

بررسی اختلاف میان کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی و کیفیت
اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تعدیل شده به علت تورم در شرکتهای پذیرفته شده در
بورس اوراق بهادار تهران

دکتر داریوش جاوید

عضو هیئت علمی و استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر

ایمیل: Darush.javid@yahoo.com

شماره تماس: ۰۹۱۲۲۷۵۰۱۹۳_08512231017

کدپستی: ۶۵۷۱۹۶۱۶۶۸

آدرس: استان همدان - شهرستان ملایر - بالاتر از پارک سیفیه - دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر

افشین احمدی لویه

دانش آموخته ی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر

ایمیل: ahmadi.acc923@yahoo.com

شماره ها ی تماس: ۰۹۳۰۲۳۳۲۱۹۸ - ۶۶۰۱۹۸۵۱

کدپستی: ۱۴۵۸۷۴۵۱۱۴

آدرس: تهران - خیابان آزادی - جنب خیابان شهید اکبری - کوچه نور افکن - پلاک ۹ - طبقه ۳

بررسی اختلاف میان کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی و
کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تعدیل شده به علت تورم در شرکتهای
پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر داریوش جاوید

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر

افشین احمدی لویه

دانش آموخته ی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر

چکیده

تحقیق حاضر به بررسی اختلاف میان کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی و کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تعدیل شده به واسطه ی تورم می پردازد. جامعه ی آماری در تحقیق حاضر شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که با در استفاده از روش نمونه گیری هدفمند ۱۱۰ شرکت از میان آنها به عنوان نمونه، در این تحقیق انتخاب شده است. صورتهای مالی شرکتهای عضو نمونه با استفاده مدل ارزش جاری - ریال ثابت مورد تعدیل قرار گرفته و پس از آن کیفیت اطلاعات حسابداری قبل و بعد از عمل تعدیل محاسبه شده است. پس از محاسبه کیفیت اطلاعات حسابداری قبل و بعد از عمل تعدیل داده های مربوطه با استفاده از آزمون جاک - برا ، جهت نرمال سنجی مورد آزمون قرار می گیرند . نتایج حاصل از آزمون جاک - برا نشان می دهد که توزیع داده های مربوطه نرمال نیست . به همین دلیل از آزمون ناپارامتریک علامت زوج نمونه ای جهت بررسی اختلاف میان کیفیت اطلاعات حسابداری قبل و بعد از عمل تعدیل استفاده می شود. فرضیه ی تحقیق عبارت است از اینکه کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تعدیل شده به واسطه ی تورم بیشتر از کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی است که در طی شش سال از سال ۸۵ تا ۹۰ مورد بررسی قرار می گیرد . نتایج حاصل از آزمون علامت زوج نمونه ای در ارتباط با فرضیه ی تحقیق نشان می دهد که می توان فرضیه ی تحقیق را مبنی بر بیشتر بودن کیفیت اطلاعات حسابداری تعدیل شده به علت تورم از کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی پذیرفت .

واژگان کلیدی

تورم ، کیفیت اطلاعات حسابداری ، ارزش تاریخی ، ارزش جاری ، مدل ارزش جاری – ریال ثابت .

۱ . مقدمه

اطلاعات حسابداری مبنای بسیاری از تصمیم گیری های اقتصادی قرار می گیرند این اطلاعات در قالب صورتهای مالی اساسی نظیر صورت سود و زیان و صورت جریان وجه نقد و صورت سود و زیان جامع و ترازنامه اطلاعاتی را در خصوص نتایج عملیات و جریان های نقدی و وضعیت مالی در اختیار استفاده کنندگانی نظیر سهامداران و اعتباردهندگان و مدیران قرار می دهند و این اطلاعات در واقع مبنایی برای تصمیم گیری های آنها خواهد بود [10] . برای آنکه تصمیم گیری های اتخاذ شده توسط تصمیم گیرندگان درست و منطقی باشد باید اطلاعاتی که آنها در فرایند تصمیم گیری مورد استفاده قرار می دهند از کیفیت های لازم برخوردار باشد . کیفیت اطلاعات حسابداری به عنوان ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مورد اشاره قرار می گیرد و شامل قابل فهم بودن – مربوط بودن – قابلیت اعتماد و قابلیت مقایسه می باشد بسیاری از محققین در سالهای اخیر در پژوهشهای خود دقت اطلاعات حسابداری در پیش بینی را به عنوان کیفیت اطلاعات حسابداری مدنظر قرار داده اند [1] . چنانچه در شرایطی که اقتصاد با تورم مواجه است اقلام حسابداری به پیروی از اصل بهای تمام شده تاریخی بر اساس ارزشهای زمان ایجاد (زمان تحصیل دارایی یا قبول بدهی یا تحقق درآمد یا تحمل هزینه) گزارش شوند و از بابت تورم ارزش دفتری آنها تعدیل نگردد در این صورت این ابهام به وجود می آید که آیا صورتهای مالی ارائه شده به پیروی از اصل بهای تمام شده ی تاریخی از کیفیت (ویژگی های کیفی) لازم برای اتخاذ تصمیمات مناسب توسط سهامداران برخوردار است یا خیر. چنانچه اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی در شرایط تورمی از کیفیت مناسب برخوردار نباشند (به بیان دیگر مربوط و قابل اعتماد نباشند) تصمیماتی که بر اساس آنها اتخاذ می شوند طبعاً از کیفیت مناسب برخوردار نخواهند بود . در این تحقیق کوشش می شود تا کیفیت اطلاعات حسابداری تاریخی و کیفیت اطلاعات حسابداری تعدیل شده به دلیل تورم ابتدا با یک مدل مناسب اندازه گیری و سپس با یکدیگر مورد مقایسه قرار گیرند . در نتیجه مسئله ی اصلی وجود ابهام در ارتباط با کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی در زمان تورم می باشد که در این پژوهش کوشش می شود تا این ابهام از طریق مقایسه ی کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی با کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تعدیل شده به دلیل تورم رفع گردد .

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

در این بخش به تشریح مبانی نظری و پیشینه تحقیق می پردازیم .

۲-۱. مبانی نظری تحقیق

ادبیات تحقیق حاضر مربوط به دو موضوع حسابداری تورمی و کیفیت اطلاعات حسابداری می باشد . در این تحقیق کوشش می شود تا اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی با استفاده از یک روش مناسب به اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری تبدیل گردد و سپس کیفیت هر دو دسته از اطلاعات اندازه گیری شده و با یکدیگر مقایسه شوند.

اقلام پولی و اقلام غیر پولی : یکی دیگر از مباحث قابل توجه در حسابداری تورمی ایجاد تفکیک میان اقلام پولی و اقلام غیر پولی است . اقلام پولی اقلامی هستند که با تغییر در سطح قیمتها (به وجود آمدن تورم و یا رکود اقتصادی) ادعا و تعهد نسبت به آنها در دنیای واقعی دچار تغییر نمی شود . در مقابل اقلام غیر پولی اقلامی هستند که با تغییر در سطح قیمتها ارزش آنها در دنیای واقعی دچار تغییر می شود و در تعدیل صورتهای مالی در شرایط تورمی باید آنها را نیز تعدیل نماییم تا به ارزش واقعی گزارش شوند . به بیان ساده تر دارایی های پولی ، داراییهایی هستند که با به وجود آمدن تورم میزان ادعای نسبت به آنها تغییر نمی کند و همچنین بدهی های پولی بدهی هایی هستند که با به وجود آمدن تورم میزان تعهد نسبت به آنها تغییری نمی کند اما در مقابل داراییهای غیر پولی و بدهی های غیر پولی اقلامی هستند که در شرایط تورمی میزان ادعا و تعهد نسبت به آنها تغییر می کند . نمونه هایی از داراییهای پولی حسابهای دریافتی و وجه نقد ، و نمونه ای از بدهی های پولی حسابهای پرداختنی می باشند . همچنین داراییهای غیر پولی شامل اقلامی از قبیل موجودیها و اموال و ماشین آلات و تجهیزات می باشند و بدهی هایی که بر اساس ارزش متعارف یک قلم دارایی مشهود قرار است پرداخت شوند ، از جمله بدهی های غیر پولی تلقی می شوند [18] .

مدل های تعدیل صورتهای مالی: در ارتباط با تعدیل صورتهای مالی به علت تورم و تبدیل اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی به اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری دو مدل وجود دارد که در ادامه به تشریح آن خواهیم پرداخت [4] .

مدل ارزش تاریخی - ریال ثابت : این مدل اقلام مندرج در صورتهای مالی را بر اساس نرخ تغییر در سطح عمومی قیمتها تعدیل می نماید . در این مدل فرض بر این است که قیمت تمام کالا و خدمات با نرخ مشابه و یکسانی افزایش می یابند و این فرض در واقع نقطه ی ضعف این مدل می باشد

زیرا در دنیای واقعی به ندرت اتفاق می افتد که تمام کالاها و خدمات در شرایط تورمی با نرخ مشابه و یکسانی افزایش یابند. در این مدل محاسبه ی ضریب تبدیل از اهمیت ویژه ای برخوردار است زیرا ارزش تعدیل شده ی اقلام مندرج در صورتهای مالی از طریق حاصل ضرب ارزش تاریخی اقلام در ضریب تبدیل بدست می آید [4].

مدل ارزش جاری – ریال ثابت: در این مدل این موضوع مورد توجه قرار می گیرد که میزان تغییر در قیمت کالاها و خدمات مختلف در دوران تورم متفاوت است از این رو قیمت تمام کالاها و خدمات در دوران تورم با نرخ یکسانی افزایش نمی یابند. همچنین این در این مدل برای تعیین ارزش جاری اقلام حسابداری از روشهای مختلف زیر استفاده می شود [4].

روش ارزش ورودی جاری (ارزش جایگزینی): در این روش ارزش جاری برابر است با مبلغی که باید در زمان حال پرداخت شود تا یک دارایی مشابه دارایی مربوطه با کارکرد مشابه تحصیل گردد

روش ارزش خروجی جاری (ارزش خالص بازیافتنی): در این روش ارزش جاری برابر است با خالص ارزش فروش. به بیان دیگر ارزش جاری برابر است با قیمت فروش منهای هزینه های توزیع و فروش.

روش ارزش خروجی مورد انتظار: در این روش ارزش جاری برابر است با مبلغی که انتظار می رود در یک زمان مشخص در آینده از فروش دارایی حاصل گردد.

روش ارزش فعلی جریان های نقد مورد انتظار آتی: در این روش مبلغی که انتظار می رود از فروش دارایی در یک زمان مشخص در آینده حاصل گردد با استفاده از یک نرخ تنزیل مناسب به زمان حال تنزیل شده و به عنوان ارزش جاری در نظر گرفته می شود.

روش بکارگیری شاخص خاص قیمتها: در این روش ارزش جاری اقلام حسابداری برابر است با ارزش دفتری آنها ضربدر شاخص خاص قیمت مربوط به هر یک از آنها.

روش ارزش برای شرکت (ارزش محرومیت): در این روش ابتدا از قاعده ی اکثر ارزش اقتصادی (ارزش فعلی جریانهای نقد آتی حاصل از کارکرد مستمر دارایی و فروش آن) و ارزش خالص بازیافتنی (خالص ارزش فروش) مبلغ بازیافتنی دارایی یا ارزش استفاده ای دارایی بدست می آید. سپس در مرحله ی بعد از قاعده ی اقل ارزش استفاده ای دارایی و ارزش جایگزینی آن، ارزش

برای شرکت یا ارزش محرومیت (فقدان) بدست می آید که بیانگر ارزش جاری می باشد. از این روش در کشور انگلیس و ولز توسط موسسات حرفه ای برای تعیین ارزش جاری داراییها استفاده می شود.

روش قیمت گذاری مستقیم: در این روش برای بدست آوردن ارزش جاری از فهرست قیمت فروشندگان و یا صورتحساب قیمت های جاری و یا بهای استاندارد ساخت دارایی استفاده می شود.

روش مبتنی بر قواعد ریاضی: در این روش از ماتریس های خطی و غیر خطی قیمت ها برای تعیین ارزش جاری استفاده می شود.

کیفیت اطلاعات حسابداری: هیات تدوین استاندارد های حسابداری مالی در بیانیه ی شماره ی دو خود ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری را به شرح زیر تبیین نموده است: کیفیت اطلاعات حسابداری به عنوان ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مورد اشاره قرار می گیرند و شامل قابل فهم بودن، مربوط بودن، قابلیت اعتماد و قابلیت مقایسه شامل ثبات رویه می باشد. مربوط بودن به معنای تاثیر گذاری اطلاعات در تصمیم گیری ها است. مربوط بودن خود شامل سه ویژگی سودمندی در ارزیابی، سودمندی در پیش بینی و به موقع بودن است و قابلیت اعتماد نیز خود از سه ویژگی قابلیت تایید، ارائه معتبر و بی طرفی تشکیل شده است.

اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری بر اساس میزان دقت اطلاعات حسابداری در پیش بینی: در دانش حسابداری پژوهشگران توانسته اند در دهه ی اخیر کیفیت اطلاعات حسابداری (ویژگی های کیفی) را با استفاده از مفهوم خطای پیش بینی اطلاعات حسابداری و اصل تعمیم، اندازه گیری کنند. بدین صورت که خطای اطلاعات حسابداری در پیش بینی جریان وجه نقد عملیاتی دوره ی آتی با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه ی معکوس دارد در نتیجه هرچه مقدار این خطا کمتر باشد این موضوع نشان دهنده ی این است که کیفیت اطلاعات حسابداری بیشتر است و بالعکس. در نتیجه چنانچه خطای اطلاعات حسابداری در پیش بینی جریان وجه نقد عملیاتی دوره آتی با استفاده از یک مدل مناسب اندازه گیری شود قرینه ی آن را می توان به عنوان کیفیت اطلاعات حسابداری مدنظر قرار داد.

۲-۲. پیشینه تحقیق

تحقیق های انجام شده در زمینه ی حسابداری تورمی و کیفیت اطلاعات حسابداری به ترتیب سال انتشار در داخل و خارج از کشور به شرح جدول زیر می باشند .

جدول ۱: پیشینه ی تحقیق های انجام شده در زمینه حسابداری تورمی و کیفیت اطلاعات حسابداری

نام محقق	سال تحقیق	عنوان تحقیق	نتیجه
هینتر	۱۹۷۵	آثار صورتهای مالی تعدیل شده بر مبنای تغییر در سطح عمومی قیمتها	میان صورتهای مالی تعدیل شده و صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای تاریخی اختلاف معناداری وجود دارد .
دیویدسون	۱۹۷۶	تعدیل صورتهای مالی بر مبنای روش گمانه زنی و مقایسه آن با سایر روشهای تعدیل	بین روش گمانه زنی و سایر روشهای تعدیل اختلاف معناداری وجود ندارد .
ساسانی	۱۳۷۵	بررسی اثر صورتهای مالی تعدیل شده بر تصمیم گیری های اقتصادی	صورتهای مالی تعدیل شده بر تصمیم گیری های اقتصادی استفاده کنندگان موثر است
میر	۱۳۹۰	اثر تورم بر فرسایش سرمایه شرکتهای	توزیع سود بر اساس سود تاریخی در شرایط تورمی باعث فرسایش سرمایه شرکتهای می شود
راج گوپال	۲۰۰۵	بررسی ارتباط میان کیفیت گزارشگری مالی با نوسانات بازده سهام	بین کیفیت گزارشگری مالی و نوسانات بازده سهام رابطه منفی وجود دارد .
فرانسیس	۲۰۰۵	بررسی رابطه میان کیفیت گزارشگری مالی با هزینه بدهی و سرمایه	بین کیفیت گزارشگری مالی و هزینه بدهی و سرمایه رابطه منفی وجود دارد .
مدرس حصارزاده	۱۳۸۷	بررسی ارتباط میان کیفیت گزارشگری مالی با کارایی سرمایه گذاری .	بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری رابطه ای مثبت وجود دارد.
بادآور نهندی	۱۳۸۸	ارائه الگویی برای ارزیابی عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران.	بین حاشیه سود آوری و کارایی مدیریت با کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد .

۳. روش تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف یک پژوهش کاربردی است زیرا نتیجه ی آن توسط طیف گسترده ای از استفاده کنندگان از صورتهای مالی شرکتهای مورد استفاده قرار خواهد گرفت. از لحاظ ماهیت یا روش اجرای تحقیق یک تحقیق نیمه تجربی است زیرا در این تحقیق در مرحله ی اول صورتهای مالی شرکتهای به علت تورم مورد تعدیل قرار می گیرند و بدین ترتیب گروه تجربه ایجاد می گردد و سپس کیفیت گزارشگری مالی بر اساس گروه تجربه و گروه شاهد (صورتهای مالی مبتنی بر ارزشهای تاریخی یا تعدیل نشده) محاسبه شده و با یکدیگر مقایسه می گردند. تحقیق حاضر از لحاظ روش جمع آوری اطلاعات یک تحقیق کتابخانه ای می باشد زیرا برای گردآوری اطلاعات در این پژوهش از اسناد و مدارک موجود و مربوط به اعضای نمونه استفاده شده است.

۳-۱. فرضیه های تحقیق

در تحقیق حاضر یک فرضیه به شرح زیر وجود دارد:

کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تعدیل شده به واسطه تورم بیشتر از کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی است.

۳-۲. متغیر تحقیق

متغیر مورد نظر در تحقیق حاضر کیفیت اطلاعات حسابداری می باشد که قبل و بعد از تعدیل به واسطه ی تورم مورد محاسبه قرار می گیرد.

۳-۳. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در تحقیق حاضر کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۹۰ می باشند و برای نمونه گیری از این جامعه با لحاظ نمودن معیارهایی از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. بدین ترتیب شرکتهایی که معیارهای مورد نظر را احراز نکردند حذف گردیدند. خلاصه نمونه گیری در این تحقیق به شرح جدول ۲ می باشد:

جدول ۲: نمونه گیری در تحقیق حاضر

۴۷۱		شرکتهای پذیرفته شده و فعال در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۹۰
	۱۴۰	شرکتهایی که از سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار حضور داشته باشند.
	۱۰۵	شرکتهایی که سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
	۳۳	جزء شرکتهای لیزینگ و واسطه گری مالی و بیمه نباشند
	۸۳	صورتهای مالی آنها از سال ۸۵ تا ۹۰ قابل دسترس باشد.
(۳۶۱)		مجموع شرکتهایی که معیارهای لازم را احراز نکردند
۱۱۰		مجموع شرکتهایی که به عنوان نمونه انتخاب شدند

با توجه به جدول ملاحظه می شود که از میان ۴۷۱ شرکت پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۹۰ تنها ۱۱۰ شرکت معیارهای مورد نظر را احراز نمودند در نتیجه شرکتهایی که معیارهای مربوطه را احراز نکردند از انتخاب نمونه بصورت سیستماتیک حذف گردیدند.

۳-۴. روش گردآوری داده ها

در تحقیق حاضر برای گردآوری اطلاعات از اسناد و مدارک شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار شامل صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی همراه صورتهای مالی که بر روی پایگاه اینترنتی سازمان بورس اوراق بهادار نمایه شده استفاده شده است. همچنین برای بدست آوردن شاخص قیمتهای خاص بعنوان بخشی از اطلاعات لازم برای انجام پژوهش از شاخص قیمتهای نمایه شده بر روی پایگاه اینترنتی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران استفاده شده است.

۳-۵. روش تجزیه و تحلیل داده ها

مدل های مورد استفاده در تحقیق حاضر به شرح زیر می باشند:

۳-۵-۱. مدل تعدیل اطلاعات حسابداری

برای تعدیل اطلاعات حسابداری به علت تورم از مدل ارزش جاری - ریال ثابت استفاده شده است و همانطور که قبلاً گفته شد در این مدل روشهای متفاوتی برای محاسبه ارزش جاری اقلام حسابداری وجود دارد. از این رو با توجه به محدودیت های در دسترس بودن و فزونی منافع بر مخارج و عملی بودن، در این

تحقیق برای تعدیل صورتهای مالی بر اساس مدل ارزش جاری - ریال ثابت از روش بکارگیری شاخص خاص قیمتها استفاده شده است .

۳-۵-۲. مدل اندازه گیری متغیر تحقیق

برای اندازه گیری متغیر تحقیق که همان کیفیت اطلاعات حسابداری قبل و بعد از عمل تعدیل به واسطه ی تورم است از مدل زیر استفاده شده است :

$$CFO_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 CFO_{i,t} + \beta_2 \Delta AR_{i,t} + \beta_3 \Delta INV_{i,t} + \beta_4 \Delta AP_{i,t} + \beta_5 DEPR + \beta_6 OTHER_{i,t} + \varepsilon_{i,t+1}$$

$$OTHER = OP - (CFO + \Delta AR + \Delta INV - \Delta AP - DEPR)$$

در این روابط :

ΔAR : تغییر در حسابهای دریافتی	CFO : جریان نقدی حاصل از عملیات
ΔAP : تغییر در حسابهای پرداختی	ΔINV : تغییر در موجودیها
OTHER: خالص سایر اقلام تعهدی	DEPR: هزینه استهلاک داراییهای مشهود و نامشهود
ε : مقدار خطا پیش بینی اطلاعات	OP: سود عملیاتی

پس از مشخص شدن خطای پیش بینی اطلاعات حسابداری قدر مطلق این خطاها به عنوان خطای اطلاعات حسابداری در پیش بینی جریان وجه نقد عملیاتی آتی در نظر گرفته می شود [1]. در نتیجه در این تحقیق خطای پیش بینی اطلاعات حسابداری یک عدد همواره مثبت فرض می شود همچنین قرینه ی خطای پیش بینی اطلاعات حسابداری به عنوان کیفیت اطلاعات حسابداری مد نظر قرار می دهیم در نتیجه می توان گفت که که کیفیت اطلاعات حسابداری در این تحقیق یک عدد همواره منفی است [3].

۳-۵-۳. روش مورد استفاده برای آزمون فرضیه تحقیق

تحقیق حاضر از نوع تحقیق های تک بعدی است . در تحقیق تک بعدی یک متغیر وجود دارد که قبل و بعد از یک عمل خاص مورد محاسبه قرار گرفته و سپس آن دو وضعیت از لحاظ آن متغیر با یکدیگر مقایسه می شوند. در این تحقیق برای آزمون فرضیه ها از آزمون علامت زوج نمونه ای استفاده شده است . در این آزمون یک معیار تصمیم با نام sig وجود دارد که اگر بیشتر از 0.05 باشد فرضیه تحقیق رد می شود و در غیر این صورت فرضیه تحقیق پذیرفته می شود .

۴. یافته های تحقیق

قبل از بررسی آزمون فرضیه تحقیق به آمار توصیفی و نرمال سنجی داده های آماری می پردازیم.

۴-۱ آمار توصیفی

آماره های توصیفی و نرمال سنجی داده های آماری مرتبط با کیفیت اطلاعات حسابداری قبل و بعد از تعدیل به علت تورم به شرح جداول زیر می باشند:

جدول ۳: آماره های توصیفی و نرمال سنجی داده های مربوط به کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی (ارقام به میلیون ریال می باشد)

متغیر	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۵	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۶	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۷	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۸	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۹	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۹۰
تعداد	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰
میانگین	-42500	-72200	-52000	-54100	-79400	-76000
میانه	-24800	-30000	-28600	-24100	-35700	-46500
انحراف	52800	137000	89200	-96200	124000	126000
چولگی	-2.16	-4.49	-4.89	-4.28	-2.97	-4.58
کشیدگی	7.75	27.05	29.85	23.57	11.77	27.73
مینیمم	-25100	-1030000	-646000	-646000	-646000	-957000
ماکزیمم	-42	-1380	-20970	-656	-983	-402
جارکو- برا	۱۸۹,۹۰۴۴	۳۰۲۱,۲۶۴	۳۷۴۵,۴۵۵	۲۲۷۵,۷۸۸	۵۱۵,۶۶۸۵	۳۱۸۸,۹۱۷
سطح معنی داری	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰

با توجه به جدول ۳ سطح معنی داری مقدار جاک - برابر با ۰,۰۰۰ است و این مقدار کمتر از ۰,۰۵ می باشد. طبق قرارداد اگر سطح معنی داری آماره جاک - برابر کمتر ۰,۰۵ باشد داده های آماری از توزیع نرمال تبعیت نمی کنند و توزیع آنها آزاد خواهد بود و چنانچه سطح معنی داری بیشتر از ۰,۰۵ باشد توزیع داده ها نرمال می باشد. در ارتباط با کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی (قبل از تعدیل به علت تورم) سطح معنی داری جاک - برابر در تمام سالها کمتر ۰,۰۵ است. در نتیجه داده های مربوط به متغیر تحقیق قبل از تعدیل به علت تورم از توزیع نرمال تبعیت نمی کنند.

جدول ۴: آماره های توصیفی و نرمال سنجی داده های مربوط به متغیر کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری

(ارقام به میلیون ریال می باشد)

متغیر	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۵	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۶	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۷	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۸	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۸۹	کیفیت اطلاعات حسابداری سال ۹۰
تعداد	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰	۱۱۰
میانگین	-69200	-110000	-112000	-87600	-169000	-146000
میانه	-29700	-41000	-62900	-42300	-74600	-72200
انحراف	99600	206000	167000	161000	270000	243000
چولگی	-2.87	-3.99	-4.78	-5.54	-3.12	-4.07
کشیدگی	12.73	21.42	34.32	42.11	13.56	22.90
مینیم	-606000	-1400000	-1400000	-1400000	-1470000	-660000
ماکزیمم	-270	-499	-3020	-478	-1550	-4140
جارکو-برا	۵۸۵,۳۹۲۲	۱۸۴۸,۰۰۵	۴۹۱۷,۱۶۵	۷۵۷۷,۴۹۳	۶۹۰,۶۷۴۸	۲۱۱۸,۹۹
سطح معنی داری	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰

با توجه به جدول فوق سطح معنی داری مقدار جاک - برابر با ۰,۰۰۰ است و این مقدار از ۰,۰۵ کمتر است در نتیجه داده های آماری مربوط به کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری در تمام سالها از یک توزیع نرمال تبعیت نمی کنند .

۴-۲. آزمون فرضیه تحقیق

خلاصه نتایج حاصل از اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری قبل و بعد از تعدیل به علت تورم و همچنین نتیجه آزمون فرضیه تحقیق با استفاده از آزمون علامت زوج نمونه ای به شرح جداول زیر می باشد:

جدول ۵: نتایج حاصل از اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی

ضریب	α .	β_1	β_2	β_3	β_4	β_5	β_6
انحراف معیار	520000000	2.05	1.75	1.01	1.47	1.94	5.78
آماره t	0.43	2.94	-5.44	1.45	-4.14	-2.42	6.75
احتمال	0.050	0.005	0.000	0.000	0.000	0.019	0.000
اعتبارسنجی مدل رگرسیونی اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری							
S.E .of regression	2800000000	F-statistic		18.528	Prob F- statistic		0.000
Dorbin-watson	1.8	Akaike info		-55.9	Schwarz critrion		-56.2
R-squared	0.93	Adjusted R-squared		0.92	Hanan-Quinn criter		56.08

جدول ۶: نتایج حاصل از اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری

ضریب	α .	β_1	β_2	β_3	β_4	β_5	β_6
انحراف معیار	5020000000	0.2303	0.50	6.11	1.07	1.73	1.98
آماره t	2.44	7.13	-7.39	-1.09	-0.55	6.59	-2.92
احتمال	0.018	0.000	0.000	0.040	0.050	0.000	0.005
اعتبارسنجی مدل رگرسیونی اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری							
S.E .of regression	3000000000	F-statistic		449.5	Prob F- statistic		0.000
Dorbin-watson	2.31	-Akaike info		56.19	Schwarz critrion		-57.44
R-squared	0.998	Adjusted R-squared		0.997	Hanan-Quinn criter		57.28

همانطور که از دو جدول بالا مشخص است احتمال آماره F در ارتباط با اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری کمتر از ۰,۰۵ است و مقدار معیار دوربین - واتسون

نیز بین ۱,۵ تا ۲,۵ می باشد. از طرف دیگر احتمال آماره t نیز در ارتباط با ضرایب مدل اندازه گیری کمتر از ۰,۰۵ است. در نتیجه از لحاظ این معیار ها می توان نتایج حاصل از اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی و ارزش های جاری را در تحقیق حاضر دارای اعتبار تلقی نمود و به نتایج حاصل از آن برای آزمون فرضیه تحقیق اتکا نمود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه تحقیق نیز به شرح جدول زیر می باشد:

جدول ۷: نتایج حاصل از آزمون علامت زوج نمونه ای

فرضیه صفر	Test	Sig	نتیجه
عدم وجود اختلاف معنادار میان اطلاعات حسابداری قبل و بعد از تعدیل به علت تورم	آزمون علامت زوج نمونه ای	0.000	فرضیه صفر رد می شود

برای آزمون فرضیه تحقیق که بیان می دارد: کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تعدیل شده به واسطه ی تورم بیشتر از کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی است از آزمون علامت زوج نمونه ای استفاده شده است. این آزمون در سطح ۰,۰۵ انجام شده است و مقدار معیار تصمیم (sig) برابر با ۰,۰۰۰ بدست آمده است و این مقدار از ۰,۰۵ کمتر است در نتیجه فرضیه صفر (H_0) رد و فرضیه مقابل آن یعنی فرض H_1 پذیرفته می شود. قبول فرض H_1 بدان معنا است که اختلاف معناداری میان اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تعدیل شده به واسطه ی تورم و اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی از لحاظ کیفیت وجود دارد و کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای جاری بیشتر از کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی می باشد.

۵. بحث و نتیجه گیری

پارادایم بهای تمام شده ی تاریخی سالها است که در کشورهایی که با تورم درگیر هستند مورد چالش قرار گرفته است [10]. انتقادهای وارده بر اصل بهای تمام شده ی تاریخی این است که صورتهای مالی تهیه شده بر اساس این اصل تبیین کننده ی ارزش های دنیای واقعی اقلام حسابداری نیستند. از طرف دیگر عده ای معتقدند که ارزش های تاریخی اقلام حسابداری برای گزارشگری مالی از اتکای بیشتری برخوردار است. در چنین شرایطی ضرورت دارد که به هدف نهایی سیستم حسابداری یعنی کیفیت اطلاعات حسابداری توجه شود یعنی کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی و کیفیت

اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری ابتدا محاسبه و سپس با یکدیگر مقایسه شوند. در این تحقیق نیز این امر صورت گرفت و نتیجه ی حاصل از مقایسه ی کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی با کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری این بود که کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری بیشتر از کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی است. در نتیجه فرایند تعدیل صورتهای مالی به علت تورم و بیان آنها بر اساس ارزش های جاری را می توان در ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری موثر دانست. نتایج این تحقیق در حالت کلی بیان کننده ی ضرورت اجرای سیستم حسابداری تورمی در داخل کشور است زیرا در تحقیق حاضر همان طور که بیان شد کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های جاری بیشتر از کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش های تاریخی می باشد. نتایج حاصل از این تحقیق مبنی بر ضرورت اجرای سیستم حسابداری تورمی در داخل کشور با نتایج حاصل از تحقیق هایی نظیر هینتر (۱۹۷۵) و میر (۱۳۹۰) مطابقت دارد.

