # 19 داشته است.

در صنعت نفت و گاز، باور عمومی بر این است که رویداد با اهمیت، کشف ذخایر نفت و گاز می‌باشد. FASB نیز روشی را که کانون توجه آن کشف ذخایر قرار دارد بررسی کرد اما نپذیرفت. روش حسابداری ارزش اکتشاف<sup>(۱)</sup> تشابه زیادی با روش حسابداری شناخت ذخایر<sup>(۲)</sup> (توصیه شده توسط SEC) دارد که در بخش بعد مورد بحث قرار خواهد گرفت. اگرچه روشهای کاربردی متفاوتی در روش حسابداری ارزش اکتشاف وجود دارد اما نکته اصلی آن این است که نفت و گاز هنگام کشف شدن بر مبنای ارزش برآوردی آن ثبت شود. در این روش، ارزش اکتشاف به عنوان درآمد حاصل از فعالیتهای اکتشافی و همچنین به عنوان موجودی برای فعالیتهای تولیدی آتی ثبت می‌گردد. هنگامی که ذخایر به فروش می‌رسد، موجودی نیز به حساب سود و زیان منظور می‌شود.

Discovery value accounting (۱)

Reserve recognition accounting (۲)

FASB، روش حسابداری ارزش اکتشاف را به دلیل فقدان قابلیت اعتماد در فرایند اندازه‌گیری نپذیرفت. فرایند اندازه‌گیری شامل برآورد مقدار ذخایر، مبلغ و زمان‌بندی مخارج توسعه ذخایر، زمان‌بندی تولید ذخایر، مخارج تولید، مالیات بر درآمد، قیمت‌های فروش و فاکتور تنزیل می‌باشد. به دلیل ابهامات قابل ملاحظه‌ای که در برآوردهای بالا موجود است، هیأت استانداردهای حسابداری مالی قابلیت اعتماد صورتهای مالی مبتنی بر این برآوردها را کافی ندانست. بنابراین، انتخاب، محدود به دو روش بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق گردید. در این انتخاب نیز روش کوششهای موفق که به نظر هیأت منتج به ارائه اطلاعات مربوط تر می‌شود پذیرفته شده است.

### عوامل سیاسی

بسیاری از عوامل دولتی، در کشور آمریکا بر این باور بودند که پذیرفتن روش کوششهای موفق و حذف روش بهای تمام شده کامل بر خلاف سیاستهای کلی دولت است و موجب کاهش توان رقابت شرکتهای نفتی و کم شدن فعالیتهای اکتشافی و توسعه ذخایر نفت و گاز می‌شود. اعضای FASB با دیدگاه بالا موافقت نداشتند و بر این باور بودند که منافع ملی در صورت محدود کردن تنوع روشهای پذیرفته شده و تدوین استانداردهایی که شفافیت واقعیتهای اقتصادی را مخدوش نسازد بهتر حفظ خواهد شد.

بر اثر فشارهای سیاسی در کشور آمریکا، کمیسیون اوراق بهادار (SEC) بکارگیری روش بهای تمام شده کامل را به عنوان روشی پذیرفته شده مطرح و قصد خود را مبنی بر الزام روش حسابداری شناخت ذخایر در آینده آشکار کرد<sup>(۱)</sup>. هیأت استانداردهای حسابداری مالی نیز متعاقب انتشار نظر کمیسیون اوراق بهادار، طی استاندارد شماره ۲۵ بکارگیری الزامی روش کوششهای موفق را لغو کرد. این استاندارد نمونه‌ای از تأثیر عوامل سیاسی بر تدوین استانداردهای حسابداری در آمریکا محسوب می‌شود.

### حسابداری شناخت ذخایر

در نظرسنجی انجام شده از تمامی تحلیل‌گران مالی مرتبط با صنعت نفت و گاز، به منظور تعیین اولویت آنان بین روشهای بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق، معلوم شد که اکثریت قاطع پاسخ

دهندگان، روش کوششهای موفق را مرجح می‌دانند. علاوه بر این، ۸۳ درصد از تحلیل‌گران مزبور بر این باور بودند که لازم است ارزش ذخایر قابل بازیافت در صورتهای مالی افشا شود<sup>(۱)</sup>. این یافته‌ها نشان می‌دهد که دست کم در صنعت نفت و گاز، اطلاعات مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی کافی نیست. این مطلب موجب شد که کمیسیون اوراق بهادار آمریکا (SEC) روش حسابداری شناخت ذخایر را مطرح سازد. این کمیسیون، سه دلیل اصلی به شرح زیر را برای توصیه روش مزبور ارائه کرده است:

۱. حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی نمی‌تواند اطلاعات کافی را در باره وضعیت مالی و نتایج عملیات تولید کنندگان نفت و گاز فراهم و ارائه کند.
۲. در کنار صورتهای مالی اساسی لازم است اطلاعات اضافی ارائه شود تا بتوان وضعیت مالی و نتایج عملیات یک شرکت فعال در صنعت نفت و گاز را ارزیابی و با سایر شرکتهای این صنعت مقایسه کرد.
۳. برای امکان‌پذیر ساختن ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری‌ها، روش حسابداری مبتنی بر ارزشیابی ذخایر نفت و گاز مورد نیاز است.

در سال ۱۹۷۸ میلادی، کمیسیون اوراق بهادار بکارگیری روش حسابداری شناخت ذخایر را به طور آزمایشی برای مدت ۳ سال توصیه کرد تا در صورت موفقیت، این اطلاعات در صورتهای مالی اساسی منعکس شود. روش ارزشیابی مورد نظر کمیسیون مزبور به شرح زیر است:

۱. برآورد زمان‌بندی تولید آتی ذخایر اثبات شده بر اساس وضعیت اقتصادی جاری.
۲. برآورد درآمد فروش آتی با استفاده از برآورد بند یک بالا و قیمت‌های جاری نفت و گاز که تنها برای افزایش قیمت‌های قراردادی تعدیل شود.
۳. برآورد سود خالص با استفاده از برآورد بند دو بالا و کسر مخارج توسعه و تولید ذخایر اثبات شده بر اساس میزان مخارج جاری.
۴. تعیین ارزش فعلی سود خالص سالهای آینده با تنزیل برآورد بند سه بالا بر مبنای نرخ ۱۰٪.

همان‌طور که انتظار می‌رفت، روش توصیه شده بالا با انتقادهای زیاد دست‌اندرکاران صنعت نفت و گاز مواجه شد. اغلب انتقادات نیز با توجه به بیانیه‌های شماره یک و دو میانی نظری (که در آن زمان برای اظهار نظر عمومی ارائه شده بود) انجام می‌شد. برخی، مربوط بودن چنین اطلاعاتی را مورد

(۱) Neggar, Ali (1978). "Oil and Gas Accounting: Where Wall Street Stands", Journal of Accountancy (September 1978).

سؤال قرار دادند زیرا ارزش متعارف اموال نفت و گاز شرکتهای مربوط را در بر نمی‌گرفت. علاوه بر این، در روش حسابداری شناخت ذخایر، به جای کل ذخایر، تنها ذخایر اثبات شده مد نظر قرار می‌گرفت که موجب لحاظ نشدن مقادیر معتناهایی از ذخایر می‌شد. ضمناً، تغییرات آتی قیمت‌های نفت و گاز و مخارج توسعه و تولید نیز مد نظر قرار نمی‌گرفت. توصیه نرخ تنزیل ۱۰ درصد نیز کاملاً اختیاری بود و فاکتورهای مربوط به هر شرکت معین، مانند مخاطره را لحاظ نمی‌کرد.

در تحقیقات متعددی که در باره روش حسابداری شناخت ذخایر به عمل آمده آشکار شده است که افزایش نسبی مربوط بودن اطلاعات حاصل از بکارگیری این روش در مقابل از دست رفتن ویژگی قابلیت اعتماد اطلاعات به شکلی قابل ملاحظه، توجیه‌پذیر نیست. در نتیجه این تحقیقات، کمیسیون اوراق بهادار آمریکا تصمیم گرفت که ارائه چنین اطلاعاتی را در صورتهای مالی اساسی الزامی نکند.

در تحقیقاتی که در باره تأثیر ارائه اطلاعات حاصل از بکارگیری روش حسابداری شناخت ذخایر بر قیمت سهام به عمل آمده نیز نتایج قطعی حاصل نشده است. در برخی از این تحقیقات، محتوای اطلاعاتی گزارشهای مبتنی بر بکارگیری این روش تأیید شده و در برخی دیگر تأیید نشده است<sup>(۱)</sup>.

## وضعیت جاری حسابداری در صنعت نفت و گاز

اعضای FASB با همکاری نمایندگان صنعت نفت و گاز و همچنین کمیسیون اوراق بهادار، با سرعت مجموعه‌ای از الزامات افشا را در این صنعت تدوین و منتشر کردند. کمیسیون اوراق بهادار نیز در سال ۱۹۸۱ میلادی اعلام کرد که روش حسابداری شناخت ذخایر را به عنوان روشی بالقوه که منتج به انعکاس اطلاعات در صورتهای مالی اساسی بشود نمی‌شناسد. هیأت استانداردهای حسابداری مالی سرانجام در سال ۱۹۸۲ اقدام به انتشار استاندارد شماره ۶۹ تحت عنوان "افشا در باره فعالیتهای تولید نفت و گاز" کرد که از دسامبر همان سال لازم‌الاجرا بود.

استاندارد مزبور از دو لحاظ حایز اهمیت است. اولاً این استاندارد در مورد شرکتهایی که سهام آنان در بورس مبادله نمی‌شود و یا فعالیتهای تولید نفت و گاز آنان قابل توجه نیست لازم‌الاجرا نمی‌باشد. دلیل اصلی این مطلب نیز فزونی مخارج تهیه اطلاعات بر منافع آن است<sup>(۲)</sup>. ثانیاً، استاندارد مورد

(۱) Bell, Timothy Barnes (1983). "Market Reaction to Reserve Recognition Accounting", *Journal of Accounting Research* (Spring 1983).

(۲) FASB (1982). "Disclosures about Oil and Gas Producing Activities", SFAS No. 69.

بحث معرف توسعه‌ای دیگر در مفهوم گزارشگری مالی می‌باشد. زیرا افشای اطلاعات مالی را اضافه بر صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای همراه الزامی می‌کند. دلیل ارائه شده توسط هیأت مزبور نیز مبتنی نبودن این اطلاعات بر بهای تمام شده تاریخی و کافی نبودن قابلیت اعتماد آن برای منظور شدن در متن صورتهای مالی اساسی بوده است.

موارد افشای خواسته شده در استاندارد مزبور به شرح زیر است:

۱. مقادیر ذخایر اثبات شده نفت و گاز.
۲. مخارجی که در ارتباط با فعالیتهای تولید نفت و گاز سرمایه‌ای محسوب شده‌اند.
۳. مخارج انجام شده برای تحصیل اموال نفت و گاز، اکتشاف و فعالیتهای توسعه.
۴. نتایج عملیات برای فعالیتهای تولید نفت و گاز.
۵. معیار گردش وجوه نقد آتی تنزیل شده مرتبط با ذخایر اثبات شده نفت و گاز با احتساب نرخ تنزیل ۱۰ درصد.

معیار گردش وجوه نقد آتی تنزیل شده به شرح زیر محاسبه می‌شود:

— برآورد جریان ورود وجه نقد آتی از محل ذخایر اثبات شده بر مبنای ارزشهای جاری؛  
— کسر می‌شود:

- برآورد مخارج آتی توسعه و تولید بر مبنای ارزشهای جاری؛
  - مالیات بر درآمد مرتبط با جریان ورود وجه نقد بر مبنای نرخهای جاری.
- تنزیل مبلغ بدست آمده بالا بر اساس نرخ ۱۰ درصد.

به طوری که ملاحظه می‌شود، محاسبات بالا مشابه محاسبه سود حاصل از اکتشاف و توسعه در روش حسابداری شناخت ذخایر مطرح شده توسط کمیسیون اوراق بهادار است. اما در موارد افشای مندرج در استاندارد شماره ۶۹، گزارش سود مبتنی بر برآوردهای مختلف الزامی نشده است و دلیل اصلی آن، فقدان ویژگی قابلیت اعتماد چنین اطلاعاتی می‌باشد. به دلیل اهمیتی که FASB برای ویژگی قابلیت اعتماد اطلاعات قایل بوده، در استاندارد مزبور نیز افشای ذخایر اثبات شده توسعه یافته‌ای که از جاههای موجود تولید خواهد شد را الزامی کرده است. لازم به ذکر است که این استاندارد با رأی چهار به سه تصویب شده و دلیل اصلی مخالفین، نبود ویژگی قابلیت اعتماد در محاسبه ارزش تنزیل شده گردش وجوه نقد آتی و تردید آنان در مورد ارائه معتبر اطلاعات حاصل از فرایند تنزیل بوده است. زیرا این معیار معرف هیچیک از خاصه‌های قابل اندازه‌گیری اقلام دارایی نظیر ارزشهای تاریخی، ارزشهای جاری، ارزشهای متعارف یا سایر پدیده‌های مربوط به دنیای واقعی نمی‌باشد.



علیرغم بحثهای مفصل سالهای ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۲ میلادی و قبول استانداردهای شماره ۲۵ و ۶۹ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، در سال ۱۹۸۶ مجدداً کمیسیون اوراق بهادار آمریکا حذف روش بهای تمام شده کامل را توصیه کرد. دلایل ارائه شده نیز مربوط به یکنواختی روشها و تکرار مطالب SFAS # 19 بود. اما دلیل اصلی این تغییر موضع، بار دیگر تأثیر عوامل سیاسی بر استانداردهای حسابداری در جامعه حرفه‌ای آمریکا بوده است.

## خلاصه

گزارشگری مالی در صنعت نفت و گاز همواره به عنوان یکی از موضوعهای بحث‌انگیز حسابداری مطرح شده و کانون اختلاف نظر نیز کفایت یا عدم کفایت مدل بهای تمام شده تاریخی برای تهیه و ارائه اطلاعات سودمند برای استفاده کنندگان صورتهای مالی بوده است. برای شرکتهای شاغل در صنعت نفت و گاز، با اهمیت‌ترین رویداد، به جای این که شناسایی درآمد فروش نفت و گاز باشد، کشف ذخایر نفت و گاز است. اما مدل بهای تمام شده تاریخی قبل از این که ذخایر نفت و گاز کشف گردد، تولید شود و به فروش برسد، اقدامی در مورد اندازه‌گیری و گزارش این ذخایر نمی‌کند. مسئله مرتبط دیگر این است که مخارج اکتشاف ذخایر نفت و گاز، رابطه‌ای نزدیک با ارزش ذخایر کشف شده ندارد.

دو روش حسابداری یعنی روش بهای تمام شده کامل و روش کوششهای موفق در صنعت نفت و گاز مطرح شده و تکامل یافته است. در بسیاری از موارد، تأثیر بکارگیری این روشها بر صورتهای مالی با اهمیت است و نتایج آن در شرکتهای مختلف قابل مقایسه نیست. FASB کوشش کرد تا با الزامی کردن بکارگیری روش کوششهای موفق مسئله یکنواختی و قابلیت مقایسه را حل کند. اما این کوششها به دلیل فشارهای سیاسی و اقدامات کمیسیون اوراق بهادار بی‌اثر شد. متعاقب انتشار استاندارد شماره ۱۹، در استاندارد شماره ۲۵ بکارگیری هر یک از دو روش مورد بحث جزو روشهای پذیرفته شده حسابداری محسوب شد.

کمیسیون اوراق بهادار به منظور برطرف کردن نارساییهای مدل بهای تمام شده تاریخی کوشش کرد که به جای این مدل، در صنعت نفت و گاز روش حسابداری شناخت ذخایر را مطرح و توصیه کند. اما اطلاعات حاصل از بکارگیری این روش به اعتقاد بسیاری از صاحبان نظران حرفه حسابداری فاقد ویژگی قابلیت اعتماد لازم تلقی گردید. به دنبال این موضوع، FASB به موجب استاندارد شماره ۶۹، افشای اطلاعاتی مشابه اطلاعات حاصل از بکارگیری روش حسابداری شناخت ذخایر را الزامی کرد. البته افشای این اطلاعات، خارج از متن صورتهای مالی و یادداشتهای همراه می‌باشد. آخرین تحول

در این مبحث، حذف مجدد روش بهای تمام شده کامل در مقررات سال ۱۹۸۶ کمیسیون اوراق بهادار است.

بررسی مطالب مربوط به اختلاف نظر در حسابداری نفت و گاز، دو مطلب یا تأثیر عمده را بر فرایند تدوین استانداردهای حسابداری آشکار می‌سازد. یکی از این عوامل، اثر فشارهای سیاسی و عامل دیگر تأثیر تحقیقات آکادمیک بر استانداردهای حسابداری است.

## سوالات و مسایل

### سوالات

۱. چه عواملی موجب حساسیت صنعت نفت و گاز به طور اعم و حسابداری نفت و گاز به طور اخص، نسبت به دیدگاههای سیاسی می شود؟
۲. اگرچه روشهای بهای تمام شده کامل و کوششهای موفق هر دو معرف بکارگیری ارزشهای تاریخی می باشند اما از لحاظ مفهوم با یکدیگر تفاوت دارند. این تفاوتهاى مفهومی را تشریح کنید.
۳. چرا روش بهای تمام شده کامل غالباً در شرکتهای کوچک و روش کوششهای موفق توسط شرکتهای بزرگ بکار گرفته می شود؟ ارتباط این نحوه بکارگیری با نتایج اقتصادی و الزامی کردن روش کوششهای موفق چیست؟
۴. در استاندارد شماره ۱۹ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بکارگیری روش کوششهای موفق الزامی شده است. آیا این الزام، معرف یکنواختی مطلق، یکنواختی محدود و یا انعطاف پذیری محسوب می شود؟ با توجه به مفهوم یکنواختی یا انعطاف پذیری مشروح در این سؤال، مفاد استاندارد شماره ۲۵ هیأت استانداردهای حسابداری مالی را که هر دو روش مذکور را جزء روشهای پذیرفته شده تلقی می کند چگونه ارزیابی می کنید؟
۵. بسیاری از صاحب نظران بر این باورند که مدل بهای تمام شده تاریخی برای صنعت نفت و گاز مناسب نیست. چه تفاوتی بین این صنعت و سایر صنایعی که مدل بهای تمام شده تاریخی را مناسب نمی دانند وجود دارد؟
۶. FASB اعلام کرده است که سیستم حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی با هدفهای حسابداری و گزارشگری مالی مندرج در بیانیه شماره یک آن هیأت هم آهنگی ندارد. با توجه به این مطلب، چرا هیأت مذکور استفاده از روش ارزش اکتشاف را مردود شمرده است؟
۷. از دیدگاه اشخاصی که تشکیلات FASB را در تدوین استانداردهای حسابداری جامعه آمریکا مختار می دانستند، انتشار استاندارد شماره ۲۵ توسط آن هیأت موجب تعجب و نارضایتی شد. چرا؟

۸. موارد افشای خواسته شده در استاندارد شماره ۶۹ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بخشی از صورتهای مالی یا یادداشتهای همراه محسوب نمی‌شود و مشمول حسابرسی و نیازمند اعتباردهی حسابرسان نیست. چرا هیأت مزبور از این رویکرد پیروی کرده است؟
۹. اهداف تحقیقات انجام شده در بازار سرمایه که با حسابداری نفت و گاز ارتباط داشته چه بوده است؟
۱۰. علیرغم تحقیقات گسترده انجام شده، هنوز روشن نیست که آیا استانداردهای حسابداری نفت و گاز در آمریکا بر قیمت سهام مؤثر بوده است یا خیر. برخی از دلایل نتیجه‌گیریهای متناقض این تحقیقات را ذکر کنید.
۱۱. برخی از محدودیتهای استفاده از تحقیقات بازار سرمایه را برای ارزیابی نتایج اقتصادی اعمال رویه‌های حسابداری ذکر کنید.

## مسائل

۱. شرکت آلفا در سال گذشته تأسیس و عملیات خود را آغاز کرد و سرمایه شرکت، به صورت آورده نقدی بالغ بر ۵۰۰۰۰۰ ریال بود. این شرکت با انتشار اوراق قرضه بلند مدت، اموال نفتی را با بهای تمام شده ۲۰۰۰۰۰ ریال تحصیل کرد. سایر داراییها به بهای تمام شده ۶۰۰۰۰۰ ریال نقداً خریداری شد. این شرکت ۳ چاه اکتشافی با مخارج نقدی هر یک ۵۰۰۰۰۰ میلیون ریال حفر کرد که یکی از آنها موفق بود. نظر به این که در سال گذشته تولیدی انجام نشد لذا هزینه استهلاک یا استهلاک منابع طبیعی نیز ثبت نگردید. در سال جاری، ۱۳×۲، سه چاه اکتشافی دیگر با مخارج نقدی هر یک ۵۲۵۰ میلیون ریال حفر شد که یکی از آنها موفق بود. در این سال، ۱۰۰۰۰۰۰ بشکه نفت که معرف ۲۰ درصد ذخایر اول سال شرکت بود تولید و از قرار هر بشکه ۳۰۰۰۰۰ ریال نقداً فروخته شد. مخارج تولید به طور متوسط معادل ۱۰ درصد درآمد فروش بود که نقداً پرداخت گردید. هزینه استهلاک نیز معادل ۱۲ درصد اموال نفتی و سایر داراییها بود. از هزینه مالیات بر درآمد نیز صرف نظر می‌شود.

### مطلوب است

- الف - تهیه ترازنامه آخر سال ۱۳×۲ و صورت سود و زیان برای سال ۱۳×۲ با فرض بکارگیری:
- (۱) روش بهای تمام شده کامل.
- (۲) روش کوششهای موفق.
- ب - بحث در باره مزایا و معایب هر یک از دو روش بالا.

۲. بر اساس استاندارد شماره ۶۹ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، و با بکارگیری اطلاعات زیر، معیارگردش وجوه نقد آتی تنزیل شده را تعیین کنید:

- الف - ذخایر اثبات شده معادل ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ بشکه است.
- ب - تولید برآوردی هر سال معادل ۲۰ درصد ذخایر اثبات شده است.
- ج - قیمت فروش جاری از قرار هر بشکه ۳۵۰۰۰۰۰ ریال است.
- د - مخارج توسعه و تولید ذخایر اثبات شده تقریباً معادل ۴۰ درصد قیمت فروش است.
- ه - هزینه استهلاک و استهلاک منابع طبیعی، به طور متوسط معادل ۷۵ درصد مخارج توسعه و تولید است.
- و - نرخ مالیات بر درآمد مساوی ۳۸ درصد سود قبل از مالیات است.

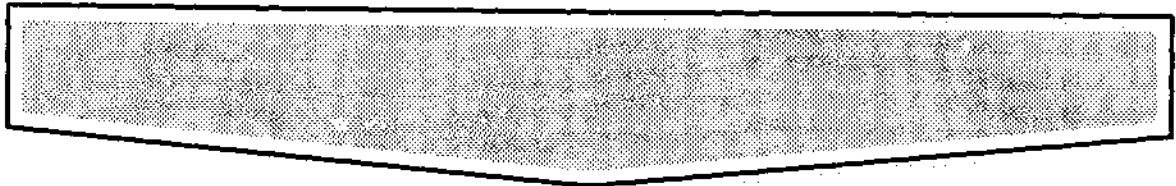
۳. شرکت حفاری گاز بتا نظر شما را در مورد روش مناسب برای حسابداری رویدادهای زیر استفسار کرده است. این شرکت، روش کوششهای موفق را بکار می‌گیرد.

- شرکت بتا در حفر یک چاه اکتشافی گاز تشریک مساعی می‌کند.
- بر اساس موافقت‌نامه‌های موجود، شرکت بتا باید تا عمق ۶۷۰۰ متر حفاری کند تا حقوقی را در گاز یافت شده در چاه مزبور تحصیل نماید.
- در خلال عملیات حفاری، در عمق ۵۰۰۰ متر، منطقه‌ای قابل تولید پیدا شد. شرکت بتا، عملیات حفاری را تا عمق ۸۴۰۰ متر نیز ادامه داد اما، ذخیره‌گاز بعد از عمق ۵۰۰۰ متر پیدا نشد و شرکت تصمیمی در باره ادامه فعالیت‌های اکتشافی ندارد.
- شرکت بتا تصمیم گرفت که چاه را تا عمق ۵۰۰۰ متر مسدود و عملیات تولید را در این چاه و در همین عمق انجام دهد.
- جمع مخارج حفاری چاه بالغ بر ۱۲۰۰۰۰۰ میلیون ریال بوده که ۴۰۰۰۰ میلیون ریال آن در حفاری بین ۵۰۰۰ متر و ۶۷۰۰ متر و ۵۰۰۰۰ میلیون ریال آن در حفاری بین ۶۷۰۰ متر و ۸۴۰۰ متر انجام شده است.

مطلوب است:

الف - اعلام نظر در مورد سرمایه‌ای محسوب کردن یا به هزینه بردن مخارج انجام شده در عمق بیش از ۵۰۰۰ متر.

ب - اعلام نظر در مورد روش حسابداری مناسب طبق SFAS # 19 برای مخارج انجام شده بعد از رسیدن به عمق ۵۰۰۰ متر.



## افشای اطلاعات مالی

### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- مخاطبین افشا .
- سطوح افشا .
- شکل‌های افشا .
- افشای اطلاعات بر حسب قسمت‌های مختلف یک واحد انتفاعی .
- روش‌های افشا .

## مقدمه

سؤال اصلی مطروحه در مبحث افشا این است که مدیریت ارشد یک واحد انتفاعی چه اطلاعاتی را باید برای گروههای پیرامون آن واحد افشا کند. این سؤال در تمامی مطالب کتاب تئوری حسابداری، از ابتدا تا انتها، مطرح بوده و بر آن سایه افکنده است. مبحث افشا از چنان گستردگی برخوردار است که می‌تواند تمامی مطالب مرتبط با گزارشگری مالی را در بر گیرد. اما لازم به یادآوری است که برای سؤال اصلی مزبور، پاسخی قطعی که بتواند تمامی گروههای پیرامونی را متقاعد کند، وجود ندارد. البته هر گروه ممکن است باورهای خود را داشته باشد که باورهای گروههای مختلف لزوماً بر یکدیگر منطبق نیستند.

در نظر اول ممکن است مطلب بالا مایوس‌کننده به نظر برسد اما با دقت بیشتر می‌توان دریافت که این موضوع در هر مجموعه علمی پویا و در حال رشد دیگری نیز مصداق دارد. علم حقوق پیوسته فرایند تکامل تدریجی را طی می‌کند. علم پزشکی نیز پیوسته در جستجوی یافتن پاسخهای جدید است. سایر علوم نیز همواره به اکتشافات تازه‌ای دست می‌یابند. در حسابداری نیز چنین است. اختلاف نظرهای پیرامون حسابداری نیز معرف زنده و پویا بودن آن است. با این ترتیب می‌توان انتظار داشت که همواره در مورد این که چه اطلاعاتی و به چه شکلی باید افشا شود اختلاف نظر وجود داشته باشد.

نبود اجماع در مورد سطح مناسب افشا را می‌توان انعکاسی از وضعیت پژوهش در اقتصاد، مدیریت مالی، حسابداری و سایر علوم مرتبط دانست. بر اثر این پژوهشها، بسیاری از مطالب روشن شده و استنتاج مطالب بیشتری نیز مورد انتظار است. بر مبنای تحقیقات انجام شده می‌توان در مورد افشای برخی مطالب اظهار نظر قطعی کرد. ضمن این که لزوم افشای مطالب بیشتر نیز منطقاً احساس می‌شود اما شواهد قطعی و قابل اتکایی در مورد آن در دست نیست.

در این فصل کوشش می‌شود تا آن چه که می‌توان بر اساس تئوری حسابداری در باره افشا گفت از آن چه که تنها صحت آن احساس می‌شود متمایز گردد. یادآوری می‌شود که یکی از هدفهای اصلی گزارشگری مالی تأمین اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری است. دستیابی به این هدف مستلزم افشای مناسب اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مربوط است. قبل از تعریف و تبیین افشای مناسب اطلاعات، لازم است به سه پرسش اصلی زیر پاسخ داده شود:

۱. اطلاعات برای چه اشخاصی باید افشا شود؟
۲. مقصد از افشای اطلاعات چیست؟
۳. چه میزان از اطلاعات باید افشا گردد؟

علاوه بر پرسشهای بالا، چگونگی و زمان بندی افشای اطلاعات نیز حایز اهمیت است زیرا بر سنجش سودمندی اطلاعات تأثیر می گذارد.

## مخاطبین افشا

سؤال در باره مخاطبین افشای اطلاعات مالی، یعنی این که اطلاعات مالی برای چه اشخاصی باید افشا شود، به طور سنتی به این ترتیب پاسخ داده شده است که گزارشهای مالی اساساً برای سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان تهیه و ارائه می شود. مثلاً نظر هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران این است که<sup>(۱)</sup>:

هدف کلی گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعاتی است که آثار مالی معاملات، عملیات و رویدادهای مالی مؤثر بر وضعیت مالی و نتایج عملیات یک واحد انتفاعی را بیان و از این طریق سرمایه گذاران، اعطاء کنندگان تسهیلات مالی و سایر استفاده کنندگان برون سازمانی را در قضاوت و تصمیم گیری نسبت به امور یک واحد انتفاعی یاری دهد.

اما افشای اطلاعات مالی برای دریافت کنندگان ثانویه گزارشهای مالی نظیر کارکنان، مشتریان عمده، نهادهای دولتی و جامعه نیز مد نظر قرار گرفته است. یکی از دلایل عدم تأکید بر نیازهای اطلاعاتی گروههای ثانویه، نداشتن اطلاع کافی از ماهیت تصمیمات آنان است. در حالی که الگوهای تصمیم گیری سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان نسبتاً روشن و به خوبی تعریف شده است. مثلاً سرمایه گذاران بدو باره خرید، فروش یا نگهداری سهام و اعتبار دهندگان در باره اعطای اعتبار به واحد انتفاعی تصمیم گیری می کنند. سهامداران، و در برخی موارد اعتبار دهندگان، ممکن است در باره ابقاء، عزل و حقوق و مزایای مدیریت و تغییرات عمده در خط مشی های واحدهای انتفاعی نیز تصمیم گیری کنند. بنابراین، هدفهای گزارشگری مالی در مورد این گروه از استفاده کنندگان نسبتاً

---

(۱) مبنای نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، نشریه شماره ۱۱۳ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی پاراگراف ۴۰



روشن است. در مورد سایر استفاده کنندگان، به دلیل نداشتن اطلاعات دقیق از ماهیت تصمیمات آنان، کلاً فرض می‌شود که اطلاعات سودمند برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، برای سایر گروهها نیز مفید خواهد بود.

چنانچه پذیرفته شود که سرمایه‌گذاران در مجموع، کانون توجه حسابداری می‌باشند می‌توان افشا در گزارشگری مالی را به عنوان ارائه اطلاعات لازم برای عملکرد بهینه بازار کارآمد سرمایه تعریف کرد. به بیان دیگر، گزارشگری مالی باید اطلاعات کافی را به نحوی ارائه کند که پیش‌بینی روند توزیع سود سهام آتی و واریانس آن و همچنین کوواریانس آن با بازده کلی بازار سرمایه را امکان‌پذیر سازد. بدیهی است که در این جا، تأکید بیشتر بر سرمایه‌گذاران آگاه و دارای دانش و همچنین تحلیل‌گران مالی می‌باشد.

### افشا برای گروههای ذینفع

در برخی دیگر از کشورها، در پاسخ به پرسش مربوط به مخاطبین افشا، سایر گروههای ذینفع<sup>(۱)</sup> نظیر کارکنان و نهادهای دولتی را در کنار سرمایه‌گذاران قرار می‌دهند و به یک میزان به نیازهای اطلاعاتی آنان توجه می‌کنند. مثلاً در کشور فرانسه، شرکتها ملزم به ارائه ترازنامه اجتماعی<sup>(۲)</sup> به هیأت‌های متشکل از کارکنان و مدیریت می‌باشند. در ترازنامه اجتماعی معمولاً اطلاعاتی در موارد زیر ارائه می‌شود:

۱. اشتغال.
۲. هزینه‌های مرتبط با دستمزد.
۳. خدمات بهداشتی و ایمنی.
۴. سایر شرایط کار.
۵. آموزش کارکنان.
۶. روابط کار.
۷. سایر شرایط زیست نظیر تأمین مسکن، حمل و نقل توسط شرکت<sup>(۳)</sup>.

(۱) Stakeholders

(۲) Social balance sheet

(۳) Jeffrey S. Arpan and Lee H. Radebaugh, "International Accounting and Multinational Enterprises" (Boston: Warren & Lamont, Inc., 1981).

اگرچه در کشور آمریکا چنین الزاماتی برای شرکت‌های سهامی وجود ندارد، اما سألهاست که در باره مطلوبیت **حسابداری منابع انسانی**<sup>(۱)</sup> بحث و گفتگو می‌شود. طرفداران این نظر استدلال می‌کنند که شرکتها به کارکنان آموزش می‌دهند و این آموزش به طور مسلم منافع آتی حاصل از خدمات کارکنان را افزایش می‌دهد. بنابراین، مخارج آموزش باید سرمایه‌ای محسوب و به حساب دارایی منظور شود. یا دست کم، مشروح مخارج انجام شده برای منابع انسانی گزارش تا مورد استفاده گروههای ذینفع واقع گردد<sup>(۲)</sup>.

حتی در مواردی که افشای اطلاعات برای طیف گسترده‌تری از مخاطبین الزامی شده است نیز تأکید اصلی بر ارائه **صورت‌های مالی برای مقاصد عام یا صورت‌های مالی چند منظوره**<sup>(۳)</sup> است.

## سطوح افشا

اصطلاح افشا در گسترده‌ترین مفهوم به معنای ارائه اطلاعات است. در حسابداری، از این اصطلاح به نحو محدودتری استفاده می‌شود و صرفاً به معنای ارائه اطلاعات مالی مربوط به یک شرکت در گزارشهای مالی و یا گزارشهای سالانه می‌باشد. در برخی موارد، مفهوم افشا باز هم محدودتر و به معنای ارائه اطلاعاتی که در صورت‌های مالی منظور نشده است تلقی می‌شود. مسایل مرتبط با ارائه اطلاعات در ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش یا جریان وجوه نقد نیز بر اساس ضوابط شناخت و اندازه‌گیری حل و فصل می‌گردد. بنابراین، افشا در محدودترین معنای خود شامل مواردی نظیر بحث و تحلیل مدیریت، یادداشتهای توصیفی همراه صورت‌های مالی و صورت‌های مالی مکمل می‌شود.

افشای خارج از صورت‌های مالی، در بازارهای جهانی امروز، نقش با اهمیتی را ایفا می‌کند. اما در مورد نحوه اندازه‌گیری برخی از اقلام، اختلاف نظرهای عمده‌ای وجود دارد. مثلاً حسابداری سرقفلی (Goodwill) و چگونگی اندازه‌گیری آن، در کشورهای مختلف بسیار متفاوت است. در این قبیل موارد، افشای واقعیتها به استفاده کنندگان گزارشهای مالی کمک می‌کند که خود نسبت به روش حسابداری مناسب نتیجه‌گیری کنند. هنگامی که اقلام در متن صورت‌های مالی شناسایی و منعکس می‌شوند، افشای سیاستها و روشهای بکار گرفته شده در اندازه‌گیری آن اقلام حایز اهمیت است. مثلاً، کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در این مورد چنین اظهار داشته است<sup>(۴)</sup>.

(۱) Human resource accounting

(۲) Eric G. Flamholtz, D. Gerald Searfoss, and Russel Coff, "Developing Human Resource Accounting as a Human Resource Support System". Accounting Horizon, (September 1988.)

(۳) General-purpose financial statements

(۴) International Accounting Standards Committee, "Disclosure of Accounting Policies", International Standard No. 1 (London: IASC, January 1975).

صورت‌های مالی باید شفاف و قابل فهم باشد. این صورت‌ها بر سیاستها و خط مشی‌هایی مبتنی است که در شرکتها یا کشورهای مختلف متفاوت می‌باشند. بنابراین، افشای سیاستها و خط مشی‌های زیربنای صورت‌های مالی ضرورت دارد تا این صورت‌ها را قابل فهم سازد.

علاوه بر این، هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران نیز در این مورد به شرح زیر اظهار نظر کرده است<sup>(۱)</sup>:

بکارگیری مبانی مختلف در اندازه‌گیری ارزش عناصر حسابداری، شناسایی درآمد به انحاء گوناگون، وجود مبانی مختلف برای مقابله هزینه‌ها با درآمد و تنوع رویه‌های حسابداری، افشای رویه‌های حسابداری و توضیحات دیگری را لازم می‌سازد که توصیف رویدادهای اقتصادی را کامل و اقلام صورت‌های مالی را شفاف و گویا کند...

بهر صورت، از دیدگاه سیاستگذاران حسابداری، اهمیت دو سطحی که در آن اطلاعات مالی ارائه می‌شود، (در سطح صورت‌های مالی و در سطح مطالبی که ضمیمه صورت‌های مالی است) یکسان نیست. مثلاً به نظر هیأت استانداردهای حسابداری آمریکا<sup>(۲)</sup>:

از آنجا که شناخت به معنای انعکاس یک قلم با توصیف و عدد است و ارزش آن عدد در جمع ارزش این اقلام صورت‌های مالی منظور می‌شود، افشای اطلاعات به طرق دیگر، شناخت محسوب نمی‌گردد.

علیرغم روشنی مطالب بالا، در ادبیات مرتبط با سیاستگذاری حسابداری، رهنمود کافی در باره افشا در متن صورت‌های مالی و یا در یادداشتهای همراه آن ارائه نشده است. مثلاً، مدیریت شرکت‌های سهامی، در تصمیم‌گیری در باره ارائه جزئیات حساب سرمایه (نظیر نوع و تعداد سهام و ارزش اسمی هر سهم و امثالهم) در متن ترازنامه یا در یادداشتهای همراه آن مختار می‌باشند.

(۱) مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، نشریه شماره ۱۱۳ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، پاراگراف ۱۱۳.  
(۲) SFAC No. 5, Par. 9.

## سطح افشا

سطح اطلاعاتی که لازم است افشا شود تا حدودی به میزان اطلاعات و تخصص استفاده کنندگان بستگی دارد. مثلاً نقطه نظر هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران در این مورد به شرح است<sup>(۱)</sup>:

"اطلاعاتی قابل فهم است که استفاده کنندگان عادی بتوانند موضوع را درک و آثار آن را ارزیابی کنند. استفاده کنندگان عادی از اطلاعات مالی کسانی هستند که دانش متعارفی از مسایل کسب و کار، اقتصاد و حسابداری دارند و می‌خواهند با مطالعه دقیق اطلاعات، بر اساس آن قضاوت یا تصمیم‌گیری کنند."

سطح اطلاعات افشا شده، در عین حال به مفاهیم مورد قبول حرفه حسابداری نیز بستگی دارد. مفاهیم توصیه شده در این مورد عبارتند از افشای مناسب<sup>(۲)</sup>، افشای منصفانه<sup>(۳)</sup> و افشای کامل<sup>(۴)</sup>.

از میان مفاهیم ذکر شده در بالا، مفهوم افشای مناسب مورد استفاده بیشتری قرار می‌گیرد و به معنای ارائه حداقل اطلاعات مورد نیاز استفاده کنندگان به نحوی است که آنان را گمراه نکند. مفهوم افشای منصفانه به معنای دنبال کردن هدفی اخلاقی است که تمامی گروه‌های استفاده کننده را به یک اندازه مورد توجه قرار دهد. افشای کامل نیز ارائه تمامی اطلاعات مربوط را در بر می‌گیرد. اما چنانچه مفاهیم سه گانه بالا به شکل مناسب مد نظر قرار گیرد، تفاوت واقعی میان آنها وجود نخواهد داشت.

نکته قابل ذکر دیگر در مورد سطح افشا، ارتباط افشا با اندازه واحدهای انتفاعی است. مثلاً هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در استاندارد شماره ۲۱ خود، گزارش سود هر سهم را برای واحدهای انتفاعی غیر فعال در بورس اوراق بهادار الزامی نکرده است<sup>(۵)</sup>. اما برخی از تحقیقات نشان داده که گزارش سود شرکتهای کوچک نیز از دیدگاه سرمایه گذاران حایز اهمیت است زیرا منبع دیگری برای دریافت این قبیل اطلاعات در اختیار ندارند<sup>(۶)</sup>.

(۱) مبانی نظری و گزارشگری مالی در ایران، نشریه شماره ۱۱۳ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی پارانگراف ۹۱.

(۲) Adequate disclosure

(۳) Fair disclosure

(۴) Full disclosure

(۵) SFAS # 21

(۶) Rowland K. Atiase, Linda S. Bambber, and Robert N. Freeman, "Accounting Disclosures: Based on Company size: Regulations and Capital Marketing Evidence", Accounting Horizons, 1988.

## افشای داوطلبانه در مقایسه با افشای اجباری اطلاعات مالی

بسیاری از صاحب‌نظران حسابداری بر این باورند که شرکتها، داوطلبانه تمامی اطلاعاتی را که برای عملکرد بهینه بازار سرمایه ضرورت دارد افشا می‌کنند. به نظر این گروه، افشا نکردن برخی از اطلاعات، به این دلیل است که یا برای سرمایه‌گذاران نامربوط محسوب یا از منابع دیگر دریافت می‌شود.

برخی دیگر از پژوهشگران حسابداری ادعا می‌کنند که شواهد نشان می‌دهد که شرکت‌های سهامی در صورتی که از طرف حرفه حسابداری یا نهادهای دولتی و قانونی ملزم نشوند، در مورد افشای اطلاعات اضافی تمایل ندارند. برخی از دلایل ذکر شده برای این عدم تمایل، به شرح زیر است:

۱. افشای اطلاعات اضافی به نفع رقبای تجاری و به زیان سهامداران است. اما نظر به این که رقبا می‌توانند اطلاعات مورد نیاز خود را از منابع دیگر نیز تحصیل کنند، درستی این مطلب مورد تردید است.

۲. با افشای کامل اطلاعات، اتحادیه‌های کارگری در مذاکرات مربوط به دستمزد، امتیاز بیشتری خواهند داشت. اما، افشای کامل می‌تواند در عین حال جو مذاکرات مربوط به دستمزد را بهبود بخشد.

۳. نظر به این که اغلب سرمایه‌گذاران نمی‌توانند خط مشی‌ها و روشهای حسابداری را درک کنند، افشای کامل می‌تواند موجب گمراهی آنان شود. اما با توجه به وجود تحلیل‌گران و مشاوران مالی و احاطه آنان بر روشهای حسابداری نمی‌توان این نظر را قبول کرد.

۴. نظر دیگری که تا حدودی قابل قبول بنظر می‌رسد این است که منابع دیگری برای تأمین اطلاعات وجود دارد که اطلاعات را با هزینه کمتری از ارائه آن از طریق صورتهای مالی واحدهای انتفاعی تأمین می‌کنند.

۵. فقدان اطلاع در باره نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، دلیل دیگری است که برای محدود کردن افشای اطلاعات اقامه شده است. با توجه به وجود مدل‌های تصمیم‌گیری و سرمایه‌گذاری و اتکای بیشتر بر واسطه‌های مالی، نمی‌توان این دلیل را نیز یک عامل محدود کننده برای افشا تلقی کرد.

## شکلهای افشا

علاوه بر اطلاعات کمی که در صورتهای مالی سنتی ارائه می‌شود، تأمین اطلاعات مربوط به قسمتهای متشکله واحدهای انتفاعی، پیش‌بینی‌های مالی، تاریخچه فعالیت واحدهای انتفاعی، رویه‌های حسابداری، تغییرات حسابداری و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه نیز مورد توجه و تأکید قرار داشته است. تأمین اطلاعات مربوط به قسمتهای تابعه متعاقباً در یک بخش جداگانه و سایر موارد مذکور بالا ذیلاً مورد بحث قرار می‌گیرد.

### پیش‌بینی‌های مالی

ساختار حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی را می‌توان مروری بر رویدادهای گذشته تلقی کرد. اما از سوی دیگر سرمایه‌گذاران، بدواً به دورنمای آینده واحدهای انتفاعی توجه و علاقه دارند. یکی از دیدگاه‌های موجود در این مورد این است که حسابداران باید تنها اطلاعات تاریخی و جاری را به نحوی ارائه کنند که سرمایه‌گذاران بتوانند راساً پیش‌بینی‌های مربوط به آینده را انجام دهند. به بیان دیگر، فرایند پیش‌بینی مستلزم ارزیابی‌های کیفی، علاوه بر تحلیل تعداد زیادی از متغیرها و مفروضات می‌باشد که باید توسط سرمایه‌گذاران انجام پذیرد. دیدگاه دیگر این است که مدیریت، منابع و امکانات به مراتب بیشتری را برای انجام پیش‌بینی‌های قابل اعتماد در اختیار دارد و انتشار عمومی این پیش‌بینی‌ها، کارآیی بازارهای مالی را افزایش می‌دهد.

تصمیم‌گیری در باره انتخاب از بین دو دیدگاه مشروح بالا مشکل است زیرا، درک قابل قبولی از نحوه پردازش اطلاعات مالی توسط سرمایه‌گذاران موجود نیست. علاوه بر این، لحاظ کردن یافته‌های تئوری بازار کارآمد در باره میزان و سرعت تأثیر اطلاعات مالی بر قیمت سهام نیز حایز اهمیت می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که اغلب پیش‌بینی‌های انتشار یافته، بر اطلاعاتی مبتنی است که قبلاً تأثیر خود را از طریق فعالیتهای تحلیل‌گران بازار بر قیمت سهام گذاشته است.

در برخی از تحقیقات اولیه نتیجه‌گیری شده که پیش‌بینی‌ها واقعاً برای سهامداران مفید است<sup>(۱)</sup> در بسیاری دیگر از این تحقیقات نیز نتیجه‌گیریهای متفاوتی شده زیرا، بسیاری از پیش‌بینی‌ها چیزی به جز تسری روند گذشته به آینده نبوده و فایده‌چندانی برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی سرمایه‌گذاران نداشته است. اما به طور کلی، نظر اغلب دست‌اندرکاران مالی بر این است که انتشار پیش‌بینی‌های مالی به اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری کمک می‌کند.

Charles A. Nickerson, Larry G. Pointer, and Robert H. Strawser, "Published Forecasts: (۱) Choice or Obligation?" Financial Executive, February 1974.

سؤال اساسی باقیمانده در مورد پیش‌بینی‌های مالی این است که چه اطلاعاتی باید پیش‌بینی شود و چگونه می‌توان قابلیت اعتماد آن را اندازه‌گیری کرد؟ پیش‌بینی‌هایی که بیشتر از همه مورد توجه و تأکید بوده است با سود و سود هر سهم ارتباط دارد که پیش‌بینی آنها بسیار مشکل و کمتر قابل اعتماد می‌باشد. زیرا، پیش‌بینی سود حسابداری به بسیاری از متغیرهای نظری (غیر کمی) و مفروضات مرتبط با اقتصاد بستگی دارد. اقلامی که پیش‌بینی آن آسانتر و قابل اعتمادتر است عبارتند از فروش‌های مورد انتظار، دریافتها و پرداختهای آتی، اندازه‌گیریهای مربوط به تغییرات مورد انتظار در قیمتها و تقاضای مشتریان برای محصولات تولیدی و بالاخره هزینه‌های مرتبط با دستمزد و موجودی‌هایی که توسط واحد انتفاعی تحصیل خواهد شد. ضمناً مفهوم اقلام ذکر شده بالا در مقایسه با سود حسابداری شفاف‌تر و قابل درک‌تر است.

مدیریت واحدهای انتفاعی، علیرغم سودمندی ارائه پیش‌بینی‌های مالی و ترغیب مقامات قانونی برخی از کشورها برای ارائه آن باز هم در انتشار عمومی برخی از پیش‌بینی‌های مشخص به دلایل زیر اکراه دارند:

۱. امکان دارد که انتشار پیش‌بینی‌ها، دقت بیش از اندازه و غیر قابل توجیه آنها را القاء کند.
۲. پیش‌بینی‌ها معمولاً به سرعت و با گذشت زمان، ارزش خود را از دست می‌دهند و تجدید نظر و تعدیل پی در پی آن ضرورت دارد.
۳. انتشار پیش‌بینی‌ها می‌تواند به زیان شرکت انتشار دهنده و به نفع رقبای تجاری آن باشد.
۴. مدیریت ممکن است خود را متعهد به تحقق پیش‌بینی‌ها بداند و برای رسیدن به این مقصود، تصمیمات کوتاه مدتی را اتخاذ کند که به منفعت کلی سهامداران نباشد.
۵. عدم توفیق واحدهای انتفاعی در تحقق پیش‌بینی‌ها می‌تواند موجب نارضایتی سهامداران بشود.

## رویه‌های حسابداری

بکارگیری روشهای پذیرفته شده متفاوت در واحدهای انتفاعی مختلف و حتی در داخل یک واحد انتفاعی موجب بروز مشکل در قابلیت مقایسه مستقیم صورتهای مالی شده است. یکی از راه کارهای پیشنهادی، کاستن از تعداد روشها، با این امید بوده است که یکنواختی، خود موجبات قابلیت مقایسه را فراهم کند. اما انتخاب تنها یک روش برای تمامی واحدهای انتفاعی نه تنها مشکل است بلکه می‌تواند موجب عدم دستیابی به هدف مربوط، در شرایط متفاوت نیز بشود. از سوی دیگر، تنوع روشها نیز موجب توجیه اعمال نظر مدیریت برای انتخاب روش یا روشهای حسابداری شده است که بهترین تصویر ممکن را از واحد انتفاعی مربوط ارائه کند.

راه کار دیگر این است که واحدهای انتفاعی در هر وضعیت، روش حسابداری انتخابی را افشا کنند تا استفاده کنندگان بتوانند خود با تعدیل یا تهیه مجدد صورتهای مالی به قابلیت مقایسه دست یابند. شواهد بدست آمده از تحقیقات مشاهدهای نشان داده که این نحوه افشا در برخی از موارد مفید و راهگشا بوده است. در بسیاری از موارد دیگر، شواهدی دال بر توان استفاده کنندگان در ایجاد قابلیت مقایسه در صورتهای مالی مختلف بدست نیامده است.

علیرغم نتایج متفاوت بدست آمده از تحقیقات مختلف می توان انتظار داشت که افشای رویه های حسابداری به تفسیر صحیح تر صورتهای مالی و استفاده از اطلاعات آن در تصمیم گیریهای اقتصادی کمک کند. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری نیز در مبنای نظری نتیجه گیری کرده است که افشای اطلاعات مرتبط با رویه ها و روشهای حسابداری برای ارائه معتبر و منصفانه صورتهای مالی ضرورت دارد. تحقیقات انجام شده در برخی از کشورها در این مورد نیز نشان داده است که سرمایه گذاران در قبال محتوای صورتهای مالی و همچنین چگونگی افشا واکنش نشان می دهند<sup>(۱)</sup>.

### تغییرات حسابداری

بکارگیری با ثبات اصول و روشهای حسابداری همواره برای ارزیابی فعالیتهای واحدهای انتفاعی و پیش بینی آتی آن لازم و مفید تشخیص داده شده است. اگرچه در استانداردهای حسابداری اغلب مجامع حرفه ای حسابداری نیز این نقطه نظر مورد پشتیبانی قرار گرفته اما ضمناً بیان شده که در صورت قابلیت توجیه تغییر روشهای حسابداری و انجام تغییر، لازم است این موضوع همراه با دلایل آن در صورتهای مالی افشا شود. تغییرات حسابداری شامل تغییر در اصول و روشهای حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر می باشد. افشای رویه های حسابداری، برای اتخاذ تصمیمات بهینه سرمایه گذاری، اساسی و حایز اهمیت است.

شواهد بدست آمده از تحقیقات مشاهدهای نیز نشان داده که تغییر سود خالص به دلیل تغییر در روشهای حسابداری، در صورتی که به نحوی مناسب افشا شود تأثیر با اهمیتی بر قیمت سهام در بورس اوراق بهادار نداشته است<sup>(۲)</sup>. فرضیه بازار کارآمد نیز از نظریه کفایت افشای روشهای حسابداری پشتیبانی می کند، مشروط بر این که تحلیل گران مالی یا سرمایه گذاران مطلع به درستی صورتهای مالی را تفسیر کنند.

(۱) Haim Falk and T. Ophir, "Influence of Differences in Accounting Policies on Investment Decisions", Journal of Accounting Research, Spring 1973.

(۲) See T. Ross Archibald, "Stock Market Reaction to the Depreciation Switch Back", The Accounting Review, January 1972.



## رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه

صورت سود و زیان، خلاصه‌ای از انواع معینی از تغییرات طی دوره مالی مورد گزارش و ترازنامه، خلاصه‌ای از اندازه‌گیریهای منابع و ارتباطات مالی در پایان دوره مالی به شمار می‌آیند. ضمن این که تقریباً تمامی ارقام مندرج در این صورتهای مالی به دلیل ابهامات مربوط به آینده، ماهیتی موقت دارند. اما، به موازات گذشت زمان و دستیابی به اطلاعات اضافی، بسیاری از این ابهامات برطرف می‌شود. بنابراین، بسیاری از رویدادهایی که بعد از تاریخ ترازنامه رخ می‌دهند، بر اعتبار تفسیر این صورتهای و همچنین تصمیماتی که بر مبنای اطلاعات مندرج در آنها اتخاذ می‌شود تأثیر می‌گذارند. با این ترتیب، لازم است رویدادهای با اهمیتی که بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تکمیل و انتشار گزارش‌های مالی رخ می‌دهند بر اساس الزامات افشا، به نحوی مناسب در گزارش منظور گردند<sup>(۱)</sup>.

دو نوع از رویدادهای مربوطی که ممکن است بعد از تاریخ ترازنامه اما قبل از تکمیل گزارش‌های مالی رخ دهند عبارتند از:

۱. رویدادهایی که مستقیماً بر مبالغ گزارش شده در صورتهای مالی تأثیر می‌گذارند.
۲. رویدادهایی که اعتبار ارزشیابیهای ترازنامه یا ارتباطات صاحبان سرمایه و طلبکاران را به نحوی با اهمیت تغییر می‌دهند یا بر سودمندی فعالیت‌های گزارش شده سال قبل به عنوان مبنایی برای پیش‌بینی فعالیت‌های دوره جاری اثر می‌گذارند.

رویدادهای نوع اول، به دلیل نبود اطلاعات کافی طی دوره مالی مربوط به وجود می‌آیند و به تغییراتی در ارزشهای برآوردی، به دلیل دستیابی به اطلاعات بعد از تاریخ ترازنامه منتج می‌شوند. مثلاً چنانچه یکی از مشتریان عمده واحد انتفاعی طی دوره بعد از تاریخ ترازنامه ورشکست شود، حسابهای دریافتنی منعکس در ترازنامه آخر سال قبل که در تاریخ ورشکستگی وصول نشده، به احتمال زیاد، بیش از واقع ارزشیابی و هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول مربوط، کمتر از حد لازم برآورد گردیده است. چنانچه این قبیل اطلاعات به موقع و در زمانی زودتر بدست آید، لازم است قبل از انتشار صورتهای مالی تعدیلهای لازم در مبالغ این صورتهای به عمل آید. در مواردی که اطلاعات مربوط خیلی دیر بدست آید و نتوان اصلاحات لازم را در مبالغ مربوط در صورتهای مالی به عمل آورد، لازم است به هر طریق ممکن دیگر نسبت به افشای آن اقدام کرد.

(۱) عزیز عالی‌ور، افشا در گزارشگری مالی، نشریه شماره ۶۸، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.

رویدادهای نوع دوم، اثر مستقیم بر صورتهای مالی دوره قبل ندارد اما احتمالاً بر تصمیمات مبتنی بر این صورتهای تأثیر می‌گذارد. این رویدادها شامل موارد زیر است:

۱. رویدادهایی که به نحوی با اهمیت بر ساختار مالی واحد انتفاعی یا ارتباطات آتی میان طلبکاران و صاحبان سرمایه اثر می‌گذارند.
۲. رویدادهایی که بر سود یا توزیع بالقوه سود سهام در دوره‌های مالی بعد اثر می‌گذارند.

بنابراین، فروش نسبتاً زیاد سهام یا اوراق مشارکت (قرضه) یا خرید یا فروش بخش عمده‌ای از داراییهای واحد انتفاعی می‌تواند برای تصمیم‌گیریهایی سرمایه‌گذاری یا اعطای اعتبار به آن واحد، اطلاعاتی مربوط محسوب گردد. رویدادهایی که منتج به سود یا زیان غیر عملیاتی با اهمیت، غیر عادی و غیر مکرر می‌گردد می‌تواند بر تصمیمات سرمایه‌گذاری اثر بگذارد. دلیل این تأثیر نیز پیش‌بینی‌های مربوط به سلامت اقتصادی واحد انتفاعی می‌باشد. بنابراین، افشای این قبیل اطلاعات نیز همانند سایر رویدادهای مذکور در بالا حایز اهمیت است. مثلاً، تصویب یک طرح جدید اختیار خرید سهام یا توافق بر ادغام با شرکتی دیگر، چه در تاریخی قبل از تاریخ تراژنامه یا بعد از آن تاریخ رخ دهد، افشای مناسب را ایجاب می‌کند و این افشا در هر دو مورد به یک اندازه حایز اهمیت می‌باشد.

سایر رویدادهایی که انعکاسی از ارزیابی وضعیتهای جدید به شمار می‌آیند معمولاً موجب افشا یا تعدیل مبالغ صورتهای مالی نمی‌شوند. مثالهایی برای این گونه رویدادها عبارتند از تغییر قیمتهایی که بر واحد انتفاعی اثر دارد؛ سیاستها و خط مشی‌های جدید مدیریت؛ امضای قراردادهای اصلی؛ یا سایر رویدادهای محیطی نظیر قوانین یا شرایط اقتصادی.

توصیه موارد افشا به شرح بالا، شامل گزارشهای حسابرسی شده نیز می‌باشد. افشای رویدادهایی از نوع سوم، یا تمامی انواع رویدادها، می‌تواند در گزارش هیأت مدیره یا در بخش جداگانه‌ای از گزارش سالانه انجام گردد بدون این که موجب مشروط شدن گزارش حسابرسی بشود. دیدگاه گسترده و مثبت دیگر این است که رویدادهایی از هر سه نوع (به شرح بالا) همراه با آثار آن بر انتظارات مدیریت، مستقیماً در صورتهای مالی بررسی شده توسط حسابرس افشا گردد. این دیدگاه می‌تواند در بلند مدت، بهترین اطلاعات ممکن را برای تصمیم‌گیریهایی سرمایه‌گذاری فراهم و ارائه کند.

## افشای اطلاعات بر حسب قسمتهای مختلف یک واحد انتفاعی

رشد واحدهای انتفاعی نامتجانس و توسعه فعالیت‌های آنان در بازارهای جهانی، موجب تجمیع اطلاعات مالی حاوی عناصر ناهمگن شده است. با توسعه مجتمع‌های تجاری مشتمل بر فعالیت‌های متنوع که از طریق ادغام یا تحصیل سهام شرکت‌های ناهمگون انجام پذیرفته، مسئله تجمیع اطلاعات، حادث‌تر نیز شده است. با هر فقره ترکیب واحدهای انتفاعی، بخشی از اطلاعات سودمند در دسترس سرمایه‌گذاران و جامعه می‌تواند از دست برود زیرا گزارش‌های جداگانه‌ای که قبلاً منتشر می‌شد، پس از ترکیب معمولاً در یک گزارش خلاصه می‌شود. علاوه بر این، به دلیل تنوع فعالیت‌ها، ارزیابی مجتمع‌های تجاری و پیش‌بینی فعالیت‌های آتی و موفقیت آنان بر مبنای یک گزارش تجمیع شده مشکل‌تر خواهد بود.

بر اساس استانداردهای حسابداری اغلب از کشورها و همچنین طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>(۱)</sup>، ارائه اطلاعات مربوط به عملیات شرکتها در صنایع مختلف، عملیات در کشورهای خارجی و فروش‌های صادراتی، و مشتریان عمده آنان الزامی است.

### نیاز به افشای اطلاعات مربوط به قسمتهای مختلف

نظر به این که ارزیابی صحیح روند رشد، تنوع عملیات و مخاطره بخش‌های اصلی مجتمع‌های متنوع، بر اساس تنها اطلاعات تجمیع شده امکان‌پذیر نیست، افشای اطلاعات مربوط به بخش‌های مختلف نیز ضرورت دارد. علاوه بر این، تفکیک اطلاعات مالی تجمیع شده برای پیش‌بینی گردش آتی وجوه نقد و مخاطره، به منظور تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری لازم است. در برآورد ارزش یک واحد انتفاعی و ارزیابی مخاطرات مربوط، سرمایه‌گذاران نیازمند پیش‌بینی عملیات آتی آن واحد می‌باشند. پیش‌بینی‌هایی که از طریق محاسبه روند اطلاعات تاریخی انجام می‌پذیرد نیز در صورت بکارگیری اطلاعات مربوط به بخش‌های مختلف واحد انتفاعی که ویژگی‌های خاص خود را دارند قابل اعتمادتر خواهد بود.

تعیین اندازه حداقل یک بخش از واحد انتفاعی، به هدف دستیابی به قابلیت مقایسه یا هدف امکان‌پذیر بودن پیش‌بینی بستگی دارد. برای دستیابی به قابلیت مقایسه میان قسمت‌هایی که عملیات مشابه دارند، ضابطه مناسب برای انتخاب، اندازه مطلق عملیات است زیرا انتخاب بر مبنای نسبت‌ها می‌تواند گمراه‌کننده باشد اما چنانچه امکان‌پذیر بودن پیش‌بینی هدف باشد، لازم است برای

انتخاب یک بخش از واحد انتفاعی، از ضابطه درصد درآمد فروش یا سود پیروی شود. در استانداردهای حسابداری مالی نیز بیان شده است که یک بخش از واحد انتفاعی در صورتی با اهمیت محسوب می‌شود که معرف دست کم ده درصد از درآمد فروش، سود عملیاتی یا داراییهای قابل تشخیص واحد انتفاعی باشد.

اطلاعات مربوط به قسمتهای مختلف واحد انتفاعی از لحاظ انعکاس در گزارشگری برون سازمانی نیز مربوط است زیرا از کتمان اطلاعات، بنا به تمایل مدیریت، جلوگیری می‌کند.

### مشکلات حسابداری

اولین مسئله در گزارشگری بر مبنای قسمت‌های مختلف، تصمیم‌گیری منطقی در باره یکایک قسمتهای گزارشگر است. در برخی موارد می‌توان خطوط تولید را برای گزارشگری مالی انتخاب کرد در حالی که در سایر موارد این نحوه تفکیک ممکن است مناسب نباشد. در عملیات خارج از کشور، تفکیک بر مبنای مناطق جغرافیایی و یا در مواردی دیگر، تفکیک بر مبنای مشتریان عمده می‌تواند مربوط محسوب شود. اما به‌طور کلی، دستیابی به قابلیت پیش‌بینی ایجاد می‌کند که فعالیت‌های دارای ویژگیهای رفتاری مشابه با یکدیگر طبقه‌بندی شوند.

دومین مسئله در گزارشگری سود برای قسمت‌های جداگانه واحد انتفاعی، تخصیص هزینه‌های مشترک است. چنانچه این بخشها، در اجرای عملیات خود مستقل و مختار باشند، ممکن است هزینه‌های مشترک نسبتاً اندک باشد اما در ارتباط با سود خالص آن بخش می‌تواند با اهمیت تلقی شود. نظر به این که حسابداران در بسیاری از موارد گزارشگری، با تخصیص هزینه‌ها روبرو هستند. برخی از صاحبان نظر بر این باورند که افزودن یک تخصیص اضافی نیز مشکلی ایجاد نمی‌کند. اما با توجه به اختیاری بودن این تخصیص‌ها، سودمندی اطلاعات حاصل از این محاسبات مورد تردید خواهد بود. یک از راه‌حلهای رفع این مشکل این است که تنها درآمد فروش و هزینه‌های مرتبط با قسمت گزارشگر در محاسبه سود منظور شود. اما برخی از واحدهای انتفاعی در مورد گمراه‌کننده بودن این سودها نگران می‌باشند.

مسئله دیگر حسابداری، قیمت‌های انتقالی بکار رفته در مبادلات بین قسمت‌های مختلف واحد انتفاعی است. محصول نهایی یک قسمت ممکن است مواد اولیه برای قسمت دیگر محسوب شود و چنانچه قیمت انتقالی بیش از بهای تمام شده مربوط باشد، سود هنگام انتقال محاسبه می‌شود. یعنی، شناسایی آن به زمان فروش نهایی به مشتریان خارج از واحد انتفاعی موکول نمی‌گردد. برخی از صاحبان نظران حسابداری پیشنهاد کرده‌اند که در این گونه موارد، قیمت‌های انتقالی قسمت‌های مختلف

مد نظر قرار نگیرد. این راه حل، از لحاظ دستیابی به قابلیت پیش‌بینی جالب به نظر می‌رسد زیرا، پیش‌بینی وجه نقد دریافتی از مشتریان، از دیدگاه سرمایه‌گذاران، با اهمیت‌تر از انتقال محصولات بین قسمتهای مختلف یک واحد انتفاعی است.

نظر به این که سودآوری واحدهای انتفاعی غالباً با توجه به ارتباط سود خالص با خالص داراییهای تحت کنترل واحد انتفاعی سنجیده می‌شود، به نظر می‌رسد که منطقی‌تر گزارش خالص داراییهای زیر کنترل قسمت‌های گزارشگر نیز ضروری باشد. افشای جداگانه داراییهای متعلق به قسمت‌های مختلف واحدهای انتفاعی در استانداردهای حسابداری برخی از کشورهای صنعتی نیز الزامی شده است. اگرچه اندازه‌گیری داراییها حتی در سطح واحد انتفاعی نیز با مشکلاتی مواجه است.

## روشهای افشا

در تمامی فرآیند گزارشگری مالی، موضوع افشا مطرح است. اما چندین روش و ابزار مختلف برای افشا در دسترس می‌باشد که انتخاب بهترین آنها در هر مورد، به ماهیت و اهمیت نسبی اطلاعات مورد نظر بستگی دارد. روشهای متداول افشا را می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. شکل و ترتیب صورتهای مالی اساسی.
۲. اصطلاحات و ارائه مطالب توصیفی.
۳. اطلاعات داخل پرانتز.
۴. یادداشتهای همراه صورتهای مالی.
۵. صورتها و جداول مکمل.
۶. نکات مندرج در گزارش حسابرس.
۷. گزارش هیأت مدیره به مجمع.

## شکل و ترتیب صورتهای مالی اساسی

مربوط‌ترین و با اهمیت‌ترین اطلاعات باید حتی‌الامکان در متن صورتهای مالی انعکاس یابد. داراییها و بدهیها و آثار منتج از آنها بر سود خالص و حقوق صاحبان سهام باید به محض این که اندازه‌گیری قابل اعتماد آن با سطح معقولی از صحت امکان‌پذیر باشد در صورتهای مالی افشا شوند. اما شکل و ترتیب صورتهای مالی را می‌توان به نحوی اثربخش تغییر داد تا برخی از اطلاعاتی را که در صورتهای مالی سنتی افشا نمی‌شود نیز در برگیرد.

### صورت وضعیت مالی

در صورت وضعیت مالی یا ترازنامه می‌توان با ترتیب مجدد طبقه‌بندیها، ارتباطات مربوط را افشا کرد. مثلاً، در برخی موارد، بدهیهای جاری مستقیماً از داراییهای جاری کسر می‌شود تا مبلغ سرمایه در گردش آشکار گردد، اگرچه این روش نارساییهای خود را نیز به همراه دارد. در طبقه‌بندی دیگر می‌توان داراییها و بدهیهای پولی را از داراییها و بدهیهای غیر پولی تفکیک کرد. و یا منابع زیر کنترل واحد انتفاعی را بر حسب قسمتهای متشکله آن دسته‌بندی کرد.

### صورت سود و زیان

در صورت سود و زیان، شکلهای متفاوت ارائه می‌تواند مفاهیم مختلف سود یا تفاسیر متفاوت ارقام و اطلاعات را مورد تأکید قرار دهد. مثلاً، در صورت سود و زیان یک مرحله‌ای که تمامی اقلام هزینه با تمامی اقلام درآمد فروش به‌طور یکجا مقابله می‌شود، سود ناخالص و سایر مبالغ خالص می‌تواند از دیدگاه استفاده‌کنندگان، به جای مفید بودن، گمراه‌کننده باشد. در راه حلی دیگر، هزینه‌ها به ترتیب ثابت یا متغیر بودن طبقه‌بندی می‌شود تا استفاده‌کنندگان بتوانند رویدادهای آتی را به تناسب تغییر حجم فروش پیش‌بینی کنند.

### صورت گردش یا جریان وجوه نقد

در صورت گردش یا جریان وجوه نقد، به ویژه چنانچه طبقه‌بندی مفید و مربوطی را در بر گیرد، می‌توان اطلاعات مربوط قابل ملاحظه‌ای را ارائه کرد. مثلاً، چنانچه طبقه‌بندی پرداختهای نقدی بر حسب گرایش اقلام نظیر ثابت یا متغیر بودن آن انجام شود، از لحاظ مقاصد پیش‌بینی، اطلاعات مربوط تری تلقی می‌گردد. طبقه‌بندی دیگر بر مبنای قسمتهای عمده واحد انتفاعی نیز می‌تواند در تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاران و سایر گروههای ذینفع مربوط محسوب شود.

### اصطلاحات و ارائه مطالب توصیفی

توصیف و جزئیات اقلام مندرج در صورتهای مالی نیز به اندازه شکل و ترتیب آنها از لحاظ مقاصد افشا اهمیت دارد. عناوین و توصیف مناسب اقلام مندرج در صورتهای مالی برای استفاده‌کنندگان روشنتر محسوب می‌شود و از گمراهی یا سوء تفاهم آنان جلوگیری می‌کند. اصطلاحات فنی حسابداری نیز در صورت دارا بودن معنای دقیق و درک یکسان استفاده‌کنندگان از آن مفاهیم می‌تواند مفید واقع شود اما، برخی از اصطلاحات فاقد معنای دقیق می‌باشند. در این گونه موارد، حسابداران

باید اصطلاحات توصیفی را به همان شکلی که توسط تحلیل‌گران مالی و سایر استفاده‌کنندگان آگاه مورد استفاده قرار می‌گیرد بکار برند.

به دلیل محدودیت موجود در حیطه توجه و درک انسانها، اطلاعات حسابداری باید به ترتیبی تلخیص شود که با معنی و مفید باشد. تعیین میزان اطلاعات ارائه شده و انتخاب اقلامی که به طور جداگانه فهرست می‌شوند به هدف گزارشگری و اهمیت اقلام بستگی دارد. اگرچه ایجاز در گزارشگری مالی هدف مطلوبی محسوب می‌شود اما در صورت لزوم، افشای اطلاعات مشروح نیز به منظور مفید و ارزشمند شدن گزارشها برای تصمیم‌گیرها ضرورت دارد.

### اطلاعات داخل پرائتز

با اهمیت‌ترین اطلاعات باید در متن صورتهای مالی ارائه شود و انعکاس آنها در یادداشتهای همراه یا فهرستهای مکمل توجیه‌پذیر نیست. چنانچه عناوین اقلام مندرج در صورتهای مالی را نتوان با توصیف کامل و بدون تطویل آنها ارائه کرد می‌توان در داخل پرائتز و متعاقب عنوان، شرح اضافی را برای توصیف آن آورد. سایر اطلاعات غیر کمی که می‌تواند در داخل پرائتز ارائه شود شامل موارد زیر است:

۱. ارزش اسمی، تعداد و نوع سهام شرکت.
۲. نشان دادن روش یا روشهای خاص مورد استفاده به این منظور که اطلاعات ارائه شده، برای استفاده‌کنندگان معنی‌دارتر شود.
۳. ویژگیهایی که اهمیت نسبی اقلام را نشان می‌دهد نظیر در رهن بودن برخی از داراییها، اولویت حقوق برخی از طلبکاران یا ارزش بازار برخی از سرمایه‌گذاریها.
۴. مبانی ارزشیابی بکار گرفته شده نظیر قیمت جاری بازار در مورد برخی از داراییها.
۵. اشاره به اطلاعات مربوطی که در سایر صورتهای گزارش ارائه شده است.

### یادداشتهای همراه صورتهای مالی

در باره یادداشتهای همراه صورتهای مالی، دیدگاههای متفاوتی وجود دارد. از یک سو، این یادداشتهای موجب بهبود گزارشگری می‌شود زیرا به افشای بهتر و کامل‌تر رویدادهای مالی و اطلاعات مالی مربوط منجر شده است. اما از سوی دیگر، استفاده گسترده از یادداشتهای موجب تأخیر در بسط و تکامل صورتهای مالی شده است. زیرا اطلاعات مندرج در یادداشتهای در اغلب موارد جایگزین

انعکاس بهتر اطلاعات در متن صورتهای مالی گردیده است. اگرچه یادداشتهای همراه صورتهای مالی جایگاه مناسبی در گزارشگری مالی دارد اما تأکید بیش از اندازه بر افشا از طریق یادداشتهای یا توجیه انعکاس اطلاعات ناکافی در صورتهای مالی نیز مخاطراتی را در بر دارد. اگرچه تدوین اصول روشن برای تهیه یادداشتهای همراه صورتهای مالی در چارچوب تئوری حسابداری مشکل است اما می‌توان بر مبنای مفروضات بنیادی و اصول حسابداری، برخی از قواعد لازم را استنتاج کرد.

#### ماهیت و مقصد یادداشتهای همراه صورتهای مالی

هدف از استفاده از یادداشتهای توصیفی همراه صورتهای مالی، افشای اطلاعاتی است که نمی‌توان به‌طور مناسب در متن صورتهای مالی منعکس کرد. از یادداشتهای نباید به عنوان جایگزین طبقه‌بندی مناسب یا ارزشیابی و تشریح در صورتهای مالی استفاده کرد. علاوه بر این، اطلاعات مندرج در یادداشتهای نباید تکرار یا ناقض اطلاعات مندرج در متن صورتهای مالی باشد. مزایای عمده یادداشتهای همراه صورتهای مالی را می‌توان به شرح زیر بر شمرد:

۱. ارائه اطلاعات غیر کمی به عنوان جزء لاینفک صورتهای مالی.
۲. افشای مشروط و محدودیتهای مرتبط با اقلام مندرج در صورتهای مالی.
۳. افشای شرح تفصیلی بیشتری که نمی‌توان در متن صورتهای مالی منعکس کرد.
۴. ارائه مطالب کمی یا توصیفی که از اهمیت ثانویه برخوردارند.

نقاط ضعف عمده یادداشتهای همراه صورتهای مالی نیز به شرح زیر است:

۱. خواندن و درک مطالب مندرج در آن نسبتاً مشکل و ممکن است نادیده گرفته شود.
۲. استفاده از اطلاعات توصیفی، در مقایسه با تلخیص اطلاعات کمی در صورتهای مالی، برای تصمیم‌گیری مشکلتر است.
۳. با افزایش پیچیدگی واحدهای انتفاعی، این مخاطره وجود دارد که به جای توسعه مناسب اصول لازم برای انعکاس ارتباطات و رویدادها در متن صورتهای مالی، از یادداشتهای همراه بیش از اندازه استفاده شود.

متداولترین انواع یادداشتهای و مطالب منعکس در آن را می‌توان به شرح زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. تاریخچه فعالیت واحد انتفاعی.
۲. توصیف اهم رویه‌های حسابداری یا تغییر در آنها.
۳. شرح حقوق طلبکاران نسبت به داراییهای خاص یا اولویت حقوق آنان.



۴. افشای بدهیهای احتمالی.
۵. افشای محدودیتهای اعمال شده بر توزیع سود سهام.
۶. توصیف رویدادهایی که بر سهام و حقوق سهامداران تأثیر می‌گذارد.
۷. تشریح قراردادهای تعهدآور.
۸. افشای رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه که مستلزم تعدیل اقلام صورتهای مالی نمی‌باشد.

**توصیف اهم رویه‌های حسابداری یا تغییر در آنها.** همان طور که قبلاً گفته شد، تفسیر مناسب صورت سود و زیان و ترازنامه مستلزم درک روشهای حسابداری بکار گرفته شده و تأثیر تغییر در این روشهاست. نظر به این که اغلب تکنیکهای ارزشیابی و تخصیص، بر صورت سود و زیان و ترازنامه تأثیر می‌گذارد، افشای این روشها در یادداشتهای بهتر از ارائه اطلاعات داخل پرانتز در متن صورتهای مالی است. این افشا در مواردی که تفاوت بین روشهای پذیرفته شده حسابداری با اهمیت است و تأثیر عمده‌ای بر تصمیم‌گیریها دارد ضرورت بیشتری پیدا می‌کند.

تغییر در روشها ممکن است حتی با اهمیت‌تر از توصیف خود روشها باشد و این مطلب در مواردی که اطلاعات مقایسه‌ای ارائه می‌شود مصداق بیشتری دارد. پیروی از مفهوم ثبات رویه ایجاب می‌کند که گزارشهای مالی از دوره‌ای به دوره دیگر قابلیت مقایسه داشته باشد و هنگامی که تغییری در یک روش ایجاد می‌شود، تأثیر آن افشا شود. در این موارد، این نوع افشا می‌تواند به نحوی مناسب از طریق یادداشتهای همراه صورتهای مالی انجام پذیرد. اما چنانچه تغییر در روش، مقایسه اطلاعات را گمراه کننده سازد، استفاده از یادداشتهای نا کافی و لازم است اطلاعات دوره‌های گذشته بر مبنای روش جدید مجدداً محاسبه شود تا مقایسه صحیح را امکان‌پذیر سازد.

**اولویت حقوق طلبکاران.** انواع متداول اولویت حقوق طلبکاران، نظیر رهن گذاشتن داراییها به عنوان پشتوانه دریافت تسهیلات بانکی یا عرضه اوراق مشارکت را می‌توان با اشاره‌ای مختصر در متن ترازنامه منعکس کرد. اما در مواردی که این اولویت پیچیده یا غیر متعارف است، افشا در یادداشتهای همراه صورتهای مالی ضرورت دارد.

به طور کلی چنانچه اولویتهای مقرر شده، بر تصمیم‌گیریهای سایر طلبکاران و سرمایه‌گذاران تأثیر بگذارد می‌توان آن را مربوط و با اهمیت تلقی کرد. به بیان دیگر، اگر اولویتهای تعیین شده در قراردادها، مخاطره سایر طلبکاران یا سهامداران را تغییر دهد، قاعدتاً بر تصمیم‌گیریهای آنان نیز اثر می‌گذارد. علاوه بر این، چنانچه قراردادهای وام موجب اعمال محدودیت بر عملیات کلی واحد انتفاعی و تصمیم‌گیریهای مدیران شود نیز لازم است این محدودیتهای مربوط و با اهمیت تلقی و افشا شود.

**بدهیهای احتمالی.** به طور کلی لازم است تمامی بدهیهای واحد انتفاعی ارزشیابی و در ترازنامه منعکس و آثار آن بر سود خالص در صورت سود و زیان گزارش گردد. بدهی است در مواردی که تحقق بدهی منوط به وقوع یا عدم وقوع یک یا چند رویداد در آینده است و در نتیجه مبلغ بدهی با ابهام زیاد مواجه و احتمال اشتباه بودن آن زیاد است، در ترازنامه گزارش نمی‌گردند. اما چنانچه گزارش نکردن این گونه اقلام موجب محتمل شدن وقوع زیان غیر عملیاتی قابل توجهی بشود که بر تصمیم‌گیرها تأثیر بگذارد لازم است در یادداشتهای همراه صورتهای مالی افشا شوند.

**محدودیت‌های اعمال شده بر توزیع سود سهام.** از لحاظ قانونی، تا میزان سود انباشته می‌توان سود سهام توزیع کرد. اما در عین حال محدودیت‌های اعمال شده بر سود انباشته را می‌توان از طریق تخصیص انواع اندوخته‌ها در متن ترازنامه و یا از طریق فهرست محدودیت‌های سود انباشته در یادداشتهای همراه افشا کرد.

**حقوق سهامداران.** برخی از حقوق سهامداران در طبقه‌بندیها و شرح اقلام ترازنامه آشکار است و برخی از حقوق دیگر را نیز می‌توان در یادداشتهای داخل پرانتز ترازنامه افشا کرد. تغییرات با اهمیت این حقوق، از لحاظ داشتن سهم در سود و خالص داراییهای واحد انتفاعی، که بر اثر رویدادهای طی دوره مالی ایجاد شده است باید در متن ترازنامه یا یادداشتهای همراه افشا گردد اگرچه نتایج این رویدادها در سایر اقلام مربوط ترازنامه منعکس شده باشد. اما برخی از رویدادها، فوراً در حسابهای حقوق سهامداران منعکس نمی‌شود بلکه بر حقوق آتی سهامداران تأثیر می‌گذارد. افشای این قبیل رویدادها نیز در یادداشتهای همراه صورتهای مالی ضرورت دارد.

**قراردادهای تعهدآور.** در حسابداری سنتی معمولاً داراییها و بدهیهای ناشی از قراردادهای تعهدآور شناسایی نمی‌شوند. یکی از دلایل ثبت نکردن این گونه داراییها و بدهیها، مشکل بودن ارزشیابی آنهاست. دلیل دیگر این است که تأثیر آن بر سود بر اثر وقوع رویدادهایی در آینده است و امضای قرارداد به تنهایی نمی‌تواند اثری بر سود داشته باشد. اما در بسیاری از موارد، چون انعقاد این قراردادها معرف تعهداتی در آینده است، افشای آنها از لحاظ تصمیم‌گیرها و پیش‌بینی گردش وجوه نقد در آینده بسیار مربوط و با اهمیت می‌باشد. لذا انعکاس آن در یادداشتهای همراه صورتهای مالی ضرورت دارد.

## صورتها و جداول مکمل

برای این که بتوان اطلاعات مالی را به نحوی مناسب تلخیص و ارائه کرد تا استفاده کنندگان نسبتاً مطلع بتوانند آن را درک کنند، لازم است برخی از اطلاعات تفصیلی از صورتهای مالی خارج و در

جداول تکمیلی ارائه شود. این جداول در برخی موارد در یادداشتهای همراه و در مواردی دیگر در بخش متعاقب آن گزارش می‌گردند. اما گزارش این اطلاعات تکمیلی در بخش جداگانه و یا در یادداشتهای همراه را نباید به معنای رده‌بندی اهمیت آن اطلاعات دانست.

### نکات مندرج در گزارش حسابرسی

گزارش حسابرس اساساً جایگاهی برای افشای اطلاعات مالی با اهمیت مرتبط با واحد انتفاعی نیست. اما می‌توان از آن به عنوان ابزاری برای افشای اطلاعات زیر استفاده کرد:

۱. اثر با اهمیت بکارگیری روشهای حسابداری متفاوت با روشهای پذیرفته شده حسابداری.
۲. اثر با اهمیت تغییر یک روش پذیرفته شده حسابداری به روش پذیرفته شده دیگر.
۳. اختلاف نظر حسابرس و مسئولین مالی واحد انتفاعی در مورد پذیرفته شده بودن روشهای حسابداری بکار گرفته شده توسط واحد انتفاعی.

دو نوع اول اطلاعات باید در متن گزارش حسابرس افشا شوند. تکرار افشای این قبیل اطلاعات نیز ضرورت دارد تا از گمراه نشدن استفاده کنندگان در مورد قابلیت مقایسه گزارشها (بین واحدهای انتفاعی مختلف برای یک دوره و در دوره‌های مالی مختلف یک واحد انتفاعی) اطمینان حاصل شود.

اگرچه صورتهای مالی، گزارش مدیریت محسوب می‌گردد اما حسابرس نیز به عنوان یک حسابدار عضو جامعه حسابداران رسمی، ملزم به رعایت آئین رفتار حرفه‌ای است و نمی‌تواند در موارد عدم رعایت اصول پذیرفته شده و استانداردهای حسابداری، گزارش مقبول تهیه کند.

### گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام

صورتهای مالی اساسی همراه با یادداشتهای و جداول مکمل به انضمام گزارش حسابرس (و بازرس قانونی)، گزارش مالی حسابداری را کامل می‌کند. تمامی اطلاعات مربوط و با اهمیت باید در این گزارش منظور شوند. اما درک عمق و اهمیت این اطلاعات می‌تواند از طریق تحلیل مالی مدیریت تسهیل گردد. اقلامی که با توجه به توصیه نهادهای حرفه‌ای برخی از کشورها می‌تواند در گزارش هیأت مدیره آورده شود شامل موارد زیر است:

۱. برآوردها، قضاوتها و مفروضاتی که در گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گرفته است.
۲. ابهامات با اهمیتی که در باره برآوردها و مفروضات وجود دارد.

جایگاه این قبیل اظهارات، در گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام یا در بخش بحث و تحلیل گزارشهای سالانه است. بخش بحث و تحلیل مدیریت، در شرایط ایده آل باید موارد زیر را در بر گیرد:

۱. رویدادهای غیر مالی که طی دوره مالی بر عملیات واحد انتفاعی تأثیر داشته است.
  ۲. انتظارات مربوط به آینده صنعت و اقتصاد و نقش واحد انتفاعی در ارتباط با این انتظارات.
  ۳. طرحهای رشد و توسعه و تغییر عملیات در دوره یا دوره‌های آتی.
  ۴. مبلغ و اثر مورد انتظار از انجام مخارج سرمایه‌ای جاری و آتی و فعالیتهای تحقیق و توسعه.
- رویدادهای غیر مالی و تغییرات آن، شامل تغییر خط مشی‌های اصلی مدیریت؛ بهبود یا اهمیت فن آوری در واحد انتفاعی و صنعت مربوط؛ تغییر در تقاضا برای محصولات واحد انتفاعی، تغییر در قیمت محصولات یا قیمت عوامل تولید؛ و یا رویدادهایی نظیر اعتصاب، جنگ، امور سیاسی و سوانح طبیعی است که تأثیر با اهمیتی بر عملیات آتی واحد انتفاعی دارد. چنانچه هر یک از این رویدادهای غیر مالی بتواند تأثیر با اهمیتی بر ارزیابی داراییها یا بدهیها در آخر دوره مالی و یا بر سود دوره‌های آتی داشته باشد، لازم است این تأثیر در صورتهای مالی گزارش شود و به انعکاس در گزارش هیأت مدیره موقوف نگردد. اما چون ارزیابی تأثیر بسیاری از این رویدادها مشکل است، حتی در صورت انعکاس آن در صورتهای مالی، تشریح و افشای کامل آنها در گزارش هیأت مدیره نیز کارساز می‌باشد.

افشای انتظارات مربوط به آینده و ارزیابی آن حتی از افشای رویدادهای غیر مالی نیز مشکلتر است. نظر به این که معمولاً تمایل مدیریت بر ارائه انتظارات خوش بینانه است نمی‌توان بر آن اتکا کرد. مثلاً در اغلب گزارشهای مدیریت به مجمع عمومی صاحبان سهام جمله زیر گنجانده می‌شود:

**ما اطمینان داریم که انتظارات مربوط به عملیات سود آور استمرار خواهد داشت و حتی بهبود نیز خواهد یافت.**

اظهاراتی نظیر جمله بالا بسیار مبهم است و برای پیش‌بینی آینده واحد انتفاعی مفید واقع نخواهد شد.

## خلاصه

افشای اطلاعات مالی برای استفاده کنندگان مختلف شامل دولت، اعتبار دهندگان، سرمایه گذاران و کارکنان انجام می‌پذیرد. به طور سنتی، سرمایه گذاران کانون توجه برای افشای اطلاعات مالی شرکتها بوده‌اند. زیرا، برای تصمیم‌گیریهای بهینه سرمایه گذاران و وجود بازار سرمایه با ثبات، افشای اطلاعات مالی امری حیاتی محسوب می‌شود. افشای به موقع اطلاعات مربوط معمولاً از غافلگیریهایی که کلاً دورنمای آتی واحد انتفاعی را تغییر می‌دهد، جلوگیری خواهد کرد. علاوه بر این، افشای اطلاعات مربوط، اعتماد بیشتر سرمایه گذاران را نسبت به اطلاعات مالی در دسترس جلب می‌کند. ماهیت اطلاعاتی که باید افشا شود بعضاً به ماهیت مدل‌های تصمیم‌گیری سرمایه گذاران بستگی دارد. میزان اطلاعاتی که باید افشا شود توسط ویژگی‌هایی نظیر مربوط بودن و قابلیت اعتماد تعیین می‌گردد.

افشای اطلاعات برای استفاده کنندگان می‌تواند از طرق مختلف انجام گردد. مهم‌ترین ابزار افشا، صورت‌های مالی اساسی است، اما یادداشتهای همراه، صورتها و جداول مکمل و بحث و تحلیل مالی مدیریت نیز روشهای کلیدی محسوب می‌شوند. برای تعیین روشهای مناسب افشا، تئوری جامع مورد قبول همگان موجود نیست. اما حسابداران فعالانه در جستجوی راههای بهتری برای آگاهی دادن به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می‌باشند. این جستجوهای مستمر است که حسابداری را به عنوان علمی پویا تعریف و شناسایی می‌کند.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. یکی از مواردی که افزایش آن از طریق گزارشها ضروری است، تغییرات حسابداری می‌باشد.
- الف - موارد مشروح زیر را تعریف و از یکدیگر متمایز کنید:
- (۱) تغییر حسابداری.
- (۲) اصلاح اشتباه منعکس در صورتهای مالی دوره یا دوره‌های قبل.
- ب - توجیه تغییر در اصول و روشهای حسابداری را مورد بحث قرار دهید.
- ج - تغییر روش ارزشیابی موجودیها از LIFO به روش پذیرفته شده دیگر را مورد بحث قرار دهید.
۲. در برخی موارد واحدهای انتفاعی روشهای حسابداری خود را برای اقلامی معین تغییر می‌دهند. این تغییر ممکن است به عنوان تغییر در اصول و روشهای حسابداری، تغییر برآوردها و یا تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر طبقه‌بندی شود.
- سه وضعیت مستقل و بدون ارتباط با یکدیگر ذیلاً ارائه می‌شود.

### وضعیت اول

یک واحد انتفاعی تشخیص داده است که عمر مفید برآوردی برای داراییهای ثابت بسیار طولانی است و مقابله هزینه‌ها با درآمد فروش را با مشکل مواجه می‌سازد. بنابراین، تصمیم گرفته شده است که عمر مفید داراییهای ثابت استهلاک‌پذیر به میزان ۵ سال کاهش یابد.

### وضعیت دوم

در آخر اسفند سال ۱۳۰۱ شرکت آلفا مالک ۵۱ درصد سهام شرکت بتا بوده است که در یک کشور خارجی فعالیت می‌کند. به دلیل ابهامات موجود در کشور خارجی، سرمایه‌گذاری در این شرکت فرعی به روش بهای تمام شده ثبت شده است. در فروردین سال ۱۳۰۲ مدیریت شرکت آلفا متقاعد شده که ابهامات موجود در کشور متبوع شرکت بتا

بر طرف شده است و خطر ملی شدن داراییهای آن وجود ندارد. بنابراین، در سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۰۲، شرکت آلفا صورتهای مالی تلفیقی برای دو شرکت مزبور تهیه خواهد کرد.

#### وضعیت سوم

در اول فروردین سال ۱۳۰۱ شرکت (الف) روش خط مستقیم را برای استهلاک تجهیزات کارخانه مورد قبول قرار داد. روش خط مستقیم در مورد استهلاک داراییهای تحصیل شده جدید و همچنین داراییهای قبلی که به روش نزولی مستهلاک می شده است بکار گرفته خواهد شد.

برای هر یک از وضعیتهای سه گانه مشروح بالا، مطالب مطرح شده زیر را توصیف کنید:

- الف - نوع تغییر حسابداری.
  - ب - نحوه گزارش تغییر بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری.
  - ج - اثر تغییر بر صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان.
  - د - افشای لازم در یادداشتهای همراه صورتهای مالی.
۳. برخی از شرکتها با افشای اطلاعات در سطح جامعه مخالف می باشند. تا آنجا که مقدور است استدلال لازم را برای توجیه و لزوم افشای اطلاعات ارائه کنید.
۴. به منظور درک صحیح اصول پذیرفته شده حسابداری مرتبط با گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف یک واحد انتفاعی که در استانداردهای حسابداری مطرح شده لازم است با برخی از اصطلاحات خاص آشنایی حاصل شود. بنابراین، اصطلاحات زیر را تعریف کنید:
- الف - بخش صنعت
  - ب - درآمد فروش.
  - ج - سود یا زیان عملیاتی.
  - د - داراییهای قابل تشخیص.
۵. موضوع بحث انگیزی که در گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف یک واحد انتفاعی مطرح است، تعیین قسمتهای گزارشگر می باشد.

الف - چه آزمونهایی برای تشخیص قسمتهایی که لازم است گزارش مالی تهیه کنند وجود دارد ؟  
ب - آیا آزمونی برای تعیین تعداد قسمتهایی که باید گزارش مالی تهیه کنند و تکافوی این تعداد وجود دارد ؟

## مسایل

۱. شرکت گاما یکی از شرکتهای معتبر ساختمانی و پیمانکاری است. این شرکت در سال ۱۳×۱ عملیات خود را توسعه داد و یک بانک برای اعطای وام به خریداران نیز تأسیس کرد که شرکت فرعی آن محسوب می شود.

در سالهای قبل، این نوع شرکتهای فرعی به دلیل نامتجانس بودن عملیات، مشمول بکارگیری روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه گذاری شرکت اصلی بوده اند. اما بر اساس استانداردهای جدید حسابداری، صورتهای مالی تمامی شرکتهایی که بیش از ۵۰٪ سهام آنها در مالکیت شرکت دیگر و تحت تسلط و کنترل آن می باشند باید تلفیق شود. شرکت گاما که تصور می کرد تلفیق عملیات بانک تابعه با عملیات شرکت ساختمانی موجب گمراهی استفاده کنندگان می شود، علاوه بر اطلاعات تلفیقی، اطلاعاتی را نیز که در صورت بکارگیری روش ارزش ویژه بدست می آمد به عنوان اطلاعات مکمل ارائه کرده است. ترازنامه تلفیقی شرکت گاما در آخر سال مالی (تحت شرایط تلفیق و اطلاعات مکمل) ذیلاً ارائه شده است :



ترازنامه تلفیقی - شرکت گاما  
در پایان سال مالی

(ارقام به بلیون ریال)

۱۳×۰		۱۳×۱		
تلفیق	اطلاعات مکمل	تلفیق	اطلاعات مکمل	
۱۲,۰۵۹	۹,۴۴۳	۲۱,۶۷۳	۸,۰۵۳	داراییها
				موجودی نقد
				حسابهای دریافتنی
۱۰,۱۱۷۳	-	۱۲۷,۲۴۹	-	وامهای اعطایی
۱۵۴,۷۹۱	۱۵۴,۷۹۱	۱۵۲,۹۸۷	۱۵۲,۹۸۷	قراردادهای ساختمانی
۲۶,۳۱۰	۲۳,۷۶۵	۵۸,۲۵۸	۴۱,۱۱۶	تجاری
۲۴,۶۲۶	۱۷,۸۵۳	۲۳,۴۱۲	۲۲,۳۳۱	اسناد
				موجودیها
۴۵۷,۱۲۷	۴۵۷,۱۲۷	۴۶۶,۰۵۶	۴۶۶,۰۵۶	پروژههای مسکن
۷۶,۴۵۸	۷۶,۴۵۸	۱۰۵,۵۴۵	۱۰۵,۵۴۵	زمین برای توسعه و فروش
۱۶,۴۰۸	۱۶,۴۰۸	۱۴,۷۳۶	۱۴,۷۳۶	مواد ساختمانی
				سرمایه گذاریها
۳۷,۶۹۷	۴۵,۷۵۸	۵۳,۳۷۶	۶۸,۷۰۳	سایر سرمایه گذاریهای
۷۶,۵۷۳	۷۶,۵۷۳	۷۶,۸۴۳	۷۶,۸۴۳	در شرکت (ب)
				اموال، ماشین آلات و تجهیزات
۱۳۴,۹۹۰	۱۳۳,۷۳۶	۱۱۴,۶۸۹	۱۱۲,۵۸۷	(خالص)
-	-	۵۵۳,۶۹۴	-	اسناد دریافتنی بانک تابعه
۲۹,۸۸۶	۲۶,۶۴۰	۳۲,۰۰۴	۲۷,۲۷۱	سایر داراییها و مخارج انتقالی
		(۳۸,۹۸۱)	(۳۸,۹۸۱)	سرقفلی منفی
<u>۱,۱۴۸,۰۹۸</u>	<u>۱,۰۳۸,۵۵۲</u>	<u>۱,۷۶۱,۵۴۱</u>	<u>۱,۰۵۷,۲۴۷</u>	جمع داراییها

ترازنامه تلفیقی - شرکت گاما  
در پایان سال مالی

(ارقام به بیلیون ریال)

۱۳×۰		۱۳×۱		
تلفیق	اطلاعات مکمل	تلفیق	اطلاعات مکمل	
۳۱۹,۶۹۸	۳۱۰,۹۷۷	۳۷۳,۴۲۶	۳۵۸,۱۲۹	بدهیها و حقوق صاحبان سهام
-	-	۵۸۸,۱۰۵	-	حسابهای پرداختی
۱۴۴,۱۰۰	۴۴,۱۰۰	۲۰۰,۰۶۸	۱۰۰,۲۶۵	سپرده نزد بانک تابعه
۱۱۹,۱۴۴	۱۱۹,۱۴۴	۱۱۹,۱۶۲	۱۱۹,۱۶۲	اسناد پرداختی
۵۹,۷۱۸	۵۹,۷۱۸	۲۱,۰۳۰	۲۱,۰۳۰	بدهیهای بلند مدت (قرضه)
۱۴۰,۵۹۲	۱۳۹,۷۶۷	۷۵,۵۷۶	۷۴,۴۸۷	سایر بدهیهای بلند مدت
				مالیات انتقالی به دوره‌های آتی
				حقوق صاحبان سهام
۳,۷۶۲	۳,۷۶۲	۳,۶۱۷	۳,۶۱۷	سهام عادی به ارزش اسمی
-	-	۲۰۵	۲۰۵	صرف سهام عادی
۳۶۱,۰۸۴	۳۶۱,۰۸۴	۳۸۰,۳۵۲	۳۸۰,۳۵۲	سود انباشته
<u>۱,۱۴۸,۰۹۸</u>	<u>۱,۰۳۸,۵۵۲</u>	<u>۱,۷۶۱,۵۴۱</u>	<u>۱,۰۵۷,۲۴۷</u>	جمع بدهیها و حقوق صاحبان سهام

مطلوبست :

- الف - بیان این که چرا مدیریت شرکت گاما اطلاعات اضافی مکمل را افشا کرده است .
- ب - پاسخ این که آیا اطلاعات مکمل به نظر شما مفید یا گمراه کننده است ؟
- ج - آیا به نظر شما مدیریت مجاز به افشای اطلاعات اضافی نظیر اطلاعات مکمل بالا می‌باشد ؟
- د - آیا شرکتهای اتومبیل سازی که مؤسسات اعتباری تابعه ، مشابه بانک مورد نظر در مسئله بالا ، دارند نیز ملزم یا مجاز به ارائه اطلاعات اضافی می‌باشند ؟
- ۲ . شرکت آلفا یکی از تولید کنندگان عمده تجهیزات پزشکی است که قسمتهای مختلف آن در پنج رشته گوناگون فعالیت می‌کنند . صورت سود و زیان تلفیقی این شرکت برای سالهای ۱۳×۰ ، ۱۳×۱ و ۱۳×۲ در جدول شماره ( ۱ - ۱۸ ) و صورت سود و زیان هر یک از قسمتهای متشکله در سالهای مزبور در جدول شماره ( ۲ - ۱۸ ) ارائه شده است . صورت اخیر ، بر اساس استاندارد حسابداری مربوط به گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف یک شرکت تهیه شده و تمامی مبالغ آن بر حسب میلیارد ریال است .

صورت سود و زیان تلفیقی شرکت آلفا		
برای سالهای منتهی به ۲۹ اسفند		
<u>۱۳×۰</u>	<u>۱۳×۱</u>	<u>۱۳×۲</u>
		عملیات
۵,۴۳۸	۶,۱۳۸	۶,۵۹۹
		درآمد فروش (خالص)
		هزینه‌ها
۳,۰۰۹	۳,۳۴۰	۳,۶۲۳
		بهای تمام شده کالای فروش رفته
۱,۱۴۲	۱,۳۵۶	۱,۴۲۶
		هزینه‌های اداری و فروش
۳۴۰	۳۹۲	۳۷۹
		هزینه‌های تحقیق و توسعه
-	۳۵۲	۱۱۶
		هزینه‌های تحقیق و توسعه در جریان
-	-	۱۳۱
		سایر هزینه‌های تجدید سازمان
-	-	۱۷۸
		جرایم حقوقی
۱۰۳	۱۶۳	۱۶۱
		هزینه سود تضمین شده
۳۶	۴۵	۵۲
		استهلاک سرففلی
۱۵	(۳۳)	(۱۶)
		سایر درآمدها و هزینه‌ها
<u>۴,۶۴۵</u>	<u>۵,۶۱۵</u>	<u>۶,۰۵۰</u>
		جمع هزینه‌ها
۷۹۳	۵۲۳	۵۴۹
		سود حاصل از عملیات مستمر قبل از مالیات
۲۱۸	۲۲۳	۲۳۴
		هزینه مالیات بر درآمد
<u>۵۷۵</u>	<u>۳۰۰</u>	<u>۳۱۵</u>
		سود عملیات مستمر
۹۴	-	-
		عملیات متوقف شده
<u>۶۶۹</u>	<u>۳۰۰</u>	<u>۳۱۵</u>
		سود خالص

جدول (۱-۱۸)

صورت سود و زیان قسمتهای مختلف شرکت آفا  
برای سالهای منتهی به ۲۹ اسفند

سیستمهای I.V. گردش خون

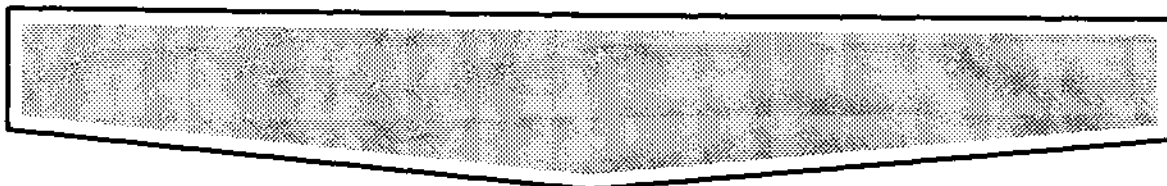
جمع	سایر بخشها	قلب و عروق	گوارش	گردش خون	سیستمهای I.V. اسفند
۶,۵۹۹	-	۸۹۴	۱,۵۳۰	۱,۸۶۱	۲,۳۱۴
۴۲۶	۴۳	۶۴	۸۱	۱۰۱	۱۳۷
۵۴۹	(۷۴۸)	۱۶۴	۳۴۹	۳۹۶	۳۸۸
۱۰,۰۸۵	۲,۹۶۲	۸۳۶	۱,۳۶۰	۲,۶۴۲	۲,۲۸۵
-	-	-	-	-	-
۶,۱۳۸	-	۸۷۹	۱,۳۸۴	۱,۷۶۵	۲,۱۱۰
۳۹۸	۴۰	۶۵	۶۷	۹۸	۱۲۸
۵۲۳	(۶۷۳)	۱۵۳	۳۳۹	۳۷۵	۳۲۹
۸,۷۰۷	۲,۵۵۴	۸۵۶	۱,۰۵۵	۲,۳۰۵	۱,۹۳۷
۴۹۶	۱۸	۵۲	۱۰۰	۱۹۱	۱۳۵
۵,۴۳۸	-	۸۵۵	۱,۳۴۳	۱,۲۸۴	۱,۹۵۶
۳۴۸	۵۳	۶۳	۶۵	۴۹	۱۱۸
۷۹۳	(۲۲۲)	۱۵۳	۳۳۲	۲۵۰	۲۸۰
۷,۵۹۶	۲,۹۳۶	۷۷۶	۹۸۷	۱,۱۰۳	۱,۷۹۴
۳۹۸	۲۱	۴۹	۱۰۶	۹۲	۱۳۰

جدول (۲-۱۸)

مطلوب است :

- الف - ارزیابی رشد شرکت آلفا به طور کلی و همچنین رشد قسمتهای مختلف آن در دوره ۳ ساله مورد بررسی
- ب - تعیین سایر اطلاعات اضافی مربوط به قسمتهای مختلف این شرکت .
- ج - تشریح فواید تفکیک اطلاعات عملیاتی بر حسب قسمتهای مختلف .
- د - تعیین هزینه اضافی اجرای استاندارد مربوط به گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف توسط شرکت آلفا .

## فصل نوزدهم



### مباحث مطروحه در حسابداری بین‌المللی

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- تبدیل صورتهای مالی عملیات در کشورهای خارجی .
- تفاوتهای حسابداری در کشورهای مختلف .
- یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی .

## مقدمه

تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی در ۲۵ سال گذشته با سرعت فوق‌العاده زیادی توسعه یافته است. مثلاً صادرات کالاهای کشور آمریکا در فاصله ۱۹۶۰ تا ۱۹۹۷ میلادی از مبلغ ۱۹/۶ میلیارد دلار به مبلغ ۹۳۷/۶ میلیارد دلار افزایش یافته است. در همین فاصله زمانی، واردات کالای کشور مزبور از مبلغ ۱۵ میلیارد دلار به مبلغ ۱۰۴۷/۸ میلیارد دلار افزایش یافته است<sup>(۱)</sup>. به موازات افزایش صادرات و واردات، سرمایه‌گذاری شرکت‌های آمریکایی در سایر کشورها و سرمایه‌گذاری کشورهای خارجی در آمریکا نیز در دوره مورد بحث به نحو چشمگیری توسعه یافته است. اوراق بهادار شرکت‌های خارجی که برای مبادله در بورس نیویورک عرضه شده نیز از تعداد ۶۷ شرکت در سال ۱۹۸۷ به ۳۹۴ شرکت در سال ۱۹۹۹ افزایش یافته است. ارقام و آمار ارائه شده بالا نشانگر اهمیت تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی و تأثیر آن بر حسابداری و گزارشگری مالی است.

در این فصل ابتدا مسئله تبدیل ارز و صورتهای مالی شرکت‌های فرعی فعال در کشورهای خارجی مورد بررسی قرار می‌گیرد. بخش دوم این فصل نیز شامل مروری بر سیاست‌گذاری و تدوین استانداردهای حسابداری در کشورهای پیشرفته صنعتی به ویژه در گروه انگلیسی - آمریکایی و اتحادیه اروپایی می‌باشد. در این بخش همچنین عوامل متأثر از شرایط اجتماعی - فرهنگی که در فرایند هماهنگ سازی استانداردها در سطح جهان مؤثر است نیز بررسی می‌شود. در بخش آخر فصل نیز کوشش‌های انجام شده توسط مجامع بین‌المللی، از جمله سازمان‌های بین‌المللی حسابداری و گروه‌های اقتصادی منطقه‌ای تشریح می‌شود.

### تبدیل صورتهای مالی عملیات در کشورهای خارجی

برای تبدیل صورتهای مالی مربوط به عملیات شرکت‌های فرعی فعال در کشورهای خارجی، استانداردهای مختلفی توسط مجامع حرفه‌ای برخی از کشورهای صنعتی تدوین شده است. مباحث مطرحه در این استانداردها، چگونگی گزارش عملیات شرکت‌های فرعی خارج از کشور در صورتهای مالی تلفیقی و تبدیل پول رایج در آن کشورها به پول ملی شرکت اصلی می‌باشد. بنابراین، نرخ تبدیل ارز و نوسانهای آن، عاملی با اهمیت و تأثیرگذار است.

چه عواملی نرخ تبدیل بین پولهای رایج در کشورهای مختلف را تعیین می‌کنند؟ نرخهای تبدیل ارز معمولاً منتج از دو عامل می‌باشند: (۱) نرخهای اسمی سود تضمین شده (بهره) در کشورهای مختلف که از نرخ تورم مورد انتظار متأثر است و (۲) نسبت قیمت‌های نسبی سبد کالا و خدمات در دو کشور معین که از تقسیم سطح قیمت‌های این کشورها بر یکدیگر بدست می‌آید. ثابت نبودن نرخ تورم و قدرت خرید در کشورهای مختلف موجب نوسان نرخ تبدیل ارز و در نهایت منتج به ایجاد مبالغ معتدله سود (زیان) ناشی از تسعیر ارز می‌شود. بنابراین، انتخاب نرخ تبدیل ارز و نحوه برخورد با سود (زیان) حاصل از تسعیر، سؤالات اساسی مطروحه در این مبحث می‌باشند.

برای تبدیل صورتهای مالی شرکتهای فرعی فعال در کشورهای خارج، دو رویکرد اصلی مطرح شده است. در رویکرد اول، کانون توجه پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی است و فرض بر این است که عملیات شرکت فرعی خارجی بر اساس این پول ثبت و گزارش می‌شود. به بیان دیگر، داراییها، بدهیها، درآمد فروش و هزینه‌ها بر مبنای پول رایج در کشور شرکت اصلی گزارش می‌گردد.

در رویکرد دوم، فرض بر این است که عملیات شرکت فرعی بر مبنای پول رایج در کشور خارجی رخ داده و تأثیری بر پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی نداشته است. بنابراین، داراییها، بدهیها، درآمد فروش و هزینه‌ها بر اساس پول خارجی اندازه‌گیری اما از لحاظ مقاصد گزارشگری به پول کشور متبوع شرکت اصلی تبدیل می‌شود. نتیجه‌ای که از پیروی رویکرد دوم حاصل می‌شود این است که تغییرات نرخ تبدیل ارز تأثیری بر عملیات یا گردش وجوه نقد ندارد مگر این که داراییهای خالص شرکت فرعی مورد مبادله قرار گیرد. بنابراین، مادام که داراییهای خالص مبادله نشده است، اثر تغییر نرخ تبدیل ارز در صورت سود و زیان گزارش نمی‌شود.

8 # SFAS و استانداردهای ماقبل آن، با رویکرد اول مطروحه بالا هماهنگ بوده است. در این استاندارد بکارگیری روش موقتی<sup>(۱)</sup> برای تبدیل صورتهای مالی توصیه شده است<sup>(۲)</sup>. در این روش، تمامی اقلام ترازنامه که بر مبنای ارزشهای جاری یا آتی گزارش شده‌اند با استفاده از نرخ جاری تبدیل ارز و اقلامی که بر مبنای قیمت‌های گذشته گزارش شده‌اند با استفاده از نرخ تبدیل در زمان تحصیل آن اقلام تسعیر می‌شوند. اقلام صورت سود و زیان نیز بر مبنای نرخ متوسط تبدیل ارز در دوره مورد گزارش تسعیر می‌گردند. تفاوت‌های حاصل از تسعیر بر مبنای نرخهای تبدیل نیز به عنوان سود (زیان) تسعیر اقلام ارزی در صورت سود و زیان گزارش می‌شوند.

(۱) Temporal method

(۲) برای کتب اطلاعات بیشتر در این زمینه به کتاب حسابداری پیشرفته - جلد دوم نشریه شماره ۱۴۴ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی - سازمان حسابرسی مراجعه شود.



