

معمای پنج پرده

بحثی در قروغناي "هدف صورت های مالی"

تقدیم به زنده یاد دکتر عزیز نبوی بنیانگذار حرفه حسابداری خصوصی

عبدالرضا تالانه

اشاره

نگاهی به کار هیات آمریکایی

هیات استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه‌ی مفاهیم شماره یک، اهداف گزارشدهی مالی را به صراحت در چندین بند جداگانه بیان می‌کند. هیات استانداردهای حسابداری مالی می‌گوید اهداف گزارشدهی مالی از یک ساخت سلسله مراتبی برخوردار است. هیات درباره‌ی نحوه‌ی نگارش اهداف و ارتباط میان آنها می‌نویسد:

"اهداف زیر در باب گزارشدهی از بندهای پیشین نشأت می‌گیرد و از کلی‌تر به جزئی‌تر قرار می‌گیرند. اهداف با توجه‌ی گسترده بر اطلاعاتی که در تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعتباردهی مفید است شروع می‌شود؛ سپس به علاقه اولیه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به دورنمای دریافت وجه نقد از سرمایه‌گذارشان در، یا وامشان به واحدهای تجاری و ارتباط آن دورنما با انتظارات شرکت تنگ می‌شود؛ و سرانجام بر اطلاعات درباره‌ی منافع اقتصادی، ادعای برآن منابع و تفسیرات در آنها، شامل اندازه‌های عملکرد، که در ارزیابی دورنمای جریان‌های نقدی مفید است، متمرکز می‌گردد."^۵

چکیده‌ی اهداف تدوینی هیات استانداردهای حسابداری مالی به ترتیبی که در بیانیه‌ی شماره‌ی یک آمده به شرح ذیل است:^۶

- فراهم آوردن اطلاعاتی مفید برای اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعتباردهی،
- فراهم آوردن اطلاعاتی برای کمک به ارزیابی جریان‌های نقدی،

در سال ۱۳۷۳ کمیته‌ی تدوین رهنمودهای حسابداری مجموعه‌ای را با عنوان "چارچوب تهیه و ارائه صورت‌های مالی" برای نظرخواهی منتشر کرد.^۱ این اثر پس از انجام تغییرات محتوایی، عمده‌تاً بر مبنای پیش‌نویس بیانیه‌ی اصول هیات استانداردهای حسابداری انگلستان، به "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" تغییر نام داد و بار دیگر منتشر شد.^۲ در حال حاضر "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" به پیوست "استانداردهای حسابداری" توسط سازمان حسابرسی عرضه می‌شود.^۳

مقدمه

حسب وعده‌ی قبلی، در نوشته‌ی حاضر مفاهیم نظری گزارشگری مالی، که حاصل تلاش متخصصان حسابداری و حسابرسی عضو کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری است، نقد و بررسی خواهد شد. این بررسی صرفاً به شکل و محتوای گزاره‌ی هدف در "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" می‌پردازد و به سایر بخش‌ها وارد نمی‌شود. اما تا جایی که ضرورت بحث ایجاد می‌کند به خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، موضوع فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی، اشاره خواهد شد.

پیش از ورود به بحث، نحوه‌ی نگارش اهداف گزارشدهی مالی در بیانیه‌ی مفاهیم شماره یک^۴ هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) مختصراً بررسی و سلسله اهداف از کار هیات آمریکایی با هدف تدوینی از سوی کمیته‌ی ایرانی مقایسه می‌گردد.

اطلاعات بود، اما در هدف دوم به جریان‌های نقدی می‌پردازد و هدف سوم بر منابع، و ادعای بر منابع متمرکز است. وجود چنین ساختی در کار هیات آمریکائی احتمال تداخل مفاهیم را به حداقل می‌رساند.

نگاهی به کار کمیته‌ی ایرانی

چنان که در ابتدای مقاله اشاره شد، کمیته‌ی ایرانی حاصل کارش در زمینه چارچوب مفهومی را با عنوان "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" به مجموعه‌ای به نام استانداردها پیوست و منتشر کرده است. مفاهیم نظری گزارشگری مالی شامل یک مقدمه و شش فصل با عناوین زیر است:

۱. هدف صورت‌های مالی
۲. خصوصیات کیفی اطلاعات مالی
۳. عناصر صورت‌های مالی
۴. شناخت در صورت‌های مالی
۵. اندازه‌گیری در صورت‌های مالی
۶. نحوه ارائه اطلاعات در صورت‌های مالی

در حالی که کار هیات آمریکایی عنوان چارچوب مفهومی (بدون قید نظری یا عملی) را بر خود دارد، کار کمیته‌ی ایرانی عنوان مفاهیم نظری را با خود یدک می‌کشد و این شائبه را ایجاد می‌کند که کار کمیته عاری از مفاهیم عملی است.

کمیته‌ی ایرانی در فصل اول از "مفاهیم نظری گزارشگری مالی" هدف‌گذاری را بر صورت‌های مالی متمرکز کرده و از این نظر کارش با هدف تجویزی هیات آمریکایی متفاوت است. پیامد انتخاب محدوده‌ی صورت‌های مالی برای هدف‌گذاری این است که برای اطلاعات دیگری که می‌تواند در گزارش‌های مالی سالانه ارائه شود اما در چارچوب صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه قرار نمی‌گیرد، نمی‌توان استاندارد‌گذاری کرد. زیرا همان‌طور که کمیته نیز در کار خود متذکر می‌شود مجموعه‌ی مفاهیم نظری راهنمای کار استاندارد‌گذاران است^۸ که بنا به گزاره هدف به صورت‌های مالی محدود شده است.

از آنجا که کمیته‌ی ایرانی برای صورت‌های مالی هدف‌گذاری کرده است، همان عنوان پیشین یعنی "چارچوب تهیه و ارائه صورت‌های مالی" برای آن برازنده‌تر بود و بین عنوان و محتوا سازگاری بیشتری حاصل می‌شد. به جز مقدمه، هر شش فصل مجموعه‌ی مذکور به تشریح مفاهیم مرتبط با صورت‌های مالی می‌پردازد، اگر چه کمیته تصریح می‌کند که صورت‌های مالی بخش اساسی گزارشگری مالی است.^۹

همچنین در کار کمیته‌ی ایرانی از ساخت سلسله مراتبی

● فراهم آوردن اطلاعاتی درباره‌ی منابع، حق طلب منابع، و اثر رویدادها در تغییر آنها،

● فراهم آوردن اطلاعاتی درباره‌ی عملکرد مالی واحد تجاری،

● فراهم آوردن اطلاعاتی درباره‌ی چگونگی تولید و مصرف وجه نقد،

● فراهم آوردن اطلاعاتی درباره‌ی چگونگی اعمال وظیفه‌ی مباشرتی مدیریت،

● فراهم آوردن اطلاعاتی مفید برای مدیران در تصمیم‌گیری در جهت منافع مالکان، و

● توضیح و تفاسیر

در این نوشته از میان چکیده - اهداف بالا تنها هدف اول که بسیار کلی و سرسلسله‌ای برای اهداف جزئی‌تر است تشریح و با هدف تدوینی کمیته‌ی ایرانی مقایسه خواهد شد. هیات استانداردهای حسابداری مالی کلی‌ترین هدف گزارشدهی مالی را به شرح زیر تجویز کرده است:

"گزارشدهی مالی باید اطلاعاتی فراهم نماید که برای سرمایه‌گذاران، و اعتباردهندگان بالفعل و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعتباردهی، و تصمیمات مشابه مفید است..."^۷

