

بررسی موانع استفاده از حسابداری تورمی در ایران

دکتر محسن دستگیر* - محسن امیدعلی**

چکیده

یکی از اهداف اولیه یک سیستم حسابداری، تهیه اطلاعاتی مربوط، به موقع و قابل اتکاء برای استفاده کنندگان از آن اطلاعات است. مبنای سنتی حسابداری برای تهیه این اطلاعات، استفاده از ارزش‌های تاریخی است. چرا که این ارزش‌ها، هم قابل اتکاء هستند و هم قابلیت اثبات دارد. وقتی در کشورهای پیشرفته تورم باعث ناموزونی در ساختار اقتصاد گردید، متفکران حسابداری و علمای اقتصادی را به فکر یافتن چاره‌ی انداخت. حسابداران با تهیه و ارائه راه‌حلی - در قالب استانداردهای حسابداری مانند ۳۳ - FASB در آمریکا و ۱۶ - SSAP در انگلستان تا حدی موجب تخفیف مشکل‌های پدیدآمده برای حسابداری گردیدند. در این تحقیق سعی شده است، با توجه به وجود تورم محسوس در کشور ما علل عدم بکارگیری حسابداری تورمی مورد بررسی قرار گیرد. بدین منظور پنج فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی کنترل‌کننده تنظیم گردیده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که علل عدم بکارگیری حسابداری تورمی در ایران: عدم‌آشنایی جدی مدیران مالی با حسابداری تورمی، ناکافی بودن شاخص‌های ترقی قیمت‌ها، افزایش بدهی مالیاتی ناشی از تجدید ارزشیابی، فزونی هزینه حسابداری تورمی بر درآمد آن، عدم حمایت دولتی از اجرای حسابداری تورمی،

واژه‌های کلیدی: تورم حسابداری، بهای تمام‌شده، حسابداری تورمی در ایران، ارزش جایگزینی، صورت‌های مالی تعدیل شده، تغییرات قیمت.

مقدمه

از دیرباز تاکنون و از زمان پیدایش حسابداری هدف حسابداران ارائه اطلاعات مفید و به‌موقع به استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی بوده است. در طی عمر چند صد ساله حسابداری، همواره مسائلی بوجود آمده که حسابداران را به این تفکر وا داشته که چگونه این مسائل و مشکلات بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر می‌گذارند و چه راه‌حلی برای این مشکلات وجود دارد؟ یکی از مهمترین این مشکلات پدیده‌ای بنام تورم بوده است که چند دهه‌ای ذهن متفکران حسابداری را به خود مشغول ساخت.

تورم حقیقتی مهم و پایدار است که اکثر کشورهای جهان با آن دست به‌گریبان هستند. در شرایط تورمی به لحاظ کاهش قدرت خرید و افزایش حجم نقدینگی، قیمت‌ها نوسان دارند و همین عامل باعث می‌گردد که ارزش‌های جاری کالاها و خدمات مداوماً در حال تغییر - عموماً در حال افزایش - باشند (کتابی، ۱۳۷۳). این نوسانات دائمی قدرت خرید پول و آنچه که اصطلاحاً تغییر سطح قیمت‌ها خوانده می‌شود، مشکلات بحث‌انگیزی را در محافل حسابداری بوجود آورده است. در جریان همین مباحث اندیشه لزوم تجدید نظر در شیوه ارایه ارقام و اطلاعات سنتی حسابداری در صورت‌های مالی مطرح گردید، (دستگیر، ۱۳۷۲). سؤال اصلی که در این زمینه، ذهن حسابداران را بخود مشغول ساخت، این بود که آیا چنین گزارش‌های تعدیل شده‌ای - سوای ارائه ارقام و اطلاعات متفاوت - موجب بهبود در کیفیت اطلاعات حسابداری می‌گردد؟ از طرفی آیا تعدیل صورت‌های مالی از لحاظ اقتصادی کاری مقرون به‌صرفه است؟ (هینتز^۱، ۱۹۷۳) و (دیکنمن^۲، ۱۹۷۵)

در این تحقیق سعی گردیده تا دلایل عدم‌بکارگیری حسابداری تورمی در ایران، مورد بررسی قرار گیرد.

همان‌گونه که می‌دانید، هدف اولیه مورد انتظار از یک سیستم حسابداری، ارائه اطلاعات مطلوب برای استفاده‌کنندگان از آن اطلاعات به‌منظور اخذ تصمیمات بهینه اقتصادی است. طبق چارچوب نظری حسابداری، این اطلاعات بایست سه خصوصیت مربوط بودن، به‌موقع بودن و قابلیت اتکا را دارا باشند، (ثقفی، ۱۳۷۵). از طرفی یکی از مهم‌ترین اصول حسابداری اصل بهای تمام‌شده تاریخی است. طبق این اصل کلیه دارایی‌ها

1. Heintz

2. Dyckman

بایست به بهای تمام شده در دفاتر ثبت گردند و آن قیمت‌ها به‌عنوان مبنایی برای تهیه اطلاعات برای استفاده‌کنندگان مورد استفاده قرار گیرد، (ملکیان، ۱۳۷۳ - ۱۳۷۴). با در نظر گرفتن فرض تداوم فعالیت، چنین به نظر می‌رسد که در شرایطی که تغییرات در سطح عمومی قیمت‌ها وجود نداشته باشد، استفاده از اصل بهای تمام شده بتواند پاسخ‌گوی نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی باشد.

نگاهی به روند استفاده از حسابداری تورمی و جایگاه اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری افراد اهمیت موضوع استفاده از حسابداری تورمی را بیش‌تر نمایان می‌سازد، (عرب مازار، ۱۳۷۱) و (مک اینتایر^۱، ۱۹۷۳). از لحاظ چارچوب‌های تئوریک، همواره اطلاعات حسابداری مبنایی برای تصمیم‌گیری افراد بوده است.

فرضیه‌های تحقیق

از لحاظ جنبه عملی، مسائل عدیده‌ای وجود دارد که به نظر می‌آید تأثیر به‌سزایی در عدم‌به‌کارگیری حسابداری تورمی داشته باشند. اما با بررسی‌های انجام شده توسط محققین^۲ این مقاله پنج مورد اساسی شناسایی شد که می‌توانند بیش‌ترین تأثیر را در به‌کارگیری حسابداری تورمی در یک کشور داشته باشند. از آنجایی که علی‌رغم تورم پیوسته و مستمری که در اقتصاد ایران وجود دارد حسابداری تورمی در شرکت‌های ایرانی اجراء نمی‌گردد، لذا فرضیات تحقیق در قالب پنج فرضیه، به شرح زیر خلاصه گردیده‌اند:

۱. عدم‌آشنایی مسئولین حسابداری با مفاهیم حسابداری تورمی، باعث عدم‌به‌کارگیری حسابداری تورمی در ایران است.

۲. ناکافی و غیرقابل‌اعتماد بودن شاخص‌های تغییر سطح قیمت‌ها در ایران، باعث عدم‌به‌کارگیری حسابداری در ایران است.

۳. افزایش بدهی مالیاتی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت، یکی از دلایل عدم‌به‌کارگیری حسابداری تورمی در ایران است.

۴. بیش‌تر بودن مخارج به‌کارگیری حسابداری تورمی در ایران از منافع حاصل از آن، یکی از دلایل عدم‌به‌کارگیری حسابداری تورمی در ایران است.

1. McIntyre

۲. در این بررسی محققین از مقالات: پورحیدری (۱۳۷۶ - ۱۳۷۵)، ثقفی (۱۳۷۵)، عرب مازار (۱۳۷۱)، Heintz (۱۹۷۳)، Dyckman (۱۹۷۵)، McIntyre (۱۹۷۳) و کتب: دستگیر (۱۳۷۲) و وحیدی (۱۳۵۰) استفاده کرده‌اند.

۵. عدم حمایت دولت از بخش‌های اقتصادی در خصوص به کارگیری حسابداری تورمی باعث عدم به کارگیری حسابداری در ایران است.
- از طرف دیگر برای کنترل تأثیر متغیرهای ثانویه بر موضوع تحقیق، فرضیه‌های فرعی به شرح زیر تدوین و آزمون شده‌اند:
۱. بین میزان تحصیلات و ادراک آزمودنی‌ها از موانع به کارگیری حسابداری تورمی رابطه وجود دارد.
 ۲. بین تنوع در طبقات جامعه و ادراک آزمودنی‌ها از موانع به کارگیری حسابداری تورمی رابطه وجود دارد.

قلمرو تحقیق

همانگونه که گفته شد، هدف از اجرای این تحقیق شناسایی موانع تئوریک و عملی در اجرای حسابداری تورمی است. از دیدگاه تئوریک، قلمرو این تحقیق از لحاظ مکانی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی است که رشته حسابداری در آن تدریس می‌گردد. برای مشخص شدن موانع عملی در اجرای حسابداری تورمی، قلمرو این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین مؤسسات دولتی نظیر سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی است.

جامعه آماری و روش تحقیق

جامعه آماری این تحقیق به ۵ دسته تقسیم می‌گردد و طبق بررسی‌های به عمل آمده تعداد و ترکیب اعضای آن به شرح نگاره زیر است:

نگاره ۱. ترکیب جامعه آماری تحقیق

ردیف	شرح	تعداد اعضا	درصد
۱	اعضاء هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی	۷۰	۱۲
۲	دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد رشته حسابداری	۱۵۰	۲۵
۳	شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	۳۰۰	۵۱
۴	مؤسسات حسابرسی مستقل	۵۰	۹
۵	مؤسسات دولتی	۲۰	۳
	جمع	۵۹۰	۱۰۰

در خصوص تعداد هر یک از طبقات جامعه لازم به ذکر است که به دلیل گستردگی و پراکندگی طبقات جامعه، محدودیت‌هایی در این زمینه لحاظ گردیده است. تعداد اعضای طبقه اول، یعنی اساتید دانشگاه، براساس آمار رسمی، از اساتید تعدادی از دانشگاه‌های دولتی انتخاب گردیده‌اند. دانشجویان دوره دکتری و کارشناسی ارشد نیز از دانشگاه‌های مذکور بوده‌اند. تعداد ۵۲ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، به دلیل مسائلی چون، دشواری در دسترسی به آن‌ها و حجم پایین عملیات آن‌ها کنار گذاشته شده‌اند. به لحاظ اهمیت مؤسسات حسابرسی مستقل، تعداد ۵۰ مؤسسه انتخاب گردیده است. از مؤسسات دولتی نیز مؤسسه‌هایی چون، وزارت امور اقتصادی و دارایی، بانک مرکزی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و ادارات وابسته به آن‌ها که در شهر تهران و اهواز مستقر هستند، مدنظر بوده‌اند.

روش نمونه‌گیری

در این تحقیق از روش نمونه‌گیری طبقه‌بندی شده استفاده گردیده است. طبق این روش، نمونه از طریق تشکیل طبقات در جامعه به وجود می‌آید و سپس از هر طبقه نمونه‌ای به صورت تصادفی ساده اخذ می‌گردد. این روش هنگامی استفاده می‌شود که جامعه از نظر خصوصیات، یکنواخت (یکسان) نباشد. در این روش جامعه غیریکنواخت به جوامع فرعی تقسیم می‌شود که هر جامعه فرعی را یک طبقه می‌نامند. سپس با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، از هر یک از طبقات، نمونه مورد نظر انتخاب می‌شود.

حجم نمونه و روش‌های تعیین آن

به دلیل آن که روند نمونه‌گیری در این تحقیق به صورت نمونه‌گیری بدون جایگذاری بوده است، بنابراین حجم نمونه از طریق فرمول ذیل محاسبه می‌گردد:

$$n = \frac{N(Z\alpha/2)' \sigma'}{E' \times (N - 1) + (Z\alpha/2)' \sigma'}$$

N تعداد کل اعضای جامعه و $Z\alpha$ سطح خطای برآوردی است که در این تحقیق ۰/۰۵ قرار داده شده است. از σ^2 به عنوان برآوردی از انحراف از معیار جامعه استفاده شده است.

برای مشخص شدن این انحراف از معیار، یک نمونه مقدماتی به تعداد ۲۰ نمونه انتخاب و انحراف از معیار آن ۰/۰۲ محاسبه گردیده که نهایتاً حجم نمونه به شرح زیر محاسبه شد:

$$n = \frac{590 \times (1.96)^2 \times (0.02)^2}{(0.05)^2 \times (590 - 1) + (1.96)^2 \times (0.02)^2} = 115$$

بنابر این از جامعه ۵۹۰ عضوی ۱۱۵ عضو با روش انتساب نسبی و انتخاب تصادفی ساده اخذ گردیده که درصد مشارکت هر طبقه در نمونه مساوی است. این امر به یکنواختی نتایج حاصل از تحقیق کمک می‌نماید. چرا که اگر تعداد اعضای طبقه‌ای بیش‌تر باشد مشارکت آن نیز در تحقیق و نتایج حاصل از آن بیش‌تر خواهد بود.

ابزار جمع‌آوری داده‌ها

ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات در این تحقیق، پرسش‌نامه بوده است. سئوالات پرسش‌نامه، از نوع «بسته - پاسخ» بوده است که در آن برای هر سؤال ۵ گزینه طراحی شده تا پاسخ‌دهنده برای هر سؤال فقط به یکی از گزینه‌ها پاسخ دهد.

روش‌های آماری

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات مأخوذه و آزمون فرضیه‌ها، در این تحقیق، از روش‌های آماری توصیف و استنباطی استفاده شده است.

در روش‌های توصیفی سعی می‌گردد تا با ترسیم جداول، نمودارها و کاربرد ابزار آمار توصیفی شامل، شاخص‌های مرکزی و پراکندگی، به توصیف سئوالات تحقیق پرداخته تا به شفافیت موضوع کمک شود.

برای آزمون فرضیات، از روش‌های استنباط آماری Z و کای مربع استفاده شده است، استفاد از آزمون Z بدین خاطر بوده که حجم نمونه بیش از ۳۰ است. سطح زیر منحنی برای رد فرضیات به میزان $P > 5\%$ در نظر گرفته شده است.

فرضیات تحقیق در قالب آزمون فرض آماری و بصورت H_0 و H_1 طراحی شده‌اند. برای رد یا قبول فرضیه‌ها، آزمون فرض‌ها به شکل زیر می‌باشند:

H_0 رد ادعا

H_1 ادعا

برای آزمون فرضیه‌های فرعی از آزمون کای مربع استفاده شده است.

نگاره ۲. تجزیه و تحلیل یافته‌ها با استفاده از آمار توصیفی

شماره فرضیه	میانگین	میانه	نما	انحراف از معیار	واریانس	ضریب چولگی
فرضیه شماره ۱	۴/۰۱	۴	۵	۰/۹۷	۰/۹۵	۰/۰۳
فرضیه شماره ۲	۴/۰۶	۴	۵	۱/۰۱	۱/۰۳	۰/۱۸
فرضیه شماره ۳	۱/۹۷	۲	۱	۱/۰۸	۱/۱۷	۰/۰۸
فرضیه شماره ۴	۲/۰۹	۲	۲	۱/۰۸	۱/۱۸	۰/۲۶
فرضیه شماره ۵	۲/۲۳	۲	۲	۱/۰۲	۱/۰۵	۰/۶۷

آماره‌هایی که در استنباط‌های توصیفی آماری به کار رفته‌اند، عبارتند از: میانگین، میانه، نما (مد)، انحراف معیار، واریانس و ضریب چولگی. فرضیه ۱. در فرضیه اول عنوان شد که عدم آشنایی مدیران با حسابداری تورمی موجب عدم به کارگیری حسابداری تورمی در ایران شده است.

نگاره ۳. معیارهای پراکندگی محاسبه شده برای شاخص‌های فرضیه اول

شماره	میانگین	میانه	نما	واریانس	انحراف از معیار
۱	۳/۸	۴	۴	۰/۸۹	۰/۹۴
۲	۴	۴	۴	۱/۰۷	۱/۰۳
۳	۴	۴	۴	۰/۸۴	۰/۹۲
۴	۴	۴	۵	۱/۱	۱/۰۴
۵	۴	۴	۵	۰/۸۹	۰/۹۵
۶	۴/۱	۴/۵	۵	۰/۸۸	۰/۹۴

نگاره فوق نشان می‌دهد که، تقریباً برای تمامی سئوالات این فرضیه، ارزش متوسط ۴ به دست آمده که این موضوع، خود گویای «آشنایی ضعیف» مدیران با حسابداری تورمی است. این موضوع از طریق مراجعه به ارزش‌های مد و نمای آن شاخص‌ها نیز قابل تأیید است به هر حال در خصوص فرضیه اول، داده‌های به دست آمده نشان‌گر توافق اکثریت قریب به اتفاق پرسش‌شوندگان به عدم آشنایی مدیران با حسابداری تورمی است. فرضیه ۲. فرضیه دوم، بر ناکافی و غیرقابل اعتماد بودن شاخص‌های تغییر سطح قیمت‌های اعلام شده از طرف دولت، به عنوان یکی دیگر از دلایل عدم به کارگیری حسابداری تورمی تأکید دارد. سؤال‌های ۷ تا ۱۱ پرسش‌نامه به جستجوی نظر پاسخ‌دهندگان به کافی و قابل اعتماد بودن شاخص‌های ارایه شده در ایران برای استفاده در

تنظیم صورت‌های مالی تعدیل شده برای تورم بوده است. با توجه به آمار ارایه شده در نگاره ۴ اکثر سؤال شوندگان به ناکافی و غیرقابل اعتماد بودن شاخص‌های سطح عمومی قیمت‌ها، ارایه شده در ایران برای تعدیل حساب‌ها جهت به کارگیری تأثیر تورم تأکید داشته‌اند.

نگاره ۴. معیارهای پراکندگی محاسبه شده برای شاخص‌های فرضیه دوم

شماره سؤال	میانگین	میانه	نما	واریانس	انحراف از معیار
۷	۳/۹	۴	۵	۱/۰۷	۱/۰۳
۸	۴/۴	۵	۵	۰/۵۹	۰/۷۷
۹	۴/۲	۴	۵	۰/۷۵	۰/۸۶
۱۰	۳/۸	۴	۵	۱/۳۵	۱/۱۶
۱۱	۴	۴	۵	۱/۲	۱/۱

فرضیه ۳. فرضیه سوم تأثیر افزایش بدهی مالیاتی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت را بر کاربرد حسابداری تورمی بررسی می‌کند. آیا مالیاتی را که دولت بر اضافه ارزش‌ها، دارایی‌ها، ناشی از تجدید ارزیابی آن‌ها به کار گرفته است، یعنی اعمال نرخ‌های ۱۰-۱۵ درصدی مالیات بر این گونه اضافه ارزش‌ها و تقسیط ۱۰ ساله آن‌ها مطلوب نظر شرکت‌ها است؟ فرضیه سوم به دنبال یافتن پاسخی برای این سئوالات بود. نگاره ۵ نشان‌دهنده معیارهای پراکندگی محاسبه شده برای شاخص‌های این فرضیه (سئوالات ۱۲ تا ۱۵) می‌باشد.

نگاره ۵. معیارهای پراکندگی محاسبه شده برای شاخص‌های فرضیه سوم

شماره سؤال	میانگین	میانه	نما	واریانس	انحراف از معیار
۱۲	۲/۳	۲	۱	۱/۶	۱/۲۶
۱۳	۲/۱	۲	۲	۱/۱	۱/۰۵
۱۴	۱/۸	۲	۱	۰/۹۲	۰/۹۶
۱۵	۱/۶	۲	۱	۰/۸۲	۱/۹

میانگین ارزش شاخص‌های این فرضیه، بین محدوده ۱/۶ تا ۲/۳ پراکنده شده‌اند. این موضوع نشان‌دهنده آن است که اکثریت پرسش‌شوندگان تأثیر بدهی مالیاتی را بر عدم کاربرد حسابداری تورمی مؤثر دانسته‌اند. میانگین کلی محاسبات برای فرضیه سوم،

۱/۹۷ است که نشان‌دهنده آن است که اکثر پرسش‌شوندگان، بر افزایش بدهی مالیاتی به‌عنوان یکی از ملاک‌های عدم کاربرد حسابداری تورمی اتفاق نظر داشته‌اند.

فرضیه ۴. فرضیه چهارم، آیا مخارج به‌کارگیری حسابداری تورمی بیش از منافع حاصل از آن است؟ آیا این مخارج و منافع قابل برآورد هستند؟ فرضیه چهارم فزونی مخارج انجام حسابداری تورمی بر منافع آن و تاثیر آن را عدم‌به‌کارگیری حسابداری تورمی در ایران به آزمون می‌کشد. نگاره ۶ نمایان‌گر معیارهای پراکندگی محاسبه شده برای سئوالات این فرضیه است.

نگاره ۶. معیارهای پراکندگی محاسبه شده برای شاخص‌های فرضیه چهارم

شماره سؤال	میانگین	میانه	نما	واریانس	انحراف از معیار
۱۶	۲/۲	۲	۱	۱/۵۸	۱/۲۵
۱۷	۲/۱	۲	۲	۰/۶۵	۰/۸۱
۱۸	۲	۲	۲	۰/۹۴	۰/۹۷
۱۹	۲/۱۸	۲	۲	۱/۲۹	۱/۱۳
۲۰	۱/۹۵	۲	۱	۱/۴	۱/۱۹

محدوده میانگین شاخص‌های این فرضیه بین ۱/۹۵ تا ۲/۲ می‌باشد که خود دلیلی بر این نظر است که مخارج انجام حسابداری تورمی بیش از منافع آن می‌باشد. این موضوع از ارزش‌های میانه و نما نیز قابل اثبات است. کم‌ترین میزان پراکندگی پاسخ‌ها، مربوط به شاخص ۱۷ و بیش‌ترین آن مربوط به شاخص ۱۶ است. به‌هرحال تحلیل نتایج نمایان‌گر نقش «قوی» این عامل (نظر بالا) در عدم کاربرد حسابداری تورمی در ایران است.

فرضیه ۵. فرضیه پنجم نقش دولت در ایجاد زمینه‌های لازم برای به‌کارگیری حسابداری تورمی چیست؟ آیا دولت توانسته است با ایجاد زمینه‌های مطلوب، زمینه را برای به‌کارگیری حسابداری تورمی ایجاد نماید؟ فرضیه پنجم بر عدم‌حمایت لازم دولت در خصوص به‌کارگیری حسابداری تورمی به بخش‌های اقتصادی در ایران مبتنی است.

نگاره ۷. معیارهای پراکندگی محاسبه شده برای شاخص‌های فرضیه پنجم

شماره سؤال	میانگین	میانه	نما	واریانس	انحراف از معیار
۲۱	۲/۴۵	۲	۲	۱/۳۷	۱/۱۷
۲۲	۲/۱۲	۲	۲	۰/۹۷	۰/۹
۲۳	۲/۲۴	۲	۲	۱/۱	۱/۰۴
۲۴	۲/۱۲	۲	۲	۰/۷۴	۰/۸۶

محدوده میانگین محاسبه‌ای برای کلیه شاخص‌های این فرضیه، از ۲/۱۲ تا ۲/۴۵ است. این پراکندگی کم در محدوده میانگین، نشان‌دهنده اتفاق نظر اکثریت قریب به اتفاق آزمودنی‌ها بر نقش کم‌رنگ دولت در حمایت از انجام حسابداری تورمی در ایران است. چرا که میانگین ۲، نشان‌دهنده نقش «ضعیف» دولت است.

آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آمار استنباطی

در این قسمت سعی می‌گردد با استفاده از روش‌های آمار استنباطی، فرضیه‌های تحقیق آزمون گردیده و در خصوص آن‌ها استنباط به عمل می‌آید. برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون آماری Z استفاده شده است و α یا احتمال خطای برآورد، معادل ۰/۰۵ قرار داده شده است. هم‌چنان که می‌دانیم، در آزمون آماری Z که به توزیع نرمال معروف است، سطح زیر منحنی برابر یک، میانگین صفر و انحراف از معیار برابر یک است. با توجه به این موضوع، آزمون فرضیه‌ها به شرح زیر می‌باشند.

فرضیه ۱. عدم آشنایی مدیران با حسابداری تورمی، یکی از دلایل عدم به کارگیری آن است.

مدیران با حسابداری تورمی آشنایی دارند. $H_0: \mu \leq 3$

مدیران به حسابداری تورمی آشنایی ندارند. $H_1: \mu > 3$

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \frac{4.01 - 3}{\frac{0.98}{\sqrt{108}}} = -10.71$$

آماره آزمون Z که برای این فرضیه محاسبه شده، برابر ۱۰/۷ است. از طرف $Z\alpha$ از طریق جدول آن محاسبه می‌شود. چون $Z\alpha < Z$ است، بنابراین آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. بنابراین فرضیه اول رد نمی‌شود، یعنی با تأیید H_1 و با احتمال ۹۵ درصد، مدیران با حسابداری تورمی آشنایی ندارند.

فرضیه ۲. مدیران معتقدند که شاخص‌های اعلام شده از طرف دولت در خصوص نرخ تورم ناکافی است.

کفایت شاخص‌های اعلام شده از طرف دولت $H_0: \mu \leq 3$

عدم کفایت شاخص‌های اعلام شده از طرف دولت $H_1: \mu > 3$

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \frac{4.06 - 3}{\frac{1.01}{\sqrt{10.8}}} = -10.90$$

آماره آزمون محاسبه شده برای این فرضیه، $10/9$ است. چون $Z\alpha < Z$ است بنابراین آماره آزمون در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد. پس فرض صفر رد و فرض H_1 تأیید می‌گردد. به عبارت دیگر مدیران اعتمادی به شاخص‌های قیمت اعلام شد از طرف دولت در خصوص نرخ تورم ندارند.

فرضیه ۳. افزایش بدهی مالیاتی ناشی از اضافه ارزش تجدید ارزیابی دارائی‌ها، باعث عدم به کارگیری حسابداری تورمی شده است.

افزایش مالیاتی، تجدید ارزیابی دارایی‌ها، تأثیری بر به کارگیری حسابداری تورمی

$$H_0: \mu \geq 3$$

ندارد

افزایش بدهی مالیاتی تجدید ارزیابی دارایی‌ها، مانع به کارگیری حسابداری تورمی

$$H_1: \mu > 3$$

است.

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \frac{1.97 - 3}{\frac{1.08}{\sqrt{10.8}}} = -9.91$$

آماره آزمون Z برای این فرضیه $-9/91$ است که چون $Z\alpha < Z$ است، بنابراین آزمون در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، از این رو فرض H_1 تأیید و فرض H_0 رد می‌گردد. به عبارت دیگر فرضیه سوم، با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌گردد. یعنی یکی از دلایل عدم به کارگیری حسابداری تورمی، افزایش بدهی مالیاتی ناشی از اضافه ارزش تجدید ارزیابی دارائی‌ها در شرایط تورمی است.

فرضیه ۴. مخارج حسابداری تورمی بر منابع آن فزونی دارد.

$$H_0: \mu \geq 3$$

عدم فزونی مخارج حسابداری تورمی بر منابع آن

$$H_1: \mu > 3$$

فزونی مخارج حسابداری تورمی بر منابع آن

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \frac{2.09 - 3}{\frac{1.04}{\sqrt{108}}} = -9.1$$

آماره آزمون محاسبه شده برای این فرضیه $9/1-$ است. چون آماره آزمون Z در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد. بنابراین فرضیه چهارم تأیید می‌گردد و به عبارتی H_1 پذیرفته می‌شود. یعنی فزونی مخارج حسابداری تورمی بر منافع آن یکی از دلایل عدم به کارگیری آن است. فرضیه ۵. عدم حمایت دولت در عدم به کارگیری حسابداری تورمی مؤثر است.

حمایت دولت تأثیری در به کارگیری حسابداری تورمی ندارد. $H_0: \mu \geq 3$.

حمایت دولت، در به کارگیری حسابداری تورمی مؤثر است. $H_1: \mu > 3$.

$$Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \frac{2.33 - 3}{\frac{1.04}{\sqrt{108}}} = -7.77$$

آماره آزمون محاسبه شده برای این فرضیه $7/77-$ است و چون آماره Z در ناحیه بحرانی قرار می‌گیرد، بنابراین فرضیه پنجم به تأیید می‌رسد و H_1 قبول می‌شود. به عبارت دیگر حمایت دولت می‌تواند در به کارگیری حسابداری تورمی مؤثر باشد.

آزمون فرضیات فرعی

فرضیه فرعی اول: بین میزان تحصیلات آزمودنی‌ها و درک آنان از موانع به کارگیری حسابداری تورمی رابطه وجود دارد.

همان‌گونه که گفته شد برای آزمون فرضیات فرعی از آزمون کای مربع (χ^2) استفاده شده است. در این آزمون، فراوانی‌های مشاهده شده با فراوانی‌های مورد انتظار استقلال دو متغیر مقایسه می‌شوند. متغیر ادراک موانع به کارگیری حسابداری تورمی با طبقه‌بندی مجدد به سه گروه تقسیم‌بندی شده‌اند:

نمرات کمتر یا مساوی ۲/۵	گروه یک
نمرات بزرگتر از ۲/۵ و کوچکتر از ۲/۹	گروه دو
نمرات بزرگتر از ۲/۹	گروه سه

میزان تحصیلات نیز به دو گروه لیسانس و پایین تر و فوق لیسانس و بالاتر طبقه بندی شده اند. فرض های آماری به شکل زیر تعریف می شوند:

بین میزان تحصیلات و ادراک آزمودنی ها از موانع به کارگیری حسابداری تورم رابطه وجود دارد. H_0 :

بین میزان تحصیلات و ادراک آزمودنی ها از موانع به کارگیری حسابداری تورمی رابطه وجود ندارد. H_1 :

برای محاسبه درجه آزادی از فرمول زیر استفاده شده است:

$$Df = (r - 1)(d - 1) \quad \text{بنابراین}$$

$$Df = (3 - 1)(2 - 1) = 2$$

هر چقدر df به سمت مثبت میل نماید، منحنی توزیع کای مربع، به منحنی توزیع نرمال نزدیک تر می شود.

نگاره ۸. میزان تحصیلات و ادراک آزمودنی ها از موانع به کارگیری حسابداری تورمی

گروه	لیسانی و پایین تر		فوق لیسانس و بالاتر		جمع	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
گروه یک	۹	۴۰/۵	۴۳	۴۵/۶	۵۲	۴۵/۲
گروه دو	۶	۳۰/۲	۳۱	۳۳/۳	۳۷	۳۲/۲
گروه سه	۶	۲۹/۳	۲۰	۲۱/۱	۲۶	۲۲/۶
جمع	۲۱	۱۰۰	۹۴	۱۰۰	۱۱۵	۱۰۰

از آنجا که $DF = 2$ و $\alpha = 0/05$ ، کای مربع جدول برابر $0/99$ می باشد. از طرف دیگر کای مربع محاسباتی (محاسبه شده با استفاده از SPSS) $4/88$ است و با توجه به آن که

$$\chi^2 > \chi^2_{\alpha/DF}$$

یعنی رابطه $0/99 > 4/88$ برقرار است، پس H_1 تأیید و H_0 رد می شود. یعنی با ۹۵ درصد اطمینان می توان گفت که رابطه ای بین دو متغیر سطح تحصیلات و ادراک آزمودنی ها از موانع به کارگیری حسابداری تورمی وجود ندارد. یعنی دو متغیر مستقل از هم هستند. فرضیه فرعی دوم: بین تنوع در طبقات جامعه و ادراک آزمودنی ها از موانع به کارگیری حسابداری تورمی رابطه وجود دارد. برای آزمون این فرضیه، متغیر ادراک از موانع به کارگیری حسابداری تورمی مانند قبل طبقه بندی شده است.

از طرف دیگر، برای بررسی تأثیر تنوع طبقات بر ادراک آزمودنی‌ها از موانع به‌کارگیری حسابداری تورمی، متغیر تنوع در طبقات، به دو گروه علمی و تجربی تقسیم‌بندی شده‌اند. این تقسیم‌بندی با این فرض صورت گرفته که دیدگاه طبقات علمی با طبقات تجربی از یکدیگر متمایز است. فرض‌های آماری به شکل زیر تعریف می‌شوند:

بین تنوع در طبقات نمونه و ادراک آزمودنی‌ها از موانع به‌کارگیری حسابداری تورمی رابطه وجود دارد. $H_0:$

بین تنوع در طبقات نمونه و ادراک آزمودنی‌ها از موانع به‌کارگیری حسابداری تورمی رابطه وجود ندارد. $H_1:$

تگاره ۹. تنوع در طبقات نمونه و ادراک آزمودنی‌ها از موانع به‌کارگیری حسابداری تورمی

گروه / تنوع در طبقات	علمی		تجربی		جمع	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
گروه یک	۲۰	۳۶/۷	۲۵	۳۹/۶	۵۲	۳۹/۱
گروه دو	۱۶	۳۱/۶	۲۱	۳۲/۲	۳۷	۳۲/۲
گروه سه	۱۶	۳۱/۶	۱۷	۲۷/۲	۳۳	۲۸/۷
جمع	۵۲	۱۰۰	۶۳	۱۰۰	۱۱۵	۱۰۰

از آنجا که $DF = 2$ و $\alpha = 0/05$ ، کای دو جدول برابر $0/99$ می‌باشد. از طرف دیگر کای مربع محاسباتی (محاسبه شده با استفاده از SPSS) $3/25$ است و با توجه به آن که DF و $\chi^2 > \chi^2 \alpha 0/05$

یعنی رابطه $0/99 > 4/88$ برقرار است، پس H_1 تأیید و H_0 رد می‌شود. یعنی با ۹۵ درصد اطمینان می‌توان گفت که رابطه‌ای بین دو متغیر تنوع در طبقات جامعه و ادراک آزمودنی‌ها از موانع به‌کارگیری حسابداری تورمی وجود ندارد. یعنی دو متغیر مستقل از هم هستند.

نتایج تحقیق

همانگونه که عنوان گردید، موضوع این تحقیق، شناسایی موانع به‌کارگیری حسابداری تورمی در ایران است، که با طرح فرضیه‌هایی سعی گردید دلایل عدم استفاده از حسابداری تورمی در ایران مورد بررسی قرار گیرد. نتایج آزمون فرضیه‌ها، نشان از تأیید پنج فرضیه

اصلی تحقیق داشت. در این قسمت با استفاده از آن نتایج و همچنین مصاحبه‌هایی که با بعضی از آزمون‌شوندگان انجام شد، نتایج زیر به دست آمد:

آزمون فرضیه اول تأیید نمود که «مدیران در حال حاضر آشنایی لازم با حسابداری تورمی ندارند و همین امر باعث بی‌اعتمادی آن‌ها به حسابداری تورمی شده است.» از جنبه تئوریک، متأسفانه در کشور ما به حسابداری تورمی، بهای لازم داده نشده است. چرا که از بعد آموزشی جایگاه حسابداری تورمی در سر فصل دروس دانشگاهی رشته حسابداری، مبهم است.

یکی از فرضیات این تحقیق، آن بود که مدیران شاخص‌های قیمت‌های اعلام شده از طرف دولت را کافی برای انجام حسابداری نمی‌دانند و به آن‌ها اعتماد ندارند. مدیران شاخص‌های اعلام شده را صرفاً اعداد و ارقامی صوری می‌دانند که نمی‌تواند بیانگر واقعیات اقتصادی باشد. استفاده از شاخص‌های عمومی قیمت‌ها که در ایران رایج می‌شود تنها می‌تواند برای تعدیل حساب‌ها جهت قدرت خرید جاری پول استفاده شود، در حالی که استانداردهای آمریکا و انگلستان تأکید بر استفاده از ارزش‌های جایگزینی دارایی‌ها برای تعدیل حساب‌ها دارند. متأسفانه ارزش‌های جایگزینی دارایی‌ها برای آن دسته از ماشین‌آلات و تأسیسات خارجی که در عمده کارخانجات ما استفاده می‌شود یا وجود ندارد یا با سختی فراوان قابل دستیابی است. متأسفانه شاخص‌های خاص برای تعیین ارزش‌های جایگزینی دارایی‌ها در ایران تهیه نمی‌شود، و این مشکل یکی از عوامل عدم استفاده از حسابداری تورمی در ایران است.

همان‌گونه که عنوان گردید، فرضیه سوم بیان نمود که «افزایش بدهی مالیاتی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت در شرایط تورم مانعی در به کارگیری حسابداری تورمی است.» با توجه به نتایج حاصل از پرسش‌نامه این فرضیه نیز تأیید گردید. در انجام حسابداری تورمی نیاز است ارزش دارایی‌های غیرپولی براساس ارزش‌های جاری آن‌ها تعیین شوند. مسلماً با توجه به افزایش قیمت‌ها در شرایط تورم، تعدیل قیمت دارائی‌ها، منجر به افزایش ارزش دفتری دارایی‌های غیرپولی چون ماشین‌آلات و تأسیسات می‌شود. بر اساس لایحه‌ای است که در سال ۱۳۷۹ توسط مجلس در خصوص مالیات تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت به تصویب رسیده است، مالیات بر اضافه ارزش دارایی‌ها، با نرخ ۱۰ درصد برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ۱۵ درصد برای سایر شرکت‌ها و به صورت اقساط مساوی سالیانه در نظر گرفته شده است. این امر در تحقیق حاضر نشان داد که یکی از دلایل عدم استفاده از حسابداری تورمی در ایران است

از طرف دیگر، هر روشی که از طرف حسابداران به کار برده می‌شود، اولین خصوصیت آن بایست این باشد که منافع آن بر مخارج آن فزونی داشته باشد. هر چند تاکنون، تحقیق جامعی در خصوص مخارج و منافع حاصل از حسابداری تورمی انجام نگرفته است، اما به هر حال، مدیران معتقدند که منافع حاصل از حسابداری تورمی کم‌تر از مخارج آن است. عدم حمایت دولت از شرکت‌ها در اجرای حسابداری تورمی، خود گواه دیگری بر عدم تمایل مدیران به کاربرد حسابداری شده است. عدم وجود استاندارد مناسبی برای حسابداری تورمی، یکی از موانع کاربرد آن است.

بحث و نتیجه‌گیری کلی

در ایران به دلیل وجود تورم یا به عبارتی ترقی سطح قیمت‌ها طی سال‌های پس از جنگ تحمیلی نیاز به تعدیل حساب‌های شرکت‌ها و مؤسسات بسیار ضروری و حیاتی بوده است. اما به دلایلی که این تحقیق سعی در روشن نمودن آن داشته است حسابداری تورمی در ایران جایگاهی نیافته است و اجرا نمی‌گردد. فقدان یک استاندارد تورمی در ایران که به عقیده نگارندگان این سطور باید جزء اولین استانداردهای حسابداری در ایران صادر می‌گردید، به فراموشی انجام حسابداری تورمی کمک کرده است. هم‌چنین جدی نگرفتن مباحث نظری حسابداری تورمی در دروس دانشگاهی رشته حسابداری در ایران یکی دیگر از دلایل ناکام ماندن حسابداری تورمی است. در حقیقت، جامعه حسابداری ما، با دو مشکل روبرو است: تورم و نادیده‌انگاشتن تورم.

در این تحقیق مشخص گردید عدم آشنایی مسئولین حسابداری شرکت‌ها و مؤسسات با اهمیت و مفاهیم حسابداری تورمی، ناکافی بودن شاخص‌های تغییر سطح قیمت‌ها، افزایش بدهی مالیاتی ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها، فزونی مخارج بر منافع حسابداری تورمی (در شرایط کنونی) و عدم حمایت‌های دولتی از جمله موانع اجرای حسابداری تورمی در ایران است.

پیشنهادها

پیشنهادهای مشخص این تحقیق در راستای راه‌کارهایی است که موجب ایجاد زمینه‌هایی برای تسهیل اجرای حسابداری تورمی در ایران می‌گردد. ارایه یک استاندارد حسابداری تورمی توسط سازمان حسابرسی می‌تواند اولین و مهم‌ترین گام در این جهت باشد. به دنبال آن فراهم آوردن انواع شاخص‌های تغییر سطح قیمت‌ها توسط بانک مرکزی و سایر

سازمان‌های ذی‌ربط است، که بتوان توسط آن‌ها ارزش جاری دارایی‌های ثابت شرکت را (البته در صورتی که ارزش جاری برخی از دارایی در دست نباشد) محاسبه کرد. مسلماً اعمال مالیات بر اضافه ارزش دارایی‌های تجدید ارزیابی شده نیز مانع مهمی در عدم استقبال از انجام حسابداری تورمی است. تغییر این ماده قانون مالیات‌ها و معاف نمودن اضافه ارزش دارایی‌ها ناشی از تجدید ارزیابی آن‌ها از هر گونه مالیات حداقل برای چند سال، می‌تواند انگیزه جدی برای مدیرانی فراهم کند که مایل به استفاده از داده‌های "مربوط" در فرایند تصمیم‌گیری‌های خود هستند. کلاً دولت باید با توجه به مواردی که در بالا آمد و سایر تمهیدات لازم شرایطی فراهم آورد تا هزینه انجام حسابداری تورمی در ایران پائین آمده و منافع آن بر هزینه‌هایش فزونی گیرد.

منابع

- پورحیدری، امید (۱۳۷۵-۱۳۷۶). «حسابداری ارزش‌های جاری»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۸ و ۱۹.
- ثقفی، علی (۱۳۷۵). «حسابداری و اقتصاد، دوقلوهای ناسازگار»، بررسی حسابداری، شماره ۵.
- دستگیر، محسن (۱۳۷۲). «حسابداری تورمی»، علوم دانشگاهی، چاپ اول.
- عرب‌مازار یزدی، محمد (۱۳۷۱). «حسابداری تورمی و تأثیر آن در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، جلد ۱.
- کتابی، احمد (۱۳۷۳). تورم، علل، آثار و راه‌های مقابله با آن. انتشارات اقبال، چاپ سوم.
- ملکیان، اسفندیار (۱۳۷۳-۱۳۷۴). «دفاع از حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۰ و ۱۱.
- وحیدی، حسین (۱۳۵۰). «سیاست مالی»، انتشارات مدرسه عالی بازرگانی، چاپ اول.

AICPA, Accounting Principle, Statement No. 3, Oct 1963.

Eldon, S. Hendrickson, "Accounting Theory", Irwin, 1982, 507 Price – No. 6, "Reporting Financial Effect of AICPA". Accounting Research Study Level Changes", 1963.

FASB, Expouser Draft, "Financial Reporting In Units of General Purchasing Power", 1974.

James A Heintz, "Price Level, Restated Financial Statement and Investment Decision-Making", The Accounting Review, Oct 1973, PP. 679-99.

McIntyre, E. "Current – Cost Financial Statement and Investment Decision Making", The Accounting Review, Oct 1973, PP. 575-85

Thomas R. Dyckman." The Effect of Restating Financial Statement for Price Level Changes, A Comment", The Accounting Review, Oct 1975, PP.796.