

# ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی

ترجمه و تلخیص: علی رحمانی

J. Jonas & N. Blancht

مالی دارد، شامل بیان صادقانه، قابلیت رسیدگی، بیطرفی و ثبات رویه سوق داد. این خصوصیات می‌تواند مبنایی برای بحث کیفیت به مفهوم عام کلمه قرار گیرد، زیرا این ویژگیها در بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به‌عنوان خصوصیات مطلوب اطلاعات مالی ارائه شده است.

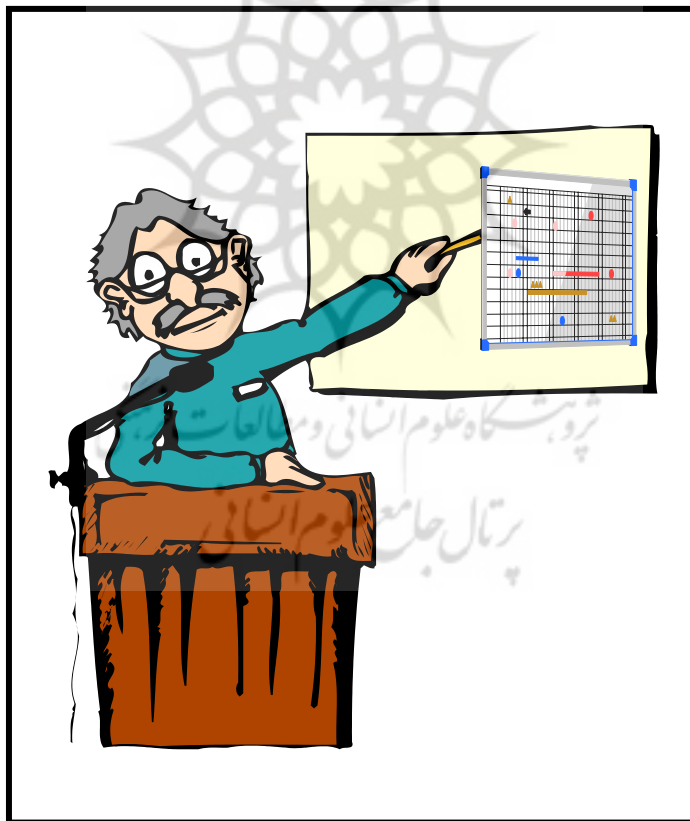
طبق اطلاعات موجود، مدل جامعی فراتر از بیانیه مفهومی شماره ۲، برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی طراحی نشده است. در این مقاله با استفاده از تجربه‌های به‌دست آمده در مباحثه و مذاکره با مدیریت و کمیته حسابرسی چارچوبی آزمایشی پیشنهاد شده است. این چارچوب پس از بحث و چالش در جامعه گزارشگری مالی می‌تواند موجب توسعه مدل‌های بهتر و کاملتری برای کمک به مدیریت، حسابرسان و کمیته حسابرسی در ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی شود.

## کیفیت صورتهای مالی

### در مقایسه با کیفیت گزارشگری مالی

اگر چه پیشنهاد شماره ۸ کمیته بلو ریبون و استاندارد شماره ۶۱ مشخصاً به کیفیت گزارشگری مالی اشاره کرده‌اند ولی با تاکید

حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) رهنمودی<sup>۱</sup> در مورد روش و زمان ارتباط با کمیته حسابرسی منتشر کرد و ده گروه از موضوعهایی را که مدیریت و حسابرسان می‌توانند مورد بحث قرار دهند فهرست نمود. به‌هرحال، درباره کیفیت فقط گفته شده است که: «معیاری عینی برای کمک به



ارزیابی یکنواخت اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی یک واحد تهیه نشده است. استاندارد شماره ۶۱ سمت و سوی بحث و مذاکره با کمیته حسابرسی را به مواردی که اثر با اهمیتی بر صورتهای

در گزارش سال ۱۹۹۹ کمیته بلو ریبون (Blue Ribbon) درخصوص بهبود اثربخشی کمیته حسابرسی شرکتها، پیشنهاد شماره ۸ به‌شرح زیر آمده است: «کمیته پیشنهاد می‌کند استانداردهای حسابرسی، حسابرسان مستقل را ملزم سازد که قضاوت خود درباره کیفیت (و نه صرفاً

قابلیت قبول) اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورتهای مالی شرکت را با کمیته حسابرسی به بحث بگذارند. مباحثه باید شامل مسائلی نظیر شفافیت افشای مالی و درجه تهاجمی (خوشبینی) یا محافظه‌کاری (بدبینی) اصول و برآوردهای حسابداری و سایر تصمیمهای مهم مدیریتی باشد که در تهیه صورتهای مالی به کار رفته و توسط حسابرسان مستقل بررسی شده است. این الزام باید به‌گونه‌ای نوشته شود که بحث و مذاکره آزاد و صریح را تشویق کند و از زبان استاندارد شده و غیرمنعطف بپرهیزد».