در گزاره‌ی بالا چند عبارت کلیدی وجود دارد که عبارتند از: گزارشدهی مالی، اطلاعات مفید، استفاده‌کنندگان، و تصمیمات. اما گزاره‌ی بالا به اطلاعاتی غیر از اطلاعات مفید اشاره نمی‌کند و به تبیین نوع یا چیستی اطلاعات نمی‌پردازد. به بیان دیگر، از نظر FASB هر اطلاع مالی که بتواند در تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعتباردهی، و تصمیمات مشابه مفید واقع شود باید توسط گزارشدهی مالی فراهم گردد. در این سطح از گزاره‌نویسی یا هدف‌گذاری فرقی نمی‌کند که اطلاعات مالی درباره‌ی چه مقوله‌ای باشد.

وجود این گزاره‌ی کلی در سرسلسله‌ی اهداف، که فقط برارائه‌ی اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تاکید دارد، بسیار حائز اهمیت است. این گزاره ضمن آن که تداخلی با زیر اهداف ندارد، مجوزی برای ورود انواع اطلاعات جدید به حوزه گزارشدهی مالی به دست می‌دهد و به استناد آن همیشه می‌توان زیر اهداف را جرح و تعدیل کرد.

همچنین، هیات فقط در هدف اول مفید بودن اطلاعات را متذکر می‌شود و در اهداف بعدی اشاره‌ای به آن ندارد. علاوه بر این، هیات نکات مذکور در هر یک از هدف‌ها را در اهداف دیگر تکرار نمی‌کند. برای نمونه در هدف اول سخن از مفید بودن

نمایشگر ۱- مقایسه دو گزاره‌ی هدف

ردیف	سرسلسله اهداف در کار هیات آمریکایی	گزاره هدف در کار کمیته‌ی ایرانی
۱	گزارشده‌ی مالی	صورت‌های مالی
۲	باید	باید
۳	اطلاعاتی	اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده
۴		درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری
۵	فراهم نماید که برای	ارائه نماید که برای
۶	سرمایه‌گذاران، اعتبار‌دهندگان بالفعل و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان	طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی
۷	در اتخاذ	در اتخاذ
۸	تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعتبار‌دهی، و تصمیمات مشابه	تصمیمات اقتصادی
۹	مفید است	مفید است

اکنون تفاوت‌های دو گزاره به وضوح دیده می‌شود و بهتر می‌توان به تحلیل گزاره‌ی هدف در کار کمیته پرداخت. سطرهای رنگی شده عباراتی از دو گزاره را نشان می‌دهد که با یکدیگر تفاوت دارند.

قوت کار کمیته

وجه افتراق کار کمیته‌ی ایرانی با کار هیات آمریکایی در ردیف‌های ۱، ۳، ۴، ۶، و ۸ از تابلوی یک کاملاً مشهود است، اما همه‌ی آنها به معنی نادرستی کار این یا آن نیست. از آنجا که عبارات مندرج در ردیف‌های ۱، ۶، و ۸ در کنار هم و با هم سازگاری درونی خوبی دارند، به کار کمیته‌ی ایرانی قوت می‌بخشند. یعنی در حالی که کمیته هدف‌گذاری را بر صورت‌های مالی متمرکز می‌کند آن را با ذکر عبارت "طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی" پشتیبانی کرده و سپس این سازگاری را با آوردن عبارت "تصمیمات اقتصادی" در ردیف ۸ تابلو بیشتر می‌کند. تنها اشکال مختصر در این جا عبارت "طیفی گسترده از" است که غیر ضروری به نظر می‌رسد زیرا واژه "استفاده‌کنندگان" همان گستردگی را در معنی خود دارد.

