

چارچوب مفهومی حسابداری با نگرش اطلاعاتی

فاطمه صراف

عضو هیات علمی دانشگاه

نازنین هاشمی

عضو هیات علمی دانشگاه

مسعود کااوند

کارشناس حسابداری

چکیده

این مقاله مزایای قواعد حسابداری و چارچوب مفهومی حسابداری را با نگرش منبع اطلاعات اقتصادی به نظام حسابداری (از این پس رویکرد اطلاعاتی) بررسی کرده است. شرایط عدم اطمینان، نمایندگان ذی نفعان مختلف، تقاضا برای اطلاعات و منابع چندگانه اطلاعات، مورد توجه خاصی قرار گرفته است. هم چنین در این رویکرد، امکان ورود اطلاعات شخصی نیز مجاز است. در این تجزیه و تحلیل به یکسری ویژگی های اساسی اطلاعات حسابداری دسترسی پیدا خواهیم کرد. اینگونه بیان شده است که ویژگیهای کیفی موجود در چارچوب های مفهومی تقاضای استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری را به طور کامل تأمین نمی کند. برای مثال، چارچوب مفهومی حسابداری که توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری تدوین شده (IASB)، هیچگونه راهنمایی برای برقراری تعادل میان مربوط بودن و قابل اعتماد بودن اطلاعات ندارد. علاوه بر این، ممکن است بیطرفی جزئی از قواعد و ویژگی بهینه نباشد. انحراف آماری ناشی از نظارت بر اطلاعات حسابداری نیز لزوماً نامطلوب نیست. نظارت یکی از ویژگیهای اطلاعات حسابداری است که انگیزه هایی را برای مدیریت به منظور رسیدن به هدف تعیین شده فراهم می آورد. اگر

چه اطلاعات حسابداری در مقایسه با سایر منابع اطلاعاتی دیررس هستند، اما محتوای منابع به هنگام را شدیداً تحت تاثیر قرار داده و آنها را تعدیل و محدود می کند. تاکید می شود، سامانه اطلاعاتی حسابداری در خلاء قرار ندارد و با منابع اطلاعاتی دیگری مرتبط است. از اینرو، اطلاعات حاصل از سامانه نظامند بدون در نظر گرفتن سایر منابع اطلاعاتی، قابل تحلیل نیست. افزون بر این، از آن جایی که گزارش ها و صورتهای مالی و حتی پیش بینی ها توسط یک حسابرس مستقل رسیدگی می شود، دستکاری داده های حسابداری کاری بس دشوار خواهد بود.

نکات کلیدی: قواعد حسابداری، چارچوب مفهومی، ویژگیهای کیفی، نگرش منبع اطلاعات اقتصادی به نظام حسابداری

۱- مقدمه

پاسخ به این سؤال که چگونه چارچوبهای مفهومی سبب بهبود کیفیت مقررات گزارشگری شرکت می شود؟ کار ساده ای نیست. پاسخ به این سوال نیازمند شناسایی هدف چارچوب مفهومی، مفهوم کیفیت گزارشگری و مزایای مقررات گزارشگری شرکت می باشد. به منظور درک مفهوم کیفیت گزارشگری، تجزیه و تحلیل ویژگیهای اساسی اطلاعات حسابداری و محدودیت های آن حائز اهمیت است.

هدف چارچوب مفهومی، فراهم آوردن مجموعه ای از اصول سازگار برای تدوین مقررات و گزارشگری اطلاعات مالی به عنوان بخشی از فرآیند تصمیم گیری سیاسی می باشد. چارچوب مفهومی فعلی (IASB¹ (IASSC-1989) رتبه یکسانی را برای اطلاعات مؤثر در تصمیمات اقتصادی و اطلاعاتی که نشان دهنده ی نتایج نظارت مدیریت است، در نظر می گیرد. از مقایسه چارچوب مفهومی تدوین شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا (FASB) با چارچوب IASB¹ این سوال مطرح می شود که آیا نظارت نقشی

¹International Accounting Standard Board

پیوسته بر روی هدف دارد؟ و یا تنها بر مفید بودن تصمیم گیری متمرکز است؟ در چارچوب مفهومی مشترک پیشنهاد شده (FASB/ IASB, 2008)، هدف اصلی، تصمیم گیری و ارتقاء توانایی مدیریت برای حفظ سرمایه های سرمایه گذاران می باشد. از این رو سیستم حسابداری باید به طور مطلوبی با خصوصیات و محیط سازمان تطبیق داشته باشد. این خصوصیات شامل اقتصاد سازمان، تصمیم گیری در مسائل جاری، اطلاعات شخصی افراد درگیر، اطلاعات عمومی و مشکلات مخاطرات اخلاقی در سازمان است. همان طور که در چارچوب مفهومی^۱ FASB و IASB تأیید شده است، حسابداری باید به عنوان یک سیستم اطلاعاتی در نظر گرفته شود (FASB, 1979; IASB, 1989). علاوه بر این، سیستم حسابداری تراز دقیقی از احتمالات و تقاضای استفاده کنندگان است. چنین تراز بر اساس قواعد تکنیکی حاصل نمی شود زیرا نیازمند متعادل سازی خواسته های گروه های ذینفع بوده و به طور غیر قابل اجتنابی نتیجه فرآیند تصمیم گیری سیاسی است.

