

# چارچوب نظری حسابداری: دیدگاه اطلاعات

ویدا مجتهدزاده<sup>۱</sup>

دانشیار حسابداری، دانشگاه الزهراء(س)

حمیده اثنی عشری

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء(س)

**چکیده:** این مقاله به تجزیه و تحلیل نقش چارچوب‌های نظری در بهبود کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی<sup>۱</sup> از منظر اقتصاد اطلاعات پرداخته است. اقتصاد اطلاعات به تحلیل گر اجازه می‌دهد عواملی مانند عدم اطمینان، چند نمایندگی<sup>۲</sup>، تقاضا برای اطلاعات، منابع اطلاعاتی چندگانه و اطلاعات محرمانه را در تحلیل خود لحاظ کند. نتیجه تحلیل، رهنمودی به سوی مجموعه‌ای از ویژگی‌های پایهای اطلاعات حسابداری است. به علاوه، این مقاله به بحث در مورد این موضوع می‌پردازد، که ویژگی‌های کیفی گنجانده شده در چارچوب نظری به طور مناسب پاسخگوی استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری نیست. برای مثال، چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری بین المللی راهنمایی برای مصالحه بین مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری ندارد؛ بی طرفی می‌تواند بخشی از مقررات بهینه نباشد؛ جانبداری آماری ناشی از استفاده مابشرتی از اطلاعات حسابداری ضرورتاً نامطلوب نیست و همیشه وجود دارد. اطلاعات حسابداری نسبت به سایر منابع اطلاعاتی با تاخیر ارائه می‌شود، اما تاثیر گذار است و مانند منابع به موقع دارای محتوای اطلاعاتی است؛ در نهایت صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل بررسی می‌شود، در نتیجه دستکاری اطلاعات حسابداری مشکل است.

**واژه‌های کلیدی:** استانداردهای حسابداری، چارچوب نظری، ویژگی‌های کیفی، اقتصاد اطلاعات

#### مقدمه

هدف چارچوب نظری، تهیه مجموعه‌ای از اصول به عنوان رهنمودی است که برای قانونمند کردن و گزارش اطلاعات مالی استفاده می‌شود. چارچوب نظری فعلی هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی، اعتبار مساوی برای اطلاعات مفید در جهت تصمیم‌گیری اقتصادی کنندگان (para. 12) و اطلاعات نشان دهنده نتیجه مباشرت مدیریت در نظر گرفته است (para. 14).

در بحث‌های مرتبط با یکسان سازی چارچوب‌های نظری هیات استانداردهای حسابداری آمریکا و بین‌المللی، تاکید بر مفید بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری بود (FASB/IASB, 2006)، و در نهایت مفید بودن در تصمیم‌گیری گسترده شد و اطلاعات مربوط به توانایی مدیر در حفظ و بالابردن ارزش سرمایه‌گذاری آورندگان سرمایه را در بر گرفت (FASB/IASB, 2008). حسابداری باید به عنوان یک سیستم اطلاعاتی مد نظر قرار گیرد. این سیستم اطلاعاتی به علت ناتوانی در تعریف تابع ترجیحات جامعه، به ناچار نتیجه توازن بسیار ظریف و حساس بین امکانات گنجانده شده در سیستم و نیازهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌باشد. این توازن کاملاً فنی و بخشی از یک فرایند سیاسی است. اطلاعات سیستم حسابداری دارای دو نقش سودمندی در تصمیم‌گیری و کنترلی می‌باشد. این دو نقش دارای اثرات متقابل بر یکدیگرند. مدیر نسبت به استفاده‌کنندگان، از یک مزیت اطلاعاتی برخوردار است. او با استفاده از ابزار اقلام تعهدی می‌تواند اطلاعات محرمانه خود را به استفاده‌کنندگان منتقل نماید. گرچه مکانیزم حسابرسی منبع اطلاعاتی حسابداری، این احتمال را تا حدودی تقلیل می‌دهد ولی آن را از بین نمی‌برد. همواره این سوال مطرح است که سیستم حسابداری چگونه می‌تواند به بهترین نحو، مکمل سایر منابع اطلاعاتی باشد؟ چارچوب‌های نظری هیات‌های استانداردهای حسابداری آمریکا و بین‌المللی برخی ویژگی‌های کیفی را برای اطلاعات مالی مطرح کرده‌اند. این ویژگی‌ها مبتنی بر هدف سودمندی در تصمیم‌گیری است و ریشه در بیانیه مفهومی انجمن حسابداری آمریکا<sup>۳</sup> دارد. چارچوب‌های نظری ویژگی‌های کیفی را جایگزین ترجیحات فرد تصمیم‌گیرنده می‌کنند و از این طریق به تشریح خصوصیات یک سیستم اطلاعاتی سودمند برای تصمیم‌گیری در یک دنیای یک نفره می‌پردازند. در حالی که اطلاعات در دنیای واقع توسط چندین نفر و نه یک نفر مورد استفاده قرار می‌گیرد. در یک دنیای چند نفره<sup>۴</sup> خصوصیات متفاوتی طلب می‌شود و نمی‌توان ویژگی‌های کیفی تعیین شده در چنین دنیایی را جایگزین ترجیحات افراد نمود. پر واضح است که در چنین

دنیایی، تقاضا برای تدوین استانداردهای گزارشگری مالی بوجود می‌آید. صورت‌های مالی به علت پردازش کلیه معاملات و حسابرسی، عموماً دیرتر از منابع اطلاعاتی دیگر در اختیار بازار قرار می‌گیرد. ولی، باز هم تهیه می‌شوند؛ شاید به این علت که هدف اصلی آن‌ها ایجاد انگیزه برای گزارش انواع دیگر اطلاعات است.

بخش ۱، به تشریح کاربردهای سیستم حسابداری و انگیزه‌های گزارشگری مدیران اختصاص دارد. در این بخش اقلام تعهدی به عنوان اصلی‌ترین ابزار مدیر برای انتقال اطلاعات محرمانه به بازار مورد بررسی قرار می‌گیرد. در بخش ۲، تقاضا برای اطلاعات مطرح و توضیح داده می‌شود که تقاضا برای اهداف متفاوت منجر به رتبه بندی متفاوت سیستم‌های حسابداری خواهد شد. در این بخش به داشتن سیستم‌های حسابداری متفاوت برای اهداف متفاوت پرداخته می‌شود. در بخش ۳، ویژگی‌های بنیادی اطلاعات حسابداری بیان و ویژگی‌های کیفی اطلاعات که جزئی از آن می‌باشند، تحلیل می‌گردند. در نهایت و در بخش ۴، به نقش چارچوب‌های نظری در بهبود کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی اشاره می‌شود.

## ۱. سازمان گزارشگر

### ۱-۱- اندازه‌گیری سود

سرمایه‌گذاران که یکی از استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری هستند، به اطلاعات جریان‌های نقد آتی شرکت علاقمند می‌باشند. فرض کنید شرکت در یک بازار کامل و در شرایط اطمینان فعالیت و جریان‌های نقد زیر را طی مدت زمان فعالیتش کسب کند.

$$CF = (CF_0, CF_1, \dots, C, F_T)$$

به دلیل کامل بودن بازارها و نبود سود آربیتراژ، خالص ارزش فعلی سرمایه‌گذاری انجام شده

در شرکت صفر می‌باشد. بنابراین ارزش شرکت در زمان  $t$  به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$PV_t = \sum_{j=t+1}^T CF_j (1+i)^{t-j}$$

سود شرکت در زمان  $t$  نیز برابر با  $I_t = CF_t - (PV_{t-1} - PV_t)$  است. این سود، سود اقتصادی شرکت می‌باشد و در واقع همان سودی است که هیکس (۱۹۴۶) به تعریف آن پرداخت. سود اقتصادی، جریان‌های نقد پس از کسر استهلاک است. این سود را می‌توان به طریق روبرو نیز محاسبه نمود.  $I_t = iPV_{t-1}$  اما محاسبه سود در یک دنیای کامل جذابی نیست. چرا که تصمیم‌گیرندگان همه چیز را می‌دانند و ارائه این اطلاعات چیز جدیدی به آنها نمی‌گوید.

