

موازنه بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات : پارادوکس چارچوب نظری گزارش‌گری مالی

عباس قادری آزاد^۱

برای ایجاد موازنه بین آنها می‌باشد. به این منظور ادبیات موضوعی مرتبط از نظر مفهومی مورد بحث قرار گرفته و ضمن توجه همزمان به روش‌شناسی فلسفی و علمی در رویارویی با موضوع تناقض بین این ویژگی‌ها، مساله وجودی این تناقض و چگونگی ایجاد موازنه بسین



ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی از جمله مفاهیم زیربنایی چارچوب نظری گزارش‌گری مالی محسوب می‌شود

آنها بررسی شده است. نتیجه مباحث مطرح شده در این مقاله حاکی از آن است که هر چند تناقض بین ویژگی‌های کیفی 'مربوط بودن' و 'قابل اعتماد بودن' قابل کتمان نیست اما نمی‌توان گفت که اطلاعات حسابداری در یک زمان تنها

چکیده

صورت‌های مالی به منظور تامین نیازهای استفاده‌کنندگان باید دارای ویژگی‌های مشخصی باشند. از بین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، 'مربوط بودن' و 'قابل اعتماد بودن'، از ویژگی‌های اولیه و اصلی به شمار می‌روند و به دلیل متناقض بودن، مساله

ایجاد موازنه بین آنها، معمایی می‌باشد که پاسخ آن را باید در جایی فراتر از موضوعات مورد بحث در چارچوب نظری گزارش‌گری مالی جستجو نمود. هدف این مقاله تبیین زوایای مفهومی تناقض بین ویژگی‌های 'مربوط بودن' و 'قابل اعتماد بودن' و همچنین یافتن راهی

دستیابی به شاخصی برای تعیین روش های گوناگون در حسابداری و گزارش گری مالی و همچنین ضوابط افشای اطلاعات، بیانیه شماره (۲) از مفاهیم بنیادی حسابداری مالی را با عنوان «ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری» منتشر نمود.

هدف از تبیین شاخص های گفته شده، دستیابی به مبنایی بود که بر اساس آن بتوان تصمیم گیری نمود کدام دسته از اطلاعات سودمندتر است. بر اساس بیانیه مذکور، مهمترین کیفیت این است که اطلاعات از نظر تصمیم گیری مفید یا سودمند باشند. "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" همراه با اجزای تشکیل دهنده آنها در زمره دو ویژگی یا کیفیت اصلی اطلاعات قرار می گیرند. "قابل مقایسه بودن" (شامل ثبات رویه) نیز به عنوان ویژگی ثانویه اطلاعات به شمار می رود.

سرانجام رعایت "محدودیت فزونی منافع بر مخارج" به عنوان یک عامل فراگیر و "اهمیت" به عنوان آستانه شناخت معرفی شده است. "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" ویژگی های اصلی به شمار می روند و هر دو در رابطه با "قابل مقایسه بودن" و "ثبات رویه" اطلاعات مطرح اند مشروط به این که اطلاعات مذکور قابل درک باشند و منافع حاصل از آن بیشتر از هزینه های کسب آن باشد.

مربوط بودن اطلاعات حسابداری

مربوط بودن به این صورت تعریف شده است: برای این که اطلاعات منطبق بر معیار مربوط بودن باشد، با توجه به عملی که قرار است تسهیل نماید یا نتیجه مورد نظری که قرار است به بار آورد، باید دارای بار سودمندی باشد. چنین وضعی ایجاب می کند که اطلاعات یا اقلام آگاهی دهنده بتوانند بر عملهای مورد نظر... اثر بگذارند (AAA, 1969).

"ویژگی مربوط بودن"، استفاده کنندگان را در مورد

حاوی یک جزء از این ویژگی ها می باشد. برخورداری همزمان اطلاعات حسابداری از ویژگی های کیفی "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" علاوه بر آن که به وسیله استدلال ها و پژوهش های علمی پشتیبانی می شود، توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی نیز به هنگام تدوین استانداردهای حسابداری مالی مورد توجه قرار گرفته است.

واژه های کلیدی

ویژگی های کیفی، مربوط بودن، قابل اعتماد بودن و امتناع ارتفاع (و اجتماع) نقیضین.

مقدمه

ویژگی های کیفی اطلاعات مالی از جمله مفاهیم زیربنایی چارچوب نظری گزارش گری مالی محسوب می شود. این ویژگی ها موجب می گردند اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شوند. این ویژگی ها به دو دسته کلی قابل تقسیم است: یک دسته اشاره به ویژگی هایی دارد که مرتبط با محتوای اطلاعات می باشد و دسته دیگر اشاره به "ارائه اطلاعات" دارند. "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" در دسته اول و "قابل مقایسه بودن" و "قابل فهم بودن" در دسته دوم قرار می گیرند (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۲). در این مقاله سعی می شود با نگرشی فلسفی - علمی به موضوع تناقض بین ویژگی های کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات، چگونگی ایجاد توازن بین آنها مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری به آن دسته از ویژگی های اطلاعات اطلاق می گردد که موجب سودمندی اطلاعات می شود. در سال ۱۹۸۰ میلادی، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی به منظور

که برای اندازه گیری به کار برده می شود. قابل اعتماد بودن تابعی از "صداقت در بیان"، "قابل تایید بودن" و "بی طرف بودن" می باشد. صداقت در بیان، هم خوانی بین اطلاعات و روی دادهایی است که اطلاعات معرف آنها می باشد. قابل تایید بودن یک چیز بدان معنی است که بتوان حقیقت آن چیز را اثبات کرد. مقصود از حقیقت، جدا بودن موجودیت معیار سنجش یا اندازه گیری از کسی است که کار اندازه گیری و سنجش را انجام می دهد. عاری بودن از سوگیری (بیطرف بودن) مبین توان روش اندازه گیری در ارائه شرحی دقیق از ویژگی موضوع یا رویداد است.

تفاوت بین ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری
ویژگی مربوط بودن اطلاعات حسابداری رویکردی آینده نگر دارد؛ اشاره به بار (توان) اطلاعات در تاثیر بر تصمیم دارد و تصمیم نیز غالباً مربوط به آینده می باشد؛ از طرف دیگر، ویژگی قابل اعتماد بودن اطلاعات تاکید بر "مستند بودن اطلاعات دارد و لاجرم گذشته گرا. همخوانی بین اطلاعات و رویدادی که معرف آن است و قابلیت تایید اطلاعات - به عنوان متغیرهای مستقل ویژگی قابل اعتماد بودن - بطور قابل ملاحظه ای وابسته به رخداد رویداد در زمانی پیش از تهیه اطلاعات است. سنوآل مهمی که اینجا مطرح می شود این است که آیا اطلاعات می تواند همزمان دارای ویژگی های "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" باشد؟ به عبارت دیگر، اطلاعاتی وجود دارد که همزمان دارای این دو ویژگی باشد؟

میان مایه ها یا دنیا به رنگ خاکستری ست
بر اساس اصل امتناع ارتفاع (و اجتماع) نقیضین،
الف هر چه باشد، هر آنچه که در نظر آید، یا الف است یا لا
الف (جینز، ۱۹۴۲). بر این اساس اطلاعات یا آینده نگر

پیش بینی رویدادهای آتی یا تایید و تعدیل انتظارات پیشین کمک می کند. این دو نقش اطلاعات را "توان پیش بینی" و "توان بازخورد" می نامند؛ دستیابی به این هدف مستلزم "به هنگام بودن" اطلاعات (وجود اطلاعات در زمان تصمیم گیری) می باشد؛ بر این اساس می توان گفت مربوط بودن اطلاعات تابعی از "توان پیش بینی"، "توان بازخورد" و "به هنگام بودن" اطلاعات است. شرط سودمند شدن اطلاعات، دارا بودن وزن یا بار فایده مندی از سه جنبه می باشد: از طریق اثرگذارن بر اهداف، اثرگذارن بر قابل درک بودن آنها و اثرگذارن بر تصمیمات. بر این اساس، اطلاعاتی مهم و اثرگذار می باشند که بتواند استفاده کنندگان را در دستیابی به اهداف کمک کند، گیرنده آن معنی مورد نظر ارائه کننده اطلاعات را درک کند و روند تصمیم گیری استفاده کننده را تسهیل نماید (هندریکسون و ون بردا؛ ۱۹۹۱).

قابل اعتماد بودن اطلاعات حسابداری

قابل اعتماد بودن اطلاعات حسابداری به کیفیتی از اطلاعات اطلاق می گردد که برای استفاده کنندگان از اطلاعات این امکان را به وجود می آورد که با اعتماد به آنها تکیه نمایند و آنها را نمودی از آنچه که مدعی ارائه آن هستند، بدانند. در بیانیه شماره (۲) مفاهیم حسابداری مالی، این ویژگی به صورت زیر تعریف شده است:

«کیفیت اطلاعات اطمینان بخش مبنی بر این که اطلاعات به صورتی معقول، بدون تعصب و اشتباه است و در بیان آنچه ابراز می نماید صداقت دارد.»
(1980, FASB)

این ویژگی اشاره به وجود اتفاق نظر درباره معیار سنجش و اندازه گیری اطلاعات دارد و وجود تعصب و اشتباه را در اطلاعات نفی می کند. البته مقصود، فقط "صحت" اطلاعات می باشد نه مناسب بودن روش هایی

رابطه با استفاده کنندگان مورد توجه قرار می گیرد. برای مثال "مربوط بودن" با توجه به سطح آگاهی یا تخصص استفاده کنندگان تعریف می شود؛ اطلاعاتی که از دید استفاده کنندگان با سطح آگاهی و توان علمی بالا به عنوان اطلاعات «نا مربوط» تلقی می شود، از منظر سایر استفاده کنندگان، اطلاعات «مربوط» تلقی می گردند. در واقع اطلاعات حسابداری بدون توجه به این که آیا اطلاعاتی مربوط محسوب می گردند یا قابل اعتماد، از دید استفاده کنندگان، میزان مربوط بودن یا قابل اعتماد بودن آنها مورد توجه قرار می گیرد.

مربوط بودن و قابل اعتماد بودن اطلاعات حسابداری

همانگونه که بیان شد، موضوع برخورداری هم زمان اطلاعات از دو ویژگی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن، اجتماع نقیضین نبوده و عملاً بسیاری از چیزها درست در همان میانه واقع شده اند، یعنی همان جایی که این اصل آن را به کلی نادیده می انگارد. اما سؤال مهمی که این جا مطرح می شود، موضوع چگونگی برقراری موازنه بین دو ویژگی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن می باشد.

موضوع تفاوت بین طریقه کسب درک و شناخت از راه ذهنی و درونی با کسب درک و شناخت از راه عینی و خارجی، مساله حائز اهمیت در این بخش می باشد. ذکر یک مثال موضوع را ملموس تر می کند: دمای اتاق از نظر شخصی که از هوای سرد بیرون به اتاق وارد می شود در مقایسه با شخصی که از حمامی گرم به همان اتاق وارد می شود، بسیار بیشتر است. از منظر فلسفه، وقوع این حالت محال می باشد؛ اما از منظر علمی نیز نمی توان مشکل را حل شده قلمداد نمود، از مساله نسبی بودن امور کمک گرفت و مثلاً بیان داشت که گرم تر بودن اتاق از دید شخصی می باشد که از بیرون به اتاق وارد شده

است یا آینده نگر نیست و جمع ویژگی های کیفی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن به دلیل ماهیت آنها محال می باشد. از نظر علمای معاصر چون مسلم است که هر چیز تا حدی الف است و تا حدی الف نیست، توجه به این امر که آیا چیزی در الف یا غیر آن طبقه بندی شده است مطلب مهمی نمی باشد. برای علم مهم این است که موضوع مورد بحث تا چه حد دارای خاصیت الفی است. موضوع امتناع ارتفاع (و اجتماع) نقیضین یکی از موارد اختلاف بین روش شناسی فلسفه و علم می باشد. بیان یک مثال می تواند موضوع را روشن تر سازد: بنا بر اصل امتناع ارتفاع (و اجتماع) نقیضین، هر مقداری یا متناهی است یا نامتناهی؛ اگر این حکم صحیح باشد، نصف یک مقدار متناهی باید همیشه متناهی باشد و نمی تواند نامتناهی باشد و الا جمع دو مقدار نامتناهی مساوی مقداری متناهی خواهد شد که البته این نتیجه نادرست است. بنابراین، در سلسله مقادیر و $\frac{1}{33}$ و $\frac{1}{16}$ و $\frac{1}{8}$ و $\frac{1}{4}$ و $\frac{1}{2}$ که در آن هر مقدار نصف مقدار قبل است، هر قدر ادامه دهیم باز هر جزئی از این سلسله باید متناهی بماند. اگر این عمل لایتناهی ادامه یابد، ما یک سلسله بی نهایت مقادیر خواهیم داشت که هر یک از آنها مقداری است متناهی. بنابراین جمع تمام مقادیر این سلسله عبارت است از جمع یک عده لایتناهی از مقادیر متناهی و بنا بر اصل مذکور باید لایتناهی باشد و حال آن که یک محاسبه ساده نشان می دهد که حاصل جمع تمام مقادیر این سلسله لایتناهی مساوی عدد ۲ است که مقداری است متناهی (جینز، ۱۹۴۲).

ظاهراً هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی نیز متوجه موضوع نیم مایه ها بوده و ویژگی های خاص استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را یکی از نکات قابل ملاحظه در زمینه تصمیم گیری در خصوص ویژگی های کیفی اطلاعات عنوان نموده است. مقصود از ویژگی های خاص استفاده کنندگان، آن دسته از ویژگی هاست که در

بر اساس این دیدگاه، اطلاعات گزارش شده می تواند در ارزیابی عملکرد گذشته و پیش بینی وضعیت آینده مورد استفاده قرار گیرد و بحث کاربرد اطلاعات از منظر استفاده کننده مطرح می شود. گروه های مختلف استفاده کنندگان با نیازهای متفاوت، امکان استفاده از اطلاعات مذکور را خواهند داشت. نتیجه مباحث ارائه شده توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی موید این موضوع می باشد که استفاده کنندگان اطلاعات در مورد برخورداری اطلاعات از ویژگی های کیفی، اظهار نظر تلویحی و یا صریح خواهند نمود؛ اظهار نظر ایشان مبتنی بر ادراک و حس آنها از برخورداری اطلاعات از این ویژگی ها بوده و نمی توان برخورداری اطلاعات از ویژگی های کیفی را موضوعی عینی و خارجی قلمداد نمود.

یافته های مطالعه انجام شده توسط هودک و مک آلیستر^۱ در سال ۱۹۹۴ میلادی بر روی ۱۱۷ استاندارد حسابداری بیانگر این موضوع است که هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی در بیان استانداردها در توجه به ویژگی های مربوط بودن و قابل اعتماد بودن دچار سوگیری نشده است و این دو ویژگی به گونه ای همبستگی دارند که هرگاه در یک استاندارد یکی از این ویژگی ها ابراز می شود، ویژگی دیگر هم خود به خود بیان شده و پوشش داده می شود. هر چند بر اساس همین مقاله، زمانی که استانداردها به دو دسته استانداردهای شناسایی و افشا تقسیم می شوند، هیات در بیان واژه مربوط بودن دچار سوگیری شده و تاکید بیشتری بر این واژه در استانداردهای مربوط به افشا داشته است اما کماکان موضوع عدم سوگیری هیات در تاکید بر این دو ویژگی در کلیه استانداردها، موضوعی جالب توجه می باشد.

بر این اساس، اطلاعات حسابداری منتشر شده در قالب صورت های مالی از قابلیت تاثیرگذاری بر تصمیم

است، چون اگر بر اساس همان استدلال ادامه بدسیم ممکن نیست اتاق هم گرم تر از بیرون باشد و هم سردتر از حمام، و واضح است که چنین حکمی بی معناست. در واقع سبب بطلان استدلال، نفس تبدیل بیان مطلب از روشی به روش دیگر نمی باشد چون در این صورت ترجمه اصل اول نیوتن به زبان فارسی می تواند موجب بطلان آن شود؛ سبب بطلان این استدلال همان موضوع تفاوت بین طرق کسب درک و شناخت ذهنی و درونی با عینی و خارجی می باشد. وقتی گفته می شود که اتاق ممکن است در عین حال گرم و در عین حال سرد شمرده شود بحث درباره سردی و گرمی محسوس و دریافته توسط شخص حس کننده است و این متفاوت با دمای عینی و خارجی اتاق است که به غلط در استدلال مذکور یکی در نظر گرفته شده است (جینز، ۱۹۴۲).