ارقام مربوط به سود حسابداری، اطلاعات ویژه مالی سازمان را به بازار گزارش کرده و بنابراین عدم تقارن اطلاعاتی بازار را می کاهش دهد. این مقاله چگونگی استفاده ی همزمان از اطلاعات توسط سرمایه گذاران جهت تصمیم گیری و تحت تاثیر قراردادانگیزه های مدیریت برای عملکرد بهینه با استفاده مؤثر از منابع را در نظری می گیرد. تأثیر بر تصمیم گیری و انگیزه های گزارشگری مقوله های جداگانه ای هستند. زمانی که اطلاعات حسابداری برای ارزیابی کارایی و تصمیم گیری مورد استفاده قرار می گیرد سوالی که مطرح می شود این است که، آیا انگیزه کافی در مدیران جهت ارائه صورتهای مالی ایجاد می شود یا خیر؟ نظارت تا حدی به حل این موضوع کمک خواهد کرد.

روند جاری گزارشگری مالی، رویکرد ارزش منصفانه^۲ است. آیا این راه دوام خواهد داشت یا خیر؟ همانطور که میدانیم هر سازمان از یک برتری اطلاعاتی در مقایسه با استفاده کنندگان اطلاعات مالی برخوردار است و این برتری به طور راهبردی در

¹Financial Accounting Standard Board

²Fair value

گزارشگری مورد استفاده قرار می گیرد. حسابداری بر مبنای ارزش منصفانه، بیشتر بر روی اطلاعات شخصی مدیریت متکی است و مدیریت سود را بهبودمی بخشد. بنابراین، پاسخ سؤالات زیر ضروری است که در جمع آوری اطلاعات از منابع مختلف، سیستم حسابداری بهتر عمل می کند یا استفاده کنندگان؟ [۵] و این که چگونه سیستم حسابداری بهترین مکمل برای سایر منابع اطلاعاتیاست؟ صورت های مالی همواره در مقایسه با سایر منابع اطلاعاتی دیرتر منتشر می شوند و این امر به خاطر طبیعت آنها است چرا که همه معاملات و حسابرسی ها قبل از انتشار صورتهای مالی انجام می شود ولی پیش بینی مدیریت ممکن است بلافاصله صورت گیرد. لذا، هدف اصلی گزارشگری مالی ایجاد انگیزه جهت گزارشگری انواع اطلاعات می باشد.

چارچوبهای مفهومی FASB و IASB مجموعه ای از ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی را فراهم می آورند. این ویژگیهای کیفی ممکن است در تصمیمگیری های انفرادی یا گروهی متفاوت باشد. تحقیقات اخیر حاکی از آن است که انحراف ممکن است منجر به بهبود اوضاع گردد. البته، به حداکثر رسانیدن تمام ویژگیهای کیفی به طور همزمان ممکن نیست.

وجود مقررات و چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی، شامل هدف ها و اصول اساسی ضروری به نظر می رسد. چارچوب مفهومی سبب میشود تا تنظیم کننده ها به طور مداوم به دنبال راهکارهایی جهت نگهداری و ارتقاء سیستم حسابداری در مقایسه با سایر سیستم های اطلاعاتی باشند. این مهم از طریق منابع نشریات و شبکه اینترنتی انجام می گیرد.

رویکرد اطلاعاتی، امکان توجه بیشتر به عدم قطعیت، نمایندگان ذی نفعان مختلف، تقاضا برای اطلاعات و منابع چندگانه اطلاعات را فراهم می آورد. هم چنین از آن جایی که امکان عدم تقارن اطلاعاتی در بین سهامداران مختلف وجود دارد، اطلاعاتی که در اختیار سازمان است برای فعالان بازار با ارزش خواهد بود. در نهایت این که چارچوب مفهومی امکان ارائه مشوق ها را فراهم می آورد.

مطالعه‌ی ما بعد از مقدمه در بخش ۱، در رابطه با چگونگی تأثیر چارچوبهای مفهومی در ارتقاء کیفیت گزارشگری به چهار بخش تقسیم میشود. در بخش ۲ تهیه اطلاعات حسابداری به منظور تصمیم‌گیری و کنترل مورد بررسی قرار می‌گیرد. تعهدات حسابداری به عنوان محرک اصلی مدیریت جهت گزارش اطلاعات شخصی به حساب می‌آیند و انگیزه‌های گزارشگری مورد بازبینی قرار می‌گیرد. بخش ۳ در ارتباط با تقاضای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی می‌باشد. این طور بیان شده است که تقاضا برای اهداف مرتبط با تصمیم‌گیری و اهداف کنترلی سبب رتبه‌بندی سیستمهای حسابداری میشود. بخش ۴ در مورد ویژگیهای اصلی اطلاعات حسابداری بحث می‌کند. ویژگیهای کیفی و سایر ویژگیهای اساسی، جزئی از این بحث خواهند بود. بخش ۵ ضرورت تجزیه و تحلیل مقررات حسابداری و چارچوب مفهومی را نشان خواهد داد و نتیجه‌گیری در بخش ۶ ارائه شده است.

۲- گزارشگری سازمان

۲-۱- اندازه‌گیری سود

یکی از گروه‌های هدف در سیستم‌های اطلاعاتی، سرمایه‌گذاران می‌باشند و سود اصلی برای این گروه، جریان وجه نقد آتی شرکت است. در ابتدا فرض کنید که سازمان در یک بازار کارا قرار گرفته است و مجموع جریان وجه نقد^۱ در طول دوران حیات شرکت به صورت زیر است:

$$CF = (CF_0, CF_1, \dots, CF_T) \quad (1)$$

فرض بازار کارا و نبود فرصت آربیتراژ^۲ به نتیجه مشهوری منجر میشود که در آن NPV سرمایه‌گذاری در شرکت صفر است. ارزش سازمان در هر تاریخی به طریق ذیل محاسبه میشود.

¹Cash flow

²Arbitrage

$$PV_t = \sum_{j=t+1}^T CF_j(1+i)^{t-j} \quad (2)$$

با این تعریف، سود به آسانی قابل محاسبه خواهد بود.

$$I_t = CF_t - (PV_{t-1} - PV_t) \quad (3)$$

این مبلغ برابر سود اقتصادی بوده که با سود کلاسیک طبق تعریف (Hicks, 1946) منطبق است که مساوی با جریان وجه نقد منهای استهلاک اقتصادی می باشد. بدون آریترائز، سود هر دوره، برابر با درصد ثابتی از سرمایه گذاری اول دوره است:

$$I_t = iP_{t-1} \quad (4)$$

در چنین شرایطی، محاسبه سود کار جالبی نیست (Demski and Beaver, 1979). چرا که همه، همه چیز را می دانند و اطلاعات، چیز جدیدی را اضافه نمی کند.

۲-۲ اطلاعات تصمیم گیری

عدم کارایی ممکن است صورت های مختلفی داشته باشد. اولین موضوعی که مطرح خواهد شد، افزودن جزئیات بیشتر به جریانهای نقدی مفروض است. سازمان در حال تولید یک محصول بوده و اساس این کار صرف سرمایه اولیه و کار در هر دوره میباشد که هر دو مورد در بازارهای کار آمهیا است و عملکرد تولید، یک رابطه ی ممکن بین خروجی ها و ورودی ها را توصیف می کند. تقاضا برای هر دوره به صورت بیرونی است. جریانهای وجه نقد منتشره نتیجه تولید بهینه در حین زمان حیات سازمان می باشند. اگر انبارگردانی ممکن و عملکرد تولید نشان دهنده اقتصاد مقیاس یا دامنه باشد، هموار سازی بخشی از برنامه ی تولید بهینه خواهد بود.

بنابراین کل دارائی های سازمان شامل موجودی کالای ساخته شده و سرمایه های ثابت است. علی رغم این که ارزش سازمان به طور دقیق مشخص شده است اما یافتن مقادیر جداگانه برای دو سرمایه ای که ارزش کلی سازمان را تشکیل می دهند، ممکن نیست. جدایی ناپذیری تابع هزینه، همراه با عدم کارائی بازار (برای محصول ساخته شده و دارائی های ثابت) منجر به چنین نتیجه ای میشود. این نتیجه به معضل تعریف مناسب و

توصیف معیارهای حسابداری، به هنگام رویارویی با تعداد زیادی مقررات و شرایط اطمینان اشاره می کند. تحلیل صورت گرفته توسط این نکته را تقویت می کند. [۲]

امروزه هیچ گونه نا اطمینانی منجر به عدم تقاضا برای اطلاعات نمی شود (یا نبود اطلاعات در جهان). تعریف رسمی عدم اطمینان، نیازمند تعریف واژه اشتباه یا خطا^۱ می باشد که بر جریانهای وجه نقد در هر دوره تاثیر می گذارد. ساده ترین رابطه در این شرایط شامل مجموع جریان های وجه نقد تصادفی زیر است.

$$F = (CF_0 + \varepsilon_0, CF_1 + \varepsilon_1, \dots, CF_T + \varepsilon_j) \quad (5)$$

فرض کنید که ε_j ها به طور مشابه مستقل از هم توزیع شده اند. سیستم حسابداری به طور دوره ای جریانهای وجه نقد را گزارش می دهد. اما جریان وجه نقد منتشره از دوره [هیچ گونه قابلیت پیش بینیا برای جریان های وجه نقد آتی ندارد. بنابراین اطلاعات حسابداری تنها جریانهای وجه نقدی را نگه داری می کند که به ندرت مفید می باشند.

معرفی ساختاری مرتبط با اشتباه، این موضوع را تغییر می دهد. اعمال یا تصمیمات، اغلب یک تاثیر چند دوره ای دارند و این تاثیر در توصیف تصادفی جریانهای وجه نقد آتی نقش مؤثری خواهند داشت. اکنون مشاهده/گزارشگری جریان های وجه نقد، اطلاعاتی را فراهم می آورد که استفاده کننده را قادر میسازد تا انتظاراتش را در مورد جریانهای وجه نقد آتی به روز کند. برای این تخمین از ساختار همبستگی استفاده می شود. براساس گفته (Peasnell, 1982)، این اطلاعات، جهت اهداف ارزیابی به کار می رود. سیستم حسابداری ممکن است به منظور تسهیل این تخمین مفید باشد. این وقتی است که سیستم حسابداری با گزارشگری جریان های وجه نقد منتشره، دید بهتری از ساختار خطا را ارائه نماید. بنابراین کاربر قادر خواهد بود جریانهای وجه نقد آتی را بهتر پیش بینی کند. تعداد زیادی از متغیر های حسابداری ممکن است تخمین را بهبود بخشند. کلید دستیابی به اطلاعات ارزشمند، فراهم آوردن اطلاعاتی در مورد فرآیند زمان و اجزای تشکیل دهنده ی جریان های وجه نقد است. وجود هر گونه انحراف میان متغیرهای حسابداری تا زمانی که کاربر قادر است آن را رفع نماید و محتوای حسابها را کشف کند،

¹Error

مشکلی به وجود نخواهد آورد. جزء اصلی که به عنوان اشتباه غیرقابل پیش بینی باقی می ماند، اشتباهی است که برای شکل دادن انتظارات مورد استفاده قرار می گیرد. هرگونه انحراف سیستماتیک در مدل حسابداری به آسانی با استفاده از متعادل از اطلاعات، شناسایی می شود.

در طول دوران حیات سازمان، سود حسابداری همواره برابر با مجموع جریانهای وجه نقد سازمان خواهد بود. یعنی اشتباهات در ارزیابی فعلی حسابداری با اشتباه در میزان سود حسابداری مورد انتظار آتی برابر می شود.

۳-۲ اطلاعات کنترلی

استفاده کنترلی از اعداد حسابداری اغلب با استفاده از مدل نمایندگی شکل می گیرند. مالک^۱ نماینده ای را جهت انجام وظایف خاص به دلایل مختلف به کار می گمارد. کارگمار قادر به مشاهده عمل انتخاب شده توسط نماینده نیست و هر زمان که نماینده به طور جدی تمایلی به انجام وظایف خود نداشته باشد برای کارگمار، بی مصرف و حتی مضر خواهد بود. بازار برای کار هر نماینده سطح حقوقی را مشخص می کند. مالک باید حداقل مبلغی را به نماینده پیشنهاد کند که وی می تواند در هر جای دیگر آن را کسب کند. به این ترتیب، نماینده کار برای مالک را می پذیرد. این مسائل مخاطره اخلاقی کلاسیک نام دارد. تفسیر ساده این مدل، طرحی در قالب یک ارتباط کاری ساده است. اما ارتباط پیچیده تری نیز وجود دارد. انتخاب مدیریت از جهت کلاسیک به سختی قابل مشاهده است. در زمینه مدیریتی، موضوع اهداف موافقتی در متون حسابداری مدیریت، بسیار برجسته می باشد.

نماینده (مدیر) می خواهد عملی را متفاوت با خواسته کارگمار (مالک) انجام دهد. این امر اساس مشکل مخاطره اخلاقی است. در پاسخ به این مشکل، مالک یک برنامه تشویقی ارائه می نماید تا مدیر عمل مورد نظر را انتخاب کند. اکنون اطلاعاتی که توسط سیستم حسابداری ارائه می شوند، اهمیت می یابد. از دیدگاه حسابداری ارزش اطلاعات

¹Principal

در این نوع مدل، اطلاعات مربوط به عمل اتخاذ شده می باشد. یعنی اگر منابع اطلاعات بیشتری راجع به عمل انتخاب شده ارائه کنند مفید و با ارزش خواهد بود. اطلاعات جالب در این زمینه، اطلاعاتی است که به گروه های درگیر در منابع بازار ناکارآمد داده می شود (به طور نمونه اطلاعاتی راجع به عدم قابلیت مشاهده عمل انتخابی). تناقص اساسی بین هدف مدیر و مالک برای این نتیجه ضروری است. در غیر این صورت، مدیر به آسانی اولین عمل مناسب را به زعم خود انتخاب می کند. بنابراین در صورت حضور اهداف موافق^۱ در سازمان، نیازی به تشویق جهت انجام اعمال مورد نظر مالکان وجود ندارد. این امر شامل تنش میان معیارهای سود کوتاه مدت و بلند مدت می شود. از این رو مشکلات کنترلی برای حسابداری مهم می باشد [۱۸].

تقاضای اطلاعات برای اهداف کنترلی ارتباط نزدیکی با انتخاب عمل دارد. بنابراین تقاضا بستگی به مجموعه ای از اعمال موجود دارد که چگونه در خواست های مدیر و مالک متفاوت می باشند. یک سیستم اطلاعاتی در صورتی به سیستم دیگر ارجحیت دارد که انگیزه بیشتری را برای مدیر جهت انتخاب بهترین عمل ایجاد کند. به بیان دیگر، سیستم های اطلاعاتی قادرند میان اعمال موجود تمایز قائل شوند. وقتی تمرکز بر روی سیستم حسابداری است یافتن منابع اطلاعاتی جایگزین، مهم می باشد. بنابراین، ارزش یک سیستم حسابداری خاص بستگی به سایر منابع اطلاعاتی دارد هرچند که این تنها بخشی از ماجرا است.

۴-۲- انگیزه های گزارش دهی

مدیران جهت اتخاذ تصمیم، استخدام شده اند و وظیفه ی جمع آوری و پردازش اطلاعات نیز بر عهده آنها است و نهایتاً باید اطلاعات را از طریق سیستم حسابداری گزارش دهند. بنابراین بخشی از کار مدیریت به دست آوردن اطلاعات است و این اطلاعات تا افشا نشود، اطلاعات شخصی مدیر محسوب می شود. برخی از مدیران به خاطر داشتن دانش ویژه ی شخصی استخدام می شوند. در تمام این موارد نقص روابط میان مدیر

¹Goal Congruence

و مالک وجود دارد. در نتیجه، تنظیم قرارداد میان این دو در پاسخ به اطلاعات شخصی پیچیده تر خواهد شد. جالب تر اینکه زمانبندی آشکار شدن وقایع، بخش دیگری از مشکلات است. اگر اطلاعات شخصی مدیر پس از انتخاب و اجراء حاصل شود مشکل کنترلی فوری به وجود نخواهد آمد. قراردادی که در آن اعمال مدیر بدون در نظر گرفتن اطلاعات جدید کنترل می شود به قدرت خود باقی است و انتخاب عمل یکسان را ایجاد می کند. اما گزینه ی جدیدی پیش خواهد آمد و آن این که ممکن است مدیر اطلاعات شخصی خود را با سایرین مطرح و بنابراین اطلاعات خود را برای اهداف قرارداد دیگری افشاء نماید. اطلاعات حسابداری اغلب از این نوع هستند، زیرا تعهدات در پایان هر دوره ایجاد میشوند.

اگر این اطلاعات دیر به دست آیند برای انتخاب عمل، مورد استفاده قرار نمی گیرند. اطلاعات رد و بدل شده تنها می تواند برای اهداف کنترلی مفید باشد. زیرا اطلاعات جهت القاء عملیات کاری سازمان از طریق پرداخت مشوق مورد بهره برداری قرار می گیرند.

تبادل چنین اطلاعات شخصی در صورتی که مدیر مایل باشد تنها سیگنال های مورد علاقه ی خود را مبادله کند، با اشکال روبرو خواهد شد. مدیر ویژگیهای اطلاعات را می داند و کنترل مستقیم تبادل غیر ممکن است. بنابراین هنوز امکان دیگری برای بازی توسط مدیر وجود دارد. یک راه حل برای این موضوع این است که مالک مجموعه ای از قراردادها را به مدیر پیشنهاد کند و سپس از وی بخواهد تا یکی را انتخاب کند. این یک آشکارسازی است که مدیر در حین انتخاب، اطلاعات شخصی خود را نیز آشکار می کند. به کارگیری اطلاعات، محدود به اهداف قرارداد مورد نظر می باشد. مسئله مهمتر این است که مالک باید متعهد شود تا مانع استفاده از اطلاعات نگردد. تبادل ها با استفاده از سایر متغیرهای اولیه قابل مشاهده، کنترل می شوند. نمونه هایی از این متغیرها عبارتند از: جریانهای وجه نقد و استفاده احتمالی از اطلاعات برای اهداف کنترلی.

اگر اطلاعات، قبل از اتمام فرآیند تصمیم گیری در اختیار مدیر قرار گیرد، قابلیت اطلاع رسانی رداشته و بنابراین مستقیماً بر تصمیم اثر خواهد گذاشت. علاوه بر این، امکان

استفاده از اطلاعات توسط مدیریت جهت فرآیند تصمیم گیری وجود دارد. استفاده دوگانه از اطلاعات شخصی بر روی مشکل کنترلی مؤثر بوده و این امکان وجود دارد که آن را بهبود بخشد یا آن را بدتر کند.

در بسیاری از موارد اطلاعات شخصی برای سازمان دارای ارزش منفی می باشد. اطلاعات مدیر را می توان به روش خاصی استخراج کرد اما مسائل تشویقی پیچیده تر را نیز باید در نظر گرفت. تبادل اطلاعات شخصی می تواند داخل و یا خارج از سیستم حسابداری صورت پذیرد. تبادل داخل سیستم حسابداری محدود به اطلاعات مالی می شود. ثبت اولیه معاملات، درون سیستم حسابداری صورت می گیرد. این اطلاعات سپس با اطلاعات شخصی مدیر در خارج از سیستم حسابداری ترکیب شده و تعهدات را ایجاد می کند. سیستم حسابداری این ترکیب را به عنوان ابزار کنترلی، به کار می گیرد. استهلاك مثال خوبی از چگونگی ورود انتظارات مدیریت از سیستم حسابداری به عنوان یک تعهد می باشد. ثبت اولیه، هزینه تاریخی است و استهلاك از یک طرح از قبل تعریف شده منطبق با انتظارات مدیریت پیروی می کند. در طول حیات سرمایه گذاری شرکت، مدیران ممکن است دانش بیشتری از سوددهی به دست آورند. حسابداری نرمال اجازه ورود چنین اطلاعاتی را به سیستم حسابداری نمی دهد. تنها مدارک محکم برای تعویض طرح استهلاك مورد پذیرش قرار میگیرند. امروزه ورود ارزش منصفانه به سیستم حسابداری یک ضرورت است. حسابداری ارزش منصفانه، نوع دیگری از کنترل حسابداری است که در آن هزینه تاریخی با داده های بازار ترکیب شده است. مدیریت، اطلاعات شخصی مربوط به ارزش بازار را هنگام در نظر گرفتن سرمایه های خاص سازمان مدنظر قرار می دهد. مشکل کنترل، زمانی که بازار فعالی برای سرمایه وجود داشته باشد به آسانی حل می شود. گزارش در مورد ارزش مبتنی بر بازار برای دارائی عادی خواهد بود.

تبادل ممکن است خارج از سیستم حسابداری رخ دهد. از این رو تبادل از جمله قوانین، مقررات و قراردادهای اداره کننده ی سیستم آزاد است. این کانالهای اطلاعاتی به طور گسترده ای توسط شرکتهای مدرن استفاده می شود و مقررات اوراق بهادار برای تنظیم مشارکت اطلاعات در میان فعالان بازار خواهد بود.

۵-۲ حسابرسی

حسابرسی بخشی مهمی از کنترل است که امکان تبادل اطلاعات شخصی به تصمیم گیرندگان را فراهم می آورد. حسابرسی از دو جهت حائز اهمیت است: یکی کنترل کیفیت و دیگری به عنوان یک عامل مستقل که به گزارش، اعتبار می دهد. با توجه به مقررات حاکم بر عمل حسابرسی وظیفه دوم بسیار مهم است. وظیفه اول توسط شخصی که مستقیماً توسط سازمان استخدام شده انجام می پذیرد ولی وظیفه دوم نیازمند استقلال است [۱۵].

اگر انگیزه های گزارشگری ناچیز باشد حسابرس از نظر اطلاعات، نسبت به مدیر سازمان وضع پیچیده ای پیدا می کند. گزارش ارائه شده توسط مدیر در مورد اطلاعات سازمان به وضوح کلیه اطلاعات تولید شده توسط حسابرس را در برمی گیرد. این موضوع نیز قابل توجه است که حسابرس تنها نظر خود را در مورد صورت های مالی منتشره ارائه می دهد. از این رو اگر چه حسابرس اطلاعات را تولید نمی کند اما محتوای آن را شناسایی می کند. مدیریت با استفاده از انگیزه های گزارشگری، محتوای اطلاعاتی صورت های مالی را افزایش می دهد. نتیجه ی مهم این کاوش این است که اطلاعات موجود در سیستم حسابداری حسابرسی می شوند. در این صورت توانایی حسابرسی می تواند نوعی کنترل بر روی سیستم حسابداری باشد.

۳- تقاضا برای اطلاعات

۳-۱- کاربران صورت های مالی

تقاضا برای اطلاعات حسابداری حتی برای یک شرکت کوچک و صرفاً با در نظر گرفتن مالکان (صاحبان بالقوه) و مدیران کاملاً پیچیده است. مالکان بالقوه و بالفعل، تصمیمات سرمایه گذاری و تصمیمات کنترلی دارند. تقاضا برای اطلاعات بستگی به جریانهای وجه نقد آتی، مشکل کنترلی در سازمان، دسترسی بخش های درگیر به اطلاعات "البته اگر اطلاعات شخصی وجود داشته باشد" و احتمالات قابل مشاهده برای استفاده دارد.

میزان اطلاعات شخصی مفید مبادله شده نسبت به تمامی فاکتورهای فوق حساس تر می باشند. تقاضا برای اطلاعات و انتخاب بهینه سیستم اطلاعات حسابداری با توجه به خصوصیات سازمان بسیار اختصاصی است. تقاضا برای اطلاعات، پاسخی به اختلافات مالی موجود در بازار است که سازمان و روابط منابع اطلاعاتی موجود، اهداف موافق مدیران و اجزای اصلی سازمان و انگیزه ها با آن مواجه میشوند. یک تغییر جزئی در یک منبع اطلاعاتی عواقب بزرگی در محتوای اطلاعات و استفاده از تعهدات حسابداری دارد. انگیزه های گزارش دهی به سختی کنترل میشوند. بنابراین یک نظر جمعی برای مدیریت گزارشگری سازمان وجود ندارد. انتخاب باید با توجه به منفعت _ هزینه انجام گیرد تا بتوان به یک سیستم بهینه رسید.

محتوای اطلاعاتی سیستم حسابداری عمدتاً اطلاعات مربوط به سازمان بوده که به سرمایه گذاران داده هایی را برای تصمیمات سرمایه گذاری ارائه می دهد. اغلب اطلاعات موجود در سیستم حسابداری سازمان، درونی است. اما برخی قسمت های اطلاعاتی، ترکیبی از اطلاعات درونی و بیرونی می باشد. یک نمونه از این نوع ارزیابی مربوط به ارزش بازار است که شامل اطلاعات بازار می باشد.

سرمایه گذاری مدرن به ما آموخته است که یک سرمایه گذاری منطقی به دور از ریسک و در سهام متنوع انجام میشود. طبق مدل (CAPM) capital asset pricing model) مهمترین عنصر در تعیین قیمت گذاری اوراق بهادار ارتباط اوراق بهادار با مجموعه ی دارائی های بازار است. سرمایه گذار تقاضای یک صرف ریسک¹ را برای ریسک بازار می کند که با سرمایه گذاری در اوراق بهادار خاص در ارتباط است. ریسک ویژه سازمان متنوع خواهد شد و نتیجه، حذف ریسک سازمان از معادله خواهد بود. هم چنین، سرمایه گذار ممکن است به اطلاعاتی راجع به ریسک سازمان نیاز داشته باشد تا بتواند تنوع ایجاد کند (برای مثال در سرمایه گذاری ها یا مهارت ها). متعاقباً تقاضای سرمایه گذار برای اطلاعات، ریسک و وابستگی میان بازده سازمان و بازده بازار را در نظر می

¹Risk Premium

گیرد. این نوع اطلاعات از آن دسته اطلاعاتی نیستند که در سیستم حسابداری دارای بالاترین رتبه باشند.

سیستم حسابداری شامل اطلاعات مالی در مورد فعالیت های شرکت می باشد. داده ها هم زمان با انجام معاملات جمع آوری می گردند و سپس تجدید ارزیابی و ارقام تعهدی به سیستم افزوده خواهد شد. سیستم حسابداری دارای این مزیت است که می تواند اطلاعات ویژه ای را در مورد موقعیت مالی سازمان تولید کند. بنابراین، اطلاعات حسابداری توسط سرمایه گذارانی که تمایل به سرمایه گذاری در سهام شرکت های متنوع را دارند، تقاضا نمی شود. در مقابل اطلاعات حسابداری برای افرادی مفید است که در جایگاه پیش بینی قرار دارند. برخی از سرمایه گذاران به دنبال اطلاعاتی راجع به جریان های وجه نقد آتی هستند تا بتوانند زمان بهینه برای تبدیل سرمایه به وجه نقد را تشخیص دهند. گروه دیگری از سرمایه گذاران به دنبال اطلاعات نظارتی هستند تا کارایی سازمان را تقویت کنند. عموماً بهترین نوع سیستم حسابداری، در سازمان ها به کار گرفته نمی شوند [۱۹]. سیستم اطلاعاتی بهینه برای هر رابطه ای منحصر به فرد است و سیستم حسابداری باید میان استفاده کنندگان و تولیدکنندگان توافق ایجاد کند. انتخاب باید ترجیحات سهامداران را منعکس کرده و نیز استفاده های احتمالی سیستم حسابداری را متعادل سازد. به علاوه، طبق قضیه arrow^۱، در صورت عدم وجود تابع انتخاب رفاه اجتماعی، انتخاب باید نتیجه فرآیند تصمیم گیری سیاسی باشد. نیاز تأمین کنندگان سرمایه به اطلاعاتی است که شامل توانایی ایجاد جریان وجه نقد بیشتر و حفظ و ارتقاء سرمایه گذاری ها می باشد. تمرکز بر انگیزه های گزارشگری می تواند قوی تر گردد. این امر بعداً با مشکل کالاهای عمومی^۲ ترکیب می شود یعنی هنگامی که اطلاعات تولید شد و هزینه آن پرداخت گردید، به عنوان اموال آزاد به حساب می آید. در غیر این صورت بازار با کمبود

^۱ارو در کتاب خود تحت عنوان انتخاب اجتماعی و ارزش های فردی این موضوع را مطرح کرد که حدود حق رای افراد در مقایسه با گروه می تواند عادلانه بودن سیستم رای گیری را تعیین کند.

^۲Public goods

اطلاعات حسابداری مواجه خواهد شد. این امر سبب مشکل 'lemons' برای دارایی های سازمان در بازار خواهد شد و تقاضا برای تنظیم و تولید اطلاعات خاص سازمان ایجاد می شود. اگر رفتار سیگنالی مهم باشد نتیجه آن افزایش اطلاعات خواهد بود.

۲-۳- کاربردهای چندگانه از اطلاعات مالی

براساس گزارشگری سازمان، حسابداری دو هدف اصلی را در نظر دارد: تصمیم گیری و کنترل. اطلاعات برای اهداف تصمیم گیری، اطلاعاتی هستند که تصمیم گیرنده (سرمایه گذار) را قادر می سازد تا جریان های وجه نقد آتی را برای تصمیمات سرمایه گذاران تخمین بزند. این همان اطلاعاتی است که محاسبات مربوط به خالص ارزش فعلی را تغذیه می کند.

سیگنال های متفاوت منجر به تصمیمات مختلف می شوند. اطلاعات برای اهداف کنترلی، تصمیم گیرنده را از "عمل" انتخاب شده توسط مدیر سازمان مطلع می کند. در اینجا خصوصیت مهم اطلاعات، توانایی تولید اطلاعاتی است که مالک را قادر می سازد تا میان عمل دلخواه و غیردلخواه تمایز قائل شود. با این کار به مالک اجازه داده می شود تا انگیزه هایی برای انتخاب عمل مورد نظر ایجاد نماید. این دو هدف شبیه به هم نیستند و طبقه بندی سیستم های اطلاعاتی بر طبق این دو هدف الزاماً بر هم منطبق نمی باشند. به این معنی که هنگام مواجه با یک انتخاب از میان مجموعه سیستم های اطلاعاتی، ممکن است یک سیستم اطلاعاتی برای یک هدف انتخاب شود و سیستم اطلاعاتی دیگر برای هدف دیگری ترجیح داده شود.

این امر بیانگر این واقعیت است که یک سیستم حسابداری بهینه جهانی، مستقل از جنبه به کارگیری اطلاعاتی آن وجود ندارد. یکی از راه ها، در نظر گرفتن سیستم های حسابداری گوناگون می باشد برای هر هدف یا هر گروه کاربر یک سیستم. عموماً می توان یک سیستم برای اهداف کنترلی و یک سیستم برای اهداف تصمیم گیری

^۱اکرلوف در مقاله خود (۱۹۷۰) اشاره کرد که وقتی اطلاعات فروشنده بیش از خریدار باشد عدم تقارن اطلاعاتی به وجود می آید. Lemon در اصطلاح آمریکایی به ماشین دست دوم و نامرغوب اطلاق می شود.

سرمایه گذاران سازمان در نظر گرفت. براساس این روش، سیستم حسابداری می تواند از عهده ی مشکلات انگیزشی برآید. