

## بررسی همگن سازی روش‌های اندازه گیری حسابداری در گزارشگری مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر محمدعلی آقایی<sup>۱</sup>  
حسن زلفی<sup>۲</sup>

### چکیده

این تحقیق برای تعیین سطح همگن سازی روش‌های اندازه گیری حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است. هدف این تحقیق، بررسی روش‌های اندازه گیری حسابداری براساس استانداردهای حسابداری ایران، برای تعیین میزان قابلیت مقایسه اطلاعات گزارش‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶ است. برای این کار از دو ابزار آماری استفاده شده است: آزمون ناپارامتری کای اسکور برای ارزیابی اینکه آیا روش‌های اندازه گیری در شرکت‌های ایرانی دارای تفاوت معنی داری بوده یا خیر و شاخص C برای پیدا کردن درجه همگونی بین شرکت‌های مورد بررسی، به منظور تعیین میزان قابلیت مقایسه اطلاعات مالی. نتایج نشان می‌دهد که شاخص C مربوط به قیمت‌گذاری موجودی‌ها، روش‌های ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و سرمایه‌گذاری بلندمدت و روش اندازه گیری ذخیره مزایای پایان خدمت نسبتاً بالاست و در طرف دیگر، شاخص C مربوط به روش

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس

۲. عضو هیات علمی دانشگاه بوعلی سینا، دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس (نویسنده مسئول)

Email: hzalaghi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۰۶/۰۸ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۰۹/۰۲

حسابداری سرقفلی در ترکیب‌های تجاری و حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته بسیار پایین است. همچنین تفاوت معنی داری در روش‌های حسابداری قیمت‌گذاری موجودی‌ها، روش‌های ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و سرمایه‌گذاری بلندمدت و روش اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت وجود ندارد. از طرف دیگر، در بکارگیری روش‌های حسابداری سرقفلی در ترکیب‌های تجاری و سرمایه‌گذاری‌ها در شرکت‌های وابسته بین شرکت‌های نمونه؛ تفاوت معنی داری وجود دارد.

واژگان کلیدی: اندازه‌گیری حسابداری، همگن‌سازی، شاخص C، قابلیت مقایسه

## ۱. مقدمه

بخاطر رشد سریع در مسایل توسعه اقتصادی کشور و گسترش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی و نیز توسعه بازار بورس کشور از لحاظ تعداد شرکت‌های پذیرفته شده و تعداد سهامداران و نیز افزایش ارزش بازار سرمایه کشور نیاز به درک روش‌های متنوع گزارشگری مالی در سطح بازار بورس اوراق بهادار با هدف کمک به استفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیرندگان برای ارزیابی فرصت‌های سرمایه‌گذاری ضروری است. در واقع، بسیاری از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌خواهند بدانند که آیا اطلاعات مالی شرکت‌های مختلف از قابلیت مقایسه کافی برخوردار هستند. نتایج حاصل از این تحقیق برای مواردی چون حسابرسی مالی، تفسیر صورت‌های مالی و تدوین استانداردهای حسابداری، دارای کاربرد مهمی هستند (Choi, et. al., ۱۹۸۲).

بیش از ۱۵۰ سال است که اختلافات عمده‌ای در افکار و عمل حسابداری وجود دارد. در این مدت، تأکید اصلی عمدتاً روی متعدد بودن قواعد اندازه‌گیری است که در هر یک از واحدهای اقتصادی پدیدار شده و هر یک از این واحدها ممکن است ترکیبی از این قواعد را انتخاب نمایند که صورت‌های مالی مختص به خود را به دنبال خواهد داشت. برای هفتاد سال گذشته، نهادهای سیاسی و حرفه‌ای، تمایل به سوی کاهش تنوع این قواعد را ابراز نموده‌اند. اما با گذشت زمان از این وظیفه سر باز زده‌اند؛ تا نقطه‌ای که یکی از بزرگترین این نهادها با قاطعیت اعلام

کرده که پنج مبنای مختلف برای اندازه‌گیری حسابداری در حال حاضر استفاده می‌شود و انتظار می‌رود که استفاده از آن‌ها تداوم یابد (Chambers, 1998).

چامبرز (۱۹۹۸) به عنوان پایه‌گذار دیدگاه سیدنی در موضوع اندازه‌گیری بریگانه بودن روش اندازه‌گیری یعنی استفاده از تنها یک روش اندازه‌گیری برای تمام اقلام یعنی روش خالص ارزش بازیافتنی جاری (در سالهای دهه ۶۰ الی ۸۰ میلادی به عنوان معادل وجه نقد جاری بوده) تاکید داشت. در حالی که هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB, 2006) و هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) سودمندی اطلاعات حسابداری را در استفاده از روش‌های اندازه‌گیری مختلف در گزارش‌های مالی می‌دانند (Staubus, 2004).

این دو دیدگاه یعنی دیدگاه سیدنی و دیدگاه مشترک تدوین‌کنندگان استاندارد و "استابوس" در اهداف خود اختلاف دارند. دیدگاه سیدنی با رهبری "چامبرز"، اهداف خود از اندازه‌گیری را بر وضعیت مالی و وجود توانایی نقدینگی در پرداخت تعهدات قرار داده و دیدگاه دیگر هدف را بر سودمندی - تصمیم و تعیین استفاده‌کنندگان و نیازهای ایشان قرار داده است. رویکرد سودمندی - تصمیم در گزارشگری مالی خارجی، ابتدا سرمایه‌گذاران را به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی شناسایی می‌کند؛ سپس شواهد توانایی‌های جریان وجوه نقد واحد تجاری را ارائه می‌کند؛ زیرا معتقد است که منافع زیادی برای سرمایه‌گذاران خواهد داشت. اگر بخواهیم مجموعه متفاوتی از استفاده‌کنندگان برون سازمانی را در نظر بگیریم؛ متفاوت بودن روش اندازه‌گیری متفاوت می‌تواند مفید واقع شود (Staubus, 2004).

اندازه‌گیری جنبه کلیدی گزارشگری مالی است. لذا کوشش برای کاهش عدم توافق‌ها و کاهش تنوع قواعد اندازه‌گیری در حسابداری از مسئولیت‌های محققان حسابداری می‌باشد. جنبه‌های اشتراک مورد توافق در دیدگاه‌های مختلف اندازه‌گیری در حسابداری؛ شامل علاقه استفاده‌کنندگان در استفاده از ارزش‌های جاری بازار و ناکامل بودن حسابداری سنتی در وضعیت فعلی و موضوع قابلیت انکاء اطلاعات مالی است (Staubus, 2004). اما برخی معتقدند که وجود روش‌های گوناگون اندازه‌گیری در حسابداری می‌تواند سبب کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و صدمه به مفید بودن اطلاعات مالی شود (Choi et. al., ۱۹۸۲).

برخلاف اهمیت بسیار زیاد اندازه‌گیری، تاکنون در چارچوب‌های مفهومی گزارشگری مالی تدوین شده، توجه نسبتاً کمی به آن شده است. تدوین‌کنندگان استاندارد در مقوله اندازه‌گیری، تنها بر کاربرد تعاریف عناصر صورت‌های مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در زمینه اهداف گزارشگری مالی تاکید کرده‌اند. کاربرد این مفاهیم منجر به تنوع مبنای اندازه‌گیری مورد استفاده در اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی شده است. این مبانی شامل بهای تمام شده تاریخی، ارزش منصفانه و ارزش جایگزینی، ارزش فعلی خالص و خالص بازریافتنی می‌شود. هر یک از این مبنایها مزایا و معایبی، نسبت به دیگری برای قرارگرفتن در چارچوب مفهومی دارند.

اگرچه با مروری بر فعالیت‌های تحقیقاتی اخیر هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری و هیات استانداردهای حسابداری مالی از سال ۲۰۰۶ به بعد، می‌توان ملاحظه نمود که استفاده از ارزش منصفانه در گزارشگری مالی رو به افزایش است. علت آن این است که این هیات‌ها، سوالات مرتبط با موضوع اندازه‌گیری را مورد بحث قرار داده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که ارزش منصفانه از دیگر مبنایهای اندازه‌گیری مطرح شده به ضوابط چارچوب مفهومی نزدیک تر است.

اغلب کشورهای در حال توسعه، سعی در پیروی کامل از استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارند، اما کشور ما سعی در بکارگیری استانداردهای حسابداری ملی خود را دارد. در ایران براساس بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل سازمان حسابرسی، وظیفه تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی به این سازمان محول شده است، که تاکنون این سازمان ۳۲ استاندارد حسابداری تدوین نموده است. طبق استانداردهای حسابداری ایران؛ یکی از معیارهای شناخت عناصر صورت‌های مالی این است که آن عنصر را بتوان با قابلیت اتکای کافی به مبلغ پولی اندازه‌گیری کرد. شناخت، متضمن مشخص کردن عنوان و مبلغ پولی عنصر و احتساب آن مبلغ، در جمع اقلام صورت‌های مالی است. در کشور ما بدلیل نبود ارزش‌های جاری قابل اتکا در مورد برخی دارایی‌ها و نیز بالابودن هزینه دستیابی به ارزش‌های جاری در مقابل منافع حاصل از آنها تنها اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی استفاده شده و تا میزانی که

ارزش‌های جاری با خصوصیات اتکاپذیری و ملاحظات منفعت و هزینه سازگار باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸).

حوزه تحقیق مورد نظر در مورد مسایل مرتبط با گزارشگری مالی یعنی بررسی همگونی روش‌های اندازه‌گیری حسابداری در گزارشگری مالی در میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این تحقیق، نحوه نگرش تدوین‌کنندگان استاندارد را، نسبت به اندازه‌گیری مبناهایی شرح می‌دهد که مورد نظر آن‌ها است و اینکه تحقیقات چگونه می‌توانند در حل مشکلات مربوط به تدوین استانداردهای حسابداری نقش ایفا نمایند. دلیل اصلی این تحقیق، درک میزان توسعه روش‌های اندازه‌گیری حسابداری در جامعه مورد بررسی در سال‌های بعد از تدوین استانداردهای حسابداری ایران است. میزان همگونی روش‌های اندازه‌گیری حسابداری به سودمندی تصمیم‌گیران و مفیدبودن اطلاعات در اختیار ایشان کمک می‌نماید.

برای تحقق اهداف این تحقیق؛ داده‌ها از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های تولیدی در بورس اوراق بهادار تهران، گردآوری شده است. برای آزمون فرضیات، شش روش برای اندازه‌گیری سود و دارایی و بدهی‌ها انتخاب شده اند: روش‌های قیمت‌گذاری موجودی‌های مواد و کالا، ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت، ارزیابی سرمایه‌گذاری بلندمدت، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته، شناسایی سرقفلی در ترکیب‌های تجاری و روش اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت. در مورد سایر روش‌ها از قبیل روش تسعیر ارز و استهلاك دارایی‌های ثابت و ارزیابی دارایی ثابت بدلیل تبعیت تمام شرکت‌های مورد بررسی از تنها یک روش، یا تبعیت از قوانین موضوعه کشوری (در مورد استهلاك) از آزمون آن‌ها خودداری شده است.

#### همگن سازی در حسابداری

همگن سازی متفاوت از استاندارد سازی است. همگن سازی عبارت از کاهش تنوع روش‌ها تا جایی است که درجه بالایی از انعطاف پذیری در حسابداری حفظ

شود. اما در مقابل، استانداردسازی به حذف روش‌های متنوع حسابداری برای مبادلات و دیگر رویدادها اشاره دارد. بدین معنا که همگن سازی به کشورهای مختلف اجازه می‌دهد تا زمانی که استانداردها متناقض نیستند به اجرای استانداردهای متفاوت اقدام نمایند. به همین دلیل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۱</sup> بطورگسترده‌ای مورد حمایت و پذیرش بین‌المللی قرار گرفته است. بنابراین سرمایه‌گذاران اعتماد بیشتری به اطلاعاتی دارند که در تصمیمات خود استفاده می‌کنند و آن‌ها را قادر به ارزیابی ریسک اطلاعات می‌کند. تمام این نتایج برگرفته از همگن سازی گزارشگری مالی است.

شرکت‌های فعال در کشورهای در حال توسعه از همگن سازی استانداردهای وضع شده ملی خود با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نفع زیادی کسب کرده‌اند. اگرچه همگن سازی به عنوان راه حل مطلوبی دریافتن شکل یکپارچه گزارشگری است؛ اما به هر حال در ایجاد قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه بدون نقص نخواهد بود. عمده‌ترین مزایای همگن سازی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای کشورهای در حال توسعه عبارتند از ابزاری برای بهبود سریع کیفیت گزارش‌های مالی، کاهش یا حذف کامل هزینه‌های تدوین استانداردهای بومی، افزایش کارایی بازار در بازارهای مالی داخلی و بین‌المللی از طریق ارائه اطلاعات قابل فهم، قابل اتکا و قابلیت مقایسه بیشتر صورت‌های مالی. عیب همگن سازی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای در حال توسعه، پذیرش استانداردهای حسابداری نامرتب با نیازهای بومی است که مطلب می‌تواند منجر به اضافه بار استانداردها شود (بلکویی، ۲۰۰۰).

بین همگن سازی<sup>۲</sup> و همگونی<sup>۳</sup> می‌باید تمایز قایل شد. مفهوم نخست به فرآیندی در طی زمان اشاره دارد و مفهوم دوم به وضعیتی در زمان معین اشاره دارد. جنبه مهم دیگر در همگن سازی این است که دو نوع همگن سازی، همگن سازی غیررسمی<sup>۴</sup> و

- 
1. International Financial Reporting Standards (IFRS)
  2. Harmonization
  3. Harmony
  4. De facto

همگن سازی رسمی<sup>۱</sup> وجود دارد. همگن سازی غیررسمی به همگونی روش های مورد عمل حسابداری و همگن سازی رسمی به مقررات و استانداردهای حسابداری اشاره دارد. دلایل اصلی همگن سازی برای استفاده کنندگان صورت های مالی؛ آسان شدن فهم و کمک نمودن به سرمایه گذاران و تحلیلگران در تفسیر صورت های مالی شرکت هاست. لذا ضروری است که این صورت های مالی قابل اتکا و قابل مقایسه باشند. بکارگیری روش های مختلف می تواند شرکتی را سود ده و شرکت دیگری را زیان ده نشان دهد (Sandra & Samira, 2004).

چامبرز (۱۹۶۳) معتقد است که ویژگی هایی که سیستم حسابداری از طریق گزارشگری مالی ارائه می دهد؛ باید همان هایی باشد که در سیستم اندازه گیری وجود دارند. واحد اندازه گیری مورد استفاده در این سیستم، بعد ثابتی ندارد؛ لذا روش های مورد استفاده باید منجر به مجموعه صورت های مالی همگن شوند. محصولات چنین سیستمی دارای کیفیت مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و عینیت باشد (Chambers, 1963).

همگن سازی استانداردهای حسابداری، عنوانی است که در سال های اخیر در میان افراد حرفه ای و دانشگاهی، سرمایه گذاران و دیگر استفاده کنندگان گزارش های مالی مطرح شده است. همگن سازی استانداردهای حسابداری عمدتاً در بخش همگن سازی استانداردهای حسابداری بین المللی و استانداردهای ملی کشورها مطرح بوده است. برخی مطالعات سعی کرده اند که از فنون مختلفی برای تعیین درجه همگونی در سطح بین المللی، بین دو کشور و موارد کمتری در سطح شرکت ها استفاده نمایند.

همگونی، سطح همگن سازی و قابلیت مقایسه

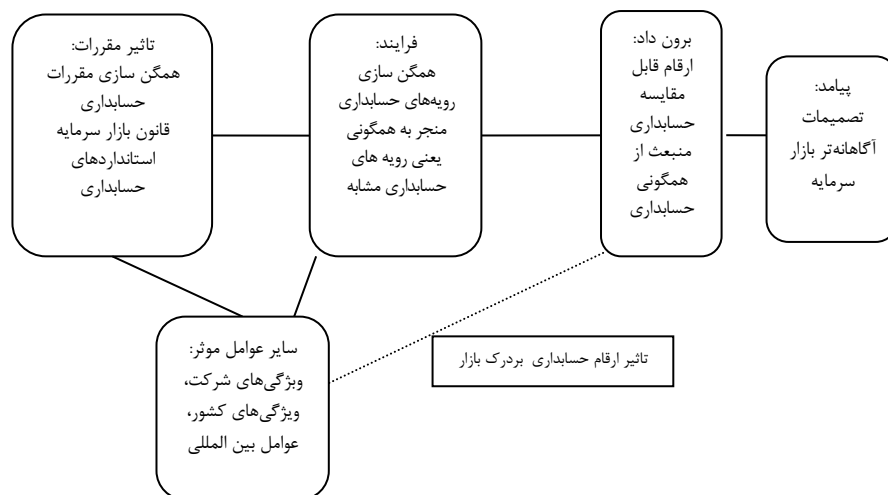
فالک (۱۹۹۴) معتقد است که همگونی وضعیتی است که مجموعه ای از شرکت ها در گزارشگری بر انتخاب های مختلفی از چند روش حسابداری تاکید دارند. تای و پارکر (۱۹۹۰) معتقدند که رویه های حسابداری مختلفی برای اقدام در

1. De Jure

مبادله‌های مشابه بین کشورهای استفاده می‌شود که همگونی بین المللی صفر دارند. همگونی تمرکز بر پیوستگی بین دو وضعیت از تنوع و عدم یکنواختی کلی دارد. آرچر و دیگران (۱۹۹۵) با تای و پارکر (۱۹۹۰) مخالف هستند و بحث کرده اند که انتخاب روش‌های مختلف حسابداری ناشی از تفاوت‌های واقعی اساسی است (Archer et. al., 1995).

ارزیابی همگن سازی از نقطه نظر استانداردها و مقررات، اغلب به عنوان همگن سازی رسمی مطرح می‌شود. همگن سازی رسمی بایکنواختی و ثبات رویه مقررات و قوانین حسابداری مرتبط است. همگن سازی رسمی شکل دیگری از همگن سازی مورد استفاده برای توضیح درجه اجماع در میان اعمال حسابداری نسبت به تطابق با استانداردهای حسابداری است (Tay et. al., 1990).

به مقایسه همگن سازی در زمان‌های مختلف، فرآیند همگن سازی گویند. رحمان و دیگران (۲۰۰۲)، چهار جنبه از همگن سازی حسابداری را تاثیر مقررات، فرآیندها، برون داد<sup>۱</sup> و پیامد<sup>۲</sup> تعریف می‌کنند: (Rahman et. al., 2002).



نگاره ۱: جنبه‌های همگن سازی حسابداری (رحمان و دیگران، ۲۰۰۲)

1. Output
2. Outcome

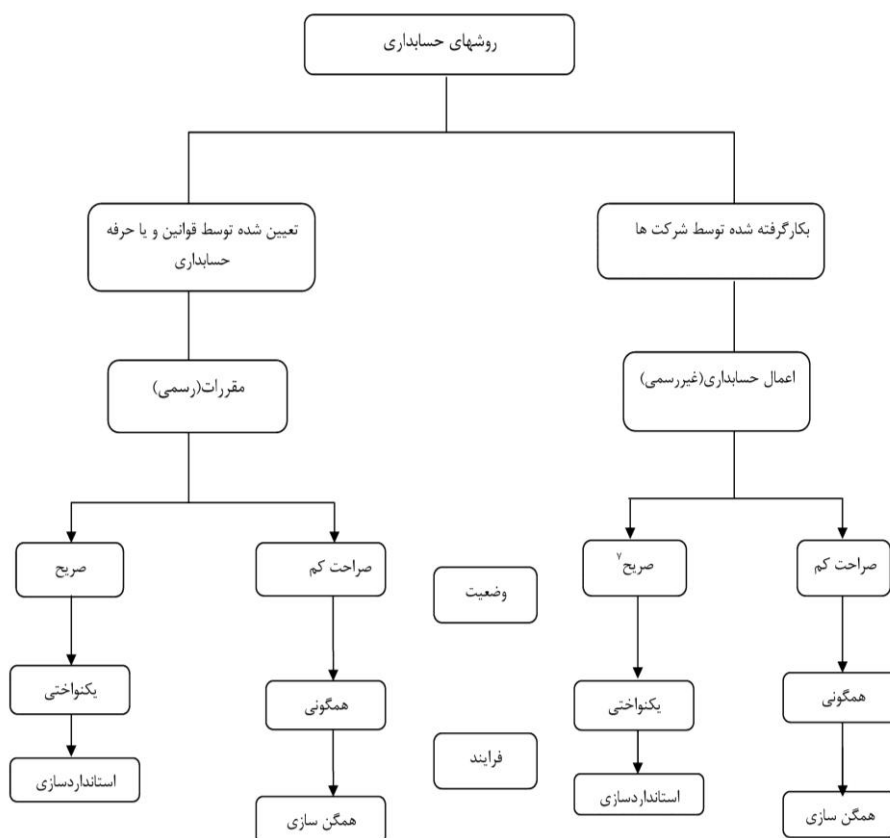


همگن سازی می تواند رسمی ، ظاهری و اختیاری باشد. همگن سازی رسمی بر استانداردها ، قوانین و مقررات تاکید دارد؛ در حالی که همگن سازی ظاهری و اختیاری در ارتباط با اعمال حسابداری است. همگن سازی رسمی<sup>۱</sup> و همگن سازی ظاهری، بترتیب همتراز با همگن سازی رسمی و همگن سازی غیر رسمی هستند. همگن سازی ظاهری اندازه گیری، درجه ای از قابلیت مقایسه است و به این معناست که بیشتر شرکت ها در شرایط مشابه از روش حسابداری یکسانی برای یک رویداد استفاده نموده یا اطلاعات اضافی را به روشی ارائه می کنند که گزارش های مالی بیشتر شرکت ها می تواند قابل مقایسه باشد (Tay et. al. ,1990).

همگن سازی (به عنوان فرآیند) همگونی (به عنوان وضعیت) استاندارد سازی (فرآیند) و یکنواختی (به عنوان وضعیت) در سطوح مفاهیم، اصول، مقررات و عمل حسابداری وجود دارند. مقررات حسابداری ممکن است در زمینه های مختلف صریح بوده یا از صراحت کمتری برخوردار باشد. مقررات می تواند برای کلیه شرکت ها بکار رود (صریح) یا تنها برای برخی شرکت ها (صراحت کم) استفاده شود. نظر به اینکه مقررات می تواند دربرگیرنده قوانین (صریح) یا استانداردهای حسابداری (صراحت کم) باشد. انتظار می رود که تطابق با مقررات قانونی بیشتر از تطابق با استاندارد حسابداری باشد. نگاره شماره (۲) این دو نوع همگن سازی را نشان می دهد:

---

1. Formal



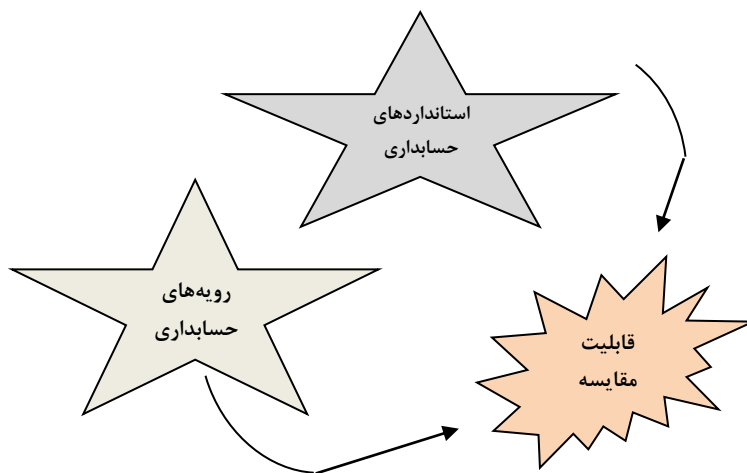
نگاره ۲: واژه شناسی همگن سازی رسمی و غیر رسمی (تای و پارکر ۱۹۹۰)

قبل از تعریف روشن قابلیت مقایسه به عنوان ویژگی کیفی در ادبیات حسابداری سیمونز (۱۹۶۷)، اهمیت تدوین مفهوم تفصیلی برای تعریف این ویژگی را برشمرده است. هسته اصلی تعریف قابلیت مقایسه از دیدگاه وی مبتنی بر یکنواختی در میان شرکت‌ها از لحاظ انعکاس شرایط اقتصادی خود است. از دیدگاه وی قابلیت مقایسه در مقابل مبانی مختلف اندازه گیری قرار نمی‌گیرد، بلکه مبانی مختلف می‌تواند برای شرایط اقتصادی متفاوت با روشی با ثبات بکارگرفته شود (Simmons , 1967).

پارکر (1975) معتقد است که تحقق قابلیت مقایسه با گزارشگری مبادلات مانند با استفاده از ویژگی های اندازه گیری مشابه، مرتبط است؛ زیرا فرآیند تصمیم گیری مستلزم مقایسه گزینه های مختلف است. از مبانی اندازه گیری مشابه برای مبادلات مشابه باید استفاده شود. قابلیت مقایسه، ویژگی اطلاعات حسابداری است که استفاده کنندگان صورت های مالی را قادر به تعیین تشابهات و اختلافات بین شرکت های مختلف برای محدوده زمانی معین می کند.

چویی و همکاران (۲۰۰۱) معتقدند برای تحقق قابلیت مقایسه باید همبستگی قوی بین استانداردهای همگن شده حسابداری و رویه های مورد عمل حسابداری وجود داشته باشد. دستیابی به سطح بالای همگن سازی رسمی و سطح بالای همگن سازی غیررسمی قابلیت مقایسه گزارشگری مالی را تقویت می کند. در اندازه گیری درجه همگن سازی؛ ون درتاس (1988) از دو اصطلاح قابلیت مقایسه و همگونی بطور همزمان برای اشاره به همگن سازی رسمی استفاده کرده است. در این مقاله، از آنجا که موضوع مورد نظر همگن سازی غیررسمی یعنی همگونی رویه های حسابداری است لذا این همگن سازی به عنوان افزایش در قابلیت مقایسه تعریف شده است.

اطلاعات قابل مقایسه حسابداری؛ محصول دو جنبه از همگن سازی حسابداری شامل تاثیر مقررات و فرآیند همگن سازی اعمال حسابداری است، که در نگاره (۳) نشان داده شده است.



نگاره ۳: قابلیت مقایسه تابعی از همگن سازی رسمی و غیر رسمی (Rahman et. al. , 2002)

### معیارهای کیفی اصلی همگن سازی

در این بخش، روش‌های مختلف اندازه‌گیری میزان سطح همگن سازی ارائه می‌شود. با توجه به تحقیقات قبلی، پنج روش زیر، مورد بررسی قرار می‌گیرند:

#### ۱- فاصله اقلیدسی

از این روش می‌توان برای اندازه‌گیری درجه همگن سازی رسمی استفاده نمود. این روش هنگامی که استانداردها و قواعد مختلف توسط نهادهای قانون‌گذار متفاوتی تدوین می‌شوند، برای اندازه‌گیری درجه همگونی طی دوره زمانی، مناسب است (Garrido et. al. , 2002). فاصله اقلیدسی بین دو روش X و Y بدین ترتیب است:

$$X=(x_1, x_2, x_3, \dots, x_n), Y=(y_1, y_2, y_3, \dots, y_n)$$

$$D(X, Y) = \left[ \sum_{k=1}^p (x_k - y_k)^2 \right]^{1/2}$$

ارزش کم در این روش به منزله نشان دادن درجه بالایی از سطح همگن سازی است.

#### ۲- ضرایب جاکاردز<sup>۶</sup>

ضرایب جاکاردز را "می‌توبا" برای اندازه‌گیری میزان تطابق با استانداردهای اصلی بکارگرفت. فونتس و همکاران (۲۰۰۵) معتقدند که این روش به اندازه‌گیری درجه همگن سازی رسمی کمک می‌نماید. فرمولی که توسط مریس و فیالهو (Morais & fialho , 2005) مورد استفاده قرار گرفت عبارتست از:

$$JACC = \frac{a}{a + b + c}$$

در این معادله:

- a: برابر است با تعداد موارد تطابق بخاطر رعایت استانداردها  
 b: برابر است با تعداد موارد عدم تطابق بخاطر عدم رعایت استانداردها  
 c: تعداد موارد عدم تطابق هنگامی که شرکت‌ها از روش‌های غیرمجاز از لحاظ استاندارد استفاده کنند.  
 d: تعداد موارد عدم تطابق هنگامی است که شرکت‌ها از روشی غیر مجاز از لحاظ استاندارد استفاده نمایند.

### ۳- شاخص هرفیندهال (H)

شاخص H، شاخصی برای واحدهای صنعتی است. این شاخص همچنین می‌تواند برای اندازه‌گیری درجه همگن‌سازی غیر رسمی در سطح ملی نیز استفاده شود. این شاخص در جایی کاربرد دارد که سؤال مطرح شده این است آیا دویا بیش از چند انتخاب حسابداری در نمونه‌ها مشاهده می‌شود یا خیر. برای محاسبه شاخص ابتدا تعداد شرکت‌های دارای انتخاب حسابداری مشابهی بر کل تعداد شرکت‌های نمونه تقسیم می‌شود تا تعداد نسبی تشابه روش حسابداری بدست آید. فرمول مورد استفاده برای تعیین این شاخص به شرح زیر است (Van der Tas, 1988).

$$H = \sum_{i=1}^n p_i^2$$

در این رابطه:

H: شاخص هرفیندهال

n: تعداد روش‌های مختلف حسابداری

$p_i$ : تعداد تکرار نسبی روش حسابداری i

ارزش‌های متمایل به سمت صفر، به منزله عدم همگونی و ارزش‌های متمایل به سمت یک به منزله این است که همه شرکت‌ها از روش حسابداری مشابهی استفاده کرده‌اند. تاپلین (2003) معتقد است که در محاسبه این شاخص بجای کل جامعه

از تعداد نمونه‌هایی از شرکت‌ها استفاده شده است و باید خطای استاندارد را نیز در نظر گرفت.

#### ۴- شاخص I

شاخص I برای اندازه‌گیری همگن سازی غیر رسمی بین المللی در بین بیش از دو کشور، مورد استفاده قرار می‌گیرد. ارزش این شاخص از طریق مجموع حاصل ضرب نتایج تعداد تکرار نسبی روش‌های حسابداری انتخاب شده در کشور تقسیم بر تعداد تکرار نسبی همان روش‌های حسابداری در کشور دیگر بدست می‌آید. ون در تاس (1988)، فرمول زیر برای این شاخص پیشنهاد کرده است:

$$I = \sum_{i=1}^n (f_i^1 \times f_i^2)$$

در این رابطه:

n: برابر است با تعداد روش‌های مختلف حسابداری

f<sub>i1</sub>: برابر است با تعداد تکرار نسبی روش حسابداری i در کشور ۱

f<sub>i2</sub>: برابر است با تعداد تکرار نسبی روش حسابداری i در کشور ۲

ارزشهای محاسبه در این شاخص بین صفر و یک قرار دارند.

#### ۵- شاخص C

این شاخص معیار همگن سازی غیررسمی است و هنگامی که شرکت‌ها اطلاعاتی را درباره بیش از یک انتخاب حسابداری ارائه می‌دهند گزارشگری چندگانه ضروری است. ارزش این شاخص تقریبی از شاخص I است که مستلزم گزارشگری چندگانه نبوده و نمونه بزرگی از صورت‌های مالی را برای بررسی در بر می‌گیرد. فرمول پیشنهادی ون در تاس (۱۹۸۸) عبارتست از:

$$C = \frac{\sum_{i=1}^m a_i^2 - n}{n^2 - n}$$

C: شاخص C

a: تعداد شرکت هایی که از روش i استفاده می کنند.

m: تعداد روش های متفاوت اندازه گیری

n: نمونه (تعداد شرکت های انتخابی)

## ۲. پیشینه تحقیق

تای و پارکر (1990)، بین همگن سازی رسمی و غیر رسمی، تمایز قایل شده اند. همگن سازی رسمی در مورد همگونی مقررات و استانداردهای حسابداری است، در حالی که همگن سازی غیر رسمی به نحوه عمل حسابداری اشاره دارد. آنان همچنین بین همگن سازی به عنوان وضعیت و استاندارد سازی به عنوان فرآیند تمایز قایل شده اند. آن ها نتیجه گرفته اند که در طی زمان اغلب، مفهوم مناسب برای اندازه گیری با همگونی غیر رسمی همراه است.

دان هرمان و دیگران (1995) معتقدند که تعریف همگن سازی، کار ساده ای نمی باشد. تعاریف مورد استفاده در مطالعات قبلی متفاوت بوده اند. لذا در این مقاله، همزمان همگن سازی به دو روش تعریف شده است. نخست اینکه همگن سازی، تشابه در انتخاب تعداد رویه های حسابداری بین شرکت هاست. در این حالت، همگن سازی هنگامی تحقق می یابد که شرکت ها رویه های حسابداری را انتخاب نمایند که فراوانی یکسانی دارند، این نوع همگن سازی، نوعی همگن سازی غیر رسمی است و از طریق بکارگیری آزمون استقلال کای اسکور اندازه گیری می شود. تعریف دوم همگن سازی، عبارت از میزان تراکم اطراف انتخاب رویه خاص حسابداری است. درجه همگن سازی همزمان با افزایش تعداد شرکت هایی افزایش می یابد که رویه حسابداری یکسانی را انتخاب نمایند. این نوع از همگن سازی غیر رسمی با استفاده از شاخص تدوین شده توسط ون درتاس (1988) اندازه گیری می شود که تعریف دوم مورد نظر تحقیق می باشد.

نایر و فرانک (1980)، چویی و باویشی (1982)، مک کینن و جانل (1984)، ون درتاس (1988)، پوریس و دیگران (1991)، هرمان و توماس (1995)، آرچر و دیگران (1995) و روبرت و دیگران (1996) سعی نمودند که همگونی غیر رسمی را

به عنوان وضعیت اندازه گیری نمایند و محققانی دیگر چون نایر و فرانک (1981) و تورلی (1983) تلاش کرده‌اند که همگن سازی غیر رسمی را به عنوان فرآیند، اندازه گیری نمایند. همچنین رحمان و دیگران (1996)، ایسیبت (2002)، چن و دیگران (2002) سعی نمودند که همگن سازی رسمی را به عنوان وضعیت اندازه گیری نمایند.

روش‌های مورد استفاده اغلب آن‌ها، شامل تحقیق پیمایشی با استفاده از پرسشنامه و تحلیل آماری است. برای مثال، ون در تاس (1988) در تحقیق خود سعی دارد میزان همگونی رخ داده را اندازه گیری نماید. به منظور تحقق این اهداف سه شاخص اندازه گیری، تدوین و بکارگرفته شد. این شاخص‌ها عبارتند از شاخص H برای اندازه گیری همگونی ملی و شاخص I برای اندازه گیری همگونی بین‌المللی و شاخص C برای اندازه گیری قابلیت مقایسه صورت‌های مالی. با این فرض که روش‌های مختلف حسابداری مورد استفاده بوده و سطوح کافی افشای اطلاعات در یادداشت‌های صورت‌های مالی رعایت شده است.

هر دو شاخص تدوین شده H, I مقیاس‌هایی از تراکم هستند. این نگرش وجود دارد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌تواند به عنوان افزایش درجه اجماع مرتبط با انتخاب بین روش‌های مختلف حسابداری برای یک قلم در گزارش‌های مالی در نظر گرفته شود. شاخص H با استفاده از میانگین تکرارهای نظرات مختلف در مقابل همدیگر محاسبه می‌شود. امینونو و گرای (1992) معتقدند که هیچ الگوی خاصی وجود ندارد که آزمون نمایم درجه همگنی قابل قبول چقدر باید باشد (Emenyonu & Gray, 1992).