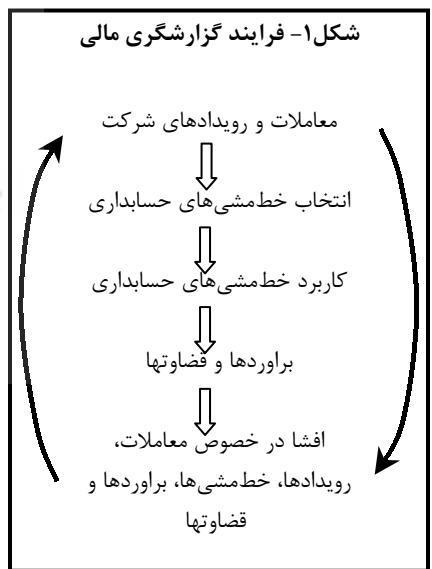
در پاسخ به این پیشنهاد، هیئت استانداردهای حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۶۱ (SAS No. 61) را اصلاح کرد و پیشنهاد فوق را الزامی نمود.

در پرتو الزامهای جدید، حسابرسان، اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت می‌کوشند «کیفیت گزارشگری مالی» را تعریف کنند. در آوریل ۲۰۰۰، انجمن

بر اصول حسابداری شرکت، به طور ضمنی بر صورتهای مالی تمرکز نموده‌اند. به هر حال، بحث جامع در خصوص کیفیت، در نهایت می‌باید فراتر از صورتهای مالی باشد، زیرا شرکتها اطلاعات مالی را با وسایل دیگر (نظیر مجلات مالی، گزارشهای تحلیلیگران و...) و روشهای دیگر (نظیر سخنرانی، نمایش، مراکز اطلاع رسانی اینترنتی و...) نیز منتشر می‌کنند. اگر چه چارچوب پیشنهادی در این مقاله برای ارزیابی کیفیت صورتهای مالی است ولی برای ارزیابی اطلاعات مالی به مفهوم کلی نیز کاربرد دارد. نکته دیگر این است که گزارشگری مالی فقط یک محصول نهایی نیست، بلکه فرایندی متشکل از چندین جزء است که در شکل ۱ ارائه شده است. براساس چارچوب پیشنهادی، کیفیت گزارشگری مالی نهایتاً بستگی به کیفیت هر بخش از فرایند گزارشگری مالی دارد.

### رویکردهای مختلف برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی

افزون بر پیشنهاد شماره ۸ و متن اصلاح شده استاندارد شماره ۶۱، رویکردهای



شکل ۲- رویکردهای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی

تمرکز	رویکرد پیشنهاد شده
نیاز استفاده‌کننده	<ul style="list-style-type: none"> <li>چارچوب نظری FASB</li> <li>پیشنهاد کمیته جنکینز</li> <li>مدل استمرار سود</li> </ul>
حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار	<ul style="list-style-type: none"> <li>پیشنهاد شماره ۸ کمیته بلو ریون</li> <li>SAS شماره ۶۱ (اصلاح شده)</li> <li>پیشنهادات کمیته کرک</li> <li>مدل SEC برای ارزیابی کیفیت استانداردهای بین‌المللی</li> </ul>

با شناسایی مفاهیم هفتگانه زیر از آن مدل فراتر می‌رود:

- تجزیه و تحلیل جداگانه هر قسمت تجاری که فرصتها و ریسکهای متفاوتی دارد،
- درک ماهیت فعالیت شرکت،
- کسب و درک دیدگاه و چشم‌انداز فعالیت،
- درک دیدگاه مدیریت،
- اشاره به نسبی بودن اتکاپذیری اطلاعات در گزارشگری مالی،
- درک عملکرد شرکت نسبت به رقیبان و سایر شرکتها،
- درک تغییرات مهمی که بسرعت بر شرکت تأثیر می‌گذارد.

اطلاعات مالی به‌میزانی که یک یا چند نوع از نیازهای استفاده‌کنندگان به شرح فوق را تامین کند، مربوط تصور می‌شود. کیفیت این اطلاعات سپس براساس سایر ویژگیهای کیفی، مشابه مدل هیئت، یعنی اتکاپذیری و مقایسه‌پذیری، مورد قضاوت قرار می‌گیرد.

رویکرد استمرار سود نیز بویژه مبتنی بر دیدگاه سرمایه‌گذاران است. اطلاعات مالی که به سرمایه‌گذاران در (۱) تشخیص سود اصلی<sup>۴</sup> از سود غیراصلی<sup>۵</sup> (۲) تفکیک اقلام مالی یا نتایج کسب و کارهای فرعی از فعالیتهای اصلی کمک کند، مربوط انگاشته می‌شود.

تمام خصوصیات اطلاعات که برای استفاده‌کنندگان سودمند در نظر گرفته می‌شود با هدف نهایی استفاده‌کنندگان که تعیین ارزش شرکت یا ارزیابی ریسک اعتبار است، ارتباط صریح یا ضمنی دارد.

### حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار

در این گروه، کیفیت اطلاعات مالی به‌طور عمده برحسب «افشای کامل و منصفانه» برای سهامداران تعریف می‌شود. هدف بنیادی برنامه مدیریت سود که توسط لویبت (Levitt) رییس کمیته بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) اعلام و به اجرا گذاشته شد، حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار است. در این زمینه، کیفیت گزارشگری مالی عبارت است از اطلاعات

متفاوت دیگری به کیفیت اصول حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد. این رویکردها را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد: ۱ (رویکرد نیازهای استفاده‌کننده<sup>۲</sup> و ۲ (رویکرد حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار<sup>۳</sup>. رویکرد نیازهای استفاده‌کننده تمرکز بر مسائل مرتبط با ارزشیابی دارد. رویکرد حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار بر مسائل مرتبط با نحوه اداره شرکت و مباشرت تاکید دارد.

رویکردهای پیشنهاد شده در هر گروه در شکل ۲ خلاصه شده است.

### نیازهای استفاده‌کنندگان

در این گروه، کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان، تعیین می‌شود. چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی نمونه اولیه‌ای از این مدل است. هیئت در بیانیه‌های مفهومی استدلال می‌کند که کیفیت می‌باید برحسب اهداف کلی گزارشگری مالی، یعنی فراهم کردن اطلاعات سودمند برای استفاده‌کنندگان جهت تصمیمهای سرمایه‌گذاری، اعتبار و مانند آن تعریف شود. هیئت سپس ویژگیهای کیفی لازم برای تامین اهداف بیان شده را تعریف می‌کند. طبق مدل هیئت، خصوصیات کیفی شامل مربوط بودن (ارزش پیش‌بینی، ارزش تاییدکنندگی و بموقع بودن)، اتکاپذیری بودن (رسیدگی‌پذیری، بیان صادقانه و بیطرفی)، ثبات رویه و مقایسه‌پذیری بودن است. هیئت تصدیق می‌کند که این یک ارزیابی ذهنی است و اغلب می‌باید بین مربوط بودن و اتکاپذیری بودن تعادل برقرار شود.

رویکرد کمیته جنکینز (Jenkins) دقیقاً در راستای مدل هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد، اما در تعریف نیازهای اصلی استفاده‌کنندگان به اطلاعات،

مالی کامل و شفاف که مانع گمراهی یا ایجاد ابهام برای استفاده‌کنندگان می‌شود. رویکردهایی که در گروه حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار طبقه‌بندی می‌شود، معیارهای مشابهی برای تعیین کیفیت اصول حسابداری و گزارشگری مالی دارد. معیارهای تعیین کیفیت اصول حسابداری و گزارشگری مالی در هر یک از این رویکردها به شرح زیر است:

#### پیشنهاد شماره ۸:

- شفافیت موارد افشا،
- درجه تهاجمی یا محافظه‌کاری اصول حسابداری و برآوردهای اساسی.
- **استاندارد شماره ۶۱:**
- شفافیت، یکنواختی و کامل بودن اطلاعات و موارد افشای حسابداری،
- یکنواختی کاربرد خط مشی‌های حسابداری،
- اقلامی که تاثیر مهم بر بیان صادقانه، رسیدگی‌پذیری، بیطرفی و یکنواختی اطلاعات حسابداری دارد.

#### کمیته کرک (Kirk):

- شفافیت روشهای افشا،

است و در اقلیت می‌باشد.

#### مدل کمیته بورس اوراق بهادار امریکا

#### برای ارزیابی کیفیت استانداردهای

#### حسابداری بین‌المللی:

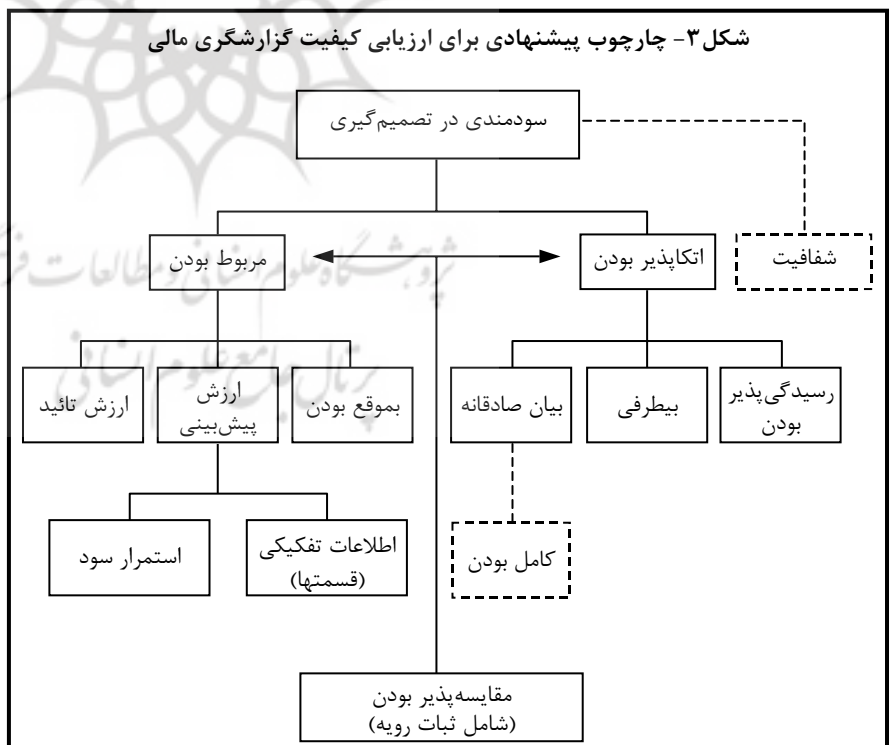
- شفافیت،
- مقایسه‌پذیر بودن،
- افشای کامل.

بعضی از معیارهای فوق شبیه معیارهای رویکرد گروه نیازهای استفاده‌کنندگان است. به‌هرحال، تفاوت بنیادی بین این دو گروه وجود دارد. رویکرد نیازهای استفاده‌کنندگان عمدتاً به تأمین اطلاعات مالی که برای استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیریهای ارزشیابی/ تخصیص سرمایه مربوط باشد، تمرکز دارد، ولی رویکرد حمایت از سرمایه‌گذار/ سهامدار در پی اطمینان دادن به استفاده‌کنندگان است که اطلاعات به مقدار ممکن (کفایت اطلاعات) و به شکل شفاف (کامل بودن اطلاعات) ارائه شده است. هدفهای رویکردها، لزوماً مانع‌الجمع نیستند و در بعضی زمینه‌ها تقویت‌کننده یکدیگرند.

مختلف که در بخش قبلی بحث شد، استفاده شده است. استفاده‌کنندگان به‌عنوان مشتریان گزارشگری مالی، کیفیت گزارشگری مالی را تعریف و تعیین می‌کنند. چارچوب پیشنهادی، پاسخ به این سؤال است که استفاده‌کنندگان چگونه کیفیت گزارشگری مالی را ارزیابی می‌کنند؟

بیانیه‌های مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی در مورد هدفها و خصوصیات کیفی گزارشگری مالی پیشرفته‌ترین تفکرات ارائه شده در این زمینه تا این تاریخ است و نقطه آغاز خوبی برای ایجاد یک چارچوب به‌شمار می‌رود. علاوه بر خصوصیات کیفی مدل هیئت یادشده، عناصر دیگری که به‌نظر بینش مضاعفی در مورد کیفیت گزارشگری مالی فراهم می‌آورد، در پیشنهاد مورد توجه قرار گرفته است (شکل ۳). همچنین مجموعه‌ای از سئوال‌ات تهیه شده است که می‌تواند در ارزیابی کیفیت گزارشگری شرکت، به اعضا کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و مدیریت کمک نماید.

چارچوب پیشنهادی با طبقه‌بندی بحث کیفیت گزارشگری به اجزای مشخص، کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و مدیریت را قادر به انجام مباحث محتوایی در مورد کیفیت می‌نماید. ایجاد یک چارچوب مشترک برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی، هم ضروری و هم ممکن است. یک چارچوب مشترک، زبان و درک مشترک در مورد کیفیت را بین اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و مدیریت رواج می‌دهد. چنین چارچوبی در طول زمان، بهینه‌گزینی<sup>۶</sup> در بین شرکتها را ترویج و بهبود در گزارشگری را از طریق انتخاب استاندارد بالاتر تشویق می‌کند. چارچوب پیشنهادی کوششی است برای ایجاد سطحی از مباحثه و چالش که برای ایجاد چارچوب مورد قبول و پذیرش حسابرسان، کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره، لازم است.



#### چارچوب پیشنهادی

در تهیه چارچوب پیشنهادی، از کارهای انجام شده به‌وسیله کمیته‌ها و سازمانهای

- محافظه‌کاری، میانه‌روی یا افراطی بودن در انتخاب اصول حسابداری،
- نحوه عمل حسابداری مشترک یا خاص

#### سئوال‌ات مرتبط با ارزیابی کیفیت گزارشگری

## مربوط بودن / ارزش پیش بینی / استمرار سود

این خصوصیات بر تمایز بین اجزای سود (که غیرمعمول یا غیرمستمر است) از سودی که انتظار می رود در آینده استمرار داشته باشد، تمرکز دارد. ارزش پیش بینی، از این لحاظ، به سودمندی اطلاعات برای یک سرمایه گذار که می خواهد آینده فعالیت شرکت را ارزیابی و پیش بینی کند مرتبط است. یک روش تفکر در خصوص استمرار سود این است که بپرسیم:

• آیا اطلاعات در ارزیابی سطوح استمرار سود یعنی سود بالقوه پایدار شرکت، سودمند است؟

• چه اجزای مشخصی از صورتهای مالی (شکل، یادداشتهای افشا و ) و موارد افشای مرتبط (شامل گزارش هیئت مدیره، نشریات مالی و ) در درک سود پایدار شرکت سودمند است؟

• وقتی اقلام غیرمستمر و غیرمعمول را برای افشا شناسایی کردیم، آیا سود و زیانهای غیرعملیاتی از اهمیت یکسانی برخوردار خواهند بود؟

• تا چه حدی زمانبندی انجام معاملات به منظور وقوع (یا عدم وقوع)، در دوره گزارش، مدیریت شده است؟ هدف از مدیریت این زمانبندی چیست؟ چگونه این موضوع ارزش پیش بینی نتایج گزارش شده را تحت تاثیر قرار می دهد؟

## مربوط بودن / ارزش پیش بینی / اطلاعات تفکیکی

این خصوصیت به این موضوع توجه دارد که چگونه اطلاعات قسمتهای تجاری شرکت به سرمایه گذار اجازه می دهد تا درک بهتری از آینده شرکت داشته باشد. یک روش تفکر در مورد ارزش پیش بینی اطلاعات تفکیکی این است که بپرسیم:

• آیا اطلاعات به استفاده کننده امکان شناسایی و ارزیابی فرصتها و ریسکهای مختلف قسمتهای کسب و کار شرکت را می دهد؟

• چه جنبه های مشخصی از اطلاعات تفکیکی شرکت به عنوان یک کل، به شما این باور را می دهد که شرکت اطلاعات کامل و کافی برای درک فرصتها و

مخاطرات فعالیت های مختلف ارائه کرده است؟

• چگونه مباحث مطروحه در گزارش هیئت مدیره در خصوص قسمتهای تجاری و سایر گزارشها غیر از صورتهای مالی (شامل مصاحبه با تحلیلگران یا خبرنگاران) تکمیل کننده اطلاعات قسمتهای فعالیت، مندرج در صورتهای مالی است؟ چه مثالهای مشخصی نشان می دهد که موارد افشای مربوط چگونه یکدیگر را تکمیل می کنند؟

• آیا اطلاعات ارائه شده درباره قسمتها در یادداشتهای توضیحی یک تصویر مالی که منطبق با کسب و کار اساسی درون هر بخش است، ارائه می کند؟

## مربوط بودن / ارزش تایید کنندگی

تمرکز این خصوصیت بر سودمندی اطلاعات در بازگو نمودن گذشته است. ارزش تایید کنندگی از این لحاظ به معنی تایید (یا تصدیق) انتظارات قبلی ما می باشد. یک روش تفکر در خصوص ارزش تایید کنندگی این است که بپرسیم:

• آیا اطلاعات به سرمایه گذار امکان می دهد که درک کند چگونه اقدامها و تصمیمهای گذشته مدیریت بر نتایج و وضعیت مالی جاری تأثیر گذاشته است؟

• چه مواردی به طور مشخص به عنوان بخشی از گزارشگری مالی (شامل گزارش هیئت مدیره، نشریات مالی و یا سایر ارتباطات با ماهیت مالی) باید افشا شود تا ثابت شود که اطلاعات برای ارزیابی اینکه نتایج گزارش شده انتظارات قبلی را تایید می کند، کافی است؟ به عبارت دیگر، چه مقدار اطلاعات در مورد انتظارات قبلی مدیریت، که تایید کننده یا رد کننده چنین انتظاراتی است، و دلایل تحقق نیافتن انتظارات باید ارائه گردد؟

• آیا نتایج گزارش شده (شامل وضعیت مالی شرکت) بازخوردی برای سرمایه گذاران در مورد نحوه تاثیر رویدادهای مختلف بازار و معاملات مهم بر شرکت، فراهم می کند؟

• چه اجزای مشخصی از صورتهای مالی (یا گزارش هیئت مدیره) این موضوع را به تصویر می کشد؟

## مربوط بودن / بموقع بودن

این خصوصیت بیان می کند که آیا اطلاعات، قبل از آن که نامربوط شود، ارائه می گردد؟ یک شیوه تفکر در خصوص بموقع بودن این است که بپرسیم:

• اگر اطلاعات زودتر در دسترس قرار می گرفت سودمندتر نبود؟ به چه طریقی یک شرکت می تواند فراتر از تامین الزامات قانونی در مورد بموقع بودن عمل کند؟

• شرکت در انتشار بموقع صورتهای مالی در مقایسه با رقبا چه وضعیتی دارد؟

• شرکت چه روشهای جدید گزارش اطلاعات مالی (مثل اینترنت و ) را به کار می برد یا باید مورد توجه قرار دهد؟

• چگونه شرکت می تواند مطمئن شود که اطلاعات یکسان در زمان یکسان برای تمام استفاده کنندگان علاقه مند فراهم شده است؟

## اتکاپذیر بودن / رسیدگی پذیری

تمرکز این خصوصیت بر صحت، استفاده از برآوردها، اتکا به مفروضات، توانایی اندازه گیری و کمی کردن، و سطح شواهد و مدارک پشتیبانی کننده قرار دارد. شیوه تفکر در خصوص رسیدگی پذیری اطلاعات این است که بپرسیم:

• اگر یک شخص ثالث مطلعی داده ها را مورد توجه قرار دهد به نتیجه مشابهی می رسد؟

• بیشترین جنبه های قضاوتی گزارشگری مالی از دیدگاه اندازه گیری چیست؟

• چگونه اطلاعات مندرج در صورتهای مالی به خواننده اجازه درک این جنبه ها را می دهد؟

• چه اطلاعاتی در صورتهای مالی (و گزارش هیئت مدیره) برآوردها و مفروضات مهم مورد استفاده در تهیه اطلاعات مالی را ابلاغ می کند؟

• اگر محدوده ای از پیامدهای ممکن وجود داشته باشد، چگونه شرکت این محدوده را به سرمایه گذاران گزارش می کند؟

• چگونه شرکت می تواند ارزیابی کند که برآوردها و مفروضات مهم بر مبنای بهترین اطلاعات در دسترس قرار دارد؟

• آیا شرکت از متخصصان مستقل یا تکنیکهای تا حدودی پیشرفته برای معتبر نمودن یا تهیه برآوردها و مفروضات کلیدی

استفاده می‌کند؟

• شرکت از چه آستانه اهمیتی برای ثبت معاملات و تهیه صورتهای مالی استفاده می‌کند؟ چگونه این آستانه اهمیت به حسابداری، فروش و سایر کارکنان مرتبط ابلاغ می‌شود؟

### اتکاپذیر بودن / کامل بودن

تمرکز این ویژگی بر جامعیت، توازن، دامنه شمول و شفافیت قرار دارد. به عبارتی:

• آیا اطلاعات به قدری کامل هست که بیان‌کننده تمام داستان باشد؟

• مهمترین رویدادهای سال گذشته چه بوده و چگونه به سرمایه‌گذاران ابلاغ می‌شود؟

• آیا اطلاعات به طریق کامل و منصفانه ارائه می‌شود؟ چه عناصر مشخصی از صورتهای مالی (یا گزارش هیئت‌مدیره) این موضوع را نشان می‌دهد؟

• چه رویدادهای منفی یا پیامدهای نامطلوب در طی سال اتفاق افتاده و چگونه در صورتهای مالی (و گزارش هیئت‌مدیره) ارائه شده است؟ مدیریت چه فرایندی را پی می‌گیرد تا اطمینان حاصل شود که تمام داستان به طور منصفانه گفته شده است؟

• چه رویدادهای مثبت یا پیامدهای برجسته‌ای در طی سال اتفاق افتاده است و چگونه در صورتهای مالی (و گزارش هیئت‌مدیره) ارائه شده‌اند؟ آیا وزنی که به این رویدادها داده شده است به نحو مناسب با سایر رویدادها توازن دارد؟

### اتکاپذیر بودن / محتوا

این ویژگی در متون حسابداری «بیان صادقانه» نامیده شده است و تمرکز آن بر انطباق اطلاعات مالی با واقعیت، انعکاس محتوای رویدادها و وصف مبانی اقتصادی معاملات است. برای تفکر در خصوص این ویژگی می‌توان پرسید که:

• آیا اطلاعات آنچه را که اتفاق افتاده است به طور صادقانه و صریح وصف می‌کند؟

• زمانی که شرکت اصول حسابداری لازم را انتخاب می‌کند، چگونه این اصول ارزیابی می‌شود تا اطمینان حاصل شود به نحو مناسب مبانی اقتصادی معاملات را وصف می‌کند؟

• کدام اصول حسابداری در طول سال تغییر کرده است و چگونه ارزیابی شده‌است؟

• وقتی شرکت وارد معاملات پیچیده و

مهمی می‌شود که در متون حسابداری به شکل سیاه و سفید نیست، شرکت چگونه حسابداری مناسب را ارزیابی می‌کند؟

• فلسفه مدیریت در مورد کاربرد اصول حسابداری در این وضعیتها چیست؟

• تا چه حد شرکت به منظور دستیابی به نتایج خاص، وارد معاملات خاصی می‌گردد یا آنها را تغییر می‌دهد؟ در این وضعیتها، چگونه مدیریت مطمئن می‌شود که نحوه حسابداری، توصیفی منصفانه و روشن از محتوا و منظور معامله است؟

• متون حسابداری تا چه حد مانع از انعکاس معامله طبق محتوای آن است و شرکت چه اطلاعات تکمیلی (در یادداشت‌های توضیحی و گزارش هیئت‌مدیره) به منظور درک سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند؟

### اتکاپذیر بودن / بیطرفی

این ویژگی بر عینیت و تعادل تاکید دارد. به عبارتی:

• آیا اطلاعات واقعیتها را به روشی بدون تمایلات جانبدارانه برای تاثیر بر رفتار یا نظر سرمایه‌گذار ارائه می‌کند؟

• با توجه به قضاوت‌های مهم که پیش از این بحث شد، چگونه مدیریت ارزیابی بیطرفانه‌ای از پیامدهای ممکن دارد؟ چه مثال‌های مشخصی این موضوع را به تصویر می‌کشد؟

• خصوصیات «همچون «تهاجمی» و «محافظه‌کاری» برای افراد مختلف و روشهای مختلف معنی متفاوتی دارد، اما بیان‌کننده نوعی جانبداری هستند. با توجه به این دو واژه، چگونه حسابداری و افشای رویدادها و معاملات مهم شرکت نزدیک به «بیطرفی» است و با اعتدال انجام شده است؟ مدیریت چگونه عامل بیطرفی را در انتخاب اصول حسابداری در نظر می‌گیرد؟ آیا اصول حسابداری منتخب، گویای دید اعتدالی است؟

### مقایسه‌پذیری

این خصوصیت بر استفاده از روش مشابه حسابداری برای رویدادها و معاملات مشابه و همچنین روش متفاوت برای رویدادها و معاملات غیرمشابه تاکید دارد. بر این اساس، مقایسه‌پذیری نباید با ثبات رویه یا یکنواختی اشتباه شود. برای تفکر در خصوص مقایسه‌پذیر بودن می‌توان پرسید که:

• آیا اطلاعات به طریقی تهیه می‌شوند که

مقایسه آگاهانه با سایر شرکتها را ممکن سازد؟

• خط مشی‌های حسابداری، افشا، شکل صورتهای مالی و سایر وسایل گزارش مالی در مقایسه با رقبا چگونه است؟

• براساس چه زمینیهایی می‌توان قضاوت کرد که کیفیت آنها بهتر یا بدتر است (یعنی کدامیک از خصوصیات کیفی که در این مدل بحث شد، بهتر تامین می‌شود)؟

• اگر خط‌مشی حسابداری منتخب، منعکس‌کننده رویه صنعت خاصی است، آیا این رویه رایج است؟ اگر نیست، آیا با الزامات حسابداری که مشخصاً به‌عنوان اصول پذیرفته‌شده حسابداری معین شده است، انطباق دارد؟

### ثبات رویه

این خصوصیت بر یکنواختی و تغییر نیافتن روشها و خط‌مشی‌ها در دوره‌های مختلف تاکید دارد. می‌توان پرسید که:

• آیا عملکرد یک شرکت را می‌توان در طی یک دوره زمانی به نحو مناسب مقایسه کرد؟

• چه تغییراتی، در صورت وجود، در خط‌مشی‌های حسابداری یا کاربرد خط‌مشی‌ها، استفاده از برآوردها و قضاوت‌های مدیریت انجام شده است؟

• چگونه این تغییرات در مقایسه با رویه‌های گذشته منجر به بهبود شده‌اند (یعنی کدامیک از خصوصیات کیفی مدل بهتر تامین شده است)؟

• شما به چه موارد افشای مشخصی به‌منظور اثبات مناسب بودن ارائه اثر تغییرات در همه دوره‌های گزارش شده می‌توانید اشاره کنید؟

• چه شاخصی نشان می‌دهد این تغییرات توسط مدیریت به‌منظور دستیابی به نتایج خاص حسابداری انجام شده است؟

### شفافیت (صراحت و روشنی)

این خصوصیت بر قابل فهم بودن، سازمان و جامعیت اطلاعات تاکید دارد. برای تفکر در مورد شفافیت می‌توان این سؤال را پرسید که:

• آیا اطلاعات مالی شرکت به طریق سازمان‌یافته، روشن و موجز ارائه شده و به نحو مناسب بین صراحت و کفایت توازن برقرار است؟

- شرکت به چه طریقی می‌تواند فراتر از حداقل الزامات مطلق، اصول پذیرفته شده حسابداری را افشا نماید؟
- آیا شرکت ارائه اطلاعات مالی را به سهولت و سازمان یافته انجام می‌دهد (محدودیت‌های اصول پذیرفته شده حسابداری را در نظر بگیرید)؟
- آیا زبان مورد استفاده در گزارش‌های مالی را غیرحسابداران به آسانی می‌فهمند؟
- چگونه شرکت در گزارش‌های مالی از نمودارهای روشن و ساده برای مفهومی‌تر شدن اطلاعات مالی استفاده می‌کند؟
- آیا صورتهای مالی و سایر موارد افشا (مثل گزارش هیئت مدیره) مجموعه‌ای جامع، منسجم و متمرکز از اطلاعات مالی را که گویای تمامی داستان باشد، تشکیل می‌دهد؟

#### منبع:

1- **Assessing Quality of Financial Reporting**, Accounting Horizons, Vol. 14, No. 3, September 2000, PP 353-363

#### پانوشته‌ها:

- ۱- Practice Alert No. 2000-02, Quality of Accounting Principles, Guidance for Discussions with Audit Committees
- ۲- User needs
- ۳- Shareholder/ Investor Protection Approach
- ۴- Core earning
- ۵- Non-core earning
- ۶- Benchmarking



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

