

دلایل دهگانه برای اصلاح چارچوب نظری FASB

ترجمه: مهدی نیکبخت

چکیده

هیئت استانداردهای حسابداری مالی بخش عمده‌ای از چارچوب نظری خود را بیش از بیست سال قبل و براساس پروژه‌ای ایجاد کرد که از دهه ۱۹۷۰ آغاز گشت. اما با وجود دستیابی به نتایج چشم‌گیر، چارچوب نظری عاری از عیب و نقص نیست. این کاستی‌ها از چند منبع سرچشمه می‌گیرند که از جمله آنها می‌توان به فشار سیاسی اشاره کرد. با این حال، زمان فضای جدیدی فراهم آورد. تا FASB قادر به اصلاح کاستی‌ها شود.

مقدمه

نظری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیه‌های اساسی، تعاریف، اصول، مفاهیم و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط و شالوده گزارشگری مالی است. در این راستا تئوری حسابداری، نوعی چارچوب مفهومی مرجع به وجود می‌آورد که مقررات خاص حسابداری براساس این چارچوب تدوین می‌شوند. هدف از تدوین چارچوب مفهومی در هر کشوری، فراهم آوردن رهنمودی عام و فراگیر در قالب ویژگی‌های محیطی برای وضع و تجدیدنظر در استانداردهاست به طوری که حقوق و منافع تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها و صورت‌های مالی (و در نگاهی عمیق‌تر حقوق و منافع جامعه) حفظ شود. چارچوب مفهومی علاوه بر هدایت تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، می‌تواند مراجع تصمیم‌گیری، مدیران واحدهای اقتصادی و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه را در قضاوت نسبت به مسائل حسابداری و استانداردهای تدوین شده یاری دهد. مقاله حاضر با دیدی انتقادی چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را به چالش می‌کشد و پاره‌ای از نقاط ضعف مهم FASB در تدوین چارچوب مفهومی و استانداردها را بیان می‌کند. توجه به این نکات می‌تواند برای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری کشورمان مفید واقع شود چرا که آیندگان درباره نحوه عمل آنان نیز قضاوت خواهند کرد.

FASB در سال ۲۰۰۴، اعلام کرد که چارچوب نظری را بازنگری خواهد کرد. دلیل آن کامل نبودن چارچوب نظری تمایل برای همگرایی با چارچوب نظری (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB))^۲ و تقاضا^۳ برای حرکت به سوی استانداردهای مبتنی بر اصول^۴ به جای استانداردهای مبتنی بر قواعد^۵ عنوان شد. دو سال بعد FASB دیدگاه پیشنهادی اولیه^۶ خود را با عنوان وزین چارچوب نظری گزارشگری مالی: اهداف گزارشگری مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات گزارشگری مالی سودمند برای تصمیم‌گیری^۷ منتشر کرد. این موضوع بر آنچه هیئت‌های تدوین^۸ تا آن زمان انجام داده بودند و مورد انتقاد قرار گرفته بود، سرپوش گذاشت.

دلایل دهگانه

در بیان این دلایل ممکن است خلاف جریان فکری مرسوم حرکت کنیم و به برخی ززمه‌ها درباره غیر عملی بودن آن توجه نکنیم. حتی اگر از قصد ما در به چالش کشیدن باورهای مورد احترام^۹ آزاده شوید، شمارا ترغیب می‌کنیم در این باره بیشتر اندیشه کنید، چراکه این پروژه برای طرح دیدگاهی مشترک جهت آینده گزارشگری مالی، فرصت بی‌بدیلی فراهم می‌آورد.

دلایل دهگانه برای اصلاح چارچوب نظری عبارتند از:

- ۱) شفاف‌سازی اهداف اجتماعی گزارشگری مالی؛
- ۲) تشریح محتوای اطلاعات سودمند در گزارشگری مالی؛
- ۳) تصریح این‌که دارایی‌ها و بدهی‌ها عناصر اصلی هستند؛
- ۴) تعیین خاصه مربوطی که باید اندازه‌گیری و شناسایی شود؛
- ۵) شفاف‌سازی مفهوم قابلیت اتکا به‌عنوان یکی از ویژگی‌های اطلاعات سودمند؛
- ۶) اصلاح تعریف هزینه‌ها؛
- ۷) اصلاح تعریف بدهی‌ها؛
- ۸) شفاف‌سازی مفهوم به‌موقع بودن به‌عنوان یکی از ویژگی‌های اطلاعات سودمند؛
- ۹) شفاف‌سازی مخارج و منافع گزارشگری مالی؛ و
- ۱۰) شفاف‌سازی اهمیت معاملات واحد تجاری گزارشگر به‌عنوان یکی از منابع اطلاعات سودمند.

۱) اهداف اجتماعی

چارچوب نظری موجود به‌طور کامل بر اهمیت نقش اجتماعی حسابداری صحنه نمی‌گذارد و به‌منظور حصول اطمینان از ایفای کامل این نقش سازماندهی نشده است.

در عین حال چنانچه تئوری حسابداری تنها به تشریح نحوه عمل حسابداری پردازد و چگونگی برآورده ساختن خواسته‌های جامعه را به‌طور کامل بیان نکند، ناقص است. بیانیه شماره یک مفاهیم حسابداری مالی (SFAC1) با عنوان «اهداف گزارشگری مالی واحدهای تجاری» با این هدف آغاز می‌شود که اطلاعات گزارش

شده باید برای تصمیم‌گیری‌های مالی سودمند باشد. به‌طور قطع این هدف پسندیده‌ای است، اما باید پرسید چرا چنین هدفی ارزش آفرین است؟

چارچوب نظری جدید باید به روشنی توضیح دهد که هدف اولیه گزارشگری مالی، افزایش بهره‌وری اقتصادی از طریق گسترش بازارهای سرمایه کارا تر است و این مقصود از طریق آگاه‌تر ساختن تامین‌کنندگان و مصرف‌کنندگان سرمایه ممکن می‌شود. از آنجا که بهره‌وری بالاتر اقتصادی خواست جامعه است، جستجوی آن باید هر مانعی در مقابل جریان آزاد اطلاعات را کنار زند. سرچشمه این موانع منافع شخصی **سه مولفه اصلی**^{۱۰} (استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان و تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی) است که به‌طور سنتی با استانداردها در کنار آن در تعاملند.

افزایش کارایی بازار^{۱۱} به‌عنوان رهنمود اصول، به استانداردها در کنار آن دیدگاه راهبردی تری برای حل و فصل مسائل می‌دهد و این خط‌مشی به هیئت‌های تدوین برای پایداری در مقابل فشار سیاسی، قدرت بیشتری می‌بخشد. شایان ذکر است که این فشار سیاسی از سوی مولفه‌هایی اعمال می‌شود که **دیدگاه خودخواهانه‌ای**^{۱۲} دارند و در کل به اثرات گزارشگری مالی بر دیگران و جامعه بی‌توجهند.

گزارش دیدگاه پیشنهادی اولیه (pv) بدون پرداختن کافی به نقش اجتماعی با اهمیت حسابداری مالی، تنها جمله‌بندی پیشین را تغییر داده است. گزارش مزبور باین بیان عبارت به منافع جامعه اشاره می‌کند: «به‌طور کلی اقتصاد و جامعه، ذی‌نفعان نهایی گزارشگری مالی هستند که حدبیشینه ویژگی‌ها را مشخص می‌کنند». هر چند گزارش دیدگاه پیشنهادی اندکی به نکته مورد اشاره ما می‌پردازد، اما به جای آنکه در کنار سایر اهداف آشکارا بیان شود در گزارش مستتر است.

۱۲) محتوای اطلاعات سودمند

پس از مطالعه چارچوب نظری در طول ۲۵ سال گذشته ملاحظه می‌شود که بزرگ‌ترین ضعف آن ناکامی در حل کامل مسئله تعیین اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری است. این

ضعف ناشی از فشار سیاسی خارجی و اختلاف نظر داخلی در دهه ۱۹۸۰ است که باعث شد FASB نتواند در خصوص اینکه چه اقداماتی می‌تواند موجب سودمندی صورت‌های مالی شود تصمیم‌گیری کند.

راهبرد «**گام به گام**»^{۱۳} FASB بحث حیاتی در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی باید بر مبنای بهای تاریخی باشند یا ارزش بازار را به تعویق انداخت. در آن زمان بیانیه شماره ۵ مفاهیم بنیادی با عنوان «شناسایی و اندازه‌گیری در صورت‌های مالی واحدهای تجاری» منتشر شده بود. اعضای هیئت دلسرد شده بودند اما از آنجایی که توجه بسیار زیادی به پروژه معطوف شده بود، نمی‌توانستند از آن کناره‌گیری کنند و امیدوار بودند کسی به این موضوع توجه نکند.

بیانیه شماره ۵ مفاهیم بنیادی به جای تجویز آنچه باید انجام داد، مصالحه‌ای سیاسی است که فقط رویه‌های موجود را مانند گزارشگری **ترکیبی**^{۱۴} از ارقام مختلف (برخی بر مبنای بهای تاریخی و برخی بر مبنای ارزش بازار) توصیف می‌کند.

هم‌چنین، برای جلب اعتماد مجدد مولفه‌هایی که از هر حرکتی به‌سوی ارزش‌های بازار هر اسان بودند، FASB متعهد شد در شناسایی تغییرات شتابزده عمل نکند و اکنون با اطمینان خاطر می‌توان گفت FASB به تعهد خود به‌طور کامل عمل کرده است. گرچه برخی از استانداردها ارزش‌های بازار را لازم‌الاجرا می‌دانند اما سایر استانداردها با عزمی راسخ به بهای تمام شده وفادار هستند یا تنها زمانی ارزش‌های بازار را به‌کار می‌گیرند که ارزش بازار کمتر از بهای تمام شده باشد. زمان آن فرا رسیده که به جای تعهد به رویکرد پیش، برای خدمت به اقتصاد از طریق ارائه اطلاعات کامل‌تر، رویکرد مناسب‌تری برگزیده شود.

در کمال حیرت، چند سال پیش به این موضوع پی برده شد که بیانیه شماره ۱ مفاهیم بنیادی، در عمل محتوای اطلاعات مالی سودمند را تجویز می‌کند اما چنان نامحسوس که FASB و **کارشناسان**^{۱۵} در مراحل بعدی پروژه چارچوب نظری، آن را نادیده گرفته‌اند.

بیانیه شماره ۱ مفاهیم بنیادی برای گزارشگری مالی، **هدفی**

ثانویه^{۱۶} ترسیم می‌کند و تصریح می‌کند که اطلاعات سودمند باید به استفاده‌کنندگان در ارزیابی مبلغ، زمان و میزان نبود اطمینان از جریان‌های نقدی آینده واحد گزارشگر کمک کند. پیروی از این مفهوم موجب خواهد شد ارقام صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی مبلغ، احتمال و زمان وقوع جریان وجه نقد واحد تجاری کمک کند. دیدگاه پیشنهادی اهمیت این طرز فکر^{۱۷} را فزونی می‌بخشد، اما باز هم به قدر کافی به آن توجه نشده است.

چرا این‌گونه پنداشته می‌شود که ارقام مبتنی بر بازار برتری دارند؟ بدون شک بُعد زمانی تصمیم‌گیری به آینده مربوط است. در این صورت بهترین مبنای چنین تصمیم‌گیری‌هایی زمان حال است نه گذشته. هیئت‌های تدوین استانداردها باید بر این دیدگاه تاکید داشته باشند.

۳) کارایی‌ها و بدهی‌ها

زمانی که بیانیه شماره ۶ مفاهیم بنیادی با عنوان «عناصر صورت‌های مالی» (به عنوان جایگزین بیانیه شماره ۳ مفاهیم بنیادی) تئوری دارایی-بدهی را پذیرفت، تا حد زیادی فصل نوینی را آغاز نمود. تئوری مورد اشاره از میان عناصر صورت‌های مالی، دارایی‌ها و بدهی‌های واحد انتفاعی را در جایگاه نخست قرار می‌دهد. به عبارت دیگر ابتدا دارایی‌ها و بدهی‌ها تعریف می‌شوند پس از آن، عناصر دیگر بر اساس تغییرات این دو عنصر تعریف می‌گردند.

FASB به منظور پیوند مستقیم سود گزارش شده به رویدادهای واقعی^{۱۸} (که حاوی اقلام واقعی است) این اولویت را پذیرفت. این عمل به کلی با اصل سنتی مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره متفاوت است که به موجب آن درآمدها در جایگاه نخست قرار می‌گیرند و به دنبال آن هزینه‌ها می‌آید و پس از آن مانده‌های بدهکار و بستانکار به دارایی‌ها و بدهی‌ها منتسب و در ترازنامه نمایش داده می‌شوند.

برای مثال، بر اساس تئوری دارایی-بدهی، استهلاک تغییر واقعی در دارایی‌های واقعی قلمداد شده و بر آن اساس اندازه‌گیری

می‌شود. در مقابل، اصل مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره، موجب می‌شود که حسابداران فقط فرض کنند استهلاک وقوع می‌یابد و سپس هزینه آن را به کمک پیش‌بینی‌ها محاسبه می‌کنند در این صورت ارزش دفتری هر دارایی تنها اثر تصنعی این فرایند تخصیص است و برای کمک به استفاده‌کنندگان در ارزیابی مبلغ، زمان و میزان نبود اطمینان جریان‌های نقدی آینده قابل اعتماد^{۱۹} نیست.

FASB با وجود حمایت از تئوری دارایی-بدهی، در استانداردهای همواره از آن پیروی نکرده است. به عنوان مثال، هرگز استهلاک را مورد بازنگری قرار نداده است؛ هم‌چنین، استانداردهای بازنشستگی و اختیار معامله سهام^{۲۰} را با هدف رعایت اصل مقابله هزینه‌های هر دوره با درآمد همان دوره، (که با الگوی از پیش تعیین شده، بدهی‌های خارج ترازنامه^{۲۱} را در سود مستهلک می‌کند) منتشر کرده است.