۶. پیشنهاد ها

۶-۱. پیشنهاد های کاربردی حاصل از تحقیق

تورم که یک موضوع اقتصادی است در سالهای اخیر در کشور ما باعث شده است ارائه ی اطلاعات حسابداری بر اساس استاندارد های حسابداری از کیفیت لازم برخوردار نباشد در نتیجه دو راهکار وجود خواهد داشت، راهکار اول این است که تورم را ریشکن کنیم تا روش ارائه ی اطلاعات حسابداری فعلی (که مبتنی بر ارزشهای تاریخی است) مناسب باشد، که این کار در حوزه وظایف اقتصاددانان است و راهکار دوم این است که حسابداری را به عنوان یک دانش همواره پویا و منعطف با شرایط وفق دهیم به بیان دیگر روش ارائه ی اطلاعات حسابداری را تغییر دهیم که این راهکار در حوزه ی وظایف حسابداران، محققین و دانشجویان رشته ی حسابداری است. لذا در زمینه ی این راهکار پیشنهاد های زیر ارائه می شود.

- به سازمان محترم حسابرسی به عنوان یگانه مرجع تدوین استاندارد های حسابداری در سطح کشور توصیه می شود تا با توجه به نتایج این تحقیق زمینه های حسابداری تورمی را در سطح کشور فراهم کنند و استانداردی را در این زمینه تدوین نمایند.

- به استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری از جمله سهامداران و اعتبار دهندگان و سایرین توصیه می شود علاوه بر صورتهای مالی تهیه شده توسط شرکتها از صورتهای مالی تعدیل شده به واسطه ی تورم نیز

در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی خود استفاده نمایند تا به دلیل کیفیت نامناسب اطلاعات حسابداری تصمیم نادرست اتخاذ نکنند و بدین ترتیب از احتمال تحمل زیان‌های اقتصادی به علت اتخاذ تصمیم نادرست اجتناب کنند.

-به شرکتهایی که اطلاعات حسابداری آنها در اختیار اشخاص حقیقی و حقوقی زیادی جهت اعمال قضاوت و تصمیم‌گیری قرار می‌گیرد توصیه می‌شود تا در چارچوب استانداردهای حسابداری اطلاعات مرتبط با ارزشهای جاری اقلام حسابداری نیز در یادداشتهای توضیحی همراه صورتهای مالی ارائه نمایند و در واقع از اصل افشاء در این زمینه استفاده بیشتری نمایند.

۲-۶. پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آتی

به محققین آتی موضوع‌های زیر برای انجام تحقیق پیشنهاد می‌گردد:

-بررسی اختلاف میان مالیات مبتنی بر اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی و مالیات مبتنی بر اطلاعات حسابداری تعدیل‌شده به واسطه‌ی تورم و تاثیر آن بر فرسایش سرمایه‌شرکتها.

-بررسی اختلاف میان سود مبتنی بر اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی و سود مبتنی بر اطلاعات حسابداری تعدیل‌شده به علت تورم با استفاده از مدل ارزش جاری - ریال ثابت و تاثیر آن بر فرسایش سرمایه‌شرکتها.

-بررسی اختلاف میان کیفیت اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی و کیفیت اطلاعات حسابداری تعدیل‌شده به علت تورم با استفاده از مدل گمانه‌زنی دیویدسون

-بررسی اختلاف میان پیش‌بینی قیمت سهام با استفاده از اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزشهای تاریخی و پیش‌بینی قیمت سهام با استفاده از اطلاعات حسابداری تعدیل‌شده به علت تورم.

-بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی مستقل و کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت اطلاعات حسابداری

منابع و ماخذ

منابع فارسی

- ۱- بادآورندهی، یونس، (۱۳۸۸)، "تبیین و ارائه ی الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران"، **فصلنامه ی فرا سوی مدیریت**، ۶-۱۴
- ۲-برزیده، فرخ، (۱۳۹۳)، "بررسی جامع قدرت پیش بینی و توان اطلاعاتی متغیرهای سود وزیانی و ترازنامه ای در پیش بینی جریان نقد آتی"، **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، ۸۸-۱۰۱
- ۳- پورحیدری، امید، (۱۳۷۵)، "حسابداری ارزشهای جاری"، **بررسی های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۱۸ و ۱۹، ۳-۸
- ۴- حصارزاده، رضا، (۱۳۸۷)، "کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه گذاری"، **فصلنامه بورس اوراق بهادار**، شماره ۲، ۸۵-۱۱۶
- ۵- خواجهی، شکراله، (۱۳۸۵)، **حسابداری تورمی**، تهران: انتشارات نگاه دانش، ۱-۱۲۱
- ۶- دستگیر، محسن، (۱۳۷۲)، **حسابداری تورمی**، علوم دانشگاهی، چاپ اول، ۴۰-۶۱
- ۷- دستگیر، محسن، (۱۳۸۱) **مبانی مدیریت مالی**، جلد اول تهران: نشر نوپردازان، ۵-۶۸
- ۸- رویایی، رمضان علی، (۱۳۷۱)، "حسابداری تورمی و توسعه ی حسابداری در ایران. پایان نامه دکتری"، **دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات**، ۵-۷۶
- ۹- ساسانی، محمود، (۱۳۷۵)، "صورت های مالی تعدیل شده بر مبنای شاخص عمومی قیمت ها و نقش آن در تصمیم گیری های اقتصادی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، **دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات**، ۱۲-۷۰
- ۱۰- ستایش، محمدرضا، (۱۳۸۰)، "بررسی تاثیر افشای اطلاعات حسابداری بر مبنای تورم بر قیمت سهام"، پایان نامه ی دکتری، **دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات**، ۱۸-۳۷
- ۱۱- شباهنگ، رضا، (۱۳۸۷)، **تئوری حسابداری**، جلد اول، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۴-۴۰
- ۱۲- شباهنگ، رضا، (۱۳۹۰)، **تئوری حسابداری**، جلد دوم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، ۱-۳۲
- ۱۳- عامری، مجید، (۱۳۷۶)، "تعدیل صورت های مالی بر اساس شاخص عمومی قیمت ها و تاثیر آن در رفتار استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری در ایران"، پایان نامه ی کارشناسی ارشد، **دانشگاه تهران**، ۱۸-۲۵

- ۱۴- عرب مازار یزدی ، محمد ، (۱۳۷۱) ، "حسابداری تورمی و تاثیر آن بر تصمیم گیریهای اقتصادی" ، **بررسیهای حسابداری و حسابرسی** ، جلد اول ، ۱۱-۱۹
- ۱۵- کتابی ، احمد ، (۱۳۷۳) ، **تورم-علل و آثار و راههای مقابله با آن** ، انتشارات اقبال ، چاپ سوم ، ۱۸-۲۹
- ۱۶- ملکیان ، اسفندیار ، (۱۳۷۴) ، "دفاع از حسابداری مبتنی بر بهای تمام شده ی تاریخی" ، **بررسی های حسابداری و حسابرسی** ، شماره ی ۱۰ و ۱۱ ، ۱۴-۳۶
- ۱۷- وکیلی فرد ، حمید رضا ، (۱۳۹۲) ، "بررسی و اندازه گیری کیفیت گزارشگری سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" ، **فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی** ، ۱-۱۶
- ۱۸- همتی ، حسن ، (۱۳۸۹) ، **مباحث جاری در حسابداری** ، تهران: انتشارات ترمه ، ۱-۳۰۰
- ۱۹- همتی ، حسن ، (۱۳۸۰) ، "گزارشگری مالی و حسابداری تغییر قیمتها" ، **ماهنامه حسابدار** ، ۱۶-۲۴

منابع انگلیسی

- 20- Belkaoui . A ، (1993) ، **Accounting theory** ، hinsdale daryden press ، 35-67
- 21- Dichman . Thomas . R، (1975) ، "The effects of restating financial statements for price – level changes – a comment"، **the accounting review** ، 50 (4) ، 796-808
- 22- Hendrickson Eldon .S. –Michael Fvan breda، (1992) ، **Accounting Theory** ، Homwood.il : Irwin ، 37-75
- 23- Kieso , D E and Weygant , J J ، **Intermediate Accounting** , 6 ed , john wiley and sons Inc , New York , 1989، ۲۸-۴۵
- 24- Moonitz –maurice ، (1970) ، "price-level Accounting and scales of Measurement" ، **The Accounting Review** ، 45(3) ، 465-475
- 25- Mosich A N, and E.J Larsen ، **Intermediate Accounting** , McGraw-Hill co ، 1982، 8-16
- 26- Ortiz , G U ,” Reducting inflation is mexico monetary policy goal” ، **Wall Street Journal** : Eastern edition : dec 10 , 1999، 8-14
- 27- Smith ، G ، M ,(1981) ، **Intermediate Accounting** South Western ، 37-48

- 28- Stanley ,C , W , Salvary , Canisus College (2004), “Price level changes and Financial Accounting Measurment “, **SSRN site** , ٤-١٥
- 29- Sween , H , (1973) ,**Stabilized Accounting** ,New York : Holt , 25-48
- 30- Watts , R ,L , Zimmerman,J , (1986) , **Positive Accounting theory** , (2 th .ed).London: prentice Hall Inc , 60-96
- 31- Welsch , G . A . , and Zlatkovich , C . T, (1989), **Intermediate Accounting** , g – ed , Richard D .Irwin , Inc, ٢٨-٣٤
- 32- Wolk.Harry I James L .Dodd . Michael G Tearney, (2001),**Accounting theory** , Thomson south–western,48-7

Review difference among historical value based accounting information and inflation in cause adjusted value based accounting information and that efficacy on financial reporting quality in tehran Stock Exchange accepted companies

Dr.Darush javid¹ , Afshin ahmadi louye²

¹ Department of Accounting, Malayer Branch, Islamic Azad University,
Malayer, Iran

²Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University,
Malayer Iran

Abstract

This study examines the difference between the quality of accounting information and the quality of accounting information based on historical values due to the inflation -adjusted value deals. Population in this study are listed companies in Tehran Stock Exchange The use of targeted sampling of 110 companies among them is selected as the research sample . The financial statements of companies using the current value of the- constant value is modified The quality of accounting information after it is calculated before and after adjustment . The quality of accounting information, , this research is the absolute accounting information error The anticipated future operating cash flow , which is measured using Raj Gopal . After evaluating the quality of accounting information before and after adjustments Data from the test jarqu - bera will test for normality. A nonparametric sign test for paired samples were therefore used. The research hypothesis is that the quality of accounting information based on adjusted values due to inflation The quality of accounting information is based on historical values greater which During the six years from 85 to 90 years are examined . in total over a period of six years, the research hypothesis can be That exceeds the inflation -adjusted accounting information quality of accounting information quality based on historical values accepted.

Key words

Inflation, accounting information quality , historical value , current value , the current value- Fixed Rails of the model.