## ۲-۱- اطلاعات حسابداری با هدف تصمیم‌گیری<sup>۵</sup>

با کامل نبودن بازار، اطلاعات پا به عرصه ظهور می‌گذارد. کامل نبودن بازار اشکال مختلفی دارد. برای روشن شدن موضوع در ابتدا جزئیات بیشتری را به جریان‌های نقد مفروض شرکت اضافه می‌کنیم. فرض کنید شرکت مورد نظر، تک محصولی است و با استفاده از سرمایه اولیه و نیروی کار در هر دوره اقدام به تولید می‌کند. هر دو عامل تولید از بازارهای کامل تحصیل شده و تابع تولید شرکت، تعیین کننده حجم تولید امکان پذیر توسط شرکت (روابط داده و ستانده) می‌باشد. میزان تقاضا برای ستانده (محصول) در هر دوره به عنوان یک عامل بیرونی<sup>۶</sup> در نظر گرفته می‌شود. جریان‌های نقد در مدت زمان فعالیت شرکت ناشی از تولید بهینه آن است. اگر شرکت دارای موجودی کالا باشد و اگر در دامنه اقتصادی<sup>۷</sup> تولید کند؛ آنگاه هموار نمودن تولید طی دوره‌ها نیز جزئی از برنامه تولید بهینه شرکت خواهد بود. در این صورت کل دارایی‌های شرکت شامل موجودی کالای تکمیل شده و دارایی‌های ثابت می‌شود. با وجود آنکه می‌توان ارزش شرکت را بر اساس روش ارزش فعلی جریان‌های نقد تعیین نمود اما نمی‌توان ارزش هر یک از دو دارایی شرکت را به صورت جدا و به شکلی معین کرد که جمع ارزش آنها با ارزش شرکت برابر گردد. به عبارتی، ترکیب دو عامل تفکیک ناپذیر تابع بهاء<sup>۸</sup> و وجود بازارهای ناکامل برای موجودی کالا و دارایی‌های ثابت منجر به ناتوانی در تعیین ارزش هر یک از آنها می‌شود (Christensen & Demski, 2003).

بنابراین حتی در صورت وجود اطمینان نسبت به رخداد جریان‌های نقد، تعریف معیار سنجش مناسب حسابداری کاری بس مشکل است. حال اگر بخواهیم در مدل تعریف شده قبلی عامل عدم اطمینان را نیز وارد کنیم، باید عامل خطا را به جریان‌های نقد هر دوره اضافه کنیم. به بیان دیگر تا لحظه‌ی تحقق، نمی‌توان تعیین کرد شرکت در هر دوره دقیقاً چه میزان جریان‌های نقد تحصیل می‌کند. در این صورت و در ساده‌ترین شکل، جریان‌های نقد به صورت زیر نمایش داده می‌شود:

$$CF = (CF_0 + 0, CF_1 + 1, \dots, C F_T + T)$$

در ابتدا فرض می‌کنیم جملات خطا، از یکدیگر مستقل و جریان‌های نقد دارای رفتاری تصادفی باشند. در این حالت، جریان‌های نقد تحقق یافته‌ای که توسط سیستم حسابداری گزارش می‌شود، توان پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی شرکت را ندارند. به عبارت دیگر با فرض استقلال جملات خطا، اطلاعات گذشته‌نگر حسابداری به ندرت سودمند واقع می‌شود. اما وابستگی جملات خطا با یکدیگر، سناریوی فوق را تغییر می‌دهد. معمولاً تصمیماتی که افراد اخذ می‌کنند

یا اقداماتی که انجام می‌دهند، دارای آثار چند دوره‌ای می‌باشد. گزارش این آثار، تصمیم‌گیرندگان را قادر می‌سازد انتظارات خود را جمع به جریان‌های نقد آتی را به روز نمایند و همین بروز رسانی، جملات خطای پیش‌بینی در هر دوره را با یکدیگر همبسته می‌سازد. بنابراین سیستم حسابداری می‌تواند در فرایند تخمین مجدد یا به روزرسانی انتظارات تصمیم‌گیرندگان سودمند واقع شود. سیستم حسابداری با گزارش جریان‌های نقد تحقق یافته برای تصمیم‌گیرندگان، دید بهتری را نسبت به ساختار خطاها فراهم می‌کند و آنها را قادر می‌سازد انتظارات خود نسبت به جریان‌های نقد آتی را با دقت بیشتری تعیین کنند. ارائه اطلاعات در مورد سایر متغیرها نیز در صورت تشریح رفتار جریان‌های نقد، می‌تواند فرایند تخمین تصمیم‌گیرندگان را بهبود بخشد. خطاهای اندازه‌گیری موجود در اطلاعات مادامی که استفاده‌کنندگان از اطلاعات قادر به تشخیص و معکوس کردن اثرات آنها باشند، از سودمندی اطلاعات حسابداری نمی‌کاهد (Demski & Sappington, 1990).

عامل مهم در رابطه با متغیرهای حسابداری، آن است که این متغیرها اشتباهات غیر منتظره در تخمین جریان‌های نقد را نشان دهند؛ چرا که تصمیم‌گیرندگان از این اشتباهات به منظور شکل دادن انتظارات خود برای دوره بعد استفاده می‌نمایند. به علاوه صورت سود و زیان جامع خطاهای اندازه‌گیری را در طی زمان خنثی می‌کند به گونه‌ای که سود حسابداری در انتهای عمر شرکت با مجموع جریان‌های نقد برابر می‌شود. به بیان دیگر خطاهای موجود در سودهای جاری با خطاهای موجود در سودهای آتی تهاتر می‌شود (Ohlson & Feltham, 1995).

### ۳-۱- اطلاعات حسابداری با هدف کنترلی

عموماً برای نشان دادن کاربرد اطلاعات حسابداری در اهداف کنترلی از مدل مالک<sup>۹</sup> مدیر<sup>۹</sup> استفاده می‌شود. مالک، مدیری را به منظور انجام وظایفی مشخص استخدام می‌کند. او نمی‌تواند به طور مستقیم اقدامات مدیری را که انجام کار سخت از مطلوبیتش می‌کاهد، مشاهده کند. از طرف دیگر سطح حقوق مدیر توسط بازار کار تعیین می‌شود و در این نقطه مشکل خطر اخلاقی بروز می‌کند (Holmstrom, 1979). مالکان به منظور حل این مشکل سعی می‌کنند با ایجاد انگیزه، مدیر را وادار به انجام بهترین اقدام در راستای منافع خویش کنند. بنابراین، پرداخت به مدیر را تابعی از اطلاعات حسابداری و شاخص‌های مبتنی بر قراردادهای فی ما بین قرار می‌دهند و در اینجا است که اطلاعات ارائه شده توسط سیستم حسابداری به منظور اهداف کنترلی از جایگاه

ویژه‌ای برخوردار می‌شود. نکته جالب آن است که در این مدل، ارزش اطلاعات مبتنی بر اقدامات مدیر می‌باشد. بنابراین، هر منبع اطلاعاتی که اطلاعات بیشتری در مورد اقدامات مدیر ارائه دهد، سودمندتر و دارای ارزش است. در نتیجه، علت ناکامل بودن بازار در رابطه با اهداف کنترلی، قابل مشاهده مستقیم نبودن اقدامات مدیر است. زیرا، در بازارهای کامل نیازی به اطلاعات نیست چون تصمیم‌گیرندگان همه چیز را می‌دانند. این تضاد اهداف بین مالک و مدیر، بازار را ناقص می‌کند. در حالی که اگر چنین تضادی وجود نداشت، از دید مالک، مدیر بهترین اقدامات را انجام می‌داد و نیازی به انگیزش او نبود. در ضمن تنش‌های بین معیارهای بلندمدت و کوتاه مدت اندازه‌گیری سود نیز از بین می‌رفت. تقاضا برای اطلاعات به منظور اهداف کنترلی رابطه نزدیکی با دامنه اقدامات قابل‌گزینش توسط مدیر دارد. هر چه این دامنه وسیع‌تر و تفاوت ترجیحات او با ترجیحات مالکان بیشتر باشد، نیاز به اطلاعات جهت نظارت بر اقدامات او، بیشتر می‌شود. از این نقطه نظر یک سیستم اطلاعاتی بر سیستم اطلاعاتی دیگر ارجح است، اگر و تنها اگر به مدیر به منظور انجام بهترین اقدام، انگیزه بیشتری بدهد. به بیان دیگر ارجح بودن منبع اطلاعاتی، بستگی به توانایی آن در تمیز اقدامات مختلف مدیر از یکدیگر دارد.

#### ۴-۱- انگیزه‌های گزارشگری

مدیران از این رو استفاده می‌شوند که به تصمیم‌گیری بپردازند. همچنین فرض بر این است که آنان اطلاعات را جمع‌آوری و پردازش می‌کنند تا از طریق سیستم‌هایی چون سیستم حسابداری گزارش نمایند. بنابراین، بخشی از وظایف مدیر تحصیل اطلاعات است و این اطلاعات تا زمانی که افشا نشود به صورت محرمانه در اختیار مدیر قرار دارد. گاهی، مدیران به دلیل دانش تخصصی‌شان به استخدام شرکت در می‌آیند. دانش تخصصی و اطلاعات محرمانه هر دو منجر به ناقص شدن رابطه بین مالک و مدیر می‌شود. وجود اطلاعات محرمانه، قراردادهای منعقد شده بین مالک و مدیر را پیچیده‌تر می‌کند.

قراردادی که در کنترل اقدامات مدیر، اطلاعات محرمانه او را مد نظر قرار نمی‌دهد، مانع از اثرگذاری این اطلاعات بر تصمیمات او می‌گردد. چرا که بر اساس این قراردادها بین مدیری که اطلاعات محرمانه را در اخذ تصمیماتش مد نظر قرارداده و مدیری که آنها را در اخذ تصمیماتش لحاظ نموده است، تفاوتی وجود ندارد. بنابراین مدیر با افشای این اطلاعات فرصت لحاظ شدن آنها در فرایند نظارت را میسر می‌کند. در سیستم حسابداری این فرصت با استفاده از اقلام تعهدی

برای مدیر فراهم می‌گردد. از آنجا که اطلاعات حسابداری عموماً با تاخیر تهیه می‌شود، توان تاثیرگذاری بر اقدامات انتخابی مدیر را ندارد. گزارش اطلاعات حسابداری توسط مدیر تنها به منظور مقاصد کنترلی انجام می‌شود. چرا که این اطلاعات از طریق تابع پرداخت، انگیزه انجام اقدامات بهینه را در مدیر ایجاد می‌کند. ارسال اطلاعات محرمانه توسط مدیر تنها در مواقعی روی می‌دهد که وی بخواهد علامت‌هایی در راستای منافع خود به بازار بدهد. با توجه به این که، تنها مدیر است که نسبت به اطلاعات محرمانه اشراف دارد و نظارت مستقیم بر فرایند ارسال اطلاعات هم غیر ممکن است؛ چنین شرایطی به منظور بازی با مالکان، برای مدیر فرصت‌سازی می‌کند.

یکی از راه‌های حل این مشکل، پیشنهاد مجموعه‌ای از قراردادها توسط مالکان به مدیر است. فرض بر این است که مدیریت از بین آنها یکی را بر می‌گزیند. گزینش قرارداد توسط مدیر، اطلاعات محرمانه او را فاش می‌کند. گرچه مالکان متعهدند برای ارزیابی مدیر، از اطلاعاتی جز آنچه در قراردادهای فی مابین درج شده است، استفاده نمایند، اما آنها فرایند ارسال اطلاعات را به وسیله متغیرهایی که از قابلیت مشاهده بهتری برخوردارند مانند جریان وجه نقد یا به وسیله اطلاعات سایر منابع اطلاعاتی کنترل می‌کنند (Christensen, 1982). آنها می‌دانند که انگیزه‌های گزارشگری مدیر ممکن است اطلاعات گزارش شده را تحت تاثیر قرار دهد، به همین دلیل از سایر اطلاعات به منظور کنترل این انگیزه‌ها استفاده می‌کنند.

ارسال اطلاعات محرمانه به مالکان می‌تواند از طریق سیستم حسابداری یا سایر منابع اطلاعاتی به غیر از حسابداری، انجام شود. سیستم حسابداری از طریق صورتهای مالی اطلاع‌رسانی می‌کند. در ابتدا رویدادهای مالی در سیستم ثبت، آن‌گاه با استفاده از اقلام تعهدی با اطلاعات محرمانه مدیریت که از سایر منابع کسب شده ترکیب می‌شود. سیستم حسابداری بر یکنواختی فرایند ترکیب در تمامی دوره‌ها نظارت می‌کند.

مثال خوبی برای نشان دادن چگونگی ترکیب انتظارات مدیریت با اطلاعات موجود در سیستم حسابداری با استفاده از اقلام تعهدی، استهلاك می‌باشد. ثبت اولیه بر اساس بهای تمام شده تاریخی صورت می‌گیرد، سپس مبلغ استهلاك با توجه به انتظارات مدیر به صورت منظم محاسبه می‌شود. طی مدت بهره‌برداری از دارایی، مدیر ممکن است اطلاعات بیشتری نسبت به مدت زمان انتفاع از دارایی کسب نماید. اما سیستم حسابداری تنها در صورتی که مدارک قابل قبولی در این رابطه وجود داشته باشد، اجازه بازنگری در انتظارات را به او می‌دهد. حسابداری ارزش‌های منصفانه مثال دیگری است. در این مورد هم، اطلاعات بازار با استفاده از اقلام تعهدی با اطلاعات

بهای تمام شده تاریخی ترکیب می‌شود. اما مشکل این است که اطلاعات بازار همواره اطلاعاتی بیرونی و مستقل از انتظارات مدیریت نمی‌باشد، که این مطلب مالکان را نگران می‌کند. در صورتی که بازار دارایی، کامل باشد نظارت بر فرایند ارسال اطلاعات توسط مدیر ساده است؛ زیرا استفاده‌کنندگان به راحتی می‌توانند اطلاعات ارائه شده توسط مدیر را تایید کنند، اما چنانچه بازار کاملی برای دارایی وجود نداشته و مدیریت ناچار به استفاده از اطلاعات محرمانه خود به منظور تعیین ارزش دارایی باشد، آنگاه نیاز به ارائه اسناد و مدارک مثبت پدید می‌آید.

ترکیب اطلاعات حسابداری با انتظارات مدیریت می‌تواند خارج از سیستم حسابداری هم صورت پذیرد. با این حال شرکتها به ندرت از این کانال ارتباطی جهت ارسال اطلاعات خود به بازار بهره می‌گیرند. قوانین و مقررات بورس، فرایند مخابره اطلاعات به فعالان بازار را کنترل می‌کند. موضوع این کنترل محتوای اطلاعات مخابره شده است و صورتهای مالی منتشر شده نیز جزئی از این فرایند کنترل می‌باشد.

#### ۱-۵- حسابرسی

یکی از مهمترین مکانیزم‌های نظارت بر فرایند مخابره اطلاعات محرمانه به تصمیم‌گیرندگان، حسابرسی است. حسابرسان دارای دو وظیفه می‌باشند: اول کنترل کیفیت اطلاعات و دوم افزایش اعتبار گزارش‌ها از طریق رسیدگی‌های مستقل (Kinney, 2000).

قوانین و مقرراتی که حسابرسان را احاطه کرده است، حکایت از اهمیت وظیفه دوم دارد. مدیر در مقایسه با حسابرس دارای مزیت اطلاعاتی می‌باشد. زیرا اگر یک حسابرس و یک مدیر بدون انگیزه گزارشگری مثبت یا منفی تماماً اقدام به تهیه گزارش مرتبط با شرکت نمایند، مسلماً گزارش مدیر کاملتر از گزارش حسابرس خواهد بود. این در حالی است که حسابرسان هیچ‌گاه تهیه‌کننده اطلاعات نیستند، بلکه به اطلاعات تهیه شده توسط مدیر اعتبار می‌بخشند. بنابراین با فرض وجود انگیزه‌های گزارشگری در مدیر، حسابرسان با اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی بر محتوای اطلاعاتی آن می‌افزایند. از این رو، حسابرسی اطلاعات سیستم حسابداری بسیار حائز اهمیت است.

## ۲. تقاضا برای اطلاعات

### ۲-۱- استفاده کنندگان صورتهای مالی

مالکان بالقوه و بالفعل به همان اندازه که باید تصمیمات کنترلی اخذ کنند، باید به تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری نیز پردازند. تقاضا برای اطلاعات به جریان‌های نقد آتی، مشکلات کنترلی شرکت، میزان دسترسی طرفین قرارداد به اطلاعات و میزان مشاهده‌پذیری شاخص‌های مندرج در قراردادها بستگی دارد. به عبارت دیگر این عوامل برسودمندی اطلاعات محرمانه مخابره شده اثر می‌گذارد. بنابراین تقاضا برای اطلاعات و انتخاب سیستم حسابداری بهینه، به ویژگی‌های خاص شرکت مربوط است.

تقاضا برای اطلاعات در واکنش به شکاف اطلاعاتی بازار، روابط فی مابین منابع اطلاعاتی موجود در بازار، همگرایی اهداف مدیر با مالکان و انگیزه‌های مدیریتی پدید می‌آید. از یک سو کوچکترین تغییر در یک منبع اطلاعاتی ممکن است تاثیر شگرفی بر محتوای اطلاعاتی اقلام تعهدی و میزان استفاده از آن داشته باشد و از سوی دیگر بر مدیر به سختی می‌توان نظارت نمود. بنابراین نمی‌توان روش واحدی برای مدیریت بر سیستم گزارشگری شرکتها که هم تحت تاثیر سایر منابع اطلاعاتی و هم انگیزه‌های مدیریت هستند، معرفی نمود.

سیستم حسابداری بهینه در هر شرکت بر اساس تجزیه و تحلیل هزینه<sup>۰</sup> منفعت انتخاب می‌شود. آموخته‌هایمان از نظریه‌های مدیریت مالی، بیانگر آن است که یک سرمایه‌گذار منطقی و ریسک‌گریز همواره در پرتفویی از دارایی‌ها، سرمایه‌گذاری می‌کند. مدل ارزشگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای نیز حکایت از آن دارد که در تعیین ارزش اوراق بهادار، همبستگی بازده پرتفوی بازار و بازده اوراق بهادار (بتا) از اهمیت برخوردار است (Beaver, 1998).

سرمایه‌گذاران به ازای ریسک سیستماتیکی که در یک سرمایه‌گذاری متحمل می‌شوند، صرف ریسک می‌طلبند. چرا که ریسک غیر سیستماتیک اوراق بهادار در فرایند متنوع سازی پرتفو از بین می‌رود. بنابراین سرمایه‌گذاران در صورتی که دارای پرتفوی متنوع شده نباشند، به منظور حذف ریسک غیر سیستماتیک نیاز به اطلاعات شرکت دارند. آنها خواهان اطلاعاتی در مورد ریسک و میزان همبستگی بازده سهام و بازده بازار می‌باشند. اما ارائه این اطلاعات در سیستم حسابداری از اولویت بالایی برخوردار نیست.

سیستم حسابداری، اطلاعات مالی فعالیت‌های شرکت را به بازار ارائه می‌دهد. در ابتدا اطلاعات مربوط به رویدادهای مالی رخ داده در سیستم جمع آوری، سپس اطلاعات مربوط به

اقلام تعهدی و تجدید ارزیابی‌ها به آن اضافه می‌شود. بنابراین برخی اطلاعات ارائه شده مانند جریان وجوه نقد از قابلیت تایید بالایی برخوردارند<sup>۱۰</sup> و برخی دیگر مانند اقلام تعهدی به علت ترکیب با انتظارات مدیریت، قابلیت تایید پایین تری دارند<sup>۱۱</sup>.

ویژگی کلی اطلاعات سیستم حسابداری اعتبار دهی آن توسط حسابرسان است. سیستم حسابداری از این جهت که اطلاعات اولیه مرتبط با وضعیت مالی شرکت را ارائه می‌دهد، نسبت به سایر منابع اطلاعاتی دارای مزیت رقابتی می‌باشد. در نتیجه سرمایه‌گذارانی که به دنبال سرمایه‌گذاری در پرتفویهای متنوع شده باشند، تقاضایی برای اطلاعات حسابداری ندارند. اطلاعات حسابداری تنها برای کسانی که به دلایلی در موقعیت سفته بازی هستند، سودمند است. بعضی از سرمایه‌گذاران به دنبال اطلاعاتی در مورد جریان‌های نقد آتی می‌باشند تا در بهترین زمان سرمایه‌گذاری خود را به وجه نقد تبدیل کنند. برخی دیگر به دنبال اطلاعات مابشرتی هستند تا از این طریق عملکرد شرکت بهینه شود. لذا نه تنها نمی‌توان برای همه شرکتها یک سیستم حسابداری بهینه معرفی نمود؛ بلکه نمی‌توان برای همه روابط نیز یک سیستم بهینه حسابداری مطرح کرد. به بیان دیگر، یک سیستم حسابداری نمی‌تواند در همه شرکتها و برای همه روابط بهترین باشد؛ بلکه به ازای هر رابطه، یک سیستم حسابداری بهینه وجود دارد و سیستم حسابداری ناچار به ایجاد توازن بین استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان مختلف است. انتخاب سیستم حسابداری نه تنها باید منعکس‌کننده ترجیحات سرمایه‌گذاران شرکت باشد؛ بلکه باید بین استفاده‌های مختلف از سیستم حسابداری نیز توازن برقرار کند. به علاوه هنگامی که نتوان تابع ترجیحات جامعه را تعیین نمود، انتخاب سیستم حسابداری به ناچار به جزئی از یک فرایند سیاسی مبدل می‌شود (Aeeow, 1951; Demski, 1973).

بیانیه پیشنهادی چارچوب نظری مشترک هیئت استانداردهای حسابداری امریکا و بین‌المللی نیز صدق موضوع را تایید می‌کند. در بیانیه مفهومی مشترک، سرمایه‌گذاران به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات مالی مطرح شده‌اند. نیازهای اطلاعاتی آن‌ها نیز به دو دسته تقسیم شده است. اول، اطلاعاتی که توانایی شرکت در ایجاد جریان‌های نقد آتی و دوم، اطلاعاتی که توانایی مدیریت شرکت در حفظ و افزایش سرمایه‌گذاران را نشان می‌دهد. در این بیانیه تاکید بیشتری بر انگیزه‌های گزارشگری دیده می‌شود. اطلاعات یک کالای عمومی است و اگر بازار به حال خود رها شود، شرکت‌ها کمتر از آن چه که باید اطلاعات به بازار عرضه می‌کنند که

نتیجه‌ای جز بروز مشکل ندارد. از این رو تقاضا برای تدوین مقررات و استانداردهای مرتبط با الزام عرضه اطلاعات به بازار ایجاد می‌شود.

## ۲-۲- استفاده چندگانه از اطلاعات

اطلاعات سیستم حسابداری به دو منظور مورد استفاده قرار می‌گیرد: یکی تصمیم‌گیری و دیگر کنترل. اطلاعاتی که به منظور اخذ تصمیم توسط تصمیم‌گیرندگان مورد استفاده قرار می‌گیرد، اطلاعاتی است که آن‌ها را قادر به تخمین جریان‌های نقد آتی برای تصمیمات سرمایه‌گذاری می‌کند. به عبارت دیگر این اطلاعات محاسبات خالص ارزش فعلی رابدهست می‌دهد. ارائه اطلاعات یا علامت‌های متفاوت به سرمایه‌گذاران، منجر به اخذ تصمیمات متفاوت توسط آن‌ها می‌شود. در حالی که، اطلاعاتی که به منظور اهداف کنترلی مورد استفاده قرار می‌گیرد تصمیم‌گیرندگان را در مورد اقداماتی که مدیر انجام داده است، آگاه می‌کند.

ویژگی مهم اطلاعات در این هدف، توان اطلاعات در تمیز اقدام مطلوب از اقدام نامطلوب مدیر می‌باشد. چراکه تنها در این صورت، تصمیم‌گیرنده به اقدامات انگیزشی مدیر می‌پردازد. بنابراین، دو هدف ارائه اطلاعات توسط سیستم حسابداری مشابه نمی‌باشد و رتبه بندی بر مبنای هر یک از این دو هدف می‌تواند متفاوت گردد. یعنی، سیستم حسابداری برای ارائه اطلاعات به منظور حصول یک هدف ارجح باشد؛ در حالیکه برای حصول هدف دیگر ارجحیت نداشته باشد.

سیستم حسابداری مستقل از موارد استفاده آن، نمی‌تواند همواره بهترین باشد (Giesdal, 1981; Christensen & Demski, 2003). البته شرکت می‌تواند برای هر یک از اهداف یا هر گروه از استفاده‌کنندگان یک سیستم حسابداری داشته باشد. اما توجه به این نکته خالی از اهمیت نیست که حتی این روش نیز منجر به حل مشکل تضاد بین اهداف مختلف استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری و مانع از تاثیر انگیزه‌های مدیریت بر اطلاعات ارائه شده به سرمایه‌گذاران نمی‌گردد. زیرا، گاهی برخی علامت‌های بد در حوزه تصمیم‌گیری با علامت‌های بد در حوزه کنترل همراه است و موجب از بین رفتن یا تضعیف انگیزه‌های مدیر برای ارائه اطلاعات کامل و صحیح در حوزه تصمیم‌گیری می‌شود. بنابراین، در صورت تفکیک سیستم‌های حسابداری با اهداف متفاوت نیز نمی‌توان انتظار داشت که گزارش‌های دریافتی در حوزه تصمیم‌گیری تحت تاثیر انگیزه‌های مدیریت قرار نگرفته باشد.

### ۳. ویژگی‌های اطلاعات حسابداری

#### ۳-۱- ویژگی‌های کیفی صورتهای مالی

ویژگی‌های کیفی مطرح شده در چارچوب نظری، مشخصه‌هایی هستند که اطلاعات را از دید هیات استانداردهای حسابداری امریکا و بین‌المللی برای استفاده‌کنندگان سودمند می‌سازند. ویژگی‌های کیفی، منابع اطلاعاتی را به استفاده‌کنندگان اطلاعات ارتباط می‌دهند. این ویژگی‌ها که بر محور نقش اطلاعات در تصمیم‌گیری استوارند و ریشه در بیانیه مفهومی هیات اصول حسابداری امریکا دارند، شاخص ارزیابی اطلاعات توسط استفاده‌کنندگان می‌باشند. آنها جایگزین ترجیحات یک استفاده‌کننده می‌شوند تا بر آن اساس بتوان مشکل ارائه اطلاعات به او را حل نمود. از آنجا که در تعریف این ویژگی‌ها دنیای بیش از یک نفر<sup>۱۲</sup> در نظر گرفته نشده است، اینکه آیا هیات‌های تدوین‌کننده استاندارد می‌توانند این ویژگی‌ها را جایگزین ترجیحات افراد (و نه یک نفر) نمایند، مورد سوال است. هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی در چارچوب نظری خود بیان می‌کند که سیستم حسابداری باید بین دو ویژگی مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات توازن برقرار کند و برقراری این توازن را به عهده عامل قضاوت حرفه‌ای می‌نهد.

بیانیه پیشنهادی چارچوب نظری مشترک امریکا و بین‌المللی نیز اشاره دارد که بهبود ویژگی‌های کیفی منجر به ارائه اطلاعات سودمندتری به استفاده‌کنندگان می‌شود و باید تا حد امکان این ویژگی‌ها را در اطلاعات افزایش داد (Para.25). برای تحلیل این که آیا توازن بین این دو ویژگی منجر به ارائه اطلاعات بهینه به تصمیم‌گیرنده می‌شود از مدل نمایندگی چند وظیفه‌ای<sup>۱۳</sup> فلتام و زی (۱۹۹۴)<sup>۱۴</sup> استفاده می‌گردد. فرض کنید مدیر دارای دو وظیفه است و به ناچار در رابطه با هر وظیفه باید یک اقدام  $a_i$  را انتخاب نماید. مالکان انتظار دارند مدیر به گونه‌ای عمل کند که سود مورد انتظار آنها یعنی  $\pi = b_1a_1 + b_2a_2$  حداکثر شود ( $b_i$  سود ناشی از اقدام  $i$  است). حسابدار هم باید از بین دو سیستم اطلاعاتی متفاوت یکی را انتخاب کند. سیستم اطلاعاتی اول به هریک از اقدامات انجام شده توسط مدیر بر اساس تابع هدف<sup>۱۵</sup> شرکت وزن می‌دهد، اما این وزن دهی با میزانی از خطا همراه است. بر اساس این سیستم، سود عبارت است از:

$$\pi = b_1a_1 + b_2a_2 + \epsilon$$

سیستم اطلاعاتی دوم در محاسبه سود دارای خطا نمی‌باشد، اما بر اساس تابع هدف شرکت به اقدامات انجام شده توسط مدیر وزن نمی‌دهد. بر اساس این سیستم، سود با استفاده از رابطه

$$\pi = c_1a_1 + c_2a_2$$

محاسبه می‌شود. بنابراین وزن دهی به سیستم اطلاعاتی اول بیشتر مربوط و کمتر

## چارچوب نظری حسابداری: دیدگاه اطلاعات

قابل اتکا است؛ در حالی که وزن دهی به سیستم اطلاعاتی دوم بیشتر قابل اتکا و کمتر مربوط است. از دید قراردادها، سیستم اطلاعاتی دوم ارجح است.

هنگامی که مالکان سعی دارند با استفاده از متغیرهایی چون سود برای انجام اقدام بهینه توسط مدیر انگیزه سازی نمایند، ریسکی به مدیر تحمیل می‌کنند و مدیر بابت این ریسک صرفی طلب می‌نماید. بنابراین هم مدیر و هم مالکان که پرداخت کننده این صرف هستند، خواستار سیستم اطلاعاتی می‌باشند که متغیر سود را بدون خطا و قابل اتکا اندازه‌گیری کند. گرچه استفاده از سیستم اطلاعاتی دوم هم به علت وزن دهی ناهماهنگ با اهداف شرکت، می‌تواند مدیر را به سمت انجام اقدام غیر بهینه، رهنمون سازد. بنابراین، به صورت قطعی نمی‌توان بیان نمود سیستمی که اطلاعات مربوط ارائه می‌دهد نسبت به سیستمی که اطلاعات قابل اتکا ارائه می‌دهد بهتر یا بدتر است.

استفاده از هر یک از سیستم‌های اطلاعاتی هزینه‌هایی را در بردارد. اولی هزینه صرف ریسک و دومی هزینه اقدام غیر بهینه. اگر خطای محاسبه سود در سیستم اطلاعاتی اول پایین و ضریب  $b$  بزرگ باشد، استفاده از سیستم اطلاعاتی اول و اگر خطای محاسبه سود در این سیستم بالا و ضریب  $b$  کوچک باشد سیستم اطلاعاتی دوم ارجح است. عاملی که انتخاب هر یک از دو سیستم اطلاعاتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، ویژگی مربوط بودن و یا قابل اتکا بودن اطلاعات آن سیستمها نیست، بلکه انتخاب سیستم اطلاعاتی بهینه است که به ناچار مورد تصمیم‌گیری قرار گرفت. این نکته دقیقاً همان است که منظور نظر بود. بنابراین، توازن بین دو ویژگی کیفی اطلاعات منجر به ارائه اطلاعات سودمند به استفاده‌کنندگان می‌گردد. زیرا، برقراری این توازن، لزوماً سیستم حسابداری را بهینه نمی‌سازد.

برای آنکه تحلیل اندکی پیچیده‌تر شود، مفهوم ارائه منصفانه یا بی طرفی<sup>۱۶</sup> را در نظر بگیرید. ارائه منصفانه به این معنا است که معاملات و رویدادهای مالی همانگونه که هستند، به تصویر کشیده شوند. به بیان دیگر اطلاعات ارائه شده به استفاده‌کنندگان تحت تاثیر انگیزه‌های مدیریتی قرار نگیرد و دچار سوگیری نشود. در عین حال می‌دانیم پدیده‌ای به نام مدیریت سود به طرق مختلف اطلاعات منعکس در سیستم حسابداری را تحت تاثیر قرار می‌دهد. یکی از طرق مدیریت سود طراحی معاملات به شکلی است که حائز شرایط بکارگیری روش حسابداری خاصی گردند. شرکت انرون مثال مناسبی از این نوع مدیریت سود است. جایگزین کردن ترجیحات استفاده‌کنندگان با ویژگی‌های کیفی اطلاعات، فرصت دور زدن استانداردها را از طریق طراحی یا

آراستن معاملات، برای تهیه کننده اطلاعات فراهم می‌کند. یعنی، تدوین کنندگان استانداردها به منظور تدوین استانداردهایی کارا، باید انگیزه‌های تهیه کنندگان اطلاعات را مدنظر قرار دهند، که در این صورت، استانداردهایی سوگیرانه تدوین می‌شود (Dve,2002;Christensen & Demski,2007). به عبارت دیگر، تدوین استانداردهای بی طرف و منصفانه نمی‌تواند لزوماً منجر به بهینه شدن سیستم حسابداری به عنوان یک منبع اطلاعاتی گردد.

متوسل شدن به ویژگی‌های کیفی برای تهیه اطلاعات سودمند، راهی برای ساده سازی معادله پیش روی تدوین کنندگان استانداردها یا مقررات است. این ویژگی‌ها جایگزین ترجیحات تصمیم گیرندگان، محیط اطلاعاتی که تصمیم گیرندگان در آن قرار دارند و موضوعی می‌شوند که باید در مورد آن تصمیم‌گیری کنند. اما این ساده سازی بیش از اندازه، چشمان تدوین کنندگان استانداردها را به روی انگیزه‌های تهیه کنندگان اطلاعات می‌بندد؛ بالاخص زمانی که برقراری توازن بین این ویژگی‌ها به عهده قضاوت حرفه‌ای تهیه کنندگان اطلاعات نهاده شود.

### ۳-۲- ویژگی‌های بنیادی صورتهای مالی

هدف صورتهای مالی، تهیه و ارائه اطلاعات به مالکان شرکت می‌باشد. این هدف، کلی است. در حالی که صورتهای مالی دارای ویژگی‌های بنیادی بسیار زیادی می‌باشد که در تدوین استانداردها مورد توجه تدوین کنندگان قرار نگرفته است. این ویژگی‌ها عبارت است از اول، هر شرکت متناسب با ویژگی‌های خاص خود، دارای یک سیستم حسابداری بهینه منحصر به فرد می‌باشد. دوم، عموماً اهداف کنترلی و تصمیم‌گیری به عنوان اهداف اطلاعات حسابداری مطرح می‌شود و همیشه این که هدف کنترلی، اطلاعات ارائه شده را جانبدارانه می‌کند به قوت خود باقی است. سوم، سیستم حسابداری اطلاعاتی در مورد ویژگی‌های خاص شرکت ارائه می‌کند و این اطلاعات عمدتاً برای سرمایه‌گذارانی که در موقعیت سفته بازی قرار دارند، سودمند است. چهارم، منبع اطلاعاتی حسابداری در مقایسه با سایر منابع اطلاعاتی، همواره با تاخیر همراه است. پنجم، منبع اطلاعاتی حسابداری را نمی‌توان به صورت مجزا از سایر منابع اطلاعاتی مورد بررسی و تحلیل قرارداد. ششم، اطلاعات حسابداری توسط حسابرسان مستقل مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، از قابلیت تایید بالایی برخوردار است و به راحتی نمی‌توان آن را دستکاری نمود.

در نهایت ترکیب این عوامل، ما را به سمت شناخت نقش چارچوب نظری رهنمون می‌کند. صورتهای مالی ارائه کننده اطلاعات مالی شرکت است. انعکاس این اطلاعات در صورتهای

مالی، ریشه در تاریخ دارد و نشان دهنده مزیت رقابتی سیستم حسابداری نسبت به سایر منابع اطلاعاتی می‌باشد. سیستم حسابداری بهینه برای هر شرکت با توجه به تصمیم پیش روی استفاده‌کنندگان و توزیع اطلاعات بین آنها، منحصر به فرد می‌باشد. به عبارت دیگر نمی‌توان یک سیستم اطلاعاتی بهینه را مستقل از ویژگی‌های خاص واحد گزارشگر تعریف نمود. به علاوه، رتبه‌بندی سیستم‌های اطلاعاتی با توجه به اهداف کنترلی و تصمیم‌گیری مشابه نیستند و نگهداری دو سیستم اطلاعاتی برای هر یک از اهداف نیز از بعد سازمانی امکان‌پذیر نمی‌باشد. در ضمن، استفاده‌کنندگان هم نمی‌توانند متعهد شوند که از اطلاعات سیستم حسابداری با هدف تصمیم‌گیری، برای مقاصد کنترلی استفاده نکنند. بنابراین یک سیستم اطلاعاتی بهینه باید بین اهداف مختلف استفاده از سیستم توازن برقرار کند؛ زیرا اقلام تعهدی اختیاری، همواره امکان دستکاری دارند.

نکته دیگر میزان تاثیر گذاری اطلاعات حسابداری به عنوان یک منبع اطلاعاتی مکمل بر سایر منابع اطلاعات موجود در بازار می‌باشد. در مقاله معروف بال و براون (۱۹۶۸) مشخص شد که هر چند اطلاعات مالی به منظور استفاده فعالان بازار تهیه و ارائه می‌گردد، اما تنها ۸٪ (Lev, 1989) اطلاعات موجود در بازار، اطلاعات حسابداری است. بازار به اطلاعات کلیه منابع اطلاعاتی به ویژه منابع اطلاعاتی به هنگام واکنش نشان می‌دهد.

در تهیه اکثر منابع اطلاعاتی به هنگام موجود در بازار، قوانین و مقررات خاصی وجود ندارد. در حالی که منبع اطلاعاتی حسابداری بسیار ضابطه مند است. به همین دلیل حتی با وجود اینکه اطلاعات حسابداری با تاخیر در اختیار بازار قرار می‌گیرد بر سایر منابع اطلاعاتی، تاثیر می‌گذارد. به بیان دیگر اطلاعات حسابداری، محتوای اطلاعاتی سایر منابع اطلاعاتی به هنگام در بازار را کنترل می‌کند. اما چارچوب نظری با نادیده گرفتن منابع اطلاعاتی دیگر، فرض می‌کند صورتهای مالی باید کلیه اطلاعات مربوط را به بازار منتقل نمایند. این دیدگاه اجازه تخصصی شدن را به سایر منابع اطلاعاتی موجود در بازار نمی‌دهد. توجه به سایر منابع اطلاعاتی در تحلیل منبع اطلاعاتی حسابداری، می‌تواند نقش آن را به عنوان یک منبع اطلاعاتی مکمل بهبود بخشد. در ضمن چگونگی ترکیب اطلاعات مالی با اطلاعات سایر منابع اطلاعاتی نیز مطرح است. حال سوال این است که آیا حسابداران می‌توانند این ترکیب را بهتر از بازار انجام دهند؟ چنانچه فرض شود حسابداران اطلاعات مالی را به شیوه بهتری با اطلاعات سایر منابع اطلاعاتی ترکیب می‌کنند، نوعی ساده‌انگاری است. زیرا بازار در ترکیب اطلاعات از مکانیزم قوی تری برخوردار می‌باشد. بنابراین

حتی با وجود آنکه اطلاعات فعالان بازار در مقایسه با اطلاعات مدیر با خطای بیشتری همراه است، شاید بازار در ترکیب اطلاعات، بهینه تر عمل کند. از آنجا که اطلاعات محرمانه مدیران پس از رسیدگی توسط حسابرسان مستقل در صورت های مالی گنجانده می شود، به سختی قابل دستکاری است و این ویژگی منحصر به فرد صورتهای مالی، در ترمیم ناکارایی های بازار بسیار موثر است. از شش ویژگی مورد اشاره می توان نتیجه گرفت که: اول، صورتهای مالی برای همه سرمایه گذاران متنوع سودمند نیستند. این صورتهای عمدتاً برای سرمایه گذارانی که در موقعیت سفته بازی قرار دارند، حائز ارزش می باشند. دوم، مناسب بودن اطلاعات صورتهای مالی بستگی به آن دارد که از بین بازار و سیستم حسابداری کدامیک اطلاعات را به صورت بهینه تری ترکیب می کند. به طور معمول سیستم حسابداری دربرگیرنده اطلاعاتی نیست که نسبت به مبلغ و زمان وقوع آن ابهام وجود دارد. در حالی که بازار این اطلاعات را در محاسبه ارزش سهام شرکت لحاظ می کند.