در تدوین استانداردها، برخی از قسمت‌های تئوری دارایی-بدهی (مانند تلقی سرمایه‌گذاری قابل داد و ستد به ارزش بازار) به کار گرفته شده است. با این حال، استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۱۵ و حسابداری سرمایه‌گذاری‌های خاص در بدهی و اوراق بهادار مالکانه، از طریق گزارش سود و زیان تحقق نیافته در ترازنامه (به جای صورت سود و زیان)، تطابق را به عنوان حفاظی^{۲۲} در مقابل ناپایداری سود^{۲۳} ایجاد می‌کند. استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۵۸ در طرح‌های مزایای معین (حسابداری کارفرما برای طرح‌های مزایای معین بازنشستگی و سایر طرح‌های بازنشستگی آینده، اصلاحیه شماره ۱۰۶، ۱۰۷، ۱۰۸، ۱۰۹، ۱۱۰، ۱۱۱، ۱۱۲، ۱۱۳، ۱۱۴، ۱۱۵، ۱۱۶، ۱۱۷، ۱۱۸، ۱۱۹، ۱۲۰، ۱۲۱، ۱۲۲، ۱۲۳، ۱۲۴، ۱۲۵، ۱۲۶، ۱۲۷، ۱۲۸، ۱۲۹، ۱۳۰، ۱۳۱، ۱۳۲، ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۳۵، ۱۳۶، ۱۳۷، ۱۳۸، ۱۳۹، ۱۴۰، ۱۴۱، ۱۴۲، ۱۴۳، ۱۴۴، ۱۴۵، ۱۴۶، ۱۴۷، ۱۴۸، ۱۴۹، ۱۵۰، ۱۵۱، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴، ۱۵۵، ۱۵۶، ۱۵۷، ۱۵۸، ۱۵۹، ۱۶۰، ۱۶۱، ۱۶۲، ۱۶۳، ۱۶۴، ۱۶۵، ۱۶۶، ۱۶۷، ۱۶۸، ۱۶۹، ۱۷۰، ۱۷۱، ۱۷۲، ۱۷۳، ۱۷۴، ۱۷۵، ۱۷۶، ۱۷۷، ۱۷۸، ۱۷۹، ۱۸۰، ۱۸۱، ۱۸۲، ۱۸۳، ۱۸۴، ۱۸۵، ۱۸۶، ۱۸۷، ۱۸۸، ۱۸۹، ۱۹۰، ۱۹۱، ۱۹۲، ۱۹۳، ۱۹۴، ۱۹۵، ۱۹۶، ۱۹۷، ۱۹۸، ۱۹۹، ۲۰۰، ۲۰۱، ۲۰۲، ۲۰۳، ۲۰۴، ۲۰۵، ۲۰۶، ۲۰۷، ۲۰۸، ۲۰۹، ۲۱۰، ۲۱۱، ۲۱۲، ۲۱۳، ۲۱۴، ۲۱۵، ۲۱۶، ۲۱۷، ۲۱۸، ۲۱۹، ۲۲۰، ۲۲۱، ۲۲۲، ۲۲۳، ۲۲۴، ۲۲۵، ۲۲۶، ۲۲۷، ۲۲۸، ۲۲۹، ۲۳۰، ۲۳۱، ۲۳۲، ۲۳۳، ۲۳۴، ۲۳۵، ۲۳۶، ۲۳۷، ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۱، ۲۴۲، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۱، ۲۵۲، ۲۵۳، ۲۵۴، ۲۵۵، ۲۵۶، ۲۵۷، ۲۵۸، ۲۵۹، ۲۶۰، ۲۶۱، ۲۶۲، ۲۶۳، ۲۶۴، ۲۶۵، ۲۶۶، ۲۶۷، ۲۶۸، ۲۶۹، ۲۷۰، ۲۷۱، ۲۷۲، ۲۷۳، ۲۷۴، ۲۷۵، ۲۷۶، ۲۷۷، ۲۷۸، ۲۷۹، ۲۸۰، ۲۸۱، ۲۸۲، ۲۸۳، ۲۸۴، ۲۸۵، ۲۸۶، ۲۸۷، ۲۸۸، ۲۸۹، ۲۹۰، ۲۹۱، ۲۹۲، ۲۹۳، ۲۹۴، ۲۹۵، ۲۹۶، ۲۹۷، ۲۹۸، ۲۹۹، ۳۰۰، ۳۰۱، ۳۰۲، ۳۰۳، ۳۰۴، ۳۰۵، ۳۰۶، ۳۰۷، ۳۰۸، ۳۰۹، ۳۱۰، ۳۱۱، ۳۱۲، ۳۱۳، ۳۱۴، ۳۱۵، ۳۱۶، ۳۱۷، ۳۱۸، ۳۱۹، ۳۲۰، ۳۲۱، ۳۲۲، ۳۲۳، ۳۲۴، ۳۲۵، ۳۲۶، ۳۲۷، ۳۲۸، ۳۲۹، ۳۳۰، ۳۳۱، ۳۳۲، ۳۳۳، ۳۳۴، ۳۳۵، ۳۳۶، ۳۳۷، ۳۳۸، ۳۳۹، ۳۴۰، ۳۴۱، ۳۴۲، ۳۴۳، ۳۴۴، ۳۴۵، ۳۴۶، ۳۴۷، ۳۴۸، ۳۴۹، ۳۵۰، ۳۵۱، ۳۵۲، ۳۵۳، ۳۵۴، ۳۵۵، ۳۵۶، ۳۵۷، ۳۵۸، ۳۵۹، ۳۶۰، ۳۶۱، ۳۶۲، ۳۶۳، ۳۶۴، ۳۶۵، ۳۶۶، ۳۶۷، ۳۶۸، ۳۶۹، ۳۷۰، ۳۷۱، ۳۷۲، ۳۷۳، ۳۷۴، ۳۷۵، ۳۷۶، ۳۷۷، ۳۷۸، ۳۷۹، ۳۸۰، ۳۸۱، ۳۸۲، ۳۸۳، ۳۸۴، ۳۸۵، ۳۸۶، ۳۸۷، ۳۸۸، ۳۸۹، ۳۹۰، ۳۹۱، ۳۹۲، ۳۹۳، ۳۹۴، ۳۹۵، ۳۹۶، ۳۹۷، ۳۹۸، ۳۹۹، ۴۰۰، ۴۰۱، ۴۰۲، ۴۰۳، ۴۰۴، ۴۰۵، ۴۰۶، ۴۰۷، ۴۰۸، ۴۰۹، ۴۱۰، ۴۱۱، ۴۱۲، ۴۱۳، ۴۱۴، ۴۱۵، ۴۱۶، ۴۱۷، ۴۱۸، ۴۱۹، ۴۲۰، ۴۲۱، ۴۲۲، ۴۲۳، ۴۲۴، ۴۲۵، ۴۲۶، ۴۲۷، ۴۲۸، ۴۲۹، ۴۳۰، ۴۳۱، ۴۳۲، ۴۳۳، ۴۳۴، ۴۳۵، ۴۳۶، ۴۳۷، ۴۳۸، ۴۳۹، ۴۴۰، ۴۴۱، ۴۴۲، ۴۴۳، ۴۴۴، ۴۴۵، ۴۴۶، ۴۴۷، ۴۴۸، ۴۴۹، ۴۵۰، ۴۵۱، ۴۵۲، ۴۵۳، ۴۵۴، ۴۵۵، ۴۵۶، ۴۵۷، ۴۵۸، ۴۵۹، ۴۶۰، ۴۶۱، ۴۶۲، ۴۶۳، ۴۶۴، ۴۶۵، ۴۶۶، ۴۶۷، ۴۶۸، ۴۶۹، ۴۷۰، ۴۷۱، ۴۷۲، ۴۷۳، ۴۷۴، ۴۷۵، ۴۷۶، ۴۷۷، ۴۷۸، ۴۷۹، ۴۸۰، ۴۸۱، ۴۸۲، ۴۸۳، ۴۸۴، ۴۸۵، ۴۸۶، ۴۸۷، ۴۸۸، ۴۸۹، ۴۹۰، ۴۹۱، ۴۹۲، ۴۹۳، ۴۹۴، ۴۹۵، ۴۹۶، ۴۹۷، ۴۹۸، ۴۹۹، ۵۰۰، ۵۰۱، ۵۰۲، ۵۰۳، ۵۰۴، ۵۰۵، ۵۰۶، ۵۰۷، ۵۰۸، ۵۰۹، ۵۱۰، ۵۱۱، ۵۱۲، ۵۱۳، ۵۱۴، ۵۱۵، ۵۱۶، ۵۱۷، ۵۱۸، ۵۱۹، ۵۲۰، ۵۲۱، ۵۲۲، ۵۲۳، ۵۲۴، ۵۲۵، ۵۲۶، ۵۲۷، ۵۲۸، ۵۲۹، ۵۳۰، ۵۳۱، ۵۳۲، ۵۳۳، ۵۳۴، ۵۳۵، ۵۳۶، ۵۳۷، ۵۳۸، ۵۳۹، ۵۴۰، ۵۴۱، ۵۴۲، ۵۴۳، ۵۴۴، ۵۴۵، ۵۴۶، ۵۴۷، ۵۴۸، ۵۴۹، ۵۵۰، ۵۵۱، ۵۵۲، ۵۵۳، ۵۵۴، ۵۵۵، ۵۵۶، ۵۵۷، ۵۵۸، ۵۵۹، ۵۶۰، ۵۶۱، ۵۶۲، ۵۶۳، ۵۶۴، ۵۶۵، ۵۶۶، ۵۶۷، ۵۶۸، ۵۶۹، ۵۷۰، ۵۷۱، ۵۷۲، ۵۷۳، ۵۷۴، ۵۷۵، ۵۷۶، ۵۷۷، ۵۷۸، ۵۷۹، ۵۸۰، ۵۸۱، ۵۸۲، ۵۸۳، ۵۸۴، ۵۸۵، ۵۸۶، ۵۸۷، ۵۸۸، ۵۸۹، ۵۹۰، ۵۹۱، ۵۹۲، ۵۹۳، ۵۹۴، ۵۹۵، ۵۹۶، ۵۹۷، ۵۹۸، ۵۹۹، ۶۰۰، ۶۰۱، ۶۰۲، ۶۰۳، ۶۰۴، ۶۰۵، ۶۰۶، ۶۰۷، ۶۰۸، ۶۰۹، ۶۱۰، ۶۱۱، ۶۱۲، ۶۱۳، ۶۱۴، ۶۱۵، ۶۱۶، ۶۱۷، ۶۱۸، ۶۱۹، ۶۲۰، ۶۲۱، ۶۲۲، ۶۲۳، ۶۲۴، ۶۲۵، ۶۲۶، ۶۲۷، ۶۲۸، ۶۲۹، ۶۳۰، ۶۳۱، ۶۳۲، ۶۳۳، ۶۳۴، ۶۳۵، ۶۳۶، ۶۳۷، ۶۳۸، ۶۳۹، ۶۴۰، ۶۴۱، ۶۴۲، ۶۴۳، ۶۴۴، ۶۴۵، ۶۴۶، ۶۴۷، ۶۴۸، ۶۴۹، ۶۵۰، ۶۵۱، ۶۵۲، ۶۵۳، ۶۵۴، ۶۵۵، ۶۵۶، ۶۵۷، ۶۵۸، ۶۵۹، ۶۶۰، ۶۶۱، ۶۶۲، ۶۶۳، ۶۶۴، ۶۶۵، ۶۶۶، ۶۶۷، ۶۶۸، ۶۶۹، ۶۷۰، ۶۷۱، ۶۷۲، ۶۷۳، ۶۷۴، ۶۷۵، ۶۷۶، ۶۷۷، ۶۷۸، ۶۷۹، ۶۸۰، ۶۸۱، ۶۸۲، ۶۸۳، ۶۸۴، ۶۸۵، ۶۸۶، ۶۸۷، ۶۸۸، ۶۸۹، ۶۹۰، ۶۹۱، ۶۹۲، ۶۹۳، ۶۹۴، ۶۹۵، ۶۹۶، ۶۹۷، ۶۹۸، ۶۹۹، ۷۰۰، ۷۰۱، ۷۰۲، ۷۰۳، ۷۰۴، ۷۰۵، ۷۰۶، ۷۰۷، ۷۰۸، ۷۰۹، ۷۱۰، ۷۱۱، ۷۱۲، ۷۱۳، ۷۱۴، ۷۱۵، ۷۱۶، ۷۱۷، ۷۱۸، ۷۱۹، ۷۲۰، ۷۲۱، ۷۲۲، ۷۲۳، ۷۲۴، ۷۲۵، ۷۲۶، ۷۲۷، ۷۲۸، ۷۲۹، ۷۳۰، ۷۳۱، ۷۳۲، ۷۳۳، ۷۳۴، ۷۳۵، ۷۳۶، ۷۳۷، ۷۳۸، ۷۳۹، ۷۴۰، ۷۴۱، ۷۴۲، ۷۴۳، ۷۴۴، ۷۴۵، ۷۴۶، ۷۴۷، ۷۴۸، ۷۴۹، ۷۵۰، ۷۵۱، ۷۵۲، ۷۵۳، ۷۵۴، ۷۵۵، ۷۵۶، ۷۵۷، ۷۵۸، ۷۵۹، ۷۶۰، ۷۶۱، ۷۶۲، ۷۶۳، ۷۶۴، ۷۶۵، ۷۶۶، ۷۶۷، ۷۶۸، ۷۶۹، ۷۷۰، ۷۷۱، ۷۷۲، ۷۷۳، ۷۷۴، ۷۷۵، ۷۷۶، ۷۷۷، ۷۷۸، ۷۷۹، ۷۸۰، ۷۸۱، ۷۸۲، ۷۸۳، ۷۸۴، ۷۸۵، ۷۸۶، ۷۸۷، ۷۸۸، ۷۸۹، ۷۹۰، ۷۹۱، ۷۹۲، ۷۹۳، ۷۹۴، ۷۹۵، ۷۹۶، ۷۹۷، ۷۹۸، ۷۹۹، ۸۰۰، ۸۰۱، ۸۰۲، ۸۰۳، ۸۰۴، ۸۰۵، ۸۰۶، ۸۰۷، ۸۰۸، ۸۰۹، ۸۱۰، ۸۱۱، ۸۱۲، ۸۱۳، ۸۱۴، ۸۱۵، ۸۱۶، ۸۱۷، ۸۱۸، ۸۱۹، ۸۲۰، ۸۲۱، ۸۲۲، ۸۲۳، ۸۲۴، ۸۲۵، ۸۲۶، ۸۲۷، ۸۲۸، ۸۲۹، ۸۳۰، ۸۳۱، ۸۳۲، ۸۳۳، ۸۳۴، ۸۳۵، ۸۳۶، ۸۳۷، ۸۳۸، ۸۳۹، ۸۴۰، ۸۴۱، ۸۴۲، ۸۴۳، ۸۴۴، ۸۴۵، ۸۴۶، ۸۴۷، ۸۴۸، ۸۴۹، ۸۵۰، ۸۵۱، ۸۵۲، ۸۵۳، ۸۵۴، ۸۵۵، ۸۵۶، ۸۵۷، ۸۵۸، ۸۵۹، ۸۶۰، ۸۶۱، ۸۶۲، ۸۶۳، ۸۶۴، ۸۶۵، ۸۶۶، ۸۶۷، ۸۶۸، ۸۶۹، ۸۷۰، ۸۷۱، ۸۷۲، ۸۷۳، ۸۷۴، ۸۷۵، ۸۷۶، ۸۷۷، ۸۷۸، ۸۷۹، ۸۸۰، ۸۸۱، ۸۸۲، ۸۸۳، ۸۸۴، ۸۸۵، ۸۸۶، ۸۸۷، ۸۸۸، ۸۸۹، ۸۹۰، ۸۹۱، ۸۹۲، ۸۹۳، ۸۹۴، ۸۹۵، ۸۹۶، ۸۹۷، ۸۹۸، ۸۹۹، ۹۰۰، ۹۰۱، ۹۰۲، ۹۰۳، ۹۰۴، ۹۰۵، ۹۰۶، ۹۰۷، ۹۰۸، ۹۰۹، ۹۱۰، ۹۱۱، ۹۱۲، ۹۱۳، ۹۱۴، ۹۱۵، ۹۱۶، ۹۱۷، ۹۱۸، ۹۱۹، ۹۲۰، ۹۲۱، ۹۲۲، ۹۲۳، ۹۲۴، ۹۲۵، ۹۲۶، ۹۲۷، ۹۲۸، ۹۲۹، ۹۳۰، ۹۳۱، ۹۳۲، ۹۳۳، ۹۳۴، ۹۳۵، ۹۳۶، ۹۳۷، ۹۳۸، ۹۳۹، ۹۴۰، ۹۴۱، ۹۴۲، ۹۴۳، ۹۴۴، ۹۴۵، ۹۴۶، ۹۴۷، ۹۴۸، ۹۴۹، ۹۵۰، ۹۵۱، ۹۵۲، ۹۵۳، ۹۵۴، ۹۵۵، ۹۵۶، ۹۵۷، ۹۵۸، ۹۵۹، ۹۶۰، ۹۶۱، ۹۶۲، ۹۶۳، ۹۶۴، ۹۶۵، ۹۶۶، ۹۶۷، ۹۶۸، ۹۶۹، ۹۷۰، ۹۷۱، ۹۷۲، ۹۷۳، ۹۷۴، ۹۷۵، ۹۷۶، ۹۷۷، ۹۷۸، ۹۷۹، ۹۸۰، ۹۸۱، ۹۸۲، ۹۸۳، ۹۸۴، ۹۸۵، ۹۸۶، ۹۸۷، ۹۸۸، ۹۸۹، ۹۹۰، ۹۹۱، ۹۹۲، ۹۹۳، ۹۹۴، ۹۹۵، ۹۹۶، ۹۹۷، ۹۹۸، ۹۹۹، ۱۰۰۰، ۱۰۰۱، ۱۰۰۲، ۱۰۰۳، ۱۰۰۴، ۱۰۰۵، ۱۰۰۶، ۱۰۰۷، ۱۰۰۸، ۱۰۰۹، ۱۰۱۰، ۱۰۱۱، ۱۰۱۲، ۱۰۱۳، ۱۰۱۴، ۱۰۱۵، ۱۰۱۶، ۱۰۱۷، ۱۰۱۸، ۱۰۱۹، ۱۰۲۰، ۱۰۲۱، ۱۰۲۲، ۱۰۲۳، ۱۰۲۴، ۱۰۲۵، ۱۰۲۶، ۱۰۲۷، ۱۰۲۸، ۱۰۲۹، ۱۰۳۰، ۱۰۳۱، ۱۰۳۲، ۱۰۳۳، ۱۰۳۴، ۱۰۳۵، ۱۰۳۶، ۱۰۳۷، ۱۰۳۸، ۱۰۳۹، ۱۰۴۰، ۱۰۴۱، ۱۰۴۲، ۱۰۴۳، ۱۰۴۴، ۱۰۴۵، ۱۰۴۶، ۱۰۴۷، ۱۰۴۸، ۱۰۴۹، ۱۰۵۰، ۱۰۵۱، ۱۰۵۲، ۱۰۵۳، ۱۰۵۴، ۱۰۵۵، ۱۰۵۶، ۱۰۵۷، ۱۰۵۸، ۱۰۵۹، ۱۰۶۰، ۱۰۶۱، ۱۰۶۲، ۱۰۶۳، ۱۰۶۴، ۱۰۶۵، ۱۰۶۶، ۱۰۶۷، ۱۰۶۸، ۱۰۶۹، ۱۰۷۰، ۱۰۷۱، ۱۰۷۲، ۱۰۷۳، ۱۰۷۴، ۱۰۷۵، ۱۰۷۶، ۱۰۷۷، ۱۰۷۸، ۱۰۷۹، ۱۰۸۰، ۱۰۸۱، ۱۰۸۲، ۱۰۸۳، ۱۰۸۴، ۱۰۸۵، ۱۰۸۶، ۱۰۸۷، ۱۰۸۸، ۱۰۸۹، ۱۰۹۰، ۱۰۹۱، ۱۰۹۲، ۱۰۹۳، ۱۰۹۴، ۱۰۹۵، ۱۰۹۶، ۱۰۹۷، ۱۰۹۸، ۱۰۹۹، ۱۱۰۰، ۱۱۰۱، ۱۱۰۲، ۱۱۰۳، ۱۱۰۴، ۱۱۰۵، ۱۱۰۶، ۱۱۰۷، ۱۱۰۸، ۱۱۰۹، ۱۱۱۰، ۱۱۱۱، ۱۱۱۲، ۱۱۱۳، ۱۱۱۴، ۱۱۱۵، ۱۱۱۶، ۱۱۱۷، ۱۱۱۸، ۱۱۱۹، ۱۱۲۰، ۱۱۲۱، ۱۱۲۲، ۱۱۲۳، ۱۱۲۴، ۱۱۲۵، ۱۱۲۶، ۱۱۲۷، ۱۱۲۸، ۱۱۲۹، ۱۱۳۰، ۱۱۳۱، ۱۱۳۲، ۱۱۳۳، ۱۱۳۴، ۱۱۳۵، ۱۱۳۶، ۱۱۳۷، ۱۱۳۸، ۱۱۳۹، ۱۱۴۰، ۱۱۴۱، ۱۱۴۲، ۱۱۴۳، ۱۱۴۴، ۱۱۴۵، ۱۱۴۶، ۱۱۴۷، ۱۱۴۸، ۱۱۴۹، ۱۱۵۰، ۱۱۵۱، ۱۱۵۲، ۱۱۵۳، ۱۱۵۴، ۱۱۵۵، ۱۱۵۶، ۱۱۵۷، ۱۱۵۸، ۱۱۵۹، ۱۱۶۰، ۱۱۶۱، ۱۱۶۲، ۱۱۶۳، ۱۱۶۴، ۱۱۶۵، ۱۱۶۶، ۱۱۶۷، ۱۱۶۸، ۱۱۶۹، ۱۱۷۰، ۱۱۷۱، ۱۱۷۲، ۱۱۷۳، ۱۱۷۴، ۱۱۷۵، ۱۱۷۶، ۱۱۷۷، ۱۱۷۸، ۱۱۷۹، ۱۱۸۰، ۱۱۸۱، ۱۱۸۲، ۱۱۸۳، ۱۱۸۴، ۱۱۸۵، ۱۱۸۶، ۱۱۸۷، ۱۱۸۸، ۱۱۸۹، ۱۱۹۰، ۱۱۹۱، ۱۱۹۲، ۱۱۹۳، ۱۱۹۴، ۱۱۹۵، ۱۱۹۶، ۱۱۹۷، ۱۱۹۸، ۱۱۹۹، ۱۲۰۰، ۱۲۰۱، ۱۲۰۲، ۱۲۰۳، ۱۲۰۴، ۱۲۰۵، ۱۲۰۶، ۱۲۰۷، ۱۲۰۸، ۱۲۰۹، ۱۲۱۰، ۱۲۱۱، ۱۲۱۲، ۱۲۱۳، ۱۲۱۴، ۱۲۱۵، ۱۲۱۶، ۱۲۱۷، ۱۲۱۸، ۱۲۱۹، ۱۲۲۰، ۱۲۲۱، ۱۲۲۲، ۱۲۲۳، ۱۲۲۴، ۱۲۲۵، ۱۲۲۶، ۱۲۲۷، ۱۲۲۸، ۱۲۲۹، ۱۲۳۰، ۱۲۳۱، ۱۲۳۲، ۱۲۳۳، ۱۲۳۴، ۱۲۳۵، ۱۲۳۶، ۱۲۳۷، ۱۲۳۸، ۱۲۳۹، ۱۲۴۰، ۱۲۴۱، ۱۲۴۲، ۱۲۴۳، ۱۲۴۴، ۱۲۴۵، ۱۲۴۶، ۱۲۴۷، ۱۲۴۸، ۱۲۴۹، ۱۲۵۰، ۱۲۵۱، ۱۲۵۲، ۱۲۵۳، ۱۲۵۴، ۱۲۵۵، ۱۲۵۶، ۱۲۵۷، ۱۲۵۸، ۱۲۵۹، ۱۲۶۰، ۱۲۶۱، ۱۲۶۲، ۱۲۶۳، ۱۲۶۴، ۱۲۶۵، ۱۲۶۶، ۱۲۶۷، ۱۲۶۸، ۱۲۶۹، ۱۲۷۰، ۱۲۷۱، ۱۲۷۲، ۱۲۷۳، ۱۲۷۴، ۱۲۷۵، ۱۲۷۶، ۱۲۷۷، ۱۲۷۸، ۱۲۷۹، ۱۲۸۰، ۱۲۸۱، ۱۲۸۲، ۱۲۸۳، ۱۲۸۴، ۱۲۸۵، ۱۲۸۶، ۱۲۸۷، ۱۲۸۸، ۱۲۸۹، ۱۲۹۰، ۱۲۹۱، ۱۲۹۲، ۱۲۹۳، ۱۲۹۴، ۱۲۹۵، ۱۲۹۶، ۱۲۹۷، ۱۲۹۸، ۱۲۹۹، ۱۳۰۰، ۱۳۰۱، ۱۳۰۲، ۱۳۰۳، ۱۳۰۴، ۱۳۰۵، ۱۳۰۶، ۱۳۰۷، ۱۳۰۸، ۱۳۰۹، ۱۳۱۰، ۱۳۱۱، ۱۳۱۲، ۱۳۱۳، ۱۳۱۴، ۱۳۱۵، ۱۳۱۶، ۱۳۱۷، ۱۳۱۸، ۱۳۱۹، ۱۳۲۰، ۱۳۲۱، ۱۳۲۲، ۱۳۲۳، ۱۳۲۴، ۱۳۲۵، ۱۳۲۶، ۱۳۲۷، ۱۳۲۸، ۱۳۲۹، ۱۳۳۰، ۱۳۳۱، ۱۳۳۲، ۱۳۳۳، ۱۳۳۴، ۱۳۳۵، ۱۳۳۶، ۱۳۳۷، ۱۳۳۸، ۱۳۳۹، ۱۳۴۰، ۱۳۴۱، ۱۳۴۲، ۱۳۴۳، ۱۳۴۴، ۱۳۴۵، ۱۳۴۶، ۱۳۴۷، ۱۳۴۸، ۱۳۴۹، ۱۳۵۰، ۱۳۵۱، ۱۳۵۲، ۱۳۵۳، ۱۳۵۴، ۱۳۵۵، ۱۳۵۶، ۱۳۵۷، ۱۳۵۸، ۱۳۵۹، ۱۳۶۰، ۱۳۶۱، ۱۳۶۲، ۱۳۶۳، ۱۳۶۴، ۱۳۶۵، ۱۳۶۶، ۱۳۶۷، ۱۳۶۸، ۱۳۶۹، ۱۳۷۰، ۱۳۷۱، ۱۳۷۲، ۱۳۷۳، ۱۳۷۴، ۱۳۷۵، ۱۳۷۶، ۱۳۷۷، ۱۳۷۸، ۱۳۷۹، ۱۳۸۰، ۱۳۸۱، ۱۳۸۲، ۱۳۸۳، ۱۳۸۴، ۱۳۸۵، ۱۳۸۶، ۱۳۸۷، ۱۳۸۸، ۱۳۸۹، ۱۳۹۰، ۱۳۹۱،

۱۴) خامه مربوط

در دهه ۱۹۸۰، FASB به دلیل مسائل چالش برانگیز درباره این که گزارشگری مالی باید بر اساس ارزش های تاریخی باشد یا ارزش های بازار، تضعیف شده بود و پروژه چارچوب نظری تا سرحدّ توقفی سنگین پیش رفت.

در این زمان سه عضو FASB به دفاع از وضع موجود پرداختند، سه عضو هوادار ارزش های بازار، خواستار ایجاد تغییرات بودند و ریاست هیئت امید داشت، بیانیه ای به اتفاق آرا صادر کنند. نبود هدفی روشن، پروژه را به طور کامل متوقف کرده بود. گرچه برخی از ارزش های بازار معرفی و مطرح شده بودند، ولی به طور کامل به اجرا در نیامده بودند. حاصل کار، بیانیه مفهومی شماره ۵ بود که در اصل، بدون تعیین برتری مفهومی، انواع اندازه گیری های به کار رفته در GAAP (اصول پذیرفته شده حسابداری) را فهرست می نمود.

تعداد زیادی از اجزای کلیدی GAAP حاصل مصالحه هایی در دهه های ۱۹۳۰، ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ هستند که اکنون مجالی برای پرداختن به آن نیست.

ماهیت های تدوین استاندارد را به فرمول بندی مجدد مسئله و سپس حل دوباره آن به طور عملی ترغیب می کنیم. در بیانیه شماره ۱ مفاهیم بنیادی (SFAC1) و در متن اهداف، دیدگاه پیشنهادی اولیه، خاصه مربوط دارایی ها و بدهی ها (اگرچه به تلویح) تشریح شده است. چنانچه قرار است استفاده کنندگان، اطلاعات سودمندی دریافت کنند که به آنان در ارزیابی مبلغ، زمان و میزان نبود اطمینان جریان های نقدی آینده واحد تجاری کمک کند، خاصه مورد نظر دارایی ها و بدهی ها باید توان تاثیر بر مبلغ، زمان و احتمال جریان های نقدی آینده واحد تجاری را داشته باشد. این خاصه که ما آن را AAATUC^{۲۶} (توانایی اثرگذاری بر مبلغ، زمان و نبود اطمینان از جریان های نقد آینده واحد تجاری) می نامیم، نه بهای تاریخی است نه ارزش بازار بلکه بیشتر مفهومی انتزاعی^{۲۷} است. البته این خاصه آنقدر هم نظری نیست که نتوان آن را درک یا عملی نمود.