ضعف کار کمیته

اما دو مورد دیگر در کار کمیته از چنین قوتی برخوردار نیست و دچار اشکال است. عبارات مندرج در ردیف‌های ۳ و ۴ تابلوی

اهداف خبری نیست و تنها یک هدف دیده می‌شود. این کمیته تنها هدف صورت‌های مالی را به شرح زیر نگاشته است: "هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد."^{۱۰}

از آنجا که قرار است مقایسه‌ی مختصری بین کار کمیته‌ی ایرانی و کار هیات آمریکایی انجام شود اجازه دهید که با حفظ معنی گزاره‌ی بالا را قدری دستکاری کنیم تا به سبک نگارش هدف در کار هیات آمریکایی نزدیک شود.^{۱۱} حاصل این دستکاری چنین خواهد بود:

"صورت‌های مالی باید اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری ارائه نماید که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید است."

اکنون این گزاره را بهتر می‌توان با کار هیات مقایسه کرد. برای تحلیل از همان شیوه‌ی تقطیع گزاره که در مقاله‌ی فقر و غنا به کار رفت استفاده خواهد شد.^{۱۲} هم‌زمان با آن کار هیات نیز تقطیع و در کنار آن قرار داده می‌شود. حاصل تقطیع دو گزاره را در تابلوی یک ملاحظه می‌کنید.

روشن بودن معانی از این نظر حائز اهمیت است که اهداف اساس و بنیان چارچوب مفهومی است و تا گزاره هدف درست نباشد بقیه اجزا هم دچار اشکال می‌شوند. از میان این سه اصطلاح، انعطاف‌پذیری مالی مشکل بیشتری دارد. وضعیت مالی. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری در توضیح وضعیت مالی یک واحد تجاری می‌نویسد:

“وضعیت مالی یک واحد تجاری در برگیرنده منابع اقتصادی تحت کنترل آن، ساختار مالی آن، میزان نقدینگی و توان بازپرداخت بدهی‌ها و ظرفیت سازگاری آن با تغییرات محیط عملیاتی است. اطلاعات درباره وضعیت مالی در ترازنامه ارائه می‌شود...”^{۱۵}

آیا هر چه در حال حاضر ترازنامه گزارش می‌شود درباره‌ی وضعیت مالی است یا هرچه درباره‌ی وضعیت مالی است باید در ترازنامه گزارش شود؟ آیا از نظر کمیته مستقیماً چیزی به نام وضعیت مالی در ترازنامه گزارش می‌شود یا آن که خواننده اطلاعاتی درباره‌ی مثلاً منابع، تعهدات، و حقوق مالکان مشاهده می‌کند و آنگاه مفهومی به نام وضعیت مالی را در ذهن خود می‌سازد؟ به نظر می‌رسد مفهوم وضعیت مالی بیشتر ساخته ذهن خواننده است تا مفهومی روشن و مجرد. چون این مفهوم معنای روشنی ندارد، درج آن در گزاره هدف و در نتیجه تسری دادن آن به صورت‌های مالی تردیدپذیر است.

اما اگر مراد کمیته از درج عبارت “درباره”، تجویز اطلاعاتی واسطه‌ای و پیرامون وضعیت مالی (نه خود آن) است که به طور غیرمستقیم در ذهن خواننده مفهوم وضعیت مالی را ایجاد می‌کند، پس همان بهتر که آن اطلاعات واسطه‌ای و پیرامونی در گزاره‌ی هدف ذکر شود.

عملکرد مالی. مفهوم این اصطلاح نیز نامعین است و به نظر می‌رسد از این جنبه حال و روزش بدتر از اصطلاح وضعیت مالی باشد. کمیته ایرانی در مفاهیم نظری می‌گوید که اطلاعات درباره‌ی عملکرد مالی در صورت سود و زیان و صورت سود و زیان جامع ارائه می‌شود.^{۱۶} این گفته نشان می‌دهد که عملکرد مالی در مقایسه با وضعیت مالی مفهومی است نامشخص‌تر. این دو صورت مالی هر یک چگونه و چقدر در ایجاد مفهوم عملکرد مالی در ذهن خواننده‌ی صورت‌های مالی ایفای نقش می‌کنند؟

اگر کمیته می‌پندارد که درج اطلاعاتی مثل سود، فروش، و... در صورت سود و زیان یا صورت سود و زیان جامع، مفهومی را به نام عملکرد مالی در ذهن خواننده ایجاد می‌کند، پس بهتر است اطلاعات سود و فروش و... در گزاره درج شود نه مفهومی که قرار است در ذهن افراد ایجاد شود.