در کشور ما، در این زمینه تحقیق تجربی وجود ندارد و در سایر کشورها نیز تحقیقات اندکی صورت گرفته است. ساوسان‌هالبونی (2006)، در بررسی میزان همگونی روش‌های اندازه گیری حسابداری بین شرکت‌های تولیدی در عربستان طی سالهای 2000 الی 2002 دریافت که بجز تفاوت معنی دار در بین روش‌های استهلاک سرفلی و سرمایه‌گذاری‌ها؛ بین سایر روش‌های اندازه گیری حسابداری در این کشور تفاوت معنی داری وجود ندارد. در تحقیق سیمون آرچر و دیگران (1995) برای بررسی همگونی روش‌های اندازه گیری حسابداری در



شرکت های اروپایی؛ به این نتیجه رسیدند که دو روش حسابداری مالیات بر درآمد انتقالی و سرقفلی ترکیب های تجاری از همگونی کمی برخوردار هستند. محمد حسن و دیگران (2007) در بررسی درجه همگونی بین کشورهای مصر و امارات متحده عربی با بکارگیری شاخص I یافتند که بجز تفاوت معنی دار در استفاده از روش تسعیر ارز، سایر روش ها از درجه همگونی مناسبی برخوردار هستند. دان هرمان و دیگران (1995) در بررسی درجه همگونی روش های اندازه گیری حسابداری در شرکت های بزرگ در بین ده کشور اروپایی با استفاده از شاخص I ون درتاس (1988) یافتند که بین روش های قیمت گذاری موجودی های مواد و کالا، روش استهلاک، حسابداری هزینه تحقیق و توسعه، سرقفلی ترکیب های تجاری تفاوت معنی داری وجود داشته و از شاخص I پایینی برخوردار هستند (Herrmann & Thomas, 1995).

اغلب تحقیقات انجام شده در زمینه درجه همگن سازی از قبیل تحقیقات امانوئل و دیگران (۱۹۹۲)، شیمین چن و دیگران (۲۰۰۲)، نلسون کاروالهو و دیگران (۲۰۰۴)، محمد جهانگیر و دیگران (۲۰۰۶) و سایر محققان در حوزه همگونی روش های حسابداری بین کشورها و نیز همگونی روش های حسابداری از لحاظ تطابق استانداردهای محلی کشورها و استانداردهای بین المللی صورت پذیرفته است. تحقیقات کمی در سطح درون کشوری و بین شرکت های بزرگ و پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کشورها انجام شده است. تا کنون هیچ شاخص ترکیبی از همگن سازی روش های اندازه گیری حسابداری تدوین نشده است.

### ۳. بیان موضوع

مسئله اندازه گیری حسابداری، طی دهه های اخیر با چالش زیادی روبرو بوده و توافق جمعی در مورد وجود مقیاس اندازه گیری مشترک از دیدگاه تمام استفاده کنندگان بدلیل تنوع اهداف استفاده کنندگان و نیز متفاوت بودن نیازها، بوجود نیامده است. از طرفی استفاده از روش های مختلف اندازه گیری حسابداری در شرایط فعلی گریز ناپذیر است. اما آنچه می تواند در تصمیم گیری آگاهانه و

قضاوت مناسب تصمیم گیرندگان بیشتر کمک نماید، استفاده از اطلاعات مالی قابل مقایسه است که تنها از طریق روش‌های همگن بدست می‌آید. در حال حاضر، دولت جمهوری اسلامی ایران از طریق بخش‌های مرتبط اقتصادی وزارت امور خارجه و نیز بورس اوراق بهادار تهران، سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی را به منظور مشارکت در ایجاد اقتصاد پویا تشویق می‌کند. مشارکتی که ارائه کننده فرصت‌های سودآور و قابل تحقق تجاری باشد. لازمه دستیابی به این هدف، وجود استانداردهای حسابداری ملی بوده که مرتبط با عوامل اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و سیاسی کشور بوده و با افزایش همگونی روش‌های اندازه‌گیری حسابداری، نیاز اطلاعات مالی کلیه سرمایه‌گذاران در بورس تامین گردد که از ویژگی قابلیت اتکاء و قابلیت مقایسه برخوردار باشند. بنابراین وجود اطلاعات مالی قابل مقایسه به منظور ارزیابی صحیح فرصت‌های سرمایه‌گذاری همواره مورد علاقه استفاده کنندگان صورت‌های مالی بویژه سرمایه‌گذاران می‌باشد. عدم وجود تحقیقی که نشان دهد درجه همگونی روش‌های اندازه‌گیری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چه میزانی است و تا چه حد سرمایه‌گذاران می‌توانند به قابل مقایسه بودن اطلاعات صورت‌های مالی اتکا نمایند از انگیزه‌های اصلی تحقیق می‌باشد.

#### ۴. اهداف تحقیق

هدف اصلی این تحقیق بررسی درجه همگونی روش‌های اندازه‌گیری حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مطابق استانداردهای حسابداری کشور است. این تحقیق دارای سه هدف اصلی است که مخصوصاً مرتبط با مساله همگن سازی حسابداری در ایران است. ابتدا، بررسی روش‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که عبارت از میزان ثبات و تغییر در روش‌های اندازه‌گیری مورد استفاده توسط شرکت‌های فهرست شده در بورس در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶ است. دوم، کوشش شده قضاوت شود آیا روش‌های اندازه‌گیری حسابداری برای دوره مورد نظر

دارای تفاوت معنی داری هستند یا خیر؟ سوم: تلاش برای تعیین درجه همگونی روش‌های اندازه‌گیری حسابداری در شرکت‌های مورد بررسی است. با وجود این؛ این تحقیق در تلاش برای اندازه‌گیری میزان همگونی روش‌های حسابداری قبل از تدوین استانداردهای حسابداری بومی کشور و نیز میزانی که از آن به بعد تغییر یافته، نمی‌باشد. زیرا در سال‌های قبل از تدوین استانداردهای حسابداری کشور، شرکت‌ها دارای اختیار بیشتری در انتخاب روش‌های حسابداری دلخواه بودند و برای کنترل عامل دخالت شرکت‌ها در انتخاب روش‌ها، سال‌های بعد از تدوین استانداردهای حسابداری کشور در نظر گرفته شده‌اند. بدین ترتیب حوزه تحقیق، محدود به ارزیابی فرآیند همگونی روش‌های اندازه‌گیری حسابداری طی سال‌های مورد نظر تحقیق است.

#### ۵. فرضیه‌های تحقیق

این تحقیق دارای یک فرضیه اصلی و شش فرضیه فرعی است. فرضیات فرعی بطور جداگانه مطرح می‌شود.

فرضیه اصلی تحقیق: روش‌های اندازه‌گیری حسابداری مورد استفاده توسط شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران همگن هستند.

#### ۶. روش تحقیق

داده‌های مورد نیاز تحقیق از طریق بررسی صورت‌های مالی حسابرسی شده تمام شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (نمونه انتخابی) است که حداقل دو سال قبل از تدوین استانداردهای ایران، یعنی از سال ۱۳۷۸ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. شرکت‌های مورد بررسی فقط شرکت‌های تولیدی بوده و شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری و گروه (هلدینگ) و موسسات مالی نمی‌باشد. از مجموع ۳۹۰ شرکت طی دوره زمانی مورد بررسی یعنی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶، تعداد ۱۶۰ شرکت دارای شرایط مورد نظر بوده است. با توجه به کاربرد هریک از روش‌های حسابداری شش گانه انتخابی در

این تحقیق، تعداد نمونه در آزمون فرضیات فرعی متفاوت خواهد بود. موارد تغییر روش حسابداری از طریق افشای اطلاعات شرکت‌ها و گزارش‌های حسابرسی و بررسی تعدیلات سنواتی مورد توجه قرار گرفته است. در صورت عدم افشای کافی روش‌های حسابداری یا عدم کاربرد روش حسابداری مورد بررسی؛ شرکت مورد نظر از نمونه نهایی حذف شده است.

از آزمون کای اسکور برای ارزیابی اینکه آیا روش‌های اندازه‌گیری توسط شرکت‌های تولیدی در بورس اوراق بهادار تهران؛ دارای تفاوت معنی‌داری هستند یا خیر، استفاده شده است. همین روش توسط امینو و گری (1992) در بررسی معنی‌داری اختلاف بین سه کشور فرانسه و آلمان و انگلیس در ارتباط با ارزیابی سهام، روش استهلاک، سرفعلی، هزینه تحقیق و توسعه و روش‌های حسابداری اقلام استثنایی و اقلام غیر مترقبه استفاده شد (Emenyonu & Gray, 1992). علاوه بر این هرمن و توماس (1995) هر دو کای اسکور و شاخص I در بررسی سطح همگن سازی در اتحادیه اروپا را مورد استفاده قرار دادند. شاخص C پیشنهادی توسط ون در تاس (1988) به عنوان معیاری از اثرات همگن سازی و مقیاسی از قابلیت مقایسه اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌ها محسوب می‌شود. در این مقاله به دلیل اینکه همگن سازی مورد بررسی از نوع غیر رسمی است؛ از شاخص پیشنهادی C ون در تاس (1988) به منظور یافتن درجه همگن سازی بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با هدف تعیین میزان قابلیت مقایسه اطلاعات مالی افشا شده، استفاده شده است. برای تعیین این شاخص از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$C = \frac{\sum_{i=1}^m a_i^2 - n}{n^2 - n}$$

C: شاخص C

a: تعداد شرکت‌هایی که از روش i استفاده می‌کنند.

m: تعداد روش‌های متفاوت اندازه‌گیری

n: نمونه (تعداد شرکت‌های انتخابی)

داده‌های مورد نیاز تحقیق برای سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶ از صورت‌های مالی حسابرسی شده تعداد ۱۶۰ شرکت تولیدی پذیرفته شده (پس از حذف شرکت‌ها و موسسات مالی و سرمایه‌گذاری و شرکت‌های گروه) در بورس اوراق بهادار تهران استخراج شده است.

## ۷. نتایج تحقیق

در این قسمت، یافته‌های اصلی تحقیق ارائه می‌شوند که بترتیب روش‌های اندازه‌گیری مورد نظر و نتایج آزمون فرضیات تحقیق مرتبط با هریک از این روش‌ها ارائه می‌شوند.

### روش قیمت‌گذاری موجودی‌ها

طبق استاندارد حسابداری شماره (۸) ایران، روش‌های پذیرفته شده در قیمت‌گذاری موجودی مواد و کالا عبارتند از روش میانگین موزون و روش اولین صادره از اولین وارده و روش شناسایی ویژه. طبق این استاندارد شرکت‌ها باید دلایل استفاده از هریک از این روش‌ها را با توجه به ماهیت عملیات توضیح دهند. در موارد استفاده شرکت‌ها برای قیمت‌گذاری موجودی‌ها از روش‌های ترکیبی؛ روشی انتخاب شده است که برای موجودی‌ها با بالاترین ارزش؛ بکارگرفته شده باشد. برای آزمون درجه همگونی روش قیمت‌گذاری موجودی‌ها اولین فرضیه فرعی به شرح زیر تبیین می‌گردد:

فرضیه فرعی اول: روش‌های قیمت‌گذاری موجودی‌ها در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران همگن هستند.

طبق نگاره (۱)، حداقل ۸۵ درصد شرکت‌ها در قیمت‌گذاری موجودی‌ها از روش میانگین موزون استفاده کرده‌اند؛ در حالی که تنها ۱۵ درصد سایر شرکت‌ها از روش FIFO استفاده کرده‌اند. شاخص C محاسبه شده نشان می‌دهد که درجه همگونی در روش‌های حسابداری بیش از ۷۴ درصد است که بدین معناست حدود ۷۴ درصد همگونی در روش قیمت‌گذاری موجودی‌ها وجود دارد. ارزش

کای اسکور محاسبه شده نشان داده شده در نگاره (۱) در سطح ۵ درصد معنی دار است. بنابراین فرضیه فرعی یک پذیرفته می‌شود و نتیجه این که تفاوت معنی‌داری در روش‌های قیمت‌گذاری موجودی‌ها در جامعه آماری موردنظر وجود ندارد.

نگاره ۱: روش‌های قیمت‌گذاری موجودی‌ها

کای اسکور	شاخص C	تعداد کل	عدم بکارگیری	عدم افشاء	ترکیبی از دو روش	میانگین	FIFO	سال
۷۷,۶۵	۷۴,۵۶	۱۶۰	۰	۱	۶	۱۳۱	۲۲	۱۳۸۴
۷۸,۵۷	۷۴,۶۹	۱۶۰	۰	۱	۵	۱۳۲	۲۲	۱۳۸۵
۸۲,۳۸	۷۴,۸۳	۱۶۰	۰	۰	۵	۱۳۳	۲۲	۱۳۸۶

#### روش ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت

طبق استاندارد شماره ۱۵ حسابداری ایران، سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام سایر شرکت‌ها به دو گروه سریع معامله در بازار (وجود بازار فعال و مشخص بودن قیمت معاملاتی بطور قابل اتکا) و سایر سرمایه‌گذاری‌ها در گروه دارایی جاری طبقه بندی می‌شوند. برای گروه اول سرمایه‌گذاری‌ها از روش ارزش بازاریا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش و برای گروه دوم از روش خالص ارزش فروش یا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش استفاده می‌شود (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). برای آزمون درجه همگونی روش ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت دو روش ارزش بازاریا اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش در نظر گرفته شده است، لذا فرضیه فرعی دوم به شرح زیر در نظر گرفته شده است:

فرضیه فرعی دوم: روش‌های حسابداری برای ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران همگن هستند.

از مجموع ۱۶۰ شرکت انتخابی به عنوان نمونه نهایی تعداد ۸۰ شرکت دارای سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در سهام سایر شرکت‌ها بوده اند و طی سه سال مورد نظر تغییر روش نداشته اند. طبق نگاره شماره (۲) شاخص C در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶

برابر با ۷۲,۲ درصد می‌باشد. کای اسکور در سه سال فوق در سطح ۵ درصد معنی دار است. بنابراین فرضیه مورد نظر پذیرفته شده و بیانگر این است که روش حسابداری مورد عمل از همگونی مناسبی برخوردار است. درجه بالای همگونی فوق به معنای مطابقت بالای روش‌های مورد عمل با استانداردهای حسابداری کشور و افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی است.

نگاره ۲: روش‌های ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت

سال	روش ارزش بازار	اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش	عدم افشا	عدم بکارگیری	تعداد کل	شاخص C	کای اسکور
۱۳۸۴	۲	۷۸	۳	۷۷	۱۶۰	۷۲,۲	۸۰
۱۳۸۵	۲	۷۸	۳	۷۷	۱۶۰	۷۲,۲	۸۰
۱۳۸۶	۲	۷۸	۳	۷۷	۱۶۰	۷۲,۲	۸۰

#### روش ارزیابی سرمایه‌گذاری بلندمدت

طبق استاندارد شماره ۱۵ حسابداری ایران سرمایه‌گذاری بلندمدت (با عنوان دارایی غیر جاری) در سهام سایر شرکت‌ها باید در ترازنامه به یکی از دو روش زیر منعکس شود:

- ۱- بهای تمام شده پس از کسر هرگونه ذخیره کاهش ارزش دائمی در ارزش
  - ۲- مبلغ تجدید ارزیابی به عنوان یک نحوه عمل جایگزین
- از آنجا که سرمایه‌گذاری بلند مدت در سهام سایر شرکت‌ها برای مدت طولانی و با هدف حفظ، تسهیل و گسترش فعالیت یا روابط تجاری و استفاده مستمر توسط سرمایه‌گذار انجام و نگهداری می‌شود و هدف، واگذاری آن نیست، لذا منطقی است که سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت در ترازنامه، به بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش دائمی در ارزش، انعکاس یابد. برای بررسی درجه همگونی روش‌های ارزیابی سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت فرضیه فرعی سوم به شرح زیر تعیین شده است:
- فرضیه فرعی سوم: روش‌های حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلند مدت در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، همگن هستند.

از مجموع ۱۶۰ شرکت انتخابی به عنوان نمونه نهایی در آزمون فرضیه اول؛ موارد سرمایه‌گذاری در اوراق مشارکت و سپرده‌های بانکی بلندمدت حذف (به عنوان عدم موضوعیت در نظر گرفته شده‌اند) و تعداد ۱۰۲ شرکت دارای سرمایه‌گذاری بلندمدت در سهام سایر شرکت‌ها بوده‌اند. تمام این شرکت‌ها از روش بهای تمام شده پس از کسر ذخیره کاهش ارزش دائمی استفاده کرده‌اند و طی سه سال مورد نظر تنها یک مورد تغییر روش داشته‌اند. طبق نگاره (۳) شاخص C محاسبه شده برابر با ۹۷ درصد بوده که بیانگر بالا بودن درجه همگونی روش حسابداری مورد عمل در بین جامعه آماری مورد بررسی است و با توجه به معنی دار بودن کای اسکور محاسبه شده فرضیه فرعی سوم تحقیق پذیرفته شده و تفاوت معنی داری در روش‌های حسابداری سرمایه‌گذاری بلندمدت وجود ندارد.

نگاره (۳): روش‌های ارزیابی سرمایه‌گذاری بلندمدت

سال	بهای تمام شده پس از کسر ذخیره	تجدید ارزیابی	عدم افشا	عدم موضوعیت	تعداد کل	شاخص C	کای اسکور
۱۳۸۴	۱۰۱	۱	۱	۵۷	۱۶۰	۹۷,۰۵	۹۸,۰۴
۱۳۸۵	۱۰۱	۱	۱	۵۷	۱۶۰	۹۷,۰۵	۹۸,۰۴
۱۳۸۶	۱۰۲	۱	۰	۵۷	۱۶۰	۹۹,۰۱	۹۹,۰۴

#### سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته

طبق استاندارد حسابداری شماره ۲۰ ایران، واحد تجاری وابسته، واحد سرمایه پذیری است که واحد سرمایه‌گذار در آن نفوذ قابل ملاحظه دارد؛ اما واحد تجاری فرعی یا مشارکت خاص واحد سرمایه‌گذار نیست. داشتن میزان خاصی از حق رای در واحد سرمایه‌پذیر (بین ۲۰ تا ۵۰ درصد) و عضویت در هیات مدیره و تبادل کارکنان رده مدیریت و وابستگی به اطلاعات فنی اساسی از مجموع علل تعیین‌کننده وجود نفوذ قابل ملاحظه تلقی می‌شوند. روش‌های حسابداری برای این واحدها در ارزیابی سرمایه‌گذاری و شناخت درآمد عبارتند از:

۱- روش بهای تمام شده

۲- روش ارزش ویژه



در مورد صورت‌های مالی تلفیقی، سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته تنها به روش ارزش ویژه انجام می‌شود. اما در صورت‌های مالی جداگانه واحد سرمایه‌گذار از استاندارد شماره ۱۵ حسابداری سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت تبعیت می‌کند. در این تحقیق، بکارگیری روش‌های پیشگفته در شرکت‌هایی مورد نظر می‌باشد که صورت‌های مالی تلفیقی تهیه نموده‌اند. لذا فرضیه فرعی چهارم تحقیق به شرح زیر طرح شده است:

فرضیه فرعی چهارم: روش‌های حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران همگن هستند.

نگاره (۴) نشان می‌دهد که از مجموع ۱۶۰ شرکت انتخابی ۵۸ شرکت حائز شرایط تهیه صورت مالی تلفیقی بوده‌اند که ۱۶ شرکت روش حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته را افشا کرده و ۲۹ شرکت از روش ارزش ویژه و مابقی از روش بهای تمام شده استفاده کرده‌اند. طبق این نگاره درجه همگونی در سال‌های مورد نظر (تغییر روش در طی این سه سال وجود نداشته است) برابر با ۵۴ درصد است. آزمون کای اسکور طی این سال‌ها در سطح یک درصد معنی دار نمی‌باشد. بنابراین فرضیه فرعی چهارم رد شده و در نتیجه روش‌های حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته در نمونه شرکت‌های از درجه همگونی پایینی برخوردار هستند.

نگاره ۴: روش‌های حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری در واحدهای وابسته

سال	ارزش ویژه	بهای تمام شده	عدم افشا	عدم موضوعیت	تعداد کل	شاخص C	کای اسکور
۱۳۸۴	۲۹	۱۳	۱۴	۱۰۲	۱۶۰	۵۳,۷۷	۶,۰۹
۱۳۸۵	۲۹	۱۳	۱۴	۱۰۲	۱۶۰	۵۳,۷۷	۶,۰۹
۱۳۸۶	۲۹	۱۳	۱۴	۱۰۲	۱۶۰	۵۳,۷۷	۶,۰۹

## سرقفلی در ترکیب تجاری

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۹ ایران، هرگونه مازاد بهای تمام شده ترکیب تجاری نسبت به سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص در تاریخ انجام معامله باید به عنوان دارایی با عنوان سرقفلی شناسایی شود. سرقفلی باید به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و زیان کاهش ارزش منعکس شود. استهلاک سرقفلی بر مبنای سیستماتیک و طی عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر ۲۰ سال خواهد بود. برای آزمون درجه همگونی در مورد سرقفلی قسمت محاسبه و شناسایی سرقفلی و عدم شناسایی سرقفلی در ترکیب‌های تجاری در نظر گرفته شده است. با توجه به مشکلات تعیین ارزش منصفانه دارایی‌های قابل تشخیص واحد سرمایه پذیر در ایران به نظر می‌رسد روش‌های حسابداری از همگونی بالایی در این زمینه برخوردار نباشند. برای بررسی موضوع فرضیه فرعی پنجم به این شرح طرح شده است:

فرضیه فرعی پنجم: شناسایی سرقفلی در ترکیب‌های تجاری در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از همگونی برخوردار است.

طبق نگاره (۵)؛ از مجموع نمونه انتخابی، تعداد ۴۲ ترکیب تجاری رخ داده است که ۲۳ شرکت اقدام به شناسایی سرقفلی نموده و ۱۹ مورد نیز سرقفلی شناسایی نکرده‌اند. درجه همگونی در بین جامعه آماری مورد بررسی برابر با ۴۶٫۹ درصد است. با توجه به اینکه کای اسکور در سطح ۵ درصد معنی دار نمی‌باشد، لذا فرضیه فرعی پنجم رد می‌شود. نتیجه اینکه نحوه عمل در شناسایی سرقفلی بین شرکت‌های مورد بررسی از درجه همگونی پایینی برخوردار هستند.

نگاره ۵: شناسایی سرقفلی در ترکیب‌های تجاری

سال	شناسایی سرقفلی	عدم شناسایی سرقفلی	عدم موضوعیت	تعداد کل	شاخص C	کای اسکور
۱۳۸۴	۲۳	۱۹	۱۱۸	۱۶۰	۴۶٫۱۱	۱٫۳۸۱
۱۳۸۵	۲۳	۱۹	۱۱۸	۱۶۰	۴۶٫۱۱	۱٫۳۸۱
۱۳۸۶	۲۳	۱۹	۱۱۸	۱۶۰	۴۶٫۱۱	۱٫۳۸۱

### ذخیره مزایای پایان خدمت

یکی از اقلام بدهی بلندمدت در ترازنامه واحدهای انتفاعی در ایران، ذخیره مزایای پایان خدمت است. این بدهی نمایانگر میزان تعهدات اقتصادی واحدهای انتفاعی به کارکنان خود در پایان رابطه کاری با آنها است. طبق قانون کار در کشور ما تمام واحدهای انتفاعی موظفند معادل یک ماه آخرین حقوق و مزایای ثابت (مستمر) کارکنان خود را به ازای هریک سال خدمت به عنوان پاداش پایان خدمت در نظر بگیرند. این مدت در نظر گرفته شده حداقل بوده و در عمل ممکن است برخی واحدهای انتفاعی مدت‌های دیگری را برای تعیین ذخیره مزایای پایان خدمت در نظر بگیرند. عدم یکنواختی در بکارگیری این مدت برآوردی سبب کاهش قابلیت مقایسه بدهی‌ها و غیرمفید بودن اطلاعات خواهد شد. برای آزمون درجه همگونی اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت دو طبقه برمبنای ۳۰ روز و بیش از ۳۰ روز در نظر گرفته شده و شرکت‌ها به این طبقات دسته‌بندی می‌شوند. فرضیه فرعی ششم برای آزمون درجه همگونی زیربط به این شرح طرح شده است: فرضیه فرعی شماره ۶: روش اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران همگن هستند.

طبق نگاره (۶) از مجموع ۱۶۰ شرکت نمونه انتخابی تعداد ۱۵۰ شرکت با رعایت قانون کار مدت ۳۰ روز را برای اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت در نظر گرفته و ۱۰ شرکت دیگر مدت بیش از ۳۰ روز (بطور عمده ۴۵ روز) و یک مورد هم عدم افشای کافی داشته‌اند. طبق این نگاره درجه همگونی (شاخص c) برابر با ۸۷٫۵۸ درصد بوده و در طی مدت سه سال تنها دو مورد تغییر مدت از ۴۵ روز به ۳۰ روز داشته‌اند که اگرچه درجه جزئی از همگونی را نشان می‌دهد، ولی به نوعی بیانگر حرکت به سمت همگونی بیشتر از روش غالب در اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت است. کای اسکور در این دوره زمانی معنی دار بوده و ارزش p کمتر از ۵ درصد است، لذا فرضیه فرعی ششم پذیرفته می‌شود. بنابراین نحوه عمل شرکت‌ها از همگونی مناسبی برخوردار است.

نگاره ۶: مدت لازم در اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت

سال	مدت ۳۰ روز	پیش از ۳۰ روز	عدم افشاء	تعداد کل	شاخص C	کای اسکور
۱۳۸۴	۱۴۷	۱۲	۱	۱۶۰	۸۵,۳۲	۱۱۴,۶
۱۳۸۵	۱۴۹	۱۱	۰	۱۶۰	۸۶,۴۷	۱۱۹,۰۲
۱۳۸۶	۱۵۰	۱۰	۰	۱۶۰	۸۷,۵۸	۱۲۲,۵

## ۸. نتیجه‌گیری

این مقاله سطح همگن سازی روش‌های اندازه‌گیری حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و میزان قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را نشان می‌دهد. با رشد فزاینده در تجارت جهانی و نیز پذیرش بیشتر شرکت‌ها بویژه شرکت‌های دولتی در بورس اوراق بهادار تهران نیاز به درک تنوع روش‌های حسابداری را که در حال حاضر عمل می‌شود برای کمک به استفاده‌کنندگان و تصمیم‌گیرندگان برای ارزیابی قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در ارزیابی فرصت‌های سرمایه‌گذاری افزایش می‌دهد.

این تحقیق با هدف وجود آوردن شرایط قضاوت در مورد اینکه آیا روش‌های اندازه‌گیری سود و دارایی‌ها و بدهی‌ها، دارای تفاوت معنی‌داری بوده یا خیر، و تعیین میزان کلی همگونی یا عدم همگونی روش‌های حسابداری مورد عمل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران؛ انجام شده است. بررسی انجام شده حاکی از این است که رویه‌های حسابداری اغلب شرکت‌ها بر طبق استانداردهای حسابداری ملی ایران است. نتایج تحقیق نشان داد که روش‌های حسابداری در مورد قیمت‌گذاری موجودی‌ها و روش ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت و بلندمدت و اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت از قابلیت مقایسه (شاخص C بین شرکت‌ها نسبتاً بالا است) بالا برخوردار هستند. در طرف دیگر، روش‌های حسابداری در مورد شناسایی سرقفلی و سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته دارای سطح قابلیت مقایسه نسبتاً پایینی است (شاخص C نسبتاً پایین است). کاهش در شاخص C در این دو مورد را می‌توان به این حقیقت نسبت داد که

تعیین ارزش منصفانه دارایی‌های قابل شناسایی مشهود در ایران اغلب با مشکل مواجه بوده، لذا شرکت‌ها کمتر قادر به محاسبه و انعکاس سرقفلی در شرایط ترکیب تجاری هستند.

نتایج نشان می‌دهد که تفاوت معنی داری در روش‌های حسابداری قیمت‌گذاری موجودی کالا و ارزیابی سرمایه‌گذاری کوتاه مدت و بلند مدت و اندازه‌گیری ذخیره مزایای پایان خدمت وجود ندارد. در طرف دیگر، تفاوت معنی داری در روش‌های حسابداری سرقفلی و سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته وجود دارد. نتایج این تحقیق مشابه با نتایج تحقیق ساوسان‌هالبونی (2006) در کشور عربستان می‌باشد (Sawsan, 2006).

باید توجه داشته باشیم که استانداردهای حسابداری در کشور توسط تمام واحدهای تجاری انتفاعی (خصوصی و عمومی) لازم‌الاجرا بوده و می‌باید روش‌های حسابداری با درجه همگونی پایین، بیشتر مورد توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری قرار گیرد.

## منابع و مأخذ

۱. سازمان حسابرسی، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری (1388)، *استانداردهای حسابداری*، تهران، چاپ سیزدهم.
۲. ریاحی، احمد بلکویی (2000)، *تئوری حسابداری*، ترجمه علی پارسایان، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ اول، 1381.
- 3-Archer, S. Delvaille, P. And Mc Leay, S. (1995) "The Measurement of Harmonization and Comparability of Financial Statement Items: Within-Country and Between-Country Effects", **Accounting Business Research**, Vol. 25, No. 98, pp. 67-80
- 4-Archer, S. Delvaille, P. & Mcleay, S., 1996. A statistical model of international accounting harmonization. **Abacus**, 32 .
- 5-Chambers R.J.(1963).Measurment in Accounting,**Journal of Accounting Research**, vol. ۳, Issue ۱, pp32-62
- 6-Chambers.R.J.(1998 .Foundation Of Accounting Measurment **Abacus** .Vol34 , No.1 ,pp 36-47
- 7- Chen, A. Sun, Z. and Wang, Y. (2002) "Evidence from China on Whether Harmonized Accounting Standards Harmonize Accounting Practices",**Accounting Horizons**, Vol. 16, No. 3, pp. 183-197.
- 8-Choi, F .D. S. and Bavishi, V. B. (1982) "Financial Standards: A Multinational Synthesis and Policy Framework.**The International Journal Of Accounting**,Vol.18 No.1. pp159-183
- 9-Choi, F. Frost, C. & Meek, G.( 2001). **International accounting**. 4th ed. New Jersey: Pearson Education Inc.
- 10-Emenyonu, E. N. and Gray, S. J. (1992) "EC Accounting Harmonization: An Empirical Study of Measurement Practices in France,Germany, and the UK", **Accounting and Business Research**, Vol. 23, No.89, pp. 49-58.
- 11-Emenyonu, E. & Gray, S.(1996). International accounting harmonization and the major developed stock market countries: an empirical study. **International journal of accounting**. 31 ( 3 ), pp. 269- 279.
- 12-Falk, H.(1994). International accounting: a quest for research. **Contemporary accounting research**.
- 13-Fontes, A. rodrigues, L. & Craig, R.( 2005).Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards. **Accounting forum**, 29 ( 2005 ), pp. 415 – 236.

- 14-Garrido, P. Leon, A. & Zorio, A.(2002). Measurement of formal harmonization progress: the IASC experience. **The international journal of accounting**, 37, pp. 1 – 26.
- 15-George J.Staubus.(2004),Two Views Of Accounting Measurment, *Abacus*,vol 40,No 34,pp265-278
- 16--Herrmann, D. And Thomas, W. (1995) “Harmonization of Accounting Measurement Practices in the European Community”, **Accounting and Business Research**, Vol. 25, No. 100, pp. 253-265.
- 17-International Accounting Standards Board.( 2006). **International Financial Reporting Standards** .(IFRSs. London, UK.
- 18-Mary E. Barth,(2006).Standard-Setters, Measurement Issues, and the Relevance of Research,Better Markets **Conference,December2006**
- 19-Mohamed H. Abdel-Azim,(2007).Accounting Measurement And Disclosure:Choices And Implications From Egypt And The UAE Research **Journal International Business & Economics** , September 2007.Volume 6, Number 9
- 20-Morais, A. & Fialho, A.( 2008). Do harmonized accounting standards lead to harmonized accounting practices? An empirical study of IAS 39 measurement requirements in some European Union countries. **Australian Accounting review**, 18 ( 3 ).
- 21-Muhammad Jahangir Ali, (2006) "Disclosure harmonization of accounting practices: the case for South Asia", **Asian Review of Accounting**, Vol. 14, pp.168 – 186
- 22-Nair, R. D. and Frank, W. G. (1980) “The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classification” **The Accounting Review**, Vol., lv. No. 3
- 23- Nair, R. D. and Frank, W. G. (1981) “The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979”, **The International Journal of Accounting**, Fall Vol. 17, No. 1, pp. 61-77.
- 24-Parker, J.(1975). Testing comparability and objectivity of exit value accounting. **The accounting review**, 50 ( 3 ).
- 25-Rahman, A. Perera, H. And Ganeshanandam, S. (1996) “Measurement of Formal Harmonization in Accounting: An Exploratory Study”,**Accounting and Business Research**, Vol. 1, No. 4, pp. 325-339
- 26-Rahman, A. Perera, H. & Ganesh, S., (2002). Accounting practice harmony, accounting regulation and firm characteristics. **Abacus**, 38 ( 1 ).
- 27- Sandra.V.Samira.J. (2004).Development Of Harmonization in the 21<sup>st</sup> Century.**Master thesis**.Goteborg University.
- 28-Sawsan.H.(2006), The Degree of Harmonization of Accounting Practices Within Saudi Arabia, **Journal of Economic & Administrative Sciences** Vol. 22, No. 2, pp.51 -76

- 
- 29-Simmons, J.(1967). A concept of comparability in financial reporting. **The accounting review**, 42 ( 4).
- 30-Taplin, R.( 2003). Harmony, statistical inference with the Herfindahl H index and C index. **Abacus**, 39 (2).
- 31-Tay, J. S. and Parker, R. H. (1990) “Measuring International Harmonization and Standardization”, **Abacus**, Vol. 26, No. ۱
- 32-Van der Tas, L. G. (1988) “Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice”, **Accounting and Business Research**, Vol. 18, No. 70, pp. 157-169.
- 33-Van Hulle, K.(1989). The EC experience of harmonization. **Accountancy**, 104 (1154), pp. 96 – 99.



---

## The Degree of Harmonization of Accounting Measurement Practices in Financial Reporting in TSE's Listed Companies

Mohamad Ali Aghaie(Ph.D) <sup>1</sup>  
Hassan Zalaghi <sup>2</sup>

### Abstract

this Research has been done to determine the harmonization level of measurement methods of accounting Within firms listed in Tehran Stock Exchange. The main Purpose of The Research is Examining measurement methods of accounting in accordance with accounting standards in Iran, to determine the comparability of financial reports Information Within listed companies in Tehran Stock Exchange between the years 1384 to 1386. We Used to Two Statistical Tools: The Chi-square test (non-parametric test) to evaluate whether there is significant difference in the methods of measurement and then C index to find the degree of harmony between the companies to Determine comparability of financial information. Results indicates that the C -index related Inventory Valuation, evaluation methods of Current Investment and long term Investment in Securities and method of measurement of termination benefits reserve is relatively high and the C- index related to accounting Method of goodwill in business Combination, Investments in Associates is very low.results also show that there is no significant differences in accounting methods, Inventory Valuation, methods of Current and long term investment evaluation methods, termination benefits reserve. Other hand, there are significant differences to using of goodwill accounting procedures in business Combination and Investments in Associates between sample companies.

**Keywords:** harmonization, comparability, measurement,C index

- 
1. Assistant Professor , Faculty of Economic and Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.
  2. Ph.D Student of Accounting , Faculty of Economic and Management, Tarbiat Modares University, (Corresponding Author) Email: hzalaghi@gmail.com