۱۵) بازنگری قابلیت اتکا

هر چند تفکر پشتوانه بیانیه شماره ۲ مفاهیم بنیادی با عنوان ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری «به طور عمده در سطح تعریف و شرح ویژگی های اطلاعات سودمند، از جمله قابلیت اتکا متمرکز است، با این حال، ۳ ایراد بر آن وارد است:

نخست این که، دیدگاه پیشنهادی مربوط بودن را بالاتر از قابلیت اتکا اولویت بندی می کند، در حالی که چارچوب نظری اولیه اینگونه اولویت بندی نکرده است. قابلیت اتکا یک ویژگی کیفی اساسی است، اما قرار دادن آن در جایگاه دوم مشخص می کند که گزارش اطلاعات قابل اتکا اما غیرمربوط سودمند نیست. قابلیت اتکا را می توان بهبود بخشید اما نمی توان کاری کرد که اطلاعات غیرمربوط (هر قدر هم که قابل اتکا باشند) سودمندی داشته باشند.

دوم، اغلب به نظر می رسد FASB و مولفه های آن چنان رفتار می کنند که گویی قابلیت رسیدگی برای قابل اتکا ساختن اطلاعات کافی است. ماهیت قابلیت رسیدگی چیزی جز **بازبینی مجدد**^{۲۸} مبلغ ثبت شده برای حصول اطمینان از ثبت یا محاسبه صحیح آن نیست. حسابرسان اغلب بهای تمام شده هر دارایی را با مقایسه آن مبلغ با صورتحساب خرید یا چک های پرداختی به عنوان مستندات پرداخت وجه تایید می کنند. هم چنین حسابرسان مبالغی را که مدیریت مدعی است باید ارزش بازار دارایی ها و بدهی ها باشند (از جمله اوراق بهادار قابل داد و ستد، دارایی های مولد کاهش ارزش یافته و دارایی ها و بدهی های شرکت های تحصیل شده) را تایید می کنند.

اگر چه قابلیت رسیدگی برای قابل اتکا بودن لازم است، اما کافی نیست. بر اساس بیانیه شماره ۲ مفاهیم بنیادی (و البته عرف)، اطلاعات قابل اتکا باید به اندازه کافی ارائه صادقانه ای از میزان واقعی خاصه مربوط را ارائه دهد (واژه دیگری که می توان به کار برد، **تناسب**^{۲۹} است). اگر بدانیم شخصی ده سال پیش ۴۶۸،۵۵۰، ۱۰ دلار بابت بهای

زمین پرداخت کرده است، این مبلغ به اندازه ارزش جاری (۲۵ میلیون دلاری) آن نمی تواند توان کنونی زمین برای ایجاد جریان نقدی را به صورت منصفانه نشان دهد.

قابلیت اتکا مستلزم بی طرفی نیز هست که به معنای نبود سوگیری است. چه شگفت انگیز! پیروی صرف از بی طرفی به رویه های محافظه کارانه ختم می شود و هنگامی که ارزش جاری دارایی ها کمتر از بهای تمام شده آن باشد، کاهش ارزش شناسایی می شود اما افزایش ارزش به بیش از بهای تمام شده شناسایی نمی شود! در واقع محافظه کاری سنتی بی طرفی را زیر سؤال برده و صورت های مالی را غیر قابل اتکا می سازد. به منظور ارائه پیام مطلوب گزارشگری تنها بخشی از واقعیت فضیلتی به حساب نمی آید.

سوم اینکه، چارچوب نظری به اشتباه تصریح می کند که باید بین مربوط بودن و قابلیت اتکا مصالحه برقرار نمود. این گفته چندان درست نیست چراکه از دست دادن حتی ذره ای از ویژگی مربوط بودن، بی گمان به ارائه اطلاعات بی فایده منجر می شود. نمی گوئیم مصالحه ای وجود ندارد، بلکه به جای از دست دادن مربوط بودن برای دستیابی به قابلیت اتکا، باید بین قابلیت رسیدگی و ارائه منصفانه مصالحه صورت گیرد. هر چند هیچ کدام به طور کامل قربانی دیگری نمی شود لیکن در این مصالحه، منصفانه بودن چیره است. مبالغی که مربوط ترند نسبت به اندازه های قابل تایید اما غیر مربوط، از قابلیت اتکای بیشتری برخوردارند (به مصالحه بین ارائه منصفانه و قابلیت رسیدگی نگاه کنید).

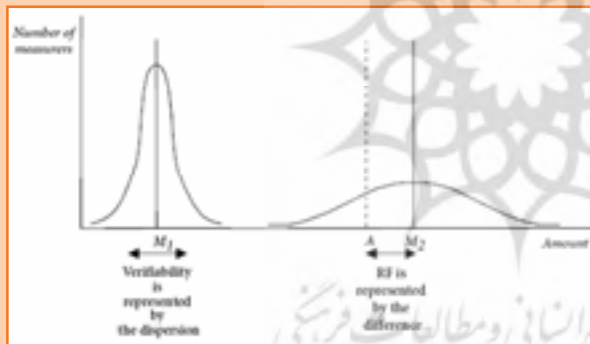
این تحلیل ما را به این نتیجه می رساند که اثرگذاری بر مبلغ، زمان و نبود اطمینان از جریان های نقد آینده به طور قابل اتکاتر، از طریق ارزش های جاری بازار توصیف می شود. ارقام تاریخی و مشتقات آنها مانند ارزش دفتری قابل اتکا نیستند زیرا بیان منصفانه ای از توان دارایی یا بدهی برای اثرگذاری بر جریان های نقدی آینده واحد تجاری در تاریخ صورت های مالی ارائه نمی دهند.

به دلایلی که هیئت های تدوین استاندارد به خوبی از آن آگاهند، سند دیدگاه پیشنهادی توصیه می کند در چارچوب مفهومی

FASB، "ارائه منصفانه" به جایگاه قابلیت اتکا منتقل شود. این عمل زیبایی در پی نخواهد داشت، جز این که هیئت های تدوین در به کارگیری واژه ای جدید برای توصیف ضرورت تناسب مقادیر گزارش شده با مقادیر واقعی موفق نشوند. چنانچه این خلاء پر نشود فائق آمدن بر برداشت نادرستی که همواره قابلیت رسیدگی را برای دستیابی به قابلیت اتکا کافی می داند، برای چارچوب نظری جدید، دشوارتر خواهد شد.

مصالحه ارائه منصفانه و قابلیت رسیدگی

به زبان چارچوب نظری اولیه، ارائه منصفانه (RF) زمانی وجود دارد که بتوان اطمینان یافت اندازه گیری به قدر کافی به مبلغ واقعی خاصه اندازه گیری شده نزدیک است و قابلیت رسیدگی زمانی وجود دارد که اندازه گیری های مختلف بر دقت اندازه گیری ها صحه گذارند. از نظر آماری، ارائه منصفانه زمانی پدید می آید که بین اندازه مشاهده شده



و مبلغ واقعی خاصه مربوط اختلاف اندکی وجود داشته باشد. قابلیت رسیدگی نیز زمانی پدید می آید که مشاهدات اندازه گیری شده پراکندگی بسیار کمی داشته باشند.

نمودار فوق بیانگر اندازه های متعدد برای ارزیابی مقدار دو خاصه (به طور مثال بهای تمام شده اولیه و ارزش بازار دارایی) است. منحنی باریک سمت چپ از قابلیت رسیدگی بالاتری برخوردار است زیرا نزدیکی نتایج اندازه ها به یکدیگر پراکندگی اندکی حول میانگین (M_1) ایجاد می کند. منحنی سمت راست از قابلیت رسیدگی کمتری برخوردار است. زیرا نتایج اندازه ها، پراکندگی بیشتری دارند. اگر

که ناشی از تحویل یا تولید کالا یا ارائه خدمات یا فعالیت‌های تشکیل دهنده عملیات اصلی یا مرکزی واحد تجاری است.»

آیا این تعریف از انتقادهایی که به ناگاه پس از اولین پیشنهاد FASB، مبنی بر گزارش حق اختیاراتی به کارکنان به عنوان هزینه، علیه او به راه افتاد جلوگیری می‌کند؟ به احتمال قوی خیر، اما این تعریف پیشنهادی به هیئت، قدرت بیشتری برای پایداری در برابر مخالفانی که از قلم افتادن تعریف حقوق مالکان را پشتوانه مباحث خود مبنی بر به هزینه منظور نمودن حق اختیار می‌ساختند، خواهد داد.

۷) تعریف مجدد بدهی‌ها

یکی دیگر از کاستی‌های چارچوب نظری، تعریف بدهی‌هاست که محبوبیت رو به رشد استفاده از ابزارهای مالی مالکانه^{۳۴} برای ایجاد بدهی را پیش بینی نکرده است.

این تعریف را می‌توان به منظور دربرگرفتن تمام اختیاراتی خرید^{۳۵} بازنگری نمود زیرا این اوراق شرکت را به فروش سهام به کسر متعهد می‌کند. تعریف بدهی باید شامل تمام حالت‌های دیگری که به گونه‌ای مشابه شرکت را به انتقال تعداد ثابت یا متغیر سهام خود به مبلغ از پیش تعیین شده یا شرایط از پیش تعیین شده متعهد می‌نماید، باشد.

گزارش این ابزارها به عنوان حقوق صاحبان سهام این واقعیت بسیار مهم را نادیده انگاشته است که چنین اوراقی هنوز به دارندگان آن حقوق اولیه مالکیت^{۳۶} برای تقسیم سود و حق رای را نمی‌دهد. در مورد اختیار خرید، تا زمانی که حقوق مالکیت به دارندگان آتی اعطا نشود (یعنی تا زمانی که حق اختیار اعمال نشده باشد)، گزارش این اقلام به عنوان بدهی بسیار سودمند خواهد بود.

به نظر ما تا زمانی که این ابزارها به گونه‌ای گزارش می‌شوند که گویی حقوق مالکانه ایجاد می‌کنند یا، در بدترین حالت، به طور کامل در صورت‌های مالی نادیده گرفته می‌شوند بر اطلاعات سودمند سرپوش گذاشته می‌شود. بر اساس تعریف کنونی اصول پذیرفته شده حسابداری در مورد قرار گرفتن

مقدار واقعی خاصه مربوط، A باشد منحنی سمت راست ارائه منصفانه تری است، چون میانگین آن (M_p) به مبلغ هدف (A) نزدیک تر است. به بیان دیگر M_p تناسب بیشتری با مبلغ واقعی (A) دارد.

در مقابل، M_1 منصفانه نیست. زیرا M_1 برای متناسب بودن، از A فاصله زیادی دارد. مصالحه بین مبالغ سمت چپ و راست آن است که میانگین قابل رسیدگی تر (M_p) به اندازه کافی به مبلغ واقعی نزدیک نیست تا منصفانه به حساب آید، حال آنکه، میانگین منصفانه تر (M_p) از قابلیت رسیدگی کمتری برخوردار است. در هر وضعیت مفروض، تحلیل‌ها به واقعیت‌ها بستگی دارد. با این وجود، گزارش اندازه بسیار قابل اتکایی که استفاده کنندگان صورت‌های مالی نیاز به دانستن آن ندارند، سودی در بر ندارد. اغلب گفته می‌شود که «بهتر است تقریباً درست باشد تا این که به طور قطع نادرست». ما هم عقیده ایم و باور داریم که چارچوب نظری با شفاف‌سازی کامل این نکات استوار خواهد گشت.

۸) تعریف مجدد هزینه‌ها

از آنجا که تعریف هزینه‌ها در چارچوب نظری به شکل آشکاری در برگیرنده پرداخت‌های مبتنی بر حقوق مالکانه^{۳۷} نبود، چالش FASB درباره به هزینه منظور کردن اختیار خرید سهام کارکنان^{۳۸} تا اندازه‌ای به طول انجامید. بر اساس تعریف کنونی، هزینه کاهشی در دارایی‌ها و یا افزایشی در بدهی‌هاست و FASB پیش‌بینی وضعیت‌هایی که به موجب آن شرکت‌ها ممکن است بهای کالا یا خدمات را از طریق صدور ابزارهای مالکانه^{۳۹} پرداخت نمایند نکرده است. تعریف هزینه را می‌توان به آسانی اصلاح کرد تا پرداخت‌های مبتنی بر سهم را در برگیرد. بدین ترتیب تعریف هزینه در بیانیه شماره ۲ مفاهیم بنیادی با حذف یک کلمه و افزودن چند کلمه به صورت زیر در خواهد آمد:

«هزینه، جریان خروجی یا دیگر مصارف دارایی‌ها یا متحمل شدن بدهی‌ها یا صدور ابزارهای مالی مالکانه (یا ترکیبی از آنها) است

این ابزارها در حقوق صاحبان سهام یا خارج از ترازنامه تردید وجود دارد. اما با اعمال تغییرات مذکور می توان صرف نظر از تغییرات^{۳۷}، آنها را به عنوان بدهی کامل و به ارزش بازار نمایش داد. تعریف پیشنهادی به شرح زیر است (اصلاحات پیشنهادی با حروف برجسته نوشته شده است): « بدهی، عبارت است از تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی توسط واحد تجاری ناشی از رویدادهای گذشته مبنی بر انتقال دارایی ها، انتشار ابزارهای مالی مالکانه یا ارائه خدمات به اشخاص دیگر در آینده».

تعریف فوق موجب می شود تمامی تعهدات مربوط به تحویل سهام عادی یا ابزار مشتقه در زمره بدهی ها قرار گیرد. اگر چه ممکن است ارزش آنها با اطمینان کامل شناسایی نشود، اما شرکت به دلیل وقوع رویدادی در گذشته به مصرف منابع اقتصادی در آینده متعهد شده است.

۸) گسترش به موقع بودن

تعریف چارچوب نظری از مربوط بودن، به موقع بودن یا به عبارت دیگر سرعت ارائه اطلاعات به استفاده کنندگان از صورت های مالی را در بر می گیرد. دیدگاه پیشنهادی، به موقع بودن را این گونه تعریف می کند: "فراهم نمودن اطلاعات برای تصمیم گیرندگان، پیش از آنکه توان تاثیرگذاری اطلاعات بر تصمیمات از بین برود."

بدون شک گزارشگری مستمر، به موقع بودن اطلاعات را در پی دارد اما این اشاره کامل نیست زیرا به طور صریح، به موقع بودن محتوای اطلاعاتی را در نظر نمی گیرد.

به نظر شما آیا گزارش اطلاعات تاریخ گذشته فایده ای در پی دارد؟ اگر روزنامه ای اول صبح هر روز برسد و حاوی قیمت سال گذشته سهام شرکت های پذیرفته شده در بورس باشد، باز هم مفید واقع می شود؟ اگر چه روزنامه مورد نظر، اطلاعات صحیح و قابل تایید فراهم می کند، اما این اطلاعات توان تاثیرگذاری بر تصمیم های عقلانی را ندارد.

ما در به موقع بودن گزارش های مالی حاوی اطلاعات تاریخ

گذشته تردید داریم. اگر محتوای صورت های مالی سودمند باید به استفاده کنندگان در ارزیابی مبلغ، زمان و میزان نبود اطمینان از جریان های نقدی آتی یاری رساند، در نتیجه اطلاعات صورت های مالی تنها در صورتی مربوط و سودمند است که **بینشی به هنگام**^{۳۸} فراهم آورد. در گزارش اطلاعات جریان های نقدی خروجی گذشته، به موقع بودن معنا ندارد.

۹) مخارج و منافع

FASB و IASB با بیان تصویری رنگ باخته مبنی بر این که تنها تهیه کنندگان صورت های مالی متحمل مخارج گزارشگری می شوند و تنها استفاده کنندگان ثمره آن را برداشت می کنند، خاطرهمه را آسوده کردند. این لطیفه! واقعیت ندارد و هرگز واقعیت نداشته است.

نه فقط تهیه کنندگان، بلکه مالکان واحد تجاری که از جمله استفاده کنندگان اصلی محسوب می شوند نیز، متحمل مخارج گزارشگری می شوند. علاوه بر این، مدیران از اطلاعات عمومی که بازارهای سرمایه را به قیمت گذاری کارا تر اوراق بهادار (برای نشان دادن ریسک واقعی) قادر می سازد، بسیار منتفع می شوند.

برای باور این که بازار با پیشنهاد قیمت بالاتر و پذیرش بازده هایی که در مقایسه با ریسک شان بسیار پایین هستند، به اطلاعات عمومی جزئی و کم ارزش واکنش نشان دهد، هیچ گونه پایه و اساس منطقی وجود ندارد. تنها واکنش قابل پیش بینی نسبت به گزارش های مالی ناقص و غیر قابل اتکا، قیمت پایین تر اوراق بهادار و هزینه سرمایه بالاتر است.

مباحث هیئت های تدوین باید به صراحت به این نکته اشاره کند که گرایش مدیریت به کاهش مخارج تهیه اطلاعات از کیفیت اطلاعات می کاهد و از این رو موجب افزایش مخارج گرداوری و پردازش اطلاعات می شود. در عمل، شیوه به ظاهر مقرون به صرفه گزارشگری در کمترین حد ممکن، از گزارش صرف آنچه که مدیریت می داند یا باید بداند، بسیار گران تر است.

اگر استفاده کنندگان بخواهند ارزش بازار را دریایی -



ها را بدانند و مدیریت این ارزش‌ها را افشا نکرده باشد، آنگاه همه استفاده‌کنندگان باید در شرایط نبود اطمینان تصمیم‌گیری کنند یا فرایند پرهزینه تخمین خود را در پیش گیرند. قابلیت اتکای **داده‌های خود ساخته استفاده‌کنندگان**^{۳۹} زیر سؤال است و توان آنها در کاهش ابهام محدود است و این موضوع باعث افزایش هزینه کل می‌گردد. اگر چنین باشد، استفاده‌کنندگان خواستار بازدهی بالاتری می‌شوند که این امر به نوبه خود هزینه سرمایه شرکت گزارشگر را افزایش می‌دهد.

تصمیم به کاهش هزینه‌های حسابداری به هر نحو ممکن منجر به افزایش هزینه کل می‌گردد. همان‌طور که در این نوشتار آمد، بالاترین هدف گزارشگری مالی افزایش بهره‌وری اقتصادی است و آشکار است که با اجباری نمودن افشای اطلاعات اضافی سودمند می‌توان به منافع فراگیر دست یافت. در واقع اطمینان داریم که مدیران و مالکان با افشای اختیاری اطلاعات سودمندی که افشای آنها الزامی نیست می‌توانند به منافع بیشتری دست یابند.

مطرح کردن این نکات جنجال برانگیز است با این حال، هیئت‌های تدوین استانداردها را تشویق می‌کنیم که گفتمان خود را توسعه دهند تا تمام مخارج و منافع را دربرگیرد نه اینکه فقط به پنداری ساده‌انگارانه بپردازد. همان پنداری که می‌گوید مدیریت تمامی مخارج را متحمل می‌شود و منفعی کسب نمی‌کند در حالی که استفاده‌کنندگان تمامی منافع را بدون تحمل مخارج تحصیل می‌کنند. در واقع هر دو طرف متحمل مخارجی می‌گردند و در قبال آن منفعی به دست می‌آورند و هنگامی که این ارتباط روشن شد، به‌طور یقین پیشرفتی سازنده در پیش خواهد داشت.

خوشبختانه سند دیدگاه پیشنهادی بیان می‌دارد که منافع اطلاعات گزارشگری مالی شامل سرمایه‌گذاری و اعتباردهی بهتر و تصمیم‌های تخصیص منابع مشابه است که به نوبه خود موجب عملکرد کارا تر بازار سرمایه و هزینه‌های پایین تر سرمایه در کل اقتصادی می‌گردد. موارد یاد شده برای شرکت‌های تک مالکی نیز مصداق دارد.

۱۱) نقش معاملات

حسابداری مالی برای معاملات واحد تجاری به عنوان منبع

قابل اتکای اطلاعات مربوط دارایی‌ها و بدهی‌ها، ارزش بسیاری قائل شده است. ما گمان می‌کنیم که این عقیده ریشه در ارتباط تنگاتنگ میان گزارشگری مالی و کنترل داخلی دارد به‌ویژه این که سیستم حسابداری خط مقدم دفاعی در برابر معاملات نادرست است. معاملات شرکت ممکن است منبع ضعفی برای اطلاعات سودمند باشد. در انبوه معاملات انجام شده توسط دیگر واحدهای تجاری اطلاعات بسیار بیشتری وجود دارد.

آیا نگاه دائمی به درون شرکت و به رویدادهای گذشته‌ای که دیگر نشان‌دهنده شرایط کنونی نیست، می‌تواند عاقلانه باشد؟ به‌عنوان مثال، سرمایه‌گذارانی که در دهه ۱۹۷۰ سهام **وال مارت** را خریده اند یا در اواخر سال ۲۰۰۰ سهام انرون را خریداری کرده‌اند آیا می‌توانستند جریان‌های نقدی کنونی از این سرمایه‌گذاری‌ها را تنها به کمک بهای تمام شده اولیه آن پیش‌بینی کنند؟ در حالی که معاملات اولیه این شرکت‌ها شواهد ناقصی از جریان بالقوه نقدی احتمالی در زمان خرید بود. در معاملات اخیر که واحدهای تجاری دیگر در آن نقش داشته‌اند، محتوای اطلاعاتی بسیار بیشتری وجود دارد. این موضوع برای تمام دارایی‌ها و بدهی‌های دیگر نیز مصداق دارد.

فرض کنید هدف پی بردن به توزیع گوی‌های سفید و قرمز درون ظرفی غیر شفاف از طریق نمونه‌گیری باشد. به نظر شما نمونه‌ای که تنها از یک گوی تشکیل شده چقدر سودمند است؟ و آگاهی از ترکیب کنونی گوی‌ها بر اساس نمونه‌گیری گذشته از یک گوی از ظرفی که هفته‌ها، ماه‌ها یا سال‌ها قبل وجود داشته چقدر بی‌فایده است؟ ما برای رفتار به شکلی که انگار اطلاعات سودمند از طریق گزارش مستمر نتایج معاملات تاریخی هر واحد تجاری تهیه می‌شود توجیه عقلانی نیافتیم.

به هیئت‌های تدوین توصیه می‌کنیم پیوند محدود کننده میان صورت‌های مالی و تجربه‌های منحصر به فرد شرکت را بگسلند. این تجارب منحصر به فرد حتی در زمان رخداد نیز ممکن است نمایانگر واقعیت‌های اقتصادی نباشند.

چه کسی می‌تواند بگوید بهای اولیه خرید یک دارایی واقعاً نمایانگر ارزش بازار دارایی در آن تاریخ است؟ خرید

به طرف بهره‌وری و کارایی بیشتر نشان دهد، بیزاریم اگر به خاطر ترس از مختل شدن وضعیت موجود، فرصت از دست رود، نمایشی غم‌انگیز از قسمت‌های حماسی خواهیم داشت.

▪ دانشجوی کارشناسی ارشد رشته حسابداری

پانزده نکته

1. FASB (Financial Accounting Standard Board)
2. IASB (International Accounting Standard Board)
3. external encouragement
4. principles-based
5. detailed rules
6. Preliminary Views (PV)
7. Conceptual Framework for Financial Reporting: Objective of Financial Reporting and Qualitative characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information
8. Boards
9. sacred ideas
10. three primary constituencies
11. enhanced market efficiency
12. self-serving view
13. one-step-at-a-time strategy
14. mélange
15. staff
16. sub objective
17. idea's prominence
18. real things
19. authentic capacity
20. options
21. off-balance-sheet debits
22. a matching-like shelter
23. earnings volatility
24. dodge
25. superior usefulness of statements
26. Ability to Affect the Amount, Timing, and Uncertainty of the entity's future Cash flows
27. abstract
28. double-checking
29. congruence
30. representational faithfulness
31. equity-based payments
32. employee stock options
33. equity instruments
34. equity-based derivative instruments
35. call options
36. fundamental ownership rights
37. volatility
38. timely insight.
39. the users' self-generated data

منابع:

- رودکی، جمال، چرا هیئت استانداردهای حسابداری مالی دارای چارچوب مفهومی است؟، فصلنامه حسابرس، شماره ۲۶، ویژه‌نامه آذر، ۱۳۸۳
- Miller, Paul B.W. & Bahnsen R. Paul, **The Top 10 Reasons to Fix the FASB's Conceptual Framework**, Strategic Finance, July, 2007

دارایی تنها یک رویداد از میان انبوه رویدادهای مشابه است و برای باور اینکه بهای خرید دارایی برابر میانگین توزیع قیمت‌هاست دلیل موجهی وجود ندارد. در عوض، پیگیری واقعی برای نمایش اطلاعات مالی قابل اتکا، موجب لحاظ نمودن واقعیت‌های بسیار سودمندتری می‌گردد که زائیده تعداد فراوانی از معاملات انجام شده توسط دیگران است و حاصل آن باید گزارشگری مالی سودمندتر و قابل اتکا تر باشد.

راه پیش‌رو

مجال بررسی دوباره بنیادهای نظری حسابداری تنها یک بار در هر نسل پدیدار می‌گردد. در چنین گذاری، بسیار اهمیت دارد که نسل ما تمام مسائل اساسی را در نظر داشته باشد. از جمله این مسئله بسیار مهم که: اکنون چه می‌کنیم که می‌توانستیم آن را بهتر انجام دهیم. اگر چنین نکنیم، الگوی ناکارآمد میراث گذشتگان را برگردن نسل آینده افکنده‌ایم.

بازبینی کنونی چارچوب نظری فرصت بی‌نظیری است که نباید با کم‌کاری، کوتاهی و سرهم‌بندی از دست برود. حال آنکه این بازبینی شامل مسائل بزرگ برای دوری گزیدن از چالش‌های سیاسی است؟ نسل ما نیازمند به چالش کشیدن بنیادی‌ترین مفروضات و، در صورت مشاهده کاستی در این مفروضات، جایگزینی آنهاست.

هدف ارائه دستورالعملی برای پیشرفت و اصلاح است. ما به تشویق FASB و IASB برای ایجاد چارچوب نظری تنها از گویشی جدید برای توجیه وضع موجود بهره می‌گیریم، علاقه‌ای نداریم. اگر پروژه به دنبال چنین هدف پوچی باشد، هر دو هیئت تدوین استاندارد، فرصت بدیع اعضای خود برای اثرگذاری ماندگار به سود جامعه را از دست داده‌اند.

آیا هیچ‌یک از پیشنهاد‌های ما به‌کار گرفته خواهد شد؟ واقعاً امیدواریم چنین شود اگر نه، از اندیشیدن در این خصوص که حرفه حسابداری و مدیریت در سراسر جهان ربع قرن دیگر را بیهوده خواهند پیمود، یعنی پرسه زنی از یک بحران استانداردگذاری سیاسی به بحرانی دیگر بدون مسیری که سمت و سوی پیوسته