پیشین یا خود ایراد دارند یا در گزاره هدف تولید اشکال می‌کنند. از بین دو عبارت پیش‌گفته، اشکال عبارت ردیف ۴ اساسی‌تر است. اطلاعات تلخیص و طبقه‌بندی شده

عبارت بالا (ردیف ۳ از تابلوی یک) یک ترکیب وصفی است و واژگان “تلخیص و طبقه‌بندی شده” نقش صفت را برای واژه‌ی اطلاعات بازی می‌کند. کمیته در فصل دوم مفاهیم نظری گزارشگری مالی به تشریح خصوصیات کیفی می‌پردازد که باعث مفید بودن اطلاعات می‌گردد. از نظر کمیته بعضی خصوصیات باعث مفید بودن محتوای اطلاعات و برخی دیگر موجب مفید بودن ارائه‌ی اطلاعات مالی می‌گردد.^{۱۳} ادغام و طبقه‌بندی به عنوان مولفه‌ای از قابل فهم بودن از جمله خصوصیات است که در مفید بودن ارائه‌ی اطلاعات مشارکت می‌کند.^{۱۴}

اگر منظور کمیته از بحث ادغام و طبقه‌بندی، مذکور در فصل دوم، همان صفت تلخیص و طبقه‌بندی شده در گزاره‌ی هدف باشد یا برعکس، آنگاه ذکر صفت تلخیص و طبقه‌بندی شده در گزاره‌ی هدف زائد است. از واژگان یا فعل “مفید است” در انتهای گزاره‌ی هدف می‌توان نتیجه گرفت که اطلاعات صورت‌های مالی حتماً تلخیص و طبقه‌بندی شده هستند، زیرا ادغام و طبقه‌بندی از اجزای مفید بودن است. یعنی اگر براساس گزاره‌ی هدف و با رعایت خصوصیات کیفی به انتخاب و درج اطلاعات در صورت‌های مالی پردازیم یقیناً نتیجه حاصله باید اطلاعاتی ادغام و طبقه‌بندی شده باشد. بنابراین ذکر صفت “تلخیص و طبقه‌بندی شده” در گزاره‌ی هدف زائد است. اما اگر این صفت مترادف با خصوصیت ادغام و طبقه‌بندی نیست، پس کمیته باید آن را جداگانه توصیف کند و معیارهای انجام یا گزینش آن را بدهد و نیز باید نسبت آن را با مفید بودن معلوم نماید.

درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری

عبارت بالا (غیر از واحد تجاری)، که در ردیف ۴ تابلوی یک می‌بینید، در کار هیات آمریکایی وجود ندارد. این عبارت بیشترین اشکال را در گزاره‌ی هدف تدوینی کمیته ایجاد کرده و بسیار قابل تأمل است. اشکالات عبارت بالا به موارد ابهام معنی، نبود معیار گزینش، پیش‌فرض نادرست، و ناسازگاری با گزاره هدف باز می‌گردد.

ابهام معنی

هر یک از سه اصطلاحی که در عبارت “درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی” آمده، در کار کمیته تعریف دقیقی ندارد و به نظر می‌رسد که این مفاهیم دارای ابهام هستند.

انعطاف پذیری مالی" در گزاره‌ی هدف حکایت از آن دارد که کمیته پیشاپیش فرض می‌کند آن طیف وسیع استفاده‌کننده یا دست کم اغلب آنان در تصمیمات اقتصادی خود به اطلاعات درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی، و انعطاف‌پذیری مالی اتکا می‌کنند، در حالی که ممکن است چنین نباشد. در واقع تا الگوی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و سایر منابع اطلاعاتی در دسترس آنان شناخته نشود نمی‌توان فرض کرد که آنان با اطلاعات درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی، و انعطاف‌پذیری مالی تصمیم می‌گیرند. شناخت الگوی تصمیم‌گیری و سایر منابع اطلاعاتی در دسترس استفاده‌کنندگان مستلزم انجام تحقیقات وسیع است.

ناسازگاری با گزاره هدف

اما مهم‌تر از این موارد، که به هر یک از اجزای عبارت پیشین مربوط بود، ایرادی است که کل عبارت "درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی" در گزاره‌ی هدف تولید می‌کند. بار دیگر به تابلوی یک نگاه کنید و به کارکرد عبارت ردیف ۴ در گزاره‌ی هدف توجه و آن را با گزاره‌ی هیات آمریکایی مقایسه کنید. در گزاره‌ی تدوینی هیات آمریکایی هیچ نشانی از چنین عبارتی نیست، اما عبارت مزبور در گزاره‌ی تدوینی کمیته‌ی ایرانی وجود دارد. این عبارت در گزاره‌ی هدف چه مشکلی ایجاد می‌کند؟

مشکل اساسی در گزاره‌ی هدف کمیته‌ی ایرانی از آنجا ناشی می‌شود که گزاره‌ی هدف ارائه‌ی اطلاعاتی درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی، و انعطاف‌پذیری مالی را مطرح و در همان حال آنها را مفید به مفید بودن می‌کند. یعنی گزاره‌ی هدف از آن مجموعه‌ی اطلاعاتی فقط تکه‌های مفید آن را به صورت‌های مالی راه می‌دهد. این پیامد ظاهراً خوب و منطقی به نظر می‌رسد. اما اگر روی دیگر سکه از دست رفتن اطلاعات مفید باشد چطور؟ برای درک بهتر، اجازه دهید معمایی را با استفاده از نمودار ون در پنج پرده مطرح کنم.^{۲۰}

معمای پنج پرده

اگر مجموعه‌ی اطلاعات قابل درج در صورت‌های مالی (شامل یادداشت‌های همراه) را با M ، مجموعه‌ی اطلاعات "درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی" را با A ، و مجموعه‌ی اطلاعات مفید در اتخاذ تصمیمات اقتصادی را با B نشان دهیم، منطقاً تمامی روابط ممکن بین دو مجموعه‌ی A و B (از مجموعه M) در پنج پرده به شرح تابلوی دو بیان می‌شود. قسمت‌های هاشور خورده در هر پرده مجموعه اطلاعاتی را نشان

انعطاف‌پذیری مالی. اصطلاح انعطاف‌پذیری مالی از مشکل بیشتری رنج می‌برد. کمیته در کار خود متذکر شده که مجموعه‌ی صورت‌های مالی اطلاعاتی را که جهت ارزیابی انعطاف‌پذیری واحد تجاری مفید است منعکس می‌کند.^{۱۷} پس با همان استدلال پیشین می‌توان نتیجه گرفت که این مفهوم بسیار مقلق‌تر از دو مفهوم دیگر است. اگر کمیته یقین دارد که مجموعه صورت‌های مالی اطلاعات لازم برای ارزیابی انعطاف‌پذیری مالی را منعکس می‌کند می‌تواند صورت‌های مالی را در گزاره هدف ذکر کند. برای مثال می‌توان چنین نوشت: هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه ترازنامه، صورت سود زیان، و... است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مفید واقع گردد؛ اگر چه این عبارت نیز به دلایل دیگری دچار اشکال می‌گردد. بنابراین، کمیته‌ی ایرانی با درج عبارت ردیف ۴ در گزاره‌ی هدف، از اطلاعات درباره‌ی مفاهیمی در صورت‌های مالی سخن می‌گوید که مبهم هستند، در حالی که می‌توانست با ذکر مفاهیم ملموس‌تری به همان نتیجه برسد.

نبود معیار گزینش

در حالی که گزاره‌ی هدف از ارائه‌ی اطلاعاتی درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی، و انعطاف‌پذیری مالی در صورت‌های مالی سخن می‌گوید، کمیته‌ی ایرانی در کار خود معیارهای گزینش آن اطلاعات را به دست نمی‌دهد. بنابراین روشن نیست چگونه و چطور باید اطلاعات درباره‌ی وضعیت مالی، عملکرد مالی، و انعطاف‌پذیری مالی را از میان انبوه اطلاعات قابل درج در صورت‌های مالی تشخیص داد و در صورت‌های مالی ارائه کرد.

البته کمیته کوشیده است به‌طور غیرمستقیم سه مفهوم پیش‌گفته را ملموس‌تر کند، و برای این منظور خواننده را به صورت‌های مالی ارجاع می‌دهد و متذکر می‌گردد که صورت‌های مالی هر یک به تنهایی (برای وضعیت مالی) یا در کنار هم (برای دو مورد دیگر) این سه مفهوم را منعکس می‌کنند.^{۱۸} این در حالی است که کمیته برای صورت‌های مالی هدف‌گذاری می‌کند و اجزای آنها را نیز تبیین کرده است.^{۱۹} بنابراین شاید ساده‌تر و بهتر این باشد که کمیته بگوید هدف صورت‌های مالی ارائه ترازنامه، صورت سود و زیان و... است. مطمئن باشید که تحریر چنین گزاره‌ای یقیناً تأمین‌کننده اطلاعاتی درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی هم هست.

۲- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری"، نشریه ۱۲۲ سازمان حسابرسی، ص ج

۳- کمیته فنی سازمان حسابرسی، "استانداردهای حسابداری"، نشریه ۱۶۰ سازمان حسابرسی

4- FASB Concept Statement No.1

5- Ibid., Para.32

6- Ibid., Paras. 34,37,40,41,42,49,52,and 54

7- Ibid., Para.34

۸- نگاه کنید به بند ۱ از مقدمه‌ی "مفاهیم گزارشگری مالی"

۹- همان، بند ۷

۱۰- همان، بند ۱-۱

۱۱- گزاره هدف در کار کمیته ایرانی ممکن است یک گزاره توصیفی و یا یک گزاره تجویزی باشد. با دستکاری انجام شده صورت گزاره هدف به یک گزاره الزامی نزدیک شده است و خواننده ممکن است به این دستکاری اشکال بگیرد. این گزاره چه توصیفی و چه تجویزی باشد، در تحلیل حاضر تاثیر زیادی ندارد و در هر صورت دچار اشکال است. در این نوشته برای ساده‌تر شدن درک مطلب از ارائه توضیحات بیشتر در این زمینه خودداری شده است.

۱۲- پیشتر گزاره‌ی "هدف کلی گزارشگری مالی" از کار هیات استانداردهای حسابداری را در مقاله دیگری با عنوان "نقد و غنای هدف کلی گزارشگری مالی" نقد و بررسی کردم که در ماهنامه حسابدار شماره ۱۴۴ به چاپ رسید

۱۳- مفاهیم نظری گزارشگری مالی، بند ۲-۲

۱۴- همان، ص ۴۹۴

۱۵- همان، بند ۸-۸

۱۶- همان، بند ۹-۹

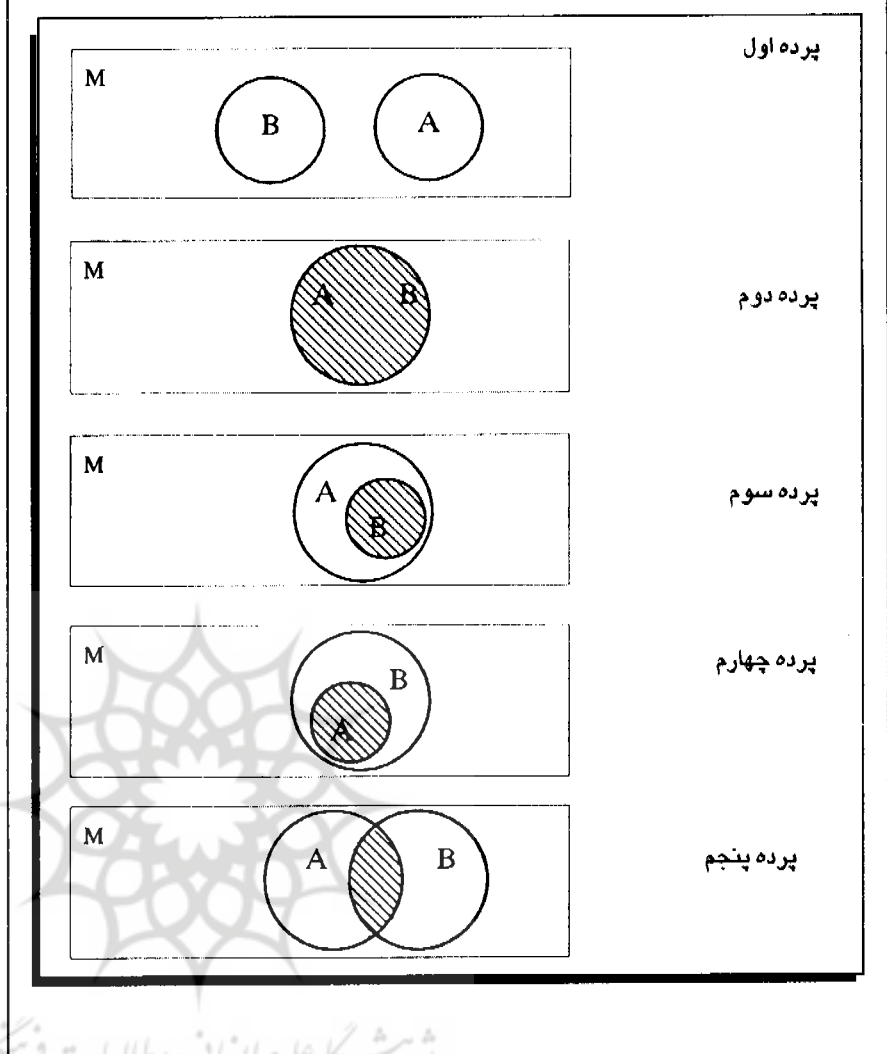
۱۷- همان، بند ۱۱-۱۱

۱۸- همان، قبلی‌ها و نیز بندهای ۱۸-۶ و ۴۳-۶

۱۹- همان، بند ۱۱-۶

۲۰- این نمودار با این فرض ترسیم شده است که صفت مفید بودن مفهومی گسسته (یا صفر و یک) است. لازم به ذکر است که در کار کمیته ایرانی مفید بودن به صورت طیفی یعنی کم‌تر مفید و مفیدتر عنوان نشده است. در هر صورت، حتی اگر این مفهوم به صورت طیفی در نظر گرفته شود باز هم گزاره هدف دچار اشکال است. در این نوشته برای پرهیز از پیچیده‌تر شدن مطلب از ذکر تحلیل‌های مختلف خودداری شده است.

تابلوی ۲ -



می‌دهد که با پذیرش هدف تدوینی کمیته جواز ورود به صورت‌های مالی را دریافت می‌کنند.

کدام پرده؟

اکنون باید پرسید گزاره هدف با توجه به کدام یک از پنج پرده پیشین نوشته شده است؟ پاسخ هر چه باشد به مشکل برمی‌خوریم. این مشکل یا گریبان کمیته‌ی تدوین استانداردها را می‌گیرد، یا دامن استفاده‌کننده را.

پی‌نوشت

۱- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، "رهنمودهای حسابداری" نشریه ۹۶ سازمان حسابرسی