بر اثر انتقادهای زیادی که به استاندارد شماره ۸ وارد شد و همچنین نتایجی که از تحقیقات متعدد بدست آمد، SFAS # 52 جایگزین آن گردید. در این استاندارد که تفاوت قابل ملاحظه‌ای با استاندارد قبل دارد، به جای پیروی از رویکرد اول، بکارگیری پول عملیاتی<sup>(۱)</sup> توصیه شده است. پول عملیاتی نیز پول رایج در کشور متبوع شرکت فرعی خارجی است که دریافتها و پرداختهای آن بر حسب آن پول انجام می‌شود. سود شرکت فرعی که بر حسب پول عملیاتی محاسبه می‌شود نیز بر مبنای نرخ متوسط تسعیر ارز طی دوره مالی به پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی تبدیل می‌گردد. در پایان دوره مالی، تمامی اقلام ترازنامه شرکت فرعی، بر مبنای نرخ جاری ارز در آخر دوره تسعیر و بر اساس پول عملیاتی شرکت اصلی بیان می‌شوند. هر گونه تعدیل ناشی از نوسان نرخ تسعیر نیز به جای گزارش به عنوان سود (زیان) غیر عملیاتی، به عنوان جزئی جداگانه در حقوق صاحبان سهام منعکس می‌گردد. این نحوه عمل، قبل از انتشار استاندارد مربوط به سود جامع، موجب از دست رفتن همبستگی بین صورتهای مالی<sup>(۲)</sup> می‌شد.

### تفاوتهای حسابداری در کشورهای مختلف

همان گونه در کشورهای مختلف به زبانهای متفاوت گفتگو می‌شود، سیستمهای حسابداری نیز در کشورهای مختلف با یکدیگر تفاوت دارند. در این بخش ابتدا برخی از دلایل تفاوت میان سیستمهای حسابداری کشورها بررسی می‌شود. اگرچه این بررسی شامل تمامی کشورها و سیستمهای حسابداری مربوط نمی‌شود اما جوامع تأثیر گذار بر رویکردهای حسابداری را در بر می‌گیرد. پس از این مبحث، کوششهایی که در جهت یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری به عمل آمده است یا به عمل خواهد آمد مد نظر قرار می‌گیرد. به بیان دیگر، هدف از این کوششها این است که استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی در کشورهای مختلف، تا حدی که امکان دارد شبیه و یکنواخت شود.

به‌طور کلی در کشورهای صنعتی جهان، دو مدل گزارشگری مالی توسعه و تکامل یافته است. یکی مدل انگلیسی - آمریکایی است که<sup>(۳)</sup>، یک حرفه حسابداری قدرتمند را در بر می‌گیرد و تا حدی نقش دولت را محدود می‌کند، اهمیت زیادی برای بورس اوراق بهادار و جذب سرمایه قایل است و بر ارائه مطلوب صورتهای مالی حسابرسی شده تأکید دارد. منظور از ارائه مطلوب صورتهای مالی نیز اعمال

(۱) Functional currency

(۲) Non Articulation

(۳) The Anglo-American method

قضاوت حرفه‌ای به نحوی است که صورتهای مالی را ابزاری مفید برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری بسازد. این دیدگاه در مقابل دیدگاهی دیگر که **مدل اروپایی**<sup>(۱)</sup> است و هدف گزارشگری مالی را صرفاً رعایت قوانین و مقررات مصوب و ارائه صورتهای مالی منطبق با آن می‌داند قرار می‌گیرد. به بیان دیگر، در ارائه مطلوب صورتهای مالی، محتوای اقتصادی اطلاعات مورد تأکید است در حالی که در مدل اروپایی، شکل قانونی از اهمیت بیشتری برخوردار می‌باشد.

**در مدل اروپایی**، نقش جامعه حرفه‌ای حسابداری نسبتاً ضعیف است، نفوذ دولت بر قواعد حسابداری بسیار و تأکید اصلی بر هدف وصول مالیات و حفظ منافع اعتبار دهندگان و سایر طلبکاران است. نتیجه بکارگیری این مدل، با اهمیت شدن تأمین مالی از طریق بانکهای عمده به جای جذب سرمایه از طریق بورس اوراق بهادار بوده است. بین این دو مدل اصلی، تمایزهای با اهمیت و سمت و سوی تغییرات آتی مشهود می‌باشد.

### مدل انگلیسی - آمریکایی

همان طور که عنوان بالا نشان می‌دهد، این گروه‌بندی شامل انگلستان، ویلز، اسکاتلند، ایرلند بسیاری از کشورهای مشترک‌المنافع انگلیس، و ایالات متحده آمریکا می‌باشد.

#### انگلستان و کشورهای مشترک‌المنافع

ریشه‌های حسابداری در انگلستان بسیار عمیق است. قدیمی‌ترین جوامع حرفه‌ای حسابداری در اواسط قرن نوزدهم در این کشور تأسیس شده است. اما زیربنای حسابداری انگلستان شامل قوانین **مختلف شرکتهاست**<sup>(۲)</sup> که از سال ۱۸۴۴ میلادی شروع و تا سال ۱۹۸۹ ادامه داشته است. قبل از سال ۱۹۸۱، قوانین شرکتهای غالباً افشای اطلاعات مالی را مورد تأکید قرار داده است. اما در قوانینی که از سال ۱۹۸۱ شروع شده، قوانین قبلی شرکتهای با یکدیگر تلفیق و علاوه بر آن، رهنمودهای اتحادیه اروپایی نیز لحاظ شده‌اند. در کشور انگلستان، سازمانی مشابه کمیسیون اوراق بهادار (SEC) آمریکا وجود ندارد. حرفه حسابداری در انگلستان متشکل از شش سازمان اصلی است. این سازمانها عبارتند از:

---

The Continental Model (۱)

Companies Acts (۲)

- انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز<sup>(۱)</sup>.
- انجمن حسابداران خبره اسکاتلند.
- انجمن حسابداران خبره ایرلند
- انجمن حسابداران رسمی<sup>(۲)</sup>.
- انجمن حسابداران مدیریت و حسابداران صنعتی.
- انجمن خبره مدیریت مالی دولتی و حسابداری<sup>(۳)</sup>.

نکته جالب توجه این است که انجمن حسابداران خبره ایرلند، پس از جدایی ایرلند نیز کماکان ایرلند شمالی و جمهوری ایرلند را در بر می‌گیرد. قبل از سال ۱۹۷۰ میلادی، سازمان مسئول تدوین استاندارد در کشور انگلستان وجود نداشت اما موارد تخلفهای مالی متعددی که در دهه ۱۹۶۰ در این کشور رخ داد، موجب بررسی امکان اعمال نظارت دولت بر استانداردهای حسابداری گردید.

اولین سازمان تدوین کننده استاندارد در سال ۱۹۷۰ میلادی تحت عنوان "کمیته راهبری استانداردهای حسابداری"<sup>(۴)</sup> توسط انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز تشکیل شد. استانداردهای تدوین شده در این کمیته در صورتی قابلیت اجرا می‌یافت که توسط شش سازمان ذکر شده در بالا به تصویب می‌رسید. این کمیته بیشتر به هیأت اصول حسابداری (APB) در کشور آمریکا شباهت داشت. در سال ۱۹۹۰ میلادی، هیأت استانداردهای حسابداری<sup>(۵)</sup> جایگزین کمیته مذکور در بالا شد. این هیأت مشابه هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در آمریکا است و متشکل از اعضای تمام وقت می‌باشد. استانداردهای تصویب شده توسط این هیأت لازم‌الاجراست و نیازی به تصویب سازمانهای حرفه‌ای دیگر ندارد. اگر چه استانداردهای تصویب شده در انگلستان تا حدودی متأثر از استانداردهای حسابداری در آمریکا است اما تعامل آن با روشهای مطروحه در اتحادیه اروپایی نیز حایز اهمیت است. سازمانهای تدوین کننده استاندارد در کشورهای مشترک المنافع انگلیس نیز کم و بیش تحت تأثیر مدل حسابداری این کشور قرار دارند.

## آمریکا

اگرچه سازمانهای حرفه‌ای حسابداری آمریکا به قدمت سازمانهای هم‌تای خود در انگلستان نمی‌باشد اما، تأثیر و نفوذ قابل ملاحظه‌ای بر تکامل تدریجی حسابداری در نقاط مختلف دنیا داشته‌اند. در

(۱) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.

(۲) The Association of Certified Accountants

(۳) The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy

(۴) Accounting Standards Steering Committee (ASSC)

(۵) Accounting Standard Board (ASB)

این کشور برای اولین بار مبانی نظری قابل قبولی برای حسابداری تدوین شد که توسط برخی از کشورهای دیگری که از مدل انگلیسی آمریکایی پیروی می‌کنند و همچنین کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری پذیرفته شد.

#### کانادا

در کشور کانادا، نظیر برخی از کشورهای دیگر عضو جامعه مشترک‌المنافع، بدو از رهنمودهای گزارشگری مالی انگلستان پیروی می‌شد اما با گذشت زمان، حرفه حسابداری از رویکرد حسابداری آمریکا نیز تأثیرپذیر بوده است. در سال ۱۹۷۳ میلادی، دو گروه با اهمیت با عناوین کمیته استانداردهای حسابرسی و کمیته تحقیقات حسابداری سازماندهی شد. پیشنهادهای رهنمودهای این کمیته در نشریات "انجمن حسابداران خبره کانادا"<sup>(۱)</sup> انتشار می‌یابد. رهنمودهای این انجمن (CICA) شباهت زیادی با استانداردهای حسابداری آمریکا دارد. دو کمیته مورد بحث، نظریات و رهنمودهای خود را بدو در اختیار صاحب‌نظران و سازمانهای ذیربط می‌گذارد تا از پیشنهادها سازنده آنان استفاده کنند. تصویب استانداردها نیز مستلزم رای مثبت دو سوم اعضاء می‌باشد.

#### استرالیا

وضعیت تدوین استانداردهای حسابداری در کشور استرالیا نسبتاً پیچیده است. اگرچه تا حدود زیادی بر قوانین شرکتهای انگلستان اتکا می‌شود اما ایالات مختلف این کشور نیز قوانین خاص خود را دارند. در این قوانین بیشتر بر افشای اطلاعات تأکید می‌شود و قواعد اندازه‌گیری در قانون توجه قرار ندارد. ضمن این که قوانین شرکتهای ایالات نیز در تمامی موارد هماهنگ با یکدیگر نمی‌باشند. در سال ۱۹۸۷ میلادی، با تصویب قانون فدرال شرکتهای، نهایتاً به توافق و هماهنگی میان قوانین ایالات دست یافتند.

در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری نیز دوگانگی وجود دارد. دو سازمان اصلی با عناوین "انجمن حسابداران خبره استرالیا" و "جامعه حسابداران استرالیا" در زمینه استانداردهای حسابداری فعالیت می‌کنند. تا سال ۱۹۶۶ میلادی، هر یک از سازمانهای بالا، بیانیه‌های خود را مستقلاً منتشر می‌کردند. اما در این تاریخ، این دو سازمان مشترکاً "بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا"<sup>(۲)</sup> را بنیان‌گذاری کردند. این بنیاد مسئولیت تهیه پیش‌نویس و تدوین استانداردهای حسابداری را عهده‌دار است. این استانداردها با عنوان استانداردهای حسابداری استرالیا مورد اشاره قرار

The Canadian Institute of Chartered Accountants (AICCA) (۱)  
Australian Accountancy Research Foundation (AARF). (۲)

می‌گیرد. بالاخره در سال ۱۹۹۱ میلادی، سازمانهای مختلف تدوین استاندارد ادغام و "هیأت استانداردهای حسابداری استرالیا"<sup>(۱)</sup> تشکیل گردید. اما رویکرد جدید در این کشور، بر ایجاد سازمان سیاستگذار حسابداری نظیر FASB در آمریکا و با استقلال بیشتر تأکید دارد.

### سایر کشورها

دو کشور نسبتاً کوچک یعنی زلاند نو و هلند نیز از لحاظ توسعه حسابداری جالب توجه می‌باشند. اگرچه کشور هلند به قاره اروپا تعلق دارد اما از لحاظ حسابداری تا حدود زیادی از مدل انگلیسی - آمریکایی پیروی می‌کند. در این کشور نیز قانون شرکتها و همچنین حرفه حسابداری نقش با اهمیتی را ایفا می‌کند. جامعه دانشگاهی این کشور نیز نفوذ با اهمیتی بر گزارشگری مالی داشته است. جامعه حسابداری این کشور در گزارشگری بر مبنای ارزشهای جاری نیز پیشگام بوده است.

کشور زلاند نو نیز از مدل حسابداری انگلیسی - آمریکایی تبعیت می‌کند. در این کشور، سیاستگذاری حسابداری و تدوین استانداردهای مربوط در حیطه مسئولیت بخش خصوصی است. جامعه حرفه‌ای حسابداری در کشور زلاند نو، "جامعه حسابداران زلاند نو"<sup>(۲)</sup> نام دارد. در سال ۱۹۷۳ میلادی، شورای جامعه حسابداران زلاند نو، انتشار یک رشته از بیانیه‌های مربوط به روشهای استاندارد حسابداری را شروع کرد. بالاخره در سال ۱۹۹۱ میلادی، تأسیس "هیأت استانداردهای حسابداری"<sup>(۳)</sup> مشابه FASB پیشنهاد شد و به تصویب رسید. آخرین پیشنهاد در زمینه سیاستگذاری حسابداری مبنی بر ترکیب سازمانهای مسئول تدوین استاندارد در کشورهای زلاند نو و استرالیا بوده است.

### مدل اروپایی

کشورهایی که از مدل اروپایی حسابداری تبعیت می‌کنند نوعاً کشورهای اروپای غربی نظیر فرانسه و آلمان می‌باشند، اگرچه کشور ژاپن نیز از همین مدل حسابداری پیروی می‌کند. کشورهای شرق اروپا (بلوک شوروی سابق) که از لحاظ حسابداری در مراحل بسیار ابتدایی قرار دارند در این بخش مورد بررسی قرار نمی‌گیرند.

(۱) Australian Accounting Standard Board

(۲) New Zealand Society of Accountants (NZSA)

(۳) Accounting Standard Board

## فرانسه

کشور فرانسه به یک سیستم ملی یکنواخت حسابداری بسیار نزدیک است. رویکرد حسابداری در این کشور شامل یک رشته سرفصل ملی حساب، بیان و توصیف اصطلاحات فنی و شرح حسابهایی است که بدهکار یا بستانکار می‌شوند. قانون تجارت و قوانین مالیاتی این کشور نفوذ و تأثیر با اهمیتی بر حسابداری و گزارشگری مالی داشته است.

مدل حسابداری فرانسه مثال بسیار مناسبی برای مدل اروپایی حسابداری محسوب می‌شود. جامعه حرفه‌ای حسابداری در این کشور، نسبتاً کوچک وضعیف است. لذا بیشترین تأثیر بر حسابداری فرانسه از ناحیه دولت مرکزی و اتحادیه اروپایی است.

## آلمان

مثال دیگر برای مدل اروپایی، کشور آلمان است. بانکهای آلمان در مقایسه با همتهای انگلیسی و آمریکایی خود، منابع تأمین مالی با اهمیتی برای شرکتهای و مؤسسات انتقاعی محسوب می‌شوند. سیاستگذاری و تدوین استانداردهای حسابداری یا اصول پذیرفته شده حسابداری، آن‌طور که در انگلستان و آمریکا مرسوم است در کشور آلمان وجود ندارد. فعالیتهای حرفه‌ای حسابداری نیز بیشتر با وظیفه حسابرسی مرتبط است.

اما در سال ۱۹۶۵، قانون شرکتهای سهامی به سمت رویکرد انگلیسی - آمریکایی متمایل شد و افشای بیشتر اطلاعات و همچنین میزان محدودی از تلفیق را در شرکتهای سهامی بزرگ خواستار گردید. اما به‌طور کلی حسابداری کشور آلمان کماکان بر مدل اروپایی مبتنی می‌باشد. در سال ۱۹۸۵ میلادی، از طریق قانون جامع حسابداری، رهنمودهای اتحادیه اروپایی نیز در سیستم حسابداری آلمان ملحوظ گردید.

علیرغم باقی ماندن حسابداری آلمان در مدل اروپایی، علایمی دال بر تمایل به سمت مدل انگلیسی - آمریکایی دیده می‌شود. شرکتهای سهامی بیشتری که فعالیتهایی در کشورهای خارج دارند، صورت سود و زیان قسمتهای تابعه و مبالغ سرمایه‌گذاری خود را گزارش می‌کنند. علاوه بر این، شرکتهای بیشتری صورت گردش وجوه نقد تهیه می‌کنند اگرچه این امر الزامی نیست. از لحاظ تهیه صورتهای مالی تلفیقی نیز دیدگاههای جدیدتری مطرح شده است.

## ژاپن

کشور ژاپن، مثال خاصی از مدل اروپایی است. از زمان جنگ دوم جهانی، اقتصاد ژاپن تحت تسلط غیر رسمی گروه مقتدری از واحدهای انتفاعی صنعتی بزرگ قرار داشته است. در درون این اقتصاد مبتنی بر مدل رقابت چند جانبه<sup>(۱)</sup>، حرفه حسابداری ژاپن نقش بسیار کم رنگی را ایفا کرده است. اما دولت این کشور نقش مسلطی را در عرصه حسابداری داشته است. اولین قوانینی که بر حسابداری تأثیر داشته، در اواخر قرن نوزدهم با استفاده از مدل فرانسه و آلمان تدوین شده است. با اهمیت‌ترین نفوذ بر حسابداری ژاپن نیز از طریق قوانین مالیاتی اعمال گردیده است. در حسابداری ژاپن، به جای تأکید بر صورت سود و زیان، ترازنامه کانون توجه است که خود مبین اهمیت بیشتری است که به حمایت از اعتبار دهندگان در مقایسه با ارائه اطلاعات به سرمایه‌گذاران داده شده است. تأمین مالی از طریق استقراض از سیستم بانکی ژاپن اهمیت بیشتری را نسبت به تأمین مالی از طریق عرضه سهام دارد.

پس از جنگ دوم جهانی، وضع قانون اوراق بهادار در کشور ژاپن که بر قوانین مشابه در کشور آمریکا مبتنی است، اولین علامت از نفوذ با اهمیت کشور اخیر بر حسابداری ژاپن محسوب می‌شود. اما در دهه‌های اخیر، سیستم حسابداری ژاپن به سمت مدل انگلیسی - آمریکایی متمایل شده است. شرکت‌های چند ملیتی ژاپن، گامهایی را به سوی تهیه صورتهای مالی تلفیقی (مشابه # 94 SFAS) برداشته‌اند.

### خلاصه‌ای از تفاوت‌های حسابداری در کشورهای مختلف

بررسی اجمالی مدل‌های حسابداری انگلیسی - آمریکایی و اروپایی نشان می‌دهد که تفاوت‌های اصلی حسابداری و گزارشگری مالی، بر اثر تفاوت‌های این مدل‌ها و گروه‌های زیر مجموعه هر یک از مدل‌ها به وجود آمده است. عوامل کلیدی موجد تفاوت حسابداری با نوع بازارهای مالی مبتنی بر سرمایه (با سرمایه‌گذاری بلند مدت سرمایه‌گذاران منفرد و مؤسسات سرمایه‌گذاری) و بازارهای مالی مبتنی بر اعطای وام (با تأمین وجوه بلند مدت از طرف دولت و یا مؤسسات مالی دیگر) بستگی دارد. در بازارهای مالی نوع اول، گزارشگری مالی به تأمین اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه توجه دارد در حالی که در بازارهای نوع دوم، حمایت از اعتبار دهندگان نیروی قویتری به شمار می‌آید. نکته حایز اهمیت دیگر تقسیم‌بندی بین بخش خصوصی و ارگانهای دولتی در فرایند

Oligopoly (۱)

سیاستگذاری حسابداری و تدوین استانداردهای مربوط و همچنین تشریح مساعی حرفه حسابداری در این فرایند است.

علاوه بر این، گزارشگری مالی بر سیستم حقوقی هر کشور مبتنی می‌باشد. مثلاً در کشور انگلستان، قوانین شرکتها نقش مسلط را بر حسابداری دارد و در نتیجه، تصویب صورتهای مالی حسابرسی شده توسط سهامداران الزامی است و انتخاب حسابرسان نیز توسط سهامداران صورت می‌گیرد. اما در کشورهای قاره اروپا، مثلاً فرانسه و آلمان، رعایت قوانین مالیاتی عامل تعیین کننده به شمار می‌آید.

## یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی

توسعه حمل و نقل و ارتباطات، موجب نزدیکی نقاط مختلف جهان به نحوی شده است که اصطلاح "دهکده جهانی"<sup>(۱)</sup> به آن اطلاق می‌گردد. از انتهای جنگ دوم جهانی تا کنون، در تجارت بین‌الملل و سایر اشکال اتکای متقابل بین کشورها چنان رشدی پیدا شده که بر جوانب مختلف زندگی بشر تأثیر با اهمیتی گذاشته است. در تجارت نیز وضعیتهای خاصی پدیدار شده که یکنواختی استانداردهای حسابداری را در کشورهای مختلف، به ذهن متبادر کرده است. یکنواختی، به میزان هماهنگی یا شباهت میان مجموعه‌های مختلف استانداردهای ملی حسابداری و روشها و شکل گزارشگری مالی اشاره دارد.

یکی از دلایل تمایل به یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری، بالا رفتن اهمیت شرکتهای چند ملیتی<sup>(۲)</sup> است. شباهت کلی استانداردها و روشهای حسابداری، به امر هماهنگ کردن عملیات قسمتهای مختلف شرکتهای چند ملیتی کمک می‌کند. به ویژه، در صورت یکنواختی استانداردها و روشهای حسابداری بکار گرفته شده توسط قسمتهای مختلف و شرکتهای اقماری، تهیه صورتهای مالی ترکیبی و تلفیقی به مراتب آسانتر خواهد شد. در کنار ایجاد شرکتهای چند ملیتی، حرفه حسابداری نیز به سوی بین‌المللی شدن حرکت کرده است. بسیاری از مؤسسات حسابرسی، شعب مختلفی در نقاط مختلف دنیا دارند و هر چه یکنواختی استانداردها و روشهای حسابداری بیشتر باشد، انجام وظیفه حسابرسی آسانتر خواهد شد. بالاخره، تأمین مالی فراسوی مرزهای ملی افزایش یافته است و اوراق بهادار کشورهای مختلف در بورسهای عمده جهان مورد مبادله قرار می‌گیرد. "سازمان جهانی کمیسیون اوراق بهادار"<sup>(۳)</sup> نیز به طور فعال در جهت یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری فعالیت می‌کند. به طور خلاصه، یکنواختی استانداردها و روشهای حسابداری، هماهنگی و کارآیی را افزایش می‌دهد.

(۱) Global village

(۲) Multinational firms

(۳) The International Organization of Securities Commissions (IOSCO)



تحقیقات بسیاری برای اندازه‌گیری پیشرفت در امر یکنواختی انجام گرفته است. برخی از این تحقیقات، پیشرفتهای کم و بیشی را در یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری مشاهده و استنتاج کرده‌اند اگرچه به‌طور کلی سرعت این کار اندک بوده است. اما با وجود "کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری"<sup>(۱)</sup> سرعت نزدیک شدن به یکنواختی افزایش یافته است.

اگرچه انتظار می‌رود که سرعت یکنواختی ادامه یابد اما مشکلات و موانعی نیز در سر راه این کار وجود دارد. مثلاً در کشورهای آلمان و فرانسه این باور وجود دارد که منظور از یکنواختی، تحمیل استانداردهای حسابداری آمریکا بر سایر کشورهای جهان است. در نتیجه، در این کشورها به دنبال بکارگیری مدل دوگانه‌ای هستند که در تهیه صورتهای مالی تلفیقی از استانداردهای یکنواخت بین‌المللی استفاده شود اما در صورتهای مالی ملی از مدل اروپایی حسابداری پیروی گردد. مبحث یکنواختی استانداردهای حسابداری تا حدود زیادی به فعالیتهای کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری از یک سو و فعالیتهای اتحادیه اروپایی از سوی دیگر ارتباط دارد که ذیلاً مورد بحث قرار می‌گیرد.

### کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری

کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری در سال ۱۹۷۳ با شرکت ده کشور استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان، ایرلند و آمریکا تشکیل شد. در حال حاضر متجاوز از ۱۰۰ سازمان حرفه‌ای حسابداری از ۷۰ کشور جهان در کمیته مزبور عضویت دارند. اعضای این کمیته تعهد نموده‌اند که کوشش لازم را برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی در کشور متبوع خود به‌عمل آورند. اما لازم به ذکر است که هیچ کشوری، اختیار تدوین استانداردهای ملی حسابداری خود را به کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری واگذار نکرده است. به‌طور کلی می‌توان گفت که کشورهایی که جامعه حرفه‌ای حسابداری محدودی دارند نوعاً تمامی یا اکثر استانداردهای تدوین شده توسط کمیته بین‌المللی مورد بحث را پذیرفته‌اند<sup>(۲)</sup>

کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری، نقش با اهمیتی را در یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در جهان ایفا می‌کند. این کمیته در دهه اخیر کوشش کرده است که حتی‌الامکان تعداد روشهای پذیرفته شده حسابداری را به منظور ارتقای قابلیت مقایسه کاهش دهد. اقدام هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در مورد حذف روش اتحاد منافع نیز مثالی برای دستیابی به یکنواختی بیشتر محسوب می‌شود.

(۱) International Accounting Standards Committee (IASC)

(۲) تا سال ۱۹۹۹ میلادی جمعاً ۳۹ استاندارد بین‌المللی حسابداری توسط کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری منتشر شده است.

از سال ۱۹۹۰ میلادی، کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری همراه با هیأت‌های تدوین استاندارد چهار کشور استرالیا، کانادا، انگلستان و آمریکا همکاری نزدیکی را برای افزایش سطح یکنواختی استانداردها شروع کرده‌اند. به‌طور مثال، مواردی که تا حد زیادی یکنواخت شده‌اند عبارتند از صورت‌گردش وجوه نقد، اجاره‌های سرمایه‌ای، اقلام احتمالی، اقلام غیر مترقبه و روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه‌گذاری در شرکتهای وابسته. علاوه بر این، در بیست مورد دیگر نیز تلاش برای دستیابی به یکنواختی بیشتر ادامه دارد.

لازم به یادآوری است که کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری اخیراً اقدام به تدوین و انتشار مبانی نظری کرده که مشابه مبانی نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا است. در مبانی نظری کمیته مورد بحث، چندین گروه استفاده‌کننده از اطلاعات مالی مشخص شده اما گروههایی که اهداف مشابهی دارند مورد تأکید قرار گرفته‌اند. ویژگیهای کیفی اطلاعات مندرج در مبانی نظری کمیته بین‌المللی نیز شباهت زیادی با بیانیه شماره دو مبانی نظری FASB دارد. علاوه بر این، در این مبانی نظری چندین مبنای اندازه‌گیری نظیر ارزش تاریخی، ارزش جایگزینی، ارزش خروجی و ارزش فعلی مطرح شده است. اگرچه مبنای اندازه‌گیری ارزشهای تاریخی کماکان نقش اصلی را دارد اما امکان بکارگیری این مبنا همراه با سایر مبانی اندازه‌گیری نیز مد نظر قرار گرفته است.

به‌طور خلاصه، کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری ایفای نقش با اهمیت خود را در تدوین و ارائه استانداردهای بین‌المللی و همچنین دستیابی به یکنواختی بیشتر ادامه خواهد داد. اگرچه کشورهای قاره اروپا بر این باورند که استانداردهای بین‌المللی متمایل به مدل انگلیسی - آمریکایی است. سازمان دیگری که نقش مکمل را نسبت به کمیته مورد بحث دارد، فدراسیون بین‌المللی حسابداران است<sup>(۱)</sup>.

### فدراسیون بین‌المللی حسابداران

این فدراسیون در سال ۱۹۷۷ میلادی تشکیل شد. از لحاظ هدفها، این فدراسیون نقش مکمل را نسبت به کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری دارد. همانند کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری، اعضای فدراسیون بین‌المللی حسابداران نیز سازمانهای حرفه‌ای حسابداری کشورهای مختلف جهان می‌باشند. این فدراسیون بدواً به استانداردهای بین‌المللی حسابرسی<sup>(۲)</sup>، آموزش

(۱) International Federation of Accountants (IFAC).

(۲) تا سال ۱۹۹۵ میلادی ۳۰ استاندارد بین‌المللی حسابرسی تدوین و انتشار یافته است.