هیات استانداردهای حسابداری مالی، تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارجی (برون سازمانی) یعنی کسانی که قادر نیستند اطلاعات گفته شده را از راهی دیگر به دست آورند را هدف صورت های مالی بیان داشته است. اهداف استفاده کنندگان نیز با توجه به طیف گسترده آنان، بسیار متنوع می باشد. در یک سوی این طیف کسانی قرار دارند که اطلاعات مطلوب آنها، اطلاعات قابل استفاده در برخی از الگوهای پیش بینی و تصمیم گیری است و در سوی دیگر این طیف، کسانی قرار دارند که بر قابلیت اعتماد اطلاعات تاکید دارند. اما هیات در تبیین شیوه ارائه اطلاعات به صورت محافظه کارانه برخورد نموده و بیان داشته که در حسابداری مالی تاکید بر اطلاعاتی که هدف های کلی و عمومی را تامین می کنند بر پایه این فرض قرار دارد که تعداد قابل ملاحظه ای از استفاده کنندگان نیاز به اطلاعات مشابه دارند. مقصود اطلاعاتی که هدف عمومی را تامین می کنند این نیست که نیازهای خاص گروه های مشخصی از استفاده کنندگان تامین نشود.

بی نوشت

- ۱- فوق لیسانس حسابداری
- ۲- هر چند این ویژگی تابعی از توان بازخورد اطلاعات نیز می باشد که اشاره به تایید یا تعدیل انتظارات پیشین دارد اما بایستی توجه شود که تایید یا تعدیل انتظارات پیشین در رابطه با تصمیم گیری در مورد آینده مطرح می شود.
- ۳- The law of excluded middle این قانون را در فرانسه اصل ثالث محذوف می نامند (Le Pricipe tiers) که تقریر آن این است: «یک قضیه یا درست یا نادرست». (همان منابع)
- ۴- Hudack and McAllister

منابع

منابع فارسی:

- ۱- جینز، سر جیمز ه.، فیزیک و فلسفه، ترجمه علی قلی بیانی، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۸۱.
- ۲- کمیته فنی، استانداردهای حسابداری، تهران، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۲.

- ۳- ریاحی بلکویی، احمد، تئوری های حسابداری، ترجمه دکتر علی پارسائیان، تهران، دفتر پژوهش های فرهنگی، ۱۳۸۱.

منابع انگلیسی:

- 1-American Accounting Association, "Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information", 1980
- 2- Financial Accounting Standard Board, "A Statement of Basic Accounting Theory", 1966, p 16.
- 3- Hendriksen, Eldon S. and Van Breda, Michael F., Accounting Theory, 5th Ed, USA, Irwin/McGraw hill Co, 1991.
- 4-Hudack, Lawrence R. and McAllister, John P., "An Investigation of the FASB'S Application of Its Decision Usefulness Criteria", Accounting Horizons, Vol. 8 No. 3, 1994, pp. 1-18.

برخوردار بوده و دو ویژگی مربوط بودن و قابل اعتماد بودن در مورد آن صدق می کند.

ویژگی های کیفی اطلاعات در استانداردهای حسابداری ایران

در مفاهیم نظری گزارش گری مالی ایران، موضوع موازنه بین ویژگی های کیفی به عنوان یک محدودیت که اغلب نوعی موازنه یا مصالحه بین آن ها ضرورت دارد، مورد توجه قرار گرفته و تصمیم گیری در مورد اهمیت نسبی ویژگی های کیفی، در موارد مختلف، امری قضاوتی عنوان شده است. به هر حال با توجه به منشاء تدوین استانداردهای حسابداری ایران، به نظر می رسد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، دچار سوگیری در تاکید بر یک ویژگی خاص در مجموعه استانداردهای حسابداری نشده باشد.

نتیجه گیری

در این مقاله نخست بطور مختصر ادبیات موضوعی ویژگی های کیفی "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" مورد بحث قرار گرفت سپس ضمن توجه همزمان به روش شناسی فلسفی و علمی در رویارویی با موضوع تناقض بین این ویژگی ها، موضوع از نظر مفهومی تشریح گردید. در ادامه مقاله، مساله وجودی این تناقض و چگونگی ایجاد موازنه بین آنها مورد بحث و بررسی قرار گرفت.

نتیجه پژوهش حاکی از برخورداری همزمان اطلاعات حسابداری از ویژگی های کیفی "مربوط بودن" و "قابل اعتماد بودن" می باشد، موضوعی که هم بوسیله استدلال ها و پژوهش های علمی پشتیبانی می شود و هم توسط هیات استانداردهای حسابداری مالی به هنگام تدوین استانداردهای حسابداری مالی مورد توجه قرار گرفته است.