سوم، اطلاعات حسابداری به علت ثبت و حسابرسی تمامی رویدادها، همواره با تاخیر به بازار ارائه می شود و در زمانی که اطلاعات حسابداری در دسترس نیست، اطلاعات سایر منابع اطلاعاتی به هنگام در اختیار بازار قرار دارد. بنابراین، با وجود این سه ویژگی (عدم مفید بودن برای تمامی سرمایه گذاران، عدم گنجانده شده تمامی اطلاعات بازار در سیستم حسابداری و عدم به موقع بودن اطلاعات حسابداری) چرا همچنان به منبع اطلاعاتی حسابداری نیاز است؟ پاسخ، نقش کنترلی اطلاعات ضابطه مند سیستم حسابداری است. گرچه سایر منابع اطلاعاتی بسیار به هنگام تر از اطلاعات حسابداری هستند، اما از لحاظ محتوا به ضابطه مندی اطلاعات حسابداری نمی باشند. در زمان انتشار اطلاعات حسابداری، اطلاعات سایر منابع اطلاعاتی نیز در اختیار بازار است. در صورتی که اطلاعات حسابداری آنها را تایید کند، خبر خوب و در غیر این صورت خبر بد محسوب می شوند. به عبارت دیگر، اطلاعات منبع اطلاعاتی حسابداری است که محتوای اطلاعاتی سایر منابع اطلاعاتی موجود در بازار را تعیین می کند.

#### ۴. استانداردهای حسابداری

##### ۴-۱- هدف چارچوب نظری

هیات استانداردهای حسابداری بین المللی، هدف چارچوب نظری را که مشابه هدف هیات استانداردهای حسابداری امریکا است، کمک به هیات برای تدوین استانداردهای حسابداری، کمک به هیات برای اصلاح استانداردهای حسابداری در راستای هماهنگی بیشتر آنها با هم، کمک به نهادهای تدوین کننده استاندارد، کمک به حسابرسان به منظور اظهارنظر در مورد صورتهای مالی و در نهایت کمک به استفاده کنندگان صورتهای مالی عنوان کرده است.<sup>۱۷</sup> این هدف دارای دو بعد است. اول، کمک به تدوین کنندگان استاندارد به منظور تدوین استانداردهای آتی و دوم کمک به تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی. بنابراین، چارچوب نظری را می توان همانند قانون اساسی در نظر گرفت که از یک سو اصول کلی را برای تدوین استانداردها در حوزه استاندارد گذاری<sup>۱۸</sup> و از سوی دیگر محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی را در حوزه استفاده کننده تعیین می کند. به همین دلیل، چارچوب نظری باید در بازه بلندمدت ثابت و بدون تغییر باشد و قواعد کلی را تعریف نماید که تشکیل دهنده هسته گزارشگری مالی هستند.

##### ۴-۲- هماهنگی صورتهای مالی

استانداردهای حسابداری به صورت ضمنی تحت تاثیر تحقیقات دانشگاهی قرار می گیرند. بسیاری از ایده هایی که مبنای تفکر موضوعات حسابداری می باشند، ریشه در مجموعه تحقیقات انجام شده قبلی دارند. برای مثال پیتون و لیتلتون (۱۹۴۰) دیدی عمیق تر نسبت به مشکلات اندازه گیری سود فراهم کردند که کمک شایان توجهی به تدوین استانداردهای حسابداری نمود. انجمن حسابداری امریکا هم که نهادی دانشگاهی است تا حدودی بر تدوین استانداردهای حسابداری، به ویژه بر بیانیه مفاهیم بنیادی سود هیات اصول حسابداری نفوذ داشته است. صورتهای مالی با پنج عنصر دارایی، بدهی، سرمایه، هزینه و درآمد بخشی از چارچوب نظری می باشد. قواعد شناخت و معیارهای کلی اندازه گیری این عناصر در چارچوب نظری تشریح شده است. به عبارت دیگر، بر اساس تعاریف ارائه شده از این عناصر در چارچوب نظری است که تعیین می شود، آنها در برگیرنده چه اقلامی می باشند. از طرفی، هر شرکت دارای سیستم حسابداری بهینه مختص به خود است. سیستمی که با ویژگی های خاص شرکت و محیط آن به خوبی تطبیق یافته

است. در نتیجه انعطاف پذیری سیستم حسابداری نقش کلیدی در موفقیت آن به عنوان یک منبع اطلاعاتی بازی می کند.

حسابداری تعهدی ایزاری مناسب برای این انعطاف پذیری محسوب می شود؛ زیرا، به مدیر اجازه می دهد انتظارات و اطلاعات محرمانه خود را در قالب ارقام تعهدی بیان کند. تدوین استانداردهای بیش از حد با از بین بردن این انعطاف پذیری، سیستم حسابداری را به یک سیستم غیرسودمند<sup>۹</sup> مبدل می کند (Christensen & Demski, 2003). یک سیستم حسابداری بهینه با پر کردن فضای خالی بین اطلاعات عمومی و اطلاعات محرمانه، منجر به اخذ تصمیمات بهینه توسط تصمیم گیرندگان می شود. به بیان دیگر، اطلاعاتی که منجر به اخذ تصمیمات بهینه می شوند، از لحاظ محتوا یکسانند؛ هر چند، ممکن است از لحاظ شکل ارائه یا استاندارد بکارگرفته شده (سیستم اطلاعاتی موزون<sup>۱۰</sup>) متفاوت باشند. همانند اینکه می توان یک پیام را به زبان های مختلف به دیگری منتقل کرد، سیستم های حسابداری هم می توانند با استفاده از استانداردهای متفاوت، اطلاعات را به استفاده کنندگان منتقل نمایند.

چنانچه این اطلاعات منجر به اخذ تصمیمات بهینه شوند، نتیجه می شود که مشابه یکدیگرند. در صورتی که استفاده کنندگان قادر باشند اطلاعات مندرج در صورتهای مالی را به شکل اولیه شان تبدیل نمایند به شکلی که گویی آنها در زمان رخداد معامله در شرکت حاضر بوده اند، آنگاه شکل ارائه اطلاعات یا نوع استاندارد بکارگرفته شده جهت تهیه آن، اهمیتی ندارد (Antle & Demski, 1989; Demski & Sappinton, 1990).

افزایش تعداد شرکت ها و تصمیم گیرندگان، منجر به ایجاد تقاضا برای هماهنگی استانداردهای حسابداری و یا شکل ارائه اطلاعات می گردد. چرا که در صورت هماهنگی، طیف وسیع تری از تصمیم گیرندگان می توانند از اطلاعات استفاده کنند. لازمه تدوین استانداردهای یکسان، توافق نهادهای تدوین کننده استاندارد در مورد عناصر صورتهای مالی و تعاریف ارائه شده مرتبط با آن می باشد. بدون تردید چنین تقاضایی در حال حاضر وجود دارد و استانداردهای حسابداری بین المللی می تواند به بهترین نحو به آن پاسخ گوید.

#### ۳-۴- چارچوب نظری

از آنجا که بازار در عرضه اطلاعات با شکست مواجه شده، تقاضا برای استانداردهای حسابداری بوجود آمده است. بازاری که تهیه کنندگان و دارندگان اطلاعات در آن انگیزه ای برای افشای اطلاعات ندارند، محلی برای بروز مشکل لمون است (Akerlof, 1970).

در حوزه تدوین مقررات برای تهیه صورتهای مالی، تا کنون مقالات زیادی نوشته شده است، که بوشمن و لندزمن (۲۰۱۰) مروری بر آن نموده اند. در مورد این که چگونه چارچوبهای نظری به بهبود کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی کمک می کنند باید متذکر شد، که می توان چارچوب نظری را همانند اساسنامه ای که بر فرایند تدوین استاندارد نظارت می کند، در نظر گرفت. یک اساسنامه باید اعتبار خود را در بازه ای بلندمدت حفظ کند و با کوچکترین تغییرات در محیط کاری، تغییر ننماید. هر چند، چارچوبهای نظری فعلی به این صورت تدوین نشده اند و دچار جزئی نگری می باشند؛ که ممکن است موجب شکست در حصول به اهداف آنها شود.

یک چارچوب نظری باید اهداف کلی گزارشگری مالی را به تدوین کنندگان استاندارد یادآوری نماید، به گونه ای که استانداردهای تدوین شده توسط آنها، همگرا با اهداف یاد شده باشند. به بیان دیگر، چارچوب نظری باید در برگیرنده اهداف باشد. سرمایه گذاران در رابطه با اهداف گزارشگری مالی با یکدیگر توافق نظر ندارند و به ناچار تعیین اهداف در چارچوب نظری به جزئی از یک فرایند سیاسی مبدل می شود. بنابراین، نمی توان بدون سوگیری و با عنایت گفت که منظور از کیفیت استاندارد گزارشگری مالی چیست.

فرض بر این است که تدوین کنندگان استاندارد بین منافع و مخارج یک استاندارد جدید یا یک استاندارد تجدید نظر شده توازن برقرار می کنند. با تعیین سطح بهینه افشا، سرمایه به صورت کارا به شرکتها تخصیص می یابد. حتی اگر تعریف ویژگی های کیفی اطلاعات منجر به تسهیل فرایند تدوین استاندارد نگردد، برای بیان مزایای رقابتی و محدودیت های صورتهای مالی مفید است. بنابراین، مهمترین نقش چارچوب نظری حفظ مزیت رقابتی سیستم اطلاعاتی حسابداری به عنوان یک منبع اطلاعاتی است. اطلاعات حسابداری به دو دسته تقسیم می شود. دسته ای که از قابلیت تایید بالایی برخوردار است و دسته ای که قابلیت تایید کمتری دارد. این دسته عمدتاً شامل اقلام تعهدی است، که منعکس کننده انتظارات مدیریت می باشد. با این حال، هر دو دسته از اعتبار حسابرسی برخوردارند. از آنجا که نقش اصلی اطلاعات حسابداری، نقش نظارتی آن است؛ بنابراین، هر چه این اطلاعات از قابلیت تایید بالاتری برخوردار باشند، سودمندتر خواهند بود. محدودیت صورتهای مالی، احتمال رخداد خطا در آنهاست. واژه خطا را به دو طریق می توان تفسیر نمود. یکی این که، صورتهای مالی ارزش مورد انتظار دارایی ها را نشان نمی دهد. دیگر، عاری بودن معیار اندازه گیری از خطا همواره برای حسابداران مطلوب بوده است اما تا زمانی که علت خطا در اندازه گیری مشخص باشد. همراه بودن معیار اندازه گیری با خطا مشکل بزرگی

نیست؛ زیرا به راحتی می‌توان آثار این خطا را معکوس نمود. مشکل زمانی پدیدار می‌شود که علت خطا مبهم باشد، آنگاه شناسایی و برطرف نمودن آثار خطا نیازمند شناخت انگیزه‌های مدیری است که اطلاعات را تهیه و ارائه کرده است. بنابراین، در زمان تدوین استاندارد جدید و یا تفسیر صورتهای مالی شرکت، باید انگیزه‌های مدیریتی را به عنوان عامل محوری مد نظر قرار داد.

### ۵. نتیجه گیری

چارچوب‌های نظری و استانداردهای حسابداری، مدت‌ها است که مورد استفاده حسابداران قرار گرفته‌اند. تدوین بسیاری از استانداردها، نتیجه کمبودهای موجود در بازار است (Clikeman, 2009). جهانی سازی عملیات تجاری، تقاضا برای هماهنگی بین استانداردهای حسابداری مختلف را بوجود آورده و نهادهایی مانند هیات استانداردهای حسابداری آمریکا و بین المللی را برای داشتن یک مجموعه یک‌دست از استانداردها، تحت فشار قرار داده است. یکی از پروژه‌های مشترک این دو نهاد، تهیه یک چارچوب نظری مشترک می‌باشد که هم اکنون در حال انجام است (FASB/IASB, 2006, 2008).

در این مقاله، هدف این بود که تقاضا برای چارچوب نظری از منظر دیدگاه اطلاعات مورد تحلیل قرار گیرد. در نتیجه، این سوال مطرح شد که چارچوب نظری تا چه اندازه در بهبود کیفیت گزارشگری مالی موثر بوده است. پاسخ به این سوال بسیار سخت است. زیرا اولاً تعریف واژه کیفیت، مشکل می‌باشد؛ در ثانی، نقش چارچوب نظری، استاندارد گزارشگری و محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی در تخصیص منابع، از پیش تعیین شده نیست. بنابراین، در این مقاله با استفاده از تحلیل نقش چارچوب نظری به عنوان مجموعه اصول و مفاهیمی که در فرایند تدوین استانداردهای گزارشگری مالی مفید است، به این موضوع پرداخته شد.

منبع اطلاعاتی حسابداری، منبعی با تاخیر است. این تاخیر ریشه در ویژگی‌های اطلاعات حسابداری دارد؛ یعنی: ۱- اطلاعات حسابداری بر مبنای روابط شرکت با دنیای بیرون و مبتنی بر قواعد شناخت است. ۲- اطلاعات حسابداری، مورد حسابرسی قرار می‌گیرد. ۳- سایر منابع اطلاعاتی موجود در بازار نسبت به اطلاعات حسابداری به هنگام ترند. ۴- سیستم حسابداری اطلاعات را در طول زمان تجمیع می‌کند و سپس تخصیص می‌دهد. ۵- اطلاعات حسابداری به سختی مورد دستکاری قرار می‌گیرد. بنابراین، چارچوب نظری نقش شایان توجهی در حفظ مزیت رقابتی منبع اطلاعاتی حسابداری بر عهده دارد.

اطلاعات حسابداری ماهیتاً با تاخیر در اختیار بازار قرار می‌گیرد؛ با این حال بر سایر منابع اطلاعاتی به هنگام موجود در بازار اثر می‌گذارد و محتوای اطلاعاتی آن‌ها را تعیین می‌کند. منبع اطلاعاتی حسابداری در خلا فعالیت نمی‌کند؛ بلکه در کنار سایر منابع اطلاعاتی قرار دارد. در نتیجه، اهداف سیستم حسابداری را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن منابع اطلاعاتی دیگر تحلیل کرد. سخن آخر، این که اطلاعات حسابداری توسط حساب‌برسان مستقل مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و به همین دلیل به سختی می‌توان آن را دستکاری نمود.

### پی‌نوشت:

- 1-Corporate reporting regulation
- 2-Multiple agent
- 3-ASOBAT , AAA1966
- 4- Multiperson world
- 5-Decision information
- 6-Exogenous
- 7- Economic of scope
- 8-Non-separability cost function
- 9-Principal -agent
- 10- Hard data
- 11-Soft data
- 12-Multi-person nature
- 13-Multi-task agency model
- 14-Feltham and xie 1994
- 15-Objective function
- 16-neutrality
- 17-IASC 1989
- 18-Regulatory domain
- 19-Accounting system useless
- 20- Scaling of the information system

منبع:

Christesen, John. 2010. Conceptual frameworks of accounting from an information perspective *Accounting and Business Research*, Vol. 40. No. 3 , International Accounting Policy Forum, pp. 287° 299