حسابداری و گواهینامه‌های حرفه‌ای حسابداری توجه دارد. اعضای کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری عضویت فدراسیون بین‌المللی حسابداران را نیز دارند. همان طور که قبلاً گفته شد، استانداردهای منتشره توسط فدراسیون نیز، همانند استانداردهای کمیته بین‌المللی از لحاظ کشورهای مختلف لازم‌الاجرا نیست.

نظر به این که دو سازمان ذکر شده بالا اهداف مشابهی دارند و مسایل جاری حسابداری را یکسان مورد توجه قرار می‌دهند، ادغام آن دو نیز مطرح شده اگرچه تاکنون عملی نشده است. بهر صورت، در وضعیت فعلی، دو سازمان مورد بحث همکاری خود را در جهت دستیابی به اهداف و علایق مشترک ادامه می‌دهند.

### اتحادیه اروپایی

اتحادیه اروپایی<sup>(۱)</sup> در تعقیب دستیابی به یکپارچگی اقتصادی، به یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در کشورهای عضو نیز علاقه نشان داده است. شورای وزیران اتحادیه اروپایی تاکنون چندین رهنمود منتشر نموده که آثار با اهمیتی بر حسابداری داشته است. اعضای اتحادیه اروپایی در قبال اجرای این رهنمودها متعهد هستند، اگرچه نحوه اجرای آن منوط به تصویب پارلمان کشورهای عضو است. بدیهی است که در رهنمودهای منتشره تا حدودی انعطاف نیز وجود دارد که کشورهای عضو می‌توانند در چارچوب آن روشهای مناسب را انتخاب کنند.

رهنمودهای چهارم و هفتم از مجموعه رهنمودها، شامل مسایل با اهمیت مرتبط با حسابداری می‌باشد. رهنمود چهارم که در سال ۱۹۷۸ میلادی تصویب شده است با مسایل گزارشگری مالی در کشورهای عضو اتحادیه ارتباط دارد. در این رهنمود، علاوه بر ارائه شکل استاندارد صورتهای مالی بر مفاهیم زیر بنایی نظیر ثبات رویه، تداوم فعالیت، احتیاط و حسابداری تعهدی نیز تأکید شده است. این رهنمود، صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای جاری را، علاوه بر ارزشهای تاریخی مجاز می‌شمارد و بر **دیدگاه مطلوبیت ارائه**<sup>(۲)</sup> در تهیه صورتهای مالی تأکید می‌کند. اما مفهوم ارائه مطلوب در کشورهای مختلف عضو اتحادیه می‌تواند تفاسیر گوناگونی داشته باشد. به بیان دیگر، امکان دارد که بنا بر برداشت هر کشور از مفهوم ارائه مطلوب، به جای بکارگیری درست اصول پذیرفته شده حسابداری، بر افشای کامل اطلاعات تأکید شود.

European Union (EU) (۱)

True & Fair View (۲)

رهنمود هفتم در سال ۱۹۸۳ به تصویب رسیده است. در این رهنمود، تلفیق صورتهای مالی شرکتهایی که نفوذ مؤثر و تسلط بر شرکتهای تابعه خود را دارند توصیه شده است. در این رهنمود نیز بر مفهوم ارائه مطلوب تأکید شده است. در سال ۱۹۹۲ میلادی، پارلمان کشورهای عضو اتحادیه نیز رهنمود هفتم را به تصویب رسانده‌اند.

استانداردهای بین‌المللی نیز از دیدگاه کشورهای عضو اتحادیه اروپایی حایز اهمیت می‌باشد. اتحادیه اروپایی کلاً به این نتیجه رسیده است که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در مقایسه با استانداردهای تدوین شده در کشورهای عضو، مرجح است. در حال حاضر کشورهای فرانسه و آلمان قوانینی را در مورد بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری در تهیه صورتهای مالی تلفیقی شرکتهای داخلی و خارجی به تصویب رسانیده‌اند.

### سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>(۱)</sup> نیز به یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری علاقه‌مند است. این سازمان متشکل از ۲۴ کشور صنعتی نوعاً غربی می‌باشد. اگرچه کانون توجه این سازمان مسایل مالی و اقتصادی است اما اخیراً به اصول و روشهای حسابداری نیز علاقه نشان داده است. این سازمان همکاریهایی را با سازمانهای تدوین‌کننده استاندارد در کشورهای عضو و همچنین با کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری شروع کرده است.

### مبانی نظری حسابداری

عامل دیگری که دستیابی به یکنواختی استانداردهای حسابداری را تسهیل می‌کند، بکارگیری مبانی نظری است. تدوین مبانی نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی در آمریکا و تکمیل آن در سال ۱۹۸۵ میلادی موجب شد که در کشورهای دیگری نظیر کانادا، انگلستان و استرالیا و همچنین کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری نیز نسبت به تدوین مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی اقدام کنند<sup>(۲)</sup>. مبانی نظری تهیه شده در کشورهای مختلف و در سطح بین‌المللی، در اغلب موارد مشابه و تنها تفاوت عمده آن ذکر گروههای استفاده‌کننده از گزارشهای مالی است. در چارچوب نظری FASB بر هدفهای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان تأکید شده در حالی که در مبانی نظری دیگر، گروههایی نظیر کارکنان، فروشندگان و جامعه نیز لحاظ گردیده‌اند.

(۱) Organization for Economic Cooperation & Development (OECD)

(۲) اولین مجموعه مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران نیز در سال ۱۳۷۶ شمسی تدوین و در نشریه شماره ۱۱۳ مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی - سازمان حسابرسی منتشر گردید.

اگرچه در اختیار داشتن مبانی نظری مفید و کارساز است اما نحوه استنتاج استانداردهای حسابداری از آن در تمامی موارد آسان نیست. بهر صورت، شباهت مبانی نظری تهیه شده در جوامع مختلف می‌تواند نقش مثبتی در دستیابی به یکنواختی استانداردهای حسابداری داشته باشد اگرچه این نقش به طور محدود ایفا شود.

## خلاصه

در 8 # SFAS سیستمی برای تبدیل صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای خارجی تدوین شده است. در این سیستم، نرخهای جاری تسعیر برای تبدیل داراییها و بدهیهای جاری و اقلام پولی و نرخهای تاریخی تسعیر برای داراییهای ثابت مورد استفاده قرار می‌گیرد. نتیجه اجرای این روش، ایجاد سود (زیان) غیر عملیاتی بر اثر اجرای فرایند تبدیل بوده است.

در 8 # SFAS برخی از اشکالات استاندارد قبلی مذکور در بالا تصحیح شد. یعنی چنانچه پول عملیاتی شرکت فرعی متفاوت از پول رایج در کشور متبوع شرکت اصلی باشد، برای تمامی اقلام ترازنامه نرخ جاری تسعیر مورد استفاده قرار می‌گیرد. سود نیز بر اساس پول خارجی اندازه‌گیری و سپس بر مبنای نرخ متوسط تسعیر در دوره مالی تبدیل می‌شود. هرگونه اختلاف ناشی از اجرای این فرایند نیز در سود جامع لحاظ می‌گردد. اما در مواردی که پول عملیاتی شرکت فرعی با پول رایج در کشور اصلی یکسان باشد، اجرای مفاد 8 # SFSA کافی خواهد بود.

از لحاظ سیستمهای حسابداری و گزارشگری مالی تفاوتهای عمده‌ای میان کشورهای مختلف وجود دارد. تمایز بین این سیستمها را می‌توان در دو مدل انگلیسی - آمریکایی و اروپایی مورد بحث قرار داد. در کشورهای پیرو مدل انگلیسی - آمریکایی معمولاً سازمانهای حرفه‌ای قدرتمند حسابداری وجود دارد، تأمین مالی از طریق بازار سرمایه حایز اهمیت است، نقش دولت محدود می‌باشد و دیدگاه مطلوبیت ارائه در تهیه صورتهای مالی مورد تأکید است. از سوی دیگر، در کشورهای قاره اروپا سازمانهای حرفه‌ای حسابداری نسبتاً کوچک است، قوانین تأثیر عمده‌ای بر حسابداری دارند، تأمین مالی از طریق استقراض از سیستم بانکی با اهمیت می‌باشد، نقش بازار سرمایه در تأمین مالی کم‌رنگ است و بالاخره سیستمهای گزارشگری مالی تحت تأثیر قوانین مالیاتی است و حفظ منافع اعتبار دهندگان و سایر طلبکاران مورد تأکید می‌باشد. علاوه بر تفاوتهای اقتصادی و سیاسی بین کشورها، تفاوتهای اجتماعی و فرهنگی نیز نقش با اهمیتی در ایجاد تفاوتهای حسابداری دارد.

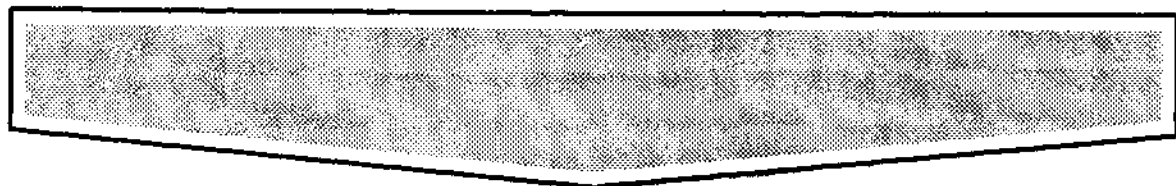
اگرچه تفاوت‌های با اهمیتی بین کشورها وجود دارد اما انگیزه‌هایی نیز برای یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در حال گسترش است. سرعت حرکت به سوی یکنواختی از سال ۱۹۹۲ میلادی تا کنون افزایش یافته است. یکی از دلایل افزایش سرعت، همکاری کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری با گروه چهار کشور استرالیا، کانادا، انگلستان و آمریکا است. در سطح منطقه‌ای نیز کوششهایی در جهت یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری در جریان است. نمونه‌ای از این کوششهای منطقه‌ای در اتحادیه اروپایی به عمل آمده است و برخی از کشورهای عضو آن پیرو مدل انگلیسی - آمریکایی و برخی دیگر پیرو مدل اروپایی می‌باشند.

اگرچه موانعی در راه یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری وجود دارد اما می‌توان انتظار داشت که فرایند یکنواخت سازی ادامه یابد. تنها سؤالی که علیرغم تفاوت‌های اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی بین کشورها باقی می‌ماند، چگونگی اجرا و شکل نهایی یکنواخت سازی استانداردهای حسابداری است.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. چه تفاوت‌هایی بین استانداردهای شماره ۸ و شماره ۵۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی از لحاظ تبدیل صورتهای مالی مبتنی بر پولهای خارجی وجود دارد؟
۲. تفاوت‌های دیدگاه‌های حسابداری و اقتصادی از لحاظ تبدیل صورتهای مالی چیست؟
۳. چرا ترازنامه‌هایی که بر اساس استاندارد شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی تهیه می‌شوند قابلیت تجمیع ندارند؟
۴. چرا مفاد استاندارد شماره ۵۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی مصداقی از یکنواختی محدود محسوب می‌شود؟
۵. منظور از پول عملیاتی چیست؟
۶. چرا استاندارد شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی از لحاظ نتایج اقتصادی حاصل شده مسئله ساز بوده است؟
۷. معنای یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری چیست؟
۸. چه عواملی در برقراری یکنواختی میان استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف ایجاد مشکل می‌کنند؟
۹. چرا تاکنون در کشورهای قاره اروپا، مبانی نظری حسابداری تدوین نشده است؟
۱۰. چه ارتباطی بین کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری (IASB) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) وجود دارد؟
۱۱. تمایزهای اصلی مدل انگلیسی - آمریکایی حسابداری و مدل‌های اروپایی کدامند؟



### حسابداری: علمی با پارادایم‌های گوناگون

#### رئوس مطالب فصل

- مقدمه .
- مفهوم پارادایم .
- پارادایم انسان شناختی - استقرا .
- پارادایم سود حقیقی - قیاس .
- پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها .
- پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار .
- پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده .
- پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات .
- علم حسابداری



## مقدمه

در گذشته‌ای نه چندان دور، در دانشگاه‌ها و دیگر مجامع علمی، اهمیت قابل توجهی به حسابداری داده نمی‌شد. خوشبختانه در سالهای اخیر، این وضعیت تغییر یافته است و نتایج تحقیقات متعدد، موقعیت مناسب حسابداری را در مجامع علمی و دانشگاه‌ها گواهی می‌دهد. پژوهشگران حسابداری نیز با بکارگیری متدولوژیهای مختلف، تمامی مباحث مورد علاقه حرفه را مورد بررسی قرار داده‌اند. اگرچه اعتبار تحقیقات اولیه حسابداری در اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی توسط منتقدین مورد تردید قرار گرفت، اما متعاقب آن، لزوم این قبیل پژوهشهای اولیه برای ایجاد تغییر در تفکر و نگرش حسابداری توسط دیگر صاحب‌نظران حسابداری تأیید گردید<sup>(۱)</sup>. این تأیید مبتنی بر این نظریه است که رویدادهای حسابداری از الگوی تغییر موفقیت‌آمیز پیروی می‌کند و به نظر می‌رسد که این حرفه از بحران خارج شده باشد. منظور از تغییر موفقیت‌آمیز، آن طور که در نظریه Kuhn بیان شده این است که در هر علمی در یک مقطع زمان، پارادایم خاصی مسلط است<sup>(۲)</sup>. اما اختلاف نظرها و مرحله بحران متعاقب آن ممکن است به تغییری ناگهانی منتج و پارادایم<sup>(۳)</sup> مسلط قبلی با پارادایم مسلط دیگری جایگزین شود. در این فصل پس از تشریح معنا و مفهوم پارادایم، فرایند ارائه و توسعه پارادایمهای مختلف حسابداری تشریح می‌گردد. این فرایند در سال ۱۹۷۷ میلادی توسط انجمن حسابداری آمریکا (AAA) با انتشار "شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن" (SATTA) شروع شد. در "این بیانیه، ضمن شرح چگونگی پیشرفت در علوم، سه رویکرد مسلط در حسابداری به شرح زیر مشخص شده است:

۱. رویکرد کلاسیک "سود حقیقی - قیاس"<sup>(۴)</sup> که توسط پیروان رویکرد "قیاسی - دستوری"<sup>(۵)</sup> و همچنین نویسندگان "رویکرد مثبت - استقرایی"<sup>(۶)</sup> مورد استفاده قرار گرفته است.
۲. رویکرد "سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها"<sup>(۷)</sup> که توسط پژوهشگرانی که مدلهای تصمیم‌گیری را مورد تأکید قرار می‌دهند مورد استفاده قرار گرفته است. این رویکرد، حسابداری رفتاری و تحقیقات بازار سرمایه نیز نامیده شده است.

(۱) Wells, M.C., "A Revolution in Accounting Thought", The Accounting Review (July, 1976).

(۲) Kuhn, Thomas S., "The Structure of Scientific Revolution", International Encyclopedia of Unified Science, Second Enlarged Edition (Chicago: University of Chicago Press, 1970).

(۳) منظور از پارادایم (Paradigm)، دیدگاه مشترک اهل علم یا حرفه برای حل مسایل مربوط می‌باشد.

(۴) True income/deductive approach

(۵) Normative deductive approach

(۶) Positive/Inductive approach

(۷) Decision usefulness approach

۳. رویکرد ارزش اقتصادی اطلاعات<sup>(۱)</sup> که بین موارد مرتبط با شخص یگانه و مجموعه اشخاص تمایز قابل می‌شود.

یکی از مربوط ترین مباحث مطروحه در بیانیه AAA این است که تئوریه‌ها و رویکردهای در حال افزایش حسابداری موجب این استنباط می‌شود که در حسابداری، پارادایمهای چندگانه در حال رقابت وجود دارد. این پارادایمها را می‌توان به شرح زیر بر شمرد:

۱. رویکرد انسان شناختی<sup>(۲)</sup> که روشهای حرفه‌ای حسابداران را حیطه تحقیقات مشاهده‌ای حسابداری می‌داند. با پیروی از این پارادایم، تئوری حسابداری با توجیه و تعمیم روشهای موجود حسابداری تدوین می‌شود.

۲. پارادایم دیگر بر رفتار بازار سرمایه مبتنی و قلمرو تحقیقات مشاهده‌ای حسابداری است که بر اساس آن، تئوری حسابداری تدوین و بکار گرفته می‌شود.

۳. در پارادایمی دیگر، فرایندهای تصمیم‌گیری اشخاص و تئوریهای تصمیم‌گیری، حیطه تحقیقات مشاهده‌ای تئوری حسابداری محسوب می‌شوند.

با توجه به مطالب مشروحه بالا، چنانچه دیدگاه Kuhn مورد توجه و قبول باشد، حسابداری واجد شرایط علم بودن است. چنانچه پیشنهادهاى انجمن حسابداری آمریکا در بیانیه SATTA مورد پذیرش قرار گیرد، حسابداری علمی با پارادایمهای گوناگون<sup>(۳)</sup> محسوب می‌شود. به منظور برطرف کردن هر گونه ابهام بین مفاهیم تئوری و پارادایم لازم است تأکید شود که یک تعریف مناسب از پارادایم باید:

۱. تئوریه‌ها را اجزای متشکله پارادایمها محسوب کند و

۲. تمایز لازم را بین پارادایمهای رقیب قابل شود.

علاوه بر این، چون حسابداری نظیر اغلب علوم، فاقد یک پارادایم جامع می‌باشد لازم است پارادایمهای رقیب به دقت مشخص و تعریف شوند تا بتوان درک صحیحی از وضعیت موجود حسابداری بدست آورد.

---

(۱) Information economics

(۲) Anthropological approach

(۳) Multiple - paradigm science

## مفهوم پارادایم

بر اساس تعریف Ritzer<sup>(۱)</sup> که مورد قبول اغلب صاحب‌نظران حسابداری نیز می‌باشد، پارادایم، تصویری بنیادی از موضوع یک رشته علمی است و به این که چه پرسشهایی مطرح شود، و چه قواعدی برای تفسیر پاسخهای دریافت شده مورد استفاده قرار گیرد، کمک می‌کند. پارادایم، گسترده‌ترین دیدگاه مشترک صاحب‌نظران یک علم است و اجزای متشکله آن عبارتند از:

۱. الگوی مورد قبول اشخاصی که بر اساس پارادایم عمل می‌کنند<sup>(۲)</sup>؛
۲. موضوع<sup>(۳)</sup>؛
۳. تئوریا؛ و
۴. روشها و ابزارها<sup>(۴)</sup>.

در این بخش، بر اساس تعریف بالا کوشش می‌شود که حرفه حسابداری با توجه به مفروضات زیر تحلیل شود:

۱. حسابداری فاقد یک پارادایم جامع است و علمی با پارادایم‌های گوناگون محسوب می‌شود؛ و
۲. طرفداران هر یک از پارادایم‌های حسابداری برای پذیرفته شدن و یا حتی تسلط علمی پارادایم مورد نظر خود کوشش می‌کنند.

با توجه به بیانیه انجمن حسابداری آمریکا (AAA) تحت عنوان شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن (SATTA)، شش پارادایم زیر را می‌توان مطرح کرد:

۱. پارادایم انسان‌شناختی - استقرا.
۲. پارادایم سود حقیقی - قیاس.
۳. پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها.
۴. پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار.
۵. پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده.
۶. پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات.

Ritzer, George, "Sociology: A Multi - Paradigm Science", American Sociologist (August (۱) 1975).

Exemplar (۲)

Image of the subject matter (۳)

Methods and instruments (۴)

این پارادایمها با تأکید بر چهار جزء متشکله آن یعنی الگوها، موضوع، تئوریه‌ها و روشها، در بخش زیر مورد بحث قرار می‌گیرد.

## پارادایم انسان شناختی - استقرا

### الگوها

کارهای مطالعاتی انجام شده توسط پژوهشگران مذکور در زیرنویست شماره یک زیر را می‌توان نمونه‌هایی برای پارادایم انسان شناختی - استقرا به شمار آورد<sup>(۱)</sup>. پژوهشگران این مطالعات، از رویکرد توصیف - استقرا برای تدوین تئوری حسابداری پیروی کرده و روشهای موجود حسابداری را در زمان انجام مطالعه باور داشته‌اند. مثلاً، Ijiri با تأکید بر **وظیفه حسابداری**، اهمیت ارزشهای تاریخی را برای ایفای این وظیفه و همچنین تصمیم‌گیری متذکر شده است. Littleton نیز اصول حسابداری مطرحه خود را با مشاهده روشهای مورد عمل حسابداران و ارزیابی اهمیت ارزشهای تاریخی برای ایفای وظیفه حسابداری و تصمیم‌گیری استنتاج کرده است.

### موضوع

کسانی که رویکرد انسان شناختی - استقرا را پذیرفته‌اند، موضوع اصلی حسابداری را روشهای موجود و مورد عمل حسابداران و طرز تلقی مدیریت از این روشها می‌دانند. بنابراین، هدف تحقیقات حسابداری از دیدگاه پیروان این پارادایم، درک و بیان روشهای موجود و پیش‌بینی روشهای آتی حسابداری است.

### تئوریه‌ها

چهار تئوری را به عنوان بخشی از پارادایم انسان شناختی - استقرا می‌توان به شرح زیر بر شمرد:

---

Hatfield, Henry Rand, Accounting (New York: D. Appleton & Company 1927); Gilman, S., (1) Accounting Concepts of Profit (New York: The Ronald Press, 1939); Paton, WA, and Littleton, A.C., "An Introduction to Corporate Accounting Standards", Monograph No. 3 (Sarasota FL.: American Accounting Association, 1953); Ijiri Yuji, "Theory of Accounting Measurement", Studies in Accounting Research, No. 10 (Sarasota, FL.: American Accounting Association, 1975).

۱. ارزش اقتصادی اطلاعات<sup>(۱)</sup>؛
۲. مدل تحلیلی - نمایندگی<sup>(۲)</sup>؛
۳. فرضیه هموار سازی و اعمال مدیریت بر سود<sup>(۳)</sup>
۴. تئوری مثبت حسابداری<sup>(۴)</sup>

## روشها

استفاده کنندگان از پارادایم انسان شناختی - استقراً معمولاً به بکارگیری یکی از سه تکنیک حسابداری زیر تمایل دارند:

۱. تکنیکهای بکار گرفته شده در تحقیقات هموارسازی سود؛
۲. تکنیکهای بکار گرفته شده در تحقیقات اعمال مدیریت بر سود؛ و
۳. تکنیکهای بکار گرفته شده در تحقیقات تئوری مثبت حسابداری.

## پارادایم سود حقیقی - قیاس

### الگوها

مطالعات انجام شده توسط پژوهشگران مندرج در زیرنوشته شماره پنج زیر را می‌توان نمونه‌هایی برای پیروی از پارادایم سود حقیقی - قیاس محسوب کرد<sup>(۵)</sup> این نویسندگان در مورد پیروی

(۱) Feltam, Gerald A., and Demsky, Joel S., "The Use of Models in Information Evaluation", (1) The Accounting Review (July 1969).

(۲) Biaman Stanley, "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey", Journal of Accounting Literature (Spring 1982).

(۳) Beidelman, C.R., "Income Smoothing: The Role of Management", The Accounting Review (October, 1973).

(۴) Watts, R.L. and Zimmerman, J.L., Positive Accounting Theory (Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall, 1986).

(۵) Paton, W.A., "Accounting Theory" (New York: Ronald Press, 1922); Canning, J.B., "The Economics of Accountancy" (New York: Ronald Press (1929); Sweeney, Henry W., "Stabilized Accounting" (New York: Harper & Row, 1936); MacNeal, Kenneth, "Truth in Accounting" (Philadelphia: University of Pennsylvania Press, 1939); Edwards, E.O. and Bell, P.W., "The Theory and Measurement of Business Income" (Bakerley: University of California Press, 1961); Moonitz, Maurice, "Accounting Research Study No. 1, The Basic Postulates of Accounting" (New York: AICPA 1961); Sprouse, R.T., and Moonitz, Maurice, "Accounting Research Study No. 3, A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises" (New York: AICPA, 1962).

از رویکرد قیاسی - دستوری برای تدوین تئوری حسابداری و محاسبه یک رقم سود برای تمامی گروههای استفاده کننده اتفاق نظر دارند. این پژوهشگران همچنین بر این باورند که ارزشهای جاری در مقایسه با ارزشهای تاریخی، برای تصمیم‌گیریهای اقتصادی، اطلاعات مربوط تری محسوب می‌شوند.

## موضوع

از دیدگاه پیروان پارادایم سود حقیقی - قیاس، موضوع اصلی عبارت است از:

۱. تدوین تئوری حسابداری بر اساس استدلالات منطقی و دستوری در یک چارچوب نظری و
۲. پیروی از مفهوم سود ایده‌آل که مبتنی بر روشهای دیگری غیر از ارزشهای تاریخی نیز باشد. مثلاً به نظر MacNeal، مفهوم سود ایده‌آل عبارت است از:

«در حسابداری تنها یک تعریف صحیح از سود وجود دارد. سود، افزایش در خالص ثروت و زیان، کاهش در خالص ثروت است. این تعریف اقتصادی است که آشکار، قابل درک و از لحاظ ریاضی قابل محاسبه می‌باشد.»

## تئوریا

تئوریهایی که از پارادایم سود حقیقی - قیاس استنتاج شده است، راه‌حلهای دیگری را نیز به جز سیستم ارزشهای تاریخی ارائه می‌کند. به‌طور کلی پنج تئوری یا مکتب فکری مبتنی بر این پارادایم را می‌توان به شرح زیر مشخص کرد:

۱. حسابداری مبتنی بر تعدیل بر اساس تغییر سطح قیمتها.
۲. حسابداری مبتنی بر ارزشهای جایگزینی.
۳. حسابداری مبتنی بر ارزش فقدان (Deprival value).
۴. حسابداری مبتنی بر خالص ارزش بازیافتنی.
۵. حسابداری مبتنی بر ارزش فعلی.

هر یک از تئوریهای بالا، روشهای متفاوتی را برای ارزشیابی داراییها و محاسبه سود توصیه می‌کند تا نارساییهای سیستم بهای تمام شده تاریخی را برطرف سازد.

## روشها

پژوهشگرانی که پارادایم سود حقیقی - قیاس را پذیرفته‌اند معمولاً استدلالات تحلیلی را برای توجیه و تدوین تئوری حسابداری بکار می‌گیرند و مزایای روشهای دیگر ارزشیابی داراییها و محاسبه سود را در مقایسه با حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی بر می‌شمرند. این پژوهشگران کلاً از هدفها و فرضیات بنیادی حسابداری شروع و روشهای خاص حسابداری را از آن استنتاج می‌کنند.

## پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها

### الگوها

مناسبترین الگو برای پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها، بررسی و تأکید بر ضابطه توان پیش‌بینی<sup>(۱)</sup> اطلاعات است. در این بررسی، ارتباط توان پیش‌بینی با تسهیل تصمیم‌گیری و مشکلات اجرایی آن مورد تأکید قرار می‌گیرد. بر اساس ضابطه توان پیش‌بینی می‌توان روشهای مختلف اندازه‌گیری حسابداری را از لحاظ امکان‌پذیر ساختن پیش‌بینی رویدادهای اقتصادی ارزیابی کرد<sup>(۲)</sup>.

با توجه به موارد بالا، سیستم حسابداری باید به نحوی طراحی شود که اطلاعات مربوط را برای مدل‌های منطقی تصمیم‌گیری فراهم و ارائه کند. چون سیستم حسابداری نمی‌تواند تمامی اطلاعات دلخواه همه تصمیم‌گیرندگان را ارائه کند لذا لازم است برخی از اطلاعات از سیستم حسابداری خواسته شود و از برخی دیگر از اطلاعات صرف‌نظر گردد. با این ترتیب می‌توان آن نوع از اطلاعات را کانون توجه قرار داد که برای دستیابی اثر بخش به اهداف تصمیم‌گیرندگان سودمند است.

### موضوع

از دیدگاه کسانی که از پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها پیروی می‌کنند، موضوع اصلی، فایده اطلاعات حسابداری برای مدل‌های تصمیم‌گیری است. یعنی، ابتدا اطلاعات مربوط برای هر مدل تصمیم‌گیری تعیین و سپس برای فراهم کردن آن بهترین روش حسابداری انتخاب می‌شود. سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها، از دیدگاه برخی از صاحب‌نظران، معادل مربوط بودن برای مدل تصمیم‌گیری محسوب شده است. مثلاً Sterling بیان کرده است:

(۱) Predictive ability criterion  
 (۲) Beaver, W.H., Kennelly, J.W. and Voss W.M., "Predictive Ability as a Criterion for the Evaluation of Accounting Data", The Accounting Review (October 1968)

چنانچه در یک مدل تصمیم‌گیری خاصه‌ای مشخص شده باشد، معیار آن خاصه برای مدل تصمیم‌گیری، مربوط محسوب می‌شود. اگر در مدل تصمیم‌گیری خاصه‌ای مشخص نشده باشد، بنابراین معیار آن خاصه برای مدل تصمیم‌گیری نامربوط است<sup>(۱)</sup>.

## تئوریا

در پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها، دو نوع تئوری را می‌توان مطرح کرد. اولین نوع تئوری، مدل‌های مختلف تصمیم‌گیری واحدهای انتفاعی را نظیر EOQ، PERT، LP و امثالهم مد نظر قرار می‌دهد. اطلاعات مورد نیاز این گونه مدل‌های تصمیم‌گیری نیز به نحوی مطلوب مشخص است. دومین نوع تئوری، رویدادهای مختلف اقتصادی مؤثر بر واحد انتفاعی را نظیر ورشکستگی، ادغام، رده‌بندی اوراق قرضه و امثالهم مورد توجه قرار می‌دهد. تئوری‌هایی که بتواند اطلاعات حسابداری را به این قبیل رویدادها (دومین نوع تئوری) مرتبط کند در حال حاضر موجود نیست. بنابراین، تدوین و گسترش چنین تئوری‌هایی می‌تواند هدف اولیه اشخاصی باشد که در چارچوب پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها کار می‌کنند.

## روشها

اشخاصی که پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها را پذیرفته‌اند، تمایل دارند که برای تعیین توان پیش‌بینی اطلاعات منتخب حسابداری، بر تکنیک‌های مشاهده‌ای (استقرا) اتکا کنند.

## پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار

### الگوها

برخی از صاحب‌نظران و پژوهشگران حسابداری، سودمندی در تصمیم‌گیری‌های افراد استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری را بسط و به بررسی واکنش کل بازار سرمایه تعمیم داده‌اند<sup>(۲)</sup>. بر اساس نظر

---

(۱) Sterling Robert R., "Decision - Oriented Financial Accounting", Accounting and Business Research (Summer, 1972).

(۲) Conedes, N.J., "Efficient Capital Markets and External Accounting", The Accounting Review (January, 1972).



این گروه از پژوهشگران، واکنش بازار سرمایه نسبت به ارقام حسابداری می‌تواند محتوای اطلاعاتی این ارقام و روشهای محاسبه آن را تعیین کند. به بیان دیگر، بر اساس پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار، واکنش بازار سرمایه می‌تواند محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری را تعیین نماید. بر اساس استدلالات مخالف نظریه بالا، (۱) روشهای حسابداری بکار گرفته شده برای محاسبه ارقام می‌تواند موجب کاهش کارایی بازار شود و (۲) دریافت کنندگان اطلاعات نیز ممکن است به ابراز نوعی واکنش در برابر ارقام حسابداری عادت کرده باشند. چنانچه این موارد صحت داشته باشد و معذک داشتن اطلاعات مزبور موجب کسب بازده غیر متعارف شود، می‌توان در چارچوب وجود بازار سرمایه کارآمد، پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار را بدون اثر دانست<sup>(۱)</sup>

دو نفر از پژوهشگران حسابداری نیز چارچوب نظری مناسبی را برای ارزیابی مطلوبیت و تأثیر روشهای متنوع حسابداری تدوین کرده‌اند<sup>(۲)</sup>. در این تحقیقات بر قیمت سهام شرکتهای مورد مطالعه اتکا شده است. بر اساس نتایج این تحقیقات، استفاده از قیمت سهام برای ارزیابی روشهای مختلف حسابداری تکافو می‌کند.

## موضوع

از دیدگاه کسانی که پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار را پذیرفته‌اند، موضوع اصلی مورد علاقه، واکنش کل بازار سرمایه نسبت به متغیرهای حسابداری است. این اشخاص باور دارند که فایده کلی متغیرهای حسابداری را برای تصمیم‌گیری می‌توان از رفتار بازار سرمایه استنتاج کرد. بنابراین، انتخاب سیستم اطلاعات حسابداری مناسب می‌تواند بر مبنای رفتار کلی بازار سرمایه انجام پذیرد.

## تئوریا

ارتباط بین رفتار بازار سرمایه و متغیرهای حسابداری، بر تئوری بازار کارآمد مبتنی می‌باشد. بر اساس این تئوری، بازار سرمایه در صورتی کارآمد محسوب می‌شود که (۱) قیمت‌های بازار به طور کامل اطلاعات منتشرشده را منعکس کند و (۲) قیمت‌های بازار فوراً نسبت به اطلاعات جدید واکنش نشان دهند. از این تئوری می‌توان استنباط کرد که احتمال تحصیل بازده غیر متعارف در این بازارها، به دلیل در اختیار داشتن اطلاعات موجود نزدیک به صفر می‌باشد. تئوریهای پشتیبان پارادایم رفتار بازار سرمایه عبارتند از:

(۱) همان مأخذ.

(۲) Gonedes, N.J. and Dopuch, N., "Capital Market, Information Production and Selecting Accounting Techniques", Supplement to Journal of Accounting Research 12 (1974)

۱. مدل بازار کارآمد؛
۲. فرضیه بازار کارآمد؛
۳. مدل ارزشیابی داراییهای سرمایه‌ای؛ و
۴. تئوری قیمت‌گذاری آربیتراژ.

## روشها

پیروان پارادایم رفتار بازار سرمایه، بر روشهای مشروح زیر اتکا می‌کنند:

۱. مدل بازار؛
۲. مدل‌های برآورد فاکتور بتا؛
۳. متدولوژی مطالعه رویدادها؛
۴. مدل‌های ارزشیابی ترازنامه تعدیل شده بر اساس تغییر سطح قیمتها؛
۵. مدل‌های محتوای اطلاعاتی سود؛ و
۶. مدل‌های تعیین‌کننده ارتباط بین سود و بازده.

## پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده

### الگوها

کار تحقیقاتی Bruns را می‌توان اولین الگو برای پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده به شمار آورد<sup>(۱)</sup>. در این تحقیق، این فرضیه مطرح شد که می‌توان اطلاعات مربوط حسابداری، درک تصمیم‌گیرندگان از حسابداری و همچنین سایر اطلاعات در دسترس را با تأثیر اطلاعات بر تصمیمات متخذه مرتبط کرد. این فرضیه در مدلی توسعه داده شد که برخی از عوامل و چگونگی تأثیر اطلاعات حسابداری بر تصمیمات اشخاص را مشخص می‌نماید. تحقیقات رفتاری حسابداری نیز چگونگی تأثیر حسابداری و گزارشهای آن را بر رفتار حسابداران و غیر حسابداران مورد بررسی و مطالعه قرار می‌دهد.

---

Bruns, William J. Jr., "Accounting Information and Decision Making: Some Behavioral (۱) Hypotheses", The Accounting Review (July 1968).

## موضوع

از دیدگاه اشخاصی که پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده را قبول کرده‌اند، موضوع اصلی، واکنش شخص استفاده‌کننده نسبت به متغیرهای حسابداری است. موافقین این پارادایم استدلال می‌کنند که فایده متغیرهای حسابداری برای تصمیم‌گیری از رفتار و واکنش‌های انسانی استنتاج می‌شود. به بیان دیگر، حسابداری را می‌توان از منظر یک فرایند رفتاری مورد بررسی قرار داد. هدف از تحقیقات رفتاری حسابداری نیز درک، بیان و پیش‌بینی رفتار انسانی در محدوده حسابداری است. این پارادایم، مورد توجه استفاده‌کنندگان درون سازمانی اطلاعات حسابداری، تهیه‌کنندگان این اطلاعات، حساب‌رسان و جامعه به‌طور کلی می‌باشد.

## تئوریا

بیشتر تحقیقاتی که در باره پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده انجام شده، بدون بهره‌گیری از تدوین یک تئوری خاص بوده است. به‌طور کلی، به جای تدوین تئوری رفتاری حسابداری، از تئوریهای علوم دیگر استفاده شده است. اغلب تئوریهای علمی به عاریت گرفته شده، رفتار انسانی را در چارچوب حسابداری به نحوی مناسب بیان و پیش‌بینی می‌کند. این تئوریا عبارتند از:

۱. نسبت‌گرایی ادراکی در حسابداری؛
۲. نسبت‌گرایی فرهنگی در حسابداری؛
۳. آثار رفتاری اطلاعات حسابداری؛
۴. نسبت‌گرایی زبان شناختی در حسابداری؛
۵. رویکردهای شرطی در طراحی سیستمهای حسابداری؛ و
۶. مدل‌های قضاوتی پردازش اطلاعات.

## روشها

اشخاصی که پارادایم مورد بحث را پذیرفته‌اند، تمایل دارند که تمامی مدل‌های مورد علاقه پژوهشگران رفتاری را مورد استفاده قرار دهند. روشهای مرجح عبارتند از مصاحبه، پرسشنامه و طرح تجربه که شروع مناسبی برای اعتبار بخشیدن‌های بعدی محسوب می‌شود.

## پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات

### الگوها

کارهای تحقیقاتی Grandall و Feltham را می‌توان الگوهایی برای پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات محسوب کرد. Feltham در مقاله‌ای که برای اولین بار منتشر کرد، چارچوبی را برای تعیین ارزش تغییر در تصمیم‌های منخذه بر اساس اطلاعات ارائه کرد<sup>(۱)</sup> اجزای متشکله چارچوب ارائه شده عبارتند از:

۱. مجموعه‌ای از اقدامات ممکن در یک دوره زمانی؛
  ۲. بازده رویدادهایی که در هر یک از دوره‌ها رخ می‌دهد؛
  ۳. ارتباط احتمالی بین رویدادهای گذشته و آینده؛
  ۴. رویدادها و علایم دریافت شده از سیستم اطلاعات؛ و
  ۵. مجموعه‌ای از قواعد تصمیم‌گیری به عنوان تابعی از علایم دریافتی از سیستم اطلاعات.
- بر اساس چارچوب مورد بحث، ارزش تغییر از یک سیستم اطلاعاتی به سیستمی دیگر، مساوی تفاوت بین بازده مورد انتظار دو راه حل می‌باشد.

Grandall در کار تحقیقاتی خود، سودمندی پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات را برای توسعه آتی تئوری حسابداری مورد بررسی قرار داد و بکارگیری آن را در تدوین تئوری حسابداری توصیه کرد<sup>(۲)</sup>. به اعتقاد این پژوهشگر:

«برای تدوین تئوری حسابداری، لازم است مقدمتاً تئوری سازنده‌ای از ارزش اقتصادی اطلاعات تدوین شود تا برای بخشهای با اهمیت مدل بتوان الگوریتمی ارائه کرد که بهترین نحوه طراحی سیستم را بر مبنای مجموعه‌ای از مفروضات نشان دهد.

با طراحی و ارزیابی سیستمهای اطلاعاتی می‌توان مطلوبیت هر استفاده کننده را با توجه به محدودیتهای هزینه سیستم، قواعد تصمیم‌گیری موجود، وضعیت تکنولوژی و امکان پذیر بودن دریافت اطلاعات از دنیای واقعی به حد اکثر رسانید.

Feltham, Gerald A., "The Value of Information", The Accounting Review (October, 1968) (۱)

Grandall, Robert H., "Information Economics and Its Implications for the Further Development of Accounting Theory, The Accounting Review (July, 1969) (۲)

## موضوع

از دیدگاه اشخاصی که از پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات پیروی می‌کنند، موضوع اصلی عبارت است از:

۱. اطلاعات، کالایی اقتصادی است، و

۲. تحصیل اطلاعات نیز با مسئله انتخاب اقتصادی مرتبط است.

ارزش اطلاعات نیز از دیدگاه فزونی منافع بر مخارج و با توجه به ساختار رسمی تئوری تصمیم‌گیری و تئوری اقتصاد تعیین می‌شود.

## تئوریا

تئوریهای اصلی در پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات، **تئوری تصمیم‌گیری آماری**<sup>(۱)</sup> و تئوری منتخب اقتصادی است<sup>(۲)</sup>. نتیجه پیروی از این تئوریا، بدست آوردن یک تئوری دستوری برای ارزیابی اطلاعات و تحلیل سیستماتیک راه‌حلهای گوناگون مبتنی بر اطلاعات است. کانون اصلی پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات، فرض سنتی اقتصاد در باره رفتار منطقی و با ثبات تصمیم‌گیرندگان می‌باشد.

## روشها

اشخاصی که پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات را قبول می‌کنند معمولاً استدلالات تحلیلی مبتنی بر تئوری تصمیم‌گیری آماری و تئوری منتخب اقتصادی را بکار می‌گیرند. این رویکرد شامل مشخص کردن ارتباطات کلی و آثار سناریوهای مختلف و بکارگیری تحلیل Bayes و ضابطه فزونی منافع بر مخارج برای بحث و تحلیل در مورد رویه‌های حسابداری است. فرض اولیه این رویکرد، منطقی عمل کردن تصمیم‌گیرندگان است.

(۱) Statistical decision theory

(۲) Marschak, Jacob, and Radner, Roy, "Economic Theory of Teams" (New Haven: Yale University Press, 1972).

## علم حسابداری

وضعیت تحقیقات حسابداری در سالیان گذشته به نحوی چشمگیر بهبود یافته است. این تحقیقات گسترده و پویا موجب شده است که حسابداری علمی تمام عیار شناخته شود که در آن پیروان پارادایمهای رقیب برای برتری و تسلط پارادایم مورد نظر خود تلاش می‌کنند. تحقیقات حسابداری بر مجموعه‌ای از مفروضات مرتبط با علوم اجتماعی و جامعه مبتنی بوده و بحثهای سازنده‌ای را در باره نحوه تقویت و توسعه درک حسابداری در تئوری و عمل به وجود آورده است. این تحقیقات، شباهتهایی را بین علوم فیزیکی و اجتماعی و حسابداری مشخص کرده است که با توجه به فرایند تدوین قیاسی فرضیات و تایید آنها از طریق تحقیقات استقرایی توجیه می‌شود<sup>(۱)</sup>.

به منظور پاسخ به این سؤال که آیا حسابداری علم است می‌توان به تعریف علم از دیدگاه Buzzell به شرح زیر اشاره کرد<sup>(۲)</sup>:

مجموعه دانستنیهای طبقه‌بندی شده و سیستماتیک که بر پایه یک یا چند تئوری مرکزی و تعدادی اصول کلی بنا شده است و معمولاً به صورت مقداری بیان می‌شود. این دانستنیها، پیش‌بینی و در برخی شرایط، کنترل رویدادهای آتی را امکان‌پذیر می‌سازد.

حسابداری نیز با ضوابط مندرج در تعریف بالا انطباق دارد. حسابداری، مباحث و موضوعات متمایز خود را دارد و شامل نظامی است که از طریق مشاهده ارتباطات و تعمیم‌های دستوری به مفاهیم، اصول، روشها و قوانین و تئوریه‌ها منتج می‌شود. بنابراین می‌توان حسابداری را قطعاً علم دانست.

## خلاصه

حسابداری را می‌توان از دیدگاه فلسفه علم، مورد توجه قرار داد. ارزش تحقیقات انجام شده در حسابداری را نمی‌توان مورد تردید قرار داد یا از لحاظ نظری نارسا دانست. در عوض، یافته‌های تحقیقات حسابداری نشانه‌هایی را مبنی بر پیروی رویدادهای حسابداری از الگوی تغییر موفقیت‌آمیز ارائه داده است. در این فصل، تعریفی از پارادایم ارائه شد که از لحاظ حسابداری مربوط محسوب

Riahi-Belkaoui, Ahmed, "Inquiry and Accounting: Alternative Methods and Research (A) perspective" (Westport, Ct: Quorum Books, 1987).

Buzzell, Robert D., "Is Marketing a Science?", Harvard Business Review (January-February, 1963).

می‌شود. اجزای اصلی چنین پارادایمی عبارتند از الگوها، موضوع، تئوریه‌ها و روشها. بر اساس تعریف ارائه شده، شش پارادایم در حال رقابت در حسابداری به شرح زیر مشخص و تشریح شد:

۱. پارادایم انسان‌شناختی - استقرا.
۲. پارادایم سود حقیقی - قیاس.
۳. پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها.
۴. پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار.
۵. پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده.
۶. پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات.

هر یک از پارادایمهای مشروح بالا می‌تواند موضوع تحقیق توسط جامعه علمی و حرفه‌ای حسابداری قرار گیرد. برای تسهیل ادامه موفقیت‌آمیز تحقیقات و بررسیهای علمی در حسابداری نباید هیچیک از این پارادایمها را مطلق و دانش صحیح و نهایی تلقی کرد. بلکه لازم است به‌طور مداوم از طریق تحقیقات پی در پی برای یافتن نقاط ضعف و راههای بهتر جستجو و تلاش لازم را به عمل آورد.

اغلب دانشمندان و فلاسفه بر این باورند که مطالب علمی را نمی‌توان مطلقاً اثبات کرد. برخی از صاحب‌نظران اظهار داشته‌اند اگرچه نمی‌توان یک تئوری را به‌طور نهایی به اثبات رساند اما می‌توان آن را به‌طور نهایی رد کرد. اما معمولاً قبل از ظهور یک تئوری بهتر، تئوری ماقبل رد نمی‌شود. یک تئوری بهتر معمولاً اطلاعات تازه و بیشتری را در مقایسه با تئوری قبلی ارائه می‌کند که این اطلاعات مورد تأیید بیشتر نیز قرار می‌گیرد.

با توجه به پارادایمهای مختلف حسابداری و تحقیقات گسترده‌ای که در زمینه آنها به عمل آمده است و همچنین با توجه به تعریف علم و ضوابط مربوط، حسابداری را می‌توان مسلماً علم تلقی کرد.

## سؤالات و مسایل

### سؤالات

۱. منظور از تغییر موفقیت آمیز از دیدگاه Kuhn چیست؟
۲. پارادایمهای رقیب را در حسابداری نام ببرید.
۳. تفاوت تئوری و پارادایم را تشریح کنید.
۴. در بیانیه SATTA (انجمن حسابداری آمریکا) چه رویکردهایی مشخص شده است؟
۵. مفهوم پارادایم چیست؟ تعریفی برای آن ارائه کنید.
۶. اجزای متشکله یک پارادایم را شرح دهید.
۷. چرا می‌توان حسابداری را علم دانست؟
۸. یک تعریف جامع از علم ارائه کنید.
۹. تفاوت پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار و پارادایم مدل تصمیم‌گیری شخص استفاده‌کننده را تشریح کنید.
۱۰. پارادایمهای انسان‌شناختی - استقرا و سود حقیقی - قیاس را با یکدیگر مقایسه کنید.
۱۱. منظور از پارادایم ارزش اقتصادی اطلاعات چیست؟
۱۲. به نظر شما قدیمی‌ترین پارادایم مطرح شده در حسابداری کدام است؟
۱۳. تئوریهای زیر مجموعه پارادایم انسان‌شناختی - استقرا کدامند؟
۱۴. چنانچه پارادایم سود حقیقی - قیاس مورد قبول باشد، از چه رویکردی برای تدوین تئوری حسابداری استفاده می‌شود؟
۱۵. تئوریها و مکاتب فکری مرتبط با پارادایم سود حقیقی - قیاس را شرح دهید.
۱۶. در پارادایم سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها، چه تئوریهایی مطرح شده است؟
۱۷. تئوریهای مرتبط با پارادایم مدل تصمیم‌گیری کل بازار کدامند؟



## کلام آخر

مطالعه کتاب تئوری حسابداری، تفاوت چشمگیری با مطالعه سایر کتب اصول، میانه و پیشرفته حسابداری دارد. دلیل این تفاوت و همچنین آن چه که کتاب تئوری حسابداری را منحصر به فرد می‌سازد، این است که در تئوری، به جای تأکید بر تکنیکهایی که برای دستیابی به اهداف بکار گرفته می‌شوند، بر درک آن چه که باید بدست آید توجه می‌گردد. به بیان دیگر، در تئوری به جای تأکید بر چگونگی بر چراها تأکید می‌شود.

این تأکید لازم و مفید است زیرا، در دهه گذشته، عملیات تجاری - تولیدی پیچیدگی بسیاری یافته و به تناسب آن، روشها و بیانیه‌های حسابداری نیز پیچیده‌تر شده است. روشهای حسابداری انعکاسی از محیط تجاری پیرامون آن است. به همین دلیل، در اغلب کتب حسابداری، بر روشهای پیچیده و اجرایی حسابداری تأکید می‌شود.

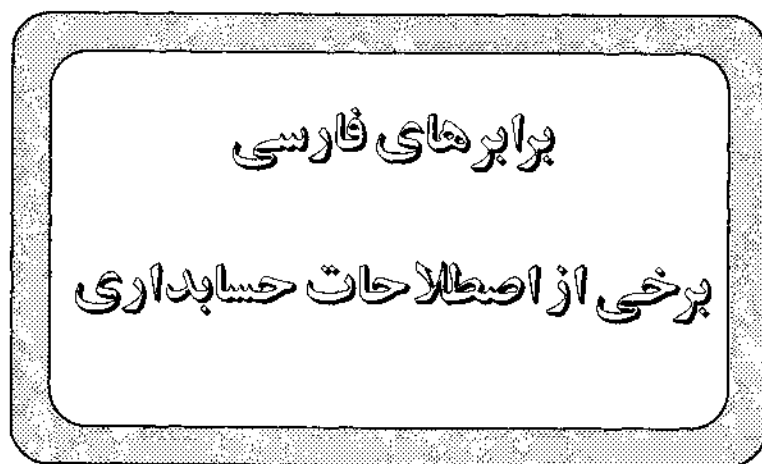
زیربنای تمامی روشهای پیچیده حسابداری، اصول، مفاهیم و مبانی نظری حسابداری است که این روشها را با یکدیگر پیوند می‌دهد. در دو مجلد کتاب تئوری حسابداری نیز کانون توجه همین اصول، مفاهیم و مبانی نظری بوده است. لذا چگونگی توسعه اصول، مفاهیم و مبانی نظری حسابداری طی سالیان گذشته، نحوه کمک به بیان و ارزیابی روشهای موجود و راهنمایی حسابداران حرفه‌ای، تهیه کنندگان صورتهای مالی و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری در آینده در این دو مجلد به تفصیل تشریح شده است.

محتمل به نظر نمی‌رسد که دانشجویان بتوانند در همه اوقات تمامی روشها و تکنیکهای تدریس شده در کلاسهای مختلف حسابداری را به خاطر داشته باشند. زیرا، اصول پذیرفته شده حسابداری مجموعه‌ای از تعداد بسیار زیاد روشهای پیچیده می‌باشد. اما به خاطر داشتن اصول بنیادی پشتیبانی کننده این روشهای عملی ضروری است. این اصول از نظر تعداد نسبتاً اندک و درک آن آسانتر می‌باشد و این موضوع معرف ارزش اساسی مبحث تئوری حسابداری است. به بیان دیگر، آگاهی از چراهای حسابداری می‌تواند رهنمودی برای بکارگیری اصول بنیادی در مسایل عملی جاری محسوب شود.

ارزش اساسی دیگر تئوری حسابداری، سودمندی آن برای کارهای اجرایی حسابداری در آینده است. به دلیل این که حسابداری انعکاسی از دنیای تجارت است، لازم است که هم‌گام با سرعت فزاینده تغییر در دنیای تجارت حرکت کند. به موازات تکامل تدریجی تجارت و مسایل جدید حسابداری که به سرعت ایجاد می‌شود، ممکن است روشهای سنتی حسابداری نیز به نحوی فزاینده غیر قابل اجرا و نامربوط به شمار آید. مسایل جدید نیازمند راه‌حلهای جدید است. مجدداً تکرار می‌شود که آگاهی از چراهای حسابداری می‌تواند به تدوین و توسعه روشهای جدید برای حل مسایل آینده کمک کند و درک تئوری حسابداری برای تدوین راه‌حلهای خلاق برای مسایل جدیدی که ظاهر می‌شود راهگشا خواهد بود.

بنابراین، در دو مجلد کتاب تئوری حسابداری، کانون توجه ماورای روشهای آشنای حسابداری بوده است. در عوض، تأکید بر، مفاهیم و اصولی بوده است که این روشهای آشنا را بیان و توجیه می‌کند. بر این اساس، مطالعه کتاب تئوری حسابداری می‌تواند از سه طریق زیر به خواننده کمک کند:

- انگیزه لازم را برای افزایش توان استدلال برای اعمال قضاوتهای حرفه‌ای در برخورد با مسایل عملی حسابداری ایجاد کند.
- بکارگیری و استفاده از تئوری را برای حل مسایل پیچیده و بحث‌انگیز حسابداری امکان‌پذیر سازد. زیرا، بکارگیری تئوری می‌تواند به عملکرد مطلوب در برخورد با وضعیتهای پیچیده، تحلیلی و مفهومی و حل مسایل دنیای واقعی کمک کند.
- تشخیص و تعیین موارد بحث‌انگیز و مورد اختلاف حسابداری را امکان‌پذیر و خواننده را قادر سازد که راه‌حلهای مناسب را پیشنهاد و آنها را در چارچوب شرایط اقتصادی و سیاسی پیرامون حسابداری ارزیابی کند.



## برابرهایی فارسی برخی از اصطلاحات حسابداری

الف - فارسی به انگلیسی

الف

European Union (EU)	اتحادیه اروپایی
Leveraged Leases	اجاره‌های اهرمی
Operating Leases	اجاره‌های عملیاتی
Permanent Differences	اختلافهای دائمی
Temporary Differences	اختلافهای موقت
Information Economics	ارزش اقتصادی اطلاعات
Current Cost-Constant Rial	ارزش جاری - ریال ثابت
Non Articulation	از دست رفتن همبستگی بین صورتهای مالی
Full Disclosure	افشای کامل
Adequate Disclosure	افشای مناسب
Fair Disclosure	افشای منصفانه
Exemplar	الگوی مورد قبول اشخاصی که بر اساس پارادایم عمل می‌کنند
Deferral of Tax Expense	انتقال هزینه مالیات به دوره‌های بعد
The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز
The Canadian Institute of Chartered Accountants (AICA)	انجمن حسابداران خبره کانادا
The Association of Certified Accountants	انجمن حسابداران رسمی
The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	انجمن خبره مدیریت مالی دولتی و حسابداری

ب

Accelerated Cost Recovery System	بازیافت سریع بهای تمام شده
Deferred Tax Liability	بدهی مالیاتی انتقالی به دوره آتی
Actuarial Liability	بدهی محاسبات بیمه‌ای
Australian Accountancy Research Foundation (AARF)	بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا
Historical Cost-Constant Rial	بهای تمام شده تاریخی - ریال ثابت
Full Cost (FC)	بهای تمام شده کامل
Capitalization	به حساب دارایی بردن یا سرمایه‌ای محسوب کردن

پ

Noncontributory Plans	پرداخت کسور بازنشستگی از طرف کارفرما
Final Pay	پرداخت نهایی
Functional Currency	پول عملیاتی

ت

Statistical Decision Theory	تئوری تصمیم‌گیری آماری
Off-Balance Sheet Financing	تأمین مالی خارج از ترازنامه
Foreign Currency Translations	تبدیل ارز
Interperiod Tax Allocation	تخصیص بین دوره‌های مالیات
Comprehensive Tax Allocation	تخصیص جامع مالیات
Intraperiod Tax Allocation	تخصیص طی دوره مالیات
Partial Allocation	تخصیص موردی مالیات
Social Balance Sheet	ترازنامه اجتماعی
Combinee	ترکیب شونده
Combinor	ترکیب کننده

Business Combination	ترکیب واحدهای تجاری
Push-Down Accounting	تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی
Contributory Plans	تسهیم کسور بازنشستگی بین کارکنان و کارفرما
Constructive Obligations	تعهدات سازنده یا ضمنی
Contractual Obligations	تعهدات قراردادی
Equitable Obligations	تعهدات مبتنی بر اصول اخلاقی
General Price-Level Changes	تغییر سطح عمومی قیمتها
Valuation Differences	تفاوتهای ارزشیابی
Interperiod Differences	تفاوتهای بین دوره‌ای
Full Consolidation	تلفیق کامل صورتهای مالی
Proportionate Consolidation	تلفیق نسبی
One-Line Consolidation	تلفیق یک سطری

### ج

New Zealand Society of Accountants (NZSA)	جامعه حسابداران زلاند نو
---	--------------------------

### ح

Discovery Value Accounting	حسابداری ارزش اکتشاف
Reserve Recognition Accounting	حسابداری شناخت ذخایر
Multiple-Paradigm Science	حسابداری علمی با پارادایم‌های گوناگون
Human Resource Accounting	حسابداری منابع انسانی
General Purchasing Power Capital Maintenance	حفظ سرمایه بر حسب قدرت خرید عمومی
Physical Capital Maintenance	حفظ سرمایه مادی
Financial Capital Maintenance	حفظ سرمایه مالی
Material Equity	حقوق با اهمیت

خ

Leveraged Buyouts خریدهای اهرمی

د

Global Village دهکده جهانی

True & Fair View دیدگاه مطلوبیت ارائه

ر

Well off رفاه

Oligopoly رقابت چند جانبه

Fair Value Method روش ارزش متعارف

روش پیش‌بینی هزینه مزایای تحقق یافته

Projected Accrued Benefit Cost Method (PABC)

روش تخصیص بین دوره‌ای مالیات - خالص از مالیات

Net-Of-Tax Method of Interperiod Tax Allocation

Pro Rata Consolidation روش تلفیق نسبی

Purchase Method روش خرید

روش محاسبات بیمه‌ای که در آن افزایش حقوق آتی لحاظ گردیده

The Benefits/Years-Of-Service

Accumulated Benefit Method روش مزایای انباشته

Projected Benefit Method روش مزایای پیش‌بینی شده

Temporal Method روش موقتی

Methods and Instruments روشها و ابزارها

Entry Age Normal Cost Method (EANCE) روش هزینه نرمال سن ورود

The Monetary/Non Monetary Approach رویکرد افلام پولی - غیر پولی

Anthropological Approach رویکرد انسان شناختی

The Current/Non Current Approach	رویکرد جاری - غیر جاری
	رویکرد خالص سرمایه‌گذاری (رویکرد جاری)
The Net Investment Approach (Current Approach)	
New Entity Approach	رویکرد شخصیت حسابداری جدید
Positive/Inductive Approach	رویکرد مثبت - استقرا
Nominal Rials	ریال اسمی
Constant Rials	ریال ثابت

### ز

Actuarial Loss	زیان محاسبات بیمه‌ای
----------------	----------------------

### س

	سازمان جهانی کمیسیون اوراق بهادار
The International Organization of Securities Commissions (IOSCO)	
	سازمان همکاری و توسعه اقتصادی
Organization for Economic Cooperation & Development (OECD)	
Stakeholders	سایر گروه‌های ذینفع
Actuarial Funding	سپرده‌گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای
Terminal Funding	سپرده‌گذاری نهایی
Goodwill	سرقفلی
Level of Control	سطح کنترل
True Income/Deductive Approach	سود حقیقی - قیاس
Income Reported to Shareholders	سود گزارش شده به سهامداران
Actuarial Gain	سود محاسبات بیمه‌ای
Taxable Income	سود مشمول مالیات
Decision Usefulness Approach	سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها
Extraordinary Gains and Losses	سودها یا زیان‌های غیر مترقبه



ش

Peasche Index	شاخص پاشه
General Price Index	شاخص عمومی قیمت
Specific Price Index	شاخص قیمت خاص
Wholesale Price Index	شاخص قیمت عمده فروشی
Consumer Price Index	شاخص قیمت مصرف کننده
Laspeyres Index	شاخص لاسپیرز
Constituent Companies	شرکتهای ترکیب شونده
Multinational Firms	شرکتهای چند ملیتی
Accrual of Tax Expense	شناسایی هزینه مالیات در دوره جاری

ص

Pension Fund	صندوق بازنشستگی
General-Purpose Financial Statements	صورت‌های مالی برای مقاصد عام یا صورت‌های مالی چند منظوره

ض

Predictive Ability Criterion	ضابطه توان پیش‌بینی
------------------------------	---------------------

ط

Pension Plans	طرح‌های بازنشستگی
---------------	-------------------

ف

International Federation of Accountants (IFAC)	فدراسیون بین‌المللی حسابداران
Sale and Leaseback	فروش و اجاره مجدد

## ق

Purchasing Power	قدرت خرید
Leases	قراردادهای اجاره
Companies Acts	قوانین مختلف شرکتهای
Normative Deductive Approach	قیاسی - دستوری

## ک

Efficiency and Synergy	کارآیی و هم‌افزایی
Defined Contributions	کسور بازنشستگی تعریف شده
International Accounting Standards Committee	کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری
Accounting Standards Steering Committee (ASSC)	کمیته راهبری استانداردهای حسابداری
Committee On Accounting Procedure	کمیته روشهای حسابداری
Successful Efforts (SE)	کوششهای موفق

## گ

The Anglo-American Method	گزارشگری مدل انگلیسی - آمریکایی
---------------------------	---------------------------------

## م

Deferred Tax Account	مالیات انتقالی به دوره‌های آتی
Actuary	متخصص ریاضیات بیمه‌ای
Actuarial	محاسبات بیمه‌ای
The Continental Model	مدل اروپایی

Pension Benefits	مزایای بازنشستگی
Unfunded Benefits	مزایای بدون پشتوانه مالی
Postemployment Benefits	مزایای بعد از خدمت
Accrued Benefits	مزایای تحقق یافته
Vested or Unvested	مزایای تعلق گرفته یا تعلق نگرفته
Defined Benefit	مزایای تعریف شده
Vesting	مزایای متعلقه
Accounting Research Study	مطالعه تحقیقات حسابداری
Full Payout Concept	مفهوم پرداخت کامل
Image of the Subject Matter	موضوع

و

Combined Enterprise	واحد تجاری ترکیبی
---------------------	-------------------

هـ

Expense of Doing Business	هزینه انجام امور تجاری
Service Cost	هزینه خدمت
Normal Cost	هزینه نرمال
Accounting Standard Board (ASB)	هیأت استانداردهای حسابداری
Australian Accounting Standard Board	هیأت استانداردهای حسابداری استرالیا

ب - انگلیسی به فارسی

A

Accelerated Cost Recovery System	بازیافت سریع بهای تمام شده
Accounting Research Study	مطالعه تحقیقات حسابداری
Accounting Standard Board (ASB)	هیأت استانداردهای حسابداری
Accounting Standards Steering Committee (ASSC)	کمیته راهبری استانداردهای حسابداری
Accrual of Tax Expense	شناسایی هزینه مالیات در دوره جاری
Accrued Benefits	مزایای تحقق یافته
Accumulated Benefit Method	روش مزایای انباشته
Actuarial	محاسبات بیمه‌ای
Actuarial Funding	سپرده‌گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای
Actuarial Gain	سود محاسبات بیمه‌ای
Actuarial Liability	بدهی محاسبات بیمه‌ای
Actuarial Loss	زیان محاسبات بیمه‌ای
Actuary	متخصص ریاضیات بیمه‌ای
Adequate Disclosure	افشای مناسب
Anthropological Approach	رویکرد انسان‌شناختی
Australian Accountancy Research Foundation (AARF)	بنیاد تحقیقات حسابداری استرالیا
Australian Accounting Standard Board	هیأت استانداردهای حسابداری استرالیا

B

Business Combination	ترکیب واحدهای تجاری
----------------------	---------------------

Capitalization	به حساب دارایی بردن یا سرمایه‌ای محسوب کردن
Combined Enterprise	واحد تجاری ترکیبی
Combinee	ترکیب شونده
Combinor	ترکیب کننده
Committee On Accounting Procedure	کمیته روشهای حسابداری
Companies Acts	قوانین مختلف شرکتهای
Comprehensive Tax Allocation	تخصیص جامع مالیات
Constant Rials	ریال ثابت
Constituent Companies	شرکتهای ترکیب شونده
Constructive Obligations	تعهدات سازنده یا ضمنی
Consumer Price Index	شاخص قیمت مصرف کننده
Contractual Obligations	تعهدات قراردادی
Contributory Plans	تسهیم کسور بازنشستگی بین کارکنان و کارفرما
Current Cost-Constant Rial	ارزش جاری - ریال ثابت

## D

Decision Usefulness Approach	سودمندی در تصمیم‌گیری‌ها
Deferral of Tax Expense	انتقال هزینه مالیات به دوره‌های بعد
Deferred Tax Account	مالیات انتقالی به دوره‌های آتی
Deferred Tax Liability	بدهی مالیاتی انتقالی به دوره آتی
Defined Benefit	مزایای تعریف شده
Defined Contributions	کسور بازنشستگی تعریف شده
Discovery Value Accounting	حسابداری ارزش اکتشاف

## E

Efficiency and Synergy	کارایی و هم‌افزایی
Entry Age Normal Cost Method (EANCE)	روش هزینه نرمال سن ورود

Equitable Obligations	تعهدات مبتنی بر اصول اخلاقی
European Union (EU)	اتحادیه اروپایی
Exemplar	الگوی مورد قبول اشخاصی که بر اساس پارادایم عمل می‌کنند
Expense of Doing Business	هزینه انجام امور تجاری
Extraordinary Gains and Losses	سودها یا زیان‌های غیر مترقبه

## F

Fair Disclosure	افشای منصفانه
Fair Value Method	روش ارزش متعارف
Final Pay	پرداخت نهایی
Financial Capital Maintenance	حفظ سرمایه مالی
Functional Currency	پول عملیاتی
Foreign Currency Translations	تبدیل ارز
Full Consolidation	تلفیق کامل صورتهای مالی
Full Cost (FC)	بهای تمام شده کامل
Full Disclosure	افشای کامل
Full Payout Concept	مفهوم پرداخت کامل
Functional Currency	پول عملیاتی

## G

General Price Index	شاخص عمومی قیمت
General Price-Level Changes	تغییر سطح عمومی قیمتها
General Purchasing Power Capital Maintenance	حفظ سرمایه بر حسب قدرت خرید عمومی
General-Purpose Financial Statements	صورتهای مالی برای مقاصد عام یا صورتهای مالی چند منظوره
Global Village	دهکده جهانی
Goodwill	سرقفلی

**H**

Historical Cost-Constant Rial	بهای تمام شده تاریخی - ریال ثابت
Human Resource Accounting	حسابداری منابع انسانی

**I**

Image of the Subject Matter	موضوع
Income Reported to Shareholders	سود گزارش شده به سهامداران
Information Economics	ارزش اقتصادی اطلاعات
International Accounting Standards Committee	کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری
International Federation of Accountants (IFAC)	فدراسیون بین‌المللی حسابداران
Interperiod Differences	تفاوت‌های بین دوره‌ای
Interperiod Tax Allocation	تخصیص بین دوره‌ای مالیات
Intraperiod Tax Allocation	تخصیص طی دوره مالیات

**L**

Laspeyres Index	شاخص لاسپیرز
Leases	قراردادهای اجاره
Level of Control	سطح کنترل
Leveraged Buyouts	خریدهای اهرمی
Leveraged Leases	اجاره‌های اهرمی

**M**

Material Equity	حقوق با اهمیت
Methods and Instruments	روشها و ابزارها
Multinational Firms	شرکتهای چند ملیتی
Multiple-Paradigm Science	حسابداری علمی با پارادایم‌های گوناگون

## N

Net-Of-Tax Method of Interperiod Tax Allocation	روش تخصیص بین دوره‌ای مالیات - خالص از مالیات
New Entity Approach	رویکرد شخصیت حسابداری جدید
New Zealand Society of Accountants (NZSA)	جامعه حسابداران زلاند نو
Nominal Rials	ریال اسمی
Non Articulation	از دست رفتن همبستگی بین صورتهای مالی
Noncontributory Plans	پرداخت کسور بازنشستگی از طرف کارفرما
Normal Cost	هزینه نرمال
Normative Deductive Approach	قیاسی - دستوری

## O

Off-Balance Sheet Financing	تأمین مالی خارج از ترازنامه
Oligopoly	رقابت چند جانبه
One-Line Consolidation	تلفیق یک سطری
Operating Leases	اجاره‌های عملیاتی
Organization for Economic Cooperation & Development (OECD)	سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

## P

Partial Allocation	تخصیص موردی مالیات
Peasche Index	شاخص پاشه
Pension Benefits	مزایای بازنشستگی
Pension Fund	صندوق بازنشستگی
Pension Plans	طرحهای بازنشستگی
Permanent Differences	اختلافهای دائمی
Physical Capital Maintenance	حفظ سرمایه مادی
Positive/Inductive Approach	رویکرد مثبت - استقرا



Postemployment Benefits	مزایای بعد از خدمت
Predictive Ability Criterion	ضابطه توان پیش‌بینی
Pro Rata Consolidation	روش تلفیق نسبی
Projected Accrued Benefit Cost Method (PABC)	روش پیش‌بینی هزینه مزایای تحقق یافته
Projected Benefit Method	روش مزایای پیش‌بینی شده
Proportionate Consolidation	تلفیق نسبی
Purchase Method	روش خرید
Purchasing Power	قدرت خرید
Push-Down Accounting	تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی

## R

Reserve Recognition Accounting	حسابداری شناخت ذخایر
--------------------------------	----------------------

## S

Sale and Leaseback	فروش و اجاره مجدد
Service Cost	هزینه خدمت
Social Balance Sheet	ترازنامه اجتماعی
Specific Price Index	شاخص قیمت خاص
Stakeholders	سایر گروههای ذینفع
Statistical Decision Theory	تئوری تصمیم‌گیری آماری
Successful Efforts (SE)	کوششهای موفق

## T

Taxable Income	سود مشمول مالیات
Temporal Method	روش موقتی

Temporary Differences	اختلافهای موقت
Terminal Funding	سپرده‌گذاری نهایی
The Anglo-American Method	گزارشگری مدل انگلیسی - آمریکایی
The Association of Certified Accountants	انجمن حسابداران رسمی
The Benefits/Years-Of-Service	روش محاسبات بیمه‌ای که در آن افزایش حقوق آتی لحاظ گردیده
The Canadian Institute of Chartered Accountants (AICA)	انجمن حسابداران خبره کانادا
The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	انجمن خبره مدیریت مالی دولتی و حسابداری
The Continental Model	مدل اروپایی
The Current/Non Current Approach	رویکرد جاری - غیر جاری
The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز
The International Organization of Securities Commissions (IOSCO)	سازمان جهانی کمیسیون اوراق بهادار
The Monetary/Non Monetary Approach	رویکرد اقلام پولی - غیر پولی
The Net Investment Approach (Current Approach)	رویکرد خالص سرمایه‌گذاری (رویکرد جاری)
True & Fair View	دیدگاه مطلوبیت ارائه
True Income/Deductive Approach	سود حقیقی - قیاس

U

Unfunded Benefits	مزایای بدون پشتوانه مالی
-------------------	--------------------------

V

Valuation Differences	تفاوتهای ارزشیابی
-----------------------	-------------------

Vested or Unvested  
Vesting

مزایای تعلق گرفته یا تعلق نگرفته  
مزایای متعلقه

**W**

Well off  
Wholesale Price Index

رفاه  
شاخص قیمت عمده فروشی

# فہرست موضوعی

## فهرست موضوعی

<p>تحقیقات مربوط به حسابداری نفت و گاز ۱۳۶ و ۱۳۷</p> <p>تخصیص بین دوره‌ای مالیات ۴۰، ۴۵، ۴۶، ۴۷، ۵۲ و ۵۵</p> <p>تخصیص طی دوره مالیات ۴۰، ۴۱، ۵۲، ۵۳ و ۵۵</p> <p>تخصیص موردی مالیات ۴۹</p> <p>تدوین و توسعه استانداردهای حسابداری مربوط ۸۰، ۱۰۸، ۱۰۹</p> <p>به طرحهای بازنشتگی ۱۱۰، ۱۱۳، ۱۱۴ و ۱۱۵</p> <p>ترکیب واحدهای تجاری ۸۸</p> <p>تسری ارزشهای جاری به صورتهای مالی شرکت فرعی ۸۹</p> <p>تعدیل اقلام پولی ۱۴ و ۲۵ و ۳۱</p> <p>تعدیل اقلام غیر پولی ۱۷ و ۱۸ و ۳۰</p> <p>تعدیل بر حسب تغییر قدرت خرید ۱۹، ۲۰، ۲۵ و ۳۰</p> <p>تعریف واحد گزارشگر ۹۳ و ۹۵</p> <p>تعهدات مبتنی بر اصول اخلاقی ۱۱۳</p> <p>تغییر سطح عمومی قیمتها ۳، ۴، ۱۲، ۱۳ و ۱۵</p> <p>تغییر قیمتهای خاص ۳ و ۵ و ۱۷</p> <p>تغییر قیمتهای نسبی ۳ و ۶ و ۱۸</p> <p>تفاوت زمان بندی ۴۱، ۴۳ و ۵۵</p> <p>تفاوتهای ارزشیابی ۴۱، ۴۴ و ۵۵</p> <p>تفاوتهای حسابداری در کشورهای مختلف ۱۸۴، ۱۸۵ و ۱۹۰</p> <p>تکامل تدریجی استانداردهای قراردادهای اجاره ۷۰ و ۷۱</p> <p>تلفیق کامل ۹۰</p> <p>تلفیق نسبی ۸۶، ۹۰ و ۹۵</p> <p>تلفیق ۸۸، ۹۱ و ۹۴</p> <p>تلفیق یک سطری ۹۱</p> <p>تنزیل مبالغ تخصیص یافته مالیات ۴۹</p>	<p style="text-align: center;"><b>الف</b></p> <p>اتحادیه اروپایی ۱۹۴ و ۱۹۶</p> <p>اجاره‌های اهرمی ۷۶</p> <p>اجاره‌های سرمایه‌ای ۶۶، ۷۸ و ۷۹</p> <p>اجاره‌های عملیاتی ۶۵، ۷۸ و ۷۹</p> <p>اختلافهای دایمی ۴۱ و ۵۵</p> <p>اختلافهای موقت ۴۱ و ۵۵</p> <p>ادعاهای قراردادی ۱۱۳ و ۱۱۴</p> <p>استانداردهای حسابداری نفت و گاز ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۸، ۱۴۱ و ۱۴۳</p> <p>افشای اطلاعات واحدهای تابعه ۱۶۱، ۱۶۲ و ۱۷۱</p> <p>افشای کامل ۱۵۴ و ۱۵۶</p> <p>افشای مناسب ۱۵۴ و ۱۵۵ و ۱۷۱</p> <p>افشای منصفانه ۱۵۴ و ۱۵۶</p> <p style="text-align: center;"><b>ب</b></p> <p>بدهی مالیاتی انتقالی به دوره آتی ۴۲ و ۵۱</p> <p style="text-align: center;"><b>پ</b></p> <p>پارادایم انسان شناختی - استقرا ۲۰۵ و ۲۱۶</p> <p>پول عملیاتی ۳۰ و ۳۱</p> <p style="text-align: center;"><b>ت</b></p> <p>تئوری تصمیم‌گیری آماری ۲۱۴ و ۲۱۶</p> <p>تبدیل ارز ۲۷، ۲۸ و ۳۰</p> <p>تبدیل صورتهای مالی ۱۸۲</p> <p style="text-align: center;"><b>ج</b></p> <p>چارچوبهای نظری حسابداری ۱۹۵</p>
---	--

۲۱۳ و ۲۰۳	رویکرد ارزش اقتصادی اطلاعات		ح
۵۵ و ۵۲، ۵۱، ۴۴	رویکرد ترازنامه		
۲۰۸ و ۲۰۲	رویکرد سودمندی برای تصمیم‌گیری	۱۴۳ و ۱۳۸	حسابداری ارزش اکتشاف
۹۵ و ۹۰، ۸۶	رویکرد شخصیت حسابداری جدید	۲۴ و ۲۲، ۲۱	حسابداری بر حسب ارزشهای جاری
		۱۴۳ و ۱۴۰، ۱۳۸، ۱۳۰	حسابداری شناخت ذخایر
	ز	۷۳ و ۷۰	حسابداری قراردادهای اجاره
		۱۵۲	حسابداری منابع انسانی
۱۰۵	زیان محاسبات بیمه‌ای	۲۳ و ۲۲	حفظ سرمایه مادی
		۲۳ و ۲۲	حفظ سرمایه مالی
	س		خ
۱۱۸ و ۱۱۷، ۱۱۶۶	سایر مزایای بعد از بازنشستگی		
۱۰۶ و ۱۰۴، ۱۰۳	سپرده‌گذاری به روش محاسبات بیمه‌ای	۸۶	خریدهای اهرمی
۱۷۱ و ۱۵۴، ۱۵۳	سطوح افشا		
۱۰۵	سود محاسبات بیمه‌ای		د
۵۵ و ۴۰	سود مشمول مالیات		
۳۱ و ۱۰، x	سود و زیان اقلام پولی	۷۷ و ۶۹، ۶۸، ۶۷، ۶۶	دارایی محسوب کردن قراردادهای اجاره
	ش		ر
۱۳ و ۱۲	شاخص پاشه	۹۴ و ۹۲	روش ارزش متعارف
۱۳ و ۱۲، ۱۱	شاخص عمومی قیمت	۹۴ و ۹۱، ۸۷	روش ارزش ویژه
۱۳	شاخص قیمت عمده فروشی	۱۴۳ و ۱۳۶، ۱۳۳، ۱۳۰	روش بهای تمام شده کامل
۱۳ و ۱۲	شاخص لاسپیرز	۵۴	روش خالص از مالیات
۱۷۱ و ۱۵۸، ۱۵۷، ۱۵۶	شکل‌های افشا	۸۹	روش خرید
		۱۴۳ و ۱۳۳، ۱۳۰	روش کوششهای موفق
	ص	۲۰۵ و ۲۰۲	روش مثبت استقرا
		۱۰۶	روش مزایای انباشته
۱۰۱	صندوق بازنشستگی	۱۰۶	روش مزایای پیش‌بینی شده
		۱۸۳ و ۳۱، ۲۹، ۲۸	روش موقتی
	ظ	۱۷۱ و ۱۶۹، ۱۶۵، ۱۶۴، ۱۶۳	روشهای افشا
		۱۷۱ و ۱۶۱، ۱۶۰، ۱۵۹	رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه
۳۱ و ۷	طبقه‌بندی اقلام پولی و غیر پولی	۲۰۶ و ۲۰۲	رویکرد سود حقیقی - قیاس

ع	م
علم حسابداری	۲۱۵ و ۲۱۶
<b>ف</b>	
فدراسیون بین‌المللی حسابداران	۱۹۳ و ۱۹۴
فروش و اجاره مجدد	۷۵
<b>ق</b>	
قدرت خرید عمومی	۲۱۰، ۲۰
قراردادهای اجاره	۶۴، ۶۵، ۶۸ و ۷۷
<b>ک</b>	
کسور بازنشستگی تعریف شده	۱۰۱
کلیات طرحهای بازنشستگی	۱۰۰ و ۱۱۸
کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری	۱۹۲ و ۱۹۶
<b>ن</b>	
	نحوه محاسبه شاخصهای قیمت
	۱۱ و ۱۲، ۱۳
<b>ی</b>	
	یکتواخت کردن استانداردهای بین‌المللی حسابداری در سطح جهانی
	۱۹۱ و ۱۹۶

منابع و ماخذ



## منابع و مأخذ

### الف: منابع فارسی

- (۱) رضا شباهنگ، تئوری حسابداری، جلد اول (۱۳۸۱) از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی
- (۲) رضا شباهنگ، تئوری حسابداری، (۱۳۷۳) از انتشارات کتابخانه فروردین.
- (۳) هیات تدوین استانداردهای حسابداری، مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران، (۱۳۷۶) از انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.

### ب: منابع انگلیسی (۱) کتب

- FASB (1977), "**Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies**", SFAS No. 19.
- International Accounting Standards Board, "**International Financial Reporting Standards**", (2003), IASCF Publication Department.
- International Accounting Standards Committee, "**Disclosure of Accounting Policies**", International Standard No. 1 (London: IASC, January 1975).
- Jeffrey S. Arpan and Lee H. Radebaugh, "**International Accounting and Multinational Enterprises**" (Boston: Warren & Lamont, Inc., 1981).
- Kuhn, Thomas S., "**The Structure of Scientific Revolutions**", International Encyclopedia of Unified Science, Second Enlarged Edition (Chicago: University of Chicago Press, 1970).
- Riahi - Belkaoui, Ahmed, "**Accounting Theory**", (2000). Business Press.
- Schroeder, Richard G., and Mystle W. Clark, "**Accounting Theory**", (1998), John Wiley & Sons Inc.
- Wolk, Harry I., Michael G. Tearney, and James L. Dodd, "**Accounting Theory**", (2001), South - Western College Publishing.

(۲) مقالات

- Arthur Young (1977), Successful Efforts' Accounting: "**Why it is needed in the Extractive Industries** (Arthur Young).
- Bell, Timothy Barnes, "**Market Reaction to Reserve Recognition Accounting**", Journal of Accounting Research (Spring 1983).
- El-Gazzar, Samin, Steve Lilian, and Pastena (1986), "**Accounting for Leases by Lessees**", (Journal of Accounting and Economics (1986).
- Eric G. Flamholtz, D. Gerald Searfoss, and Russel Coff, "**Developing Human Resource Accounting as a Human Resource Support System**", Accounting Horizon (September 1988).
- Francis, Jese R., "**Lobbying Against Proposed Accounting Standards: The Case of Employers' Pension Accounting**", Journal of Accounting and Public Policy (Spring 1987).
- Godfrey, Jayne and Susan Warren (1995), "**Lessee Reactions to Regulation of Accounting for Leases**", Abacus (September 1995).
- Hawkins, David M, and Mary M. Wehle (1973), "**Accounting for Leases**", (Research Foundation of Financial Executives Institute).
- Ijiri, Yuji, "**Oil and Gas Accounting - Turbulance in Financial Reporting**", Financial Executive (August 1979).
- Kim, Jae-oh (1987), "**Segmental Disclosures and Information Content of Earnings Announcements: Theoretical and Emperical Analysis**", (Ph.D. Diss University of Iowa).
- Lloyd, Michael and Jerry Weygandt, "**Market Value Information for Nonsubsidiary Investment**", The Accounting Review (October 1971).
- Mohr, R. "**The Segmental Reporting Issue: A Review of Empirical Research**", Journal of Accounting Literature (Spring 1983).

- Neggar, Ali, "**Oil and Gas Accounting where Wall Street Stands**", Journal of Accountancy (September 1978).
- Pitzer, George, "**Sociology: A Multi - Paradigm Science**", American Sociologist (August 1975).
- Rowland K. Atiase, Linda S. Bambber, and Robert N. Freeman, "**Accounting Disclosures: Based on Company Size: Regulations and Capital Marketing Evidence**", Accounting Horizons, 1988.
- Touche Ross & Co. "**Letter to the Ad Hoc Committee on Full Cost Accounting**", (March 29, 1977).
- Walker, Robert G., "**An Evaluation of Information Conveyed by Consolidated Statements**", Abacus (December 1976).
- Wells M.C., "**A Revolution in Accounting Thoughts**", The Accounting Review (July 1976).
- William H. Beaver and Roland E. Dukes, "**Interperiod Tax Allocations, Earnings Expectations, and the Behaviour of Security Prices**", The Accounting Review, April 1972.
- William H. Beaver and Roland E. Dukes, "**Interperiod Tax Allocation and Delta Depreciation Methods: Some Empirical Results**", The Accounting Review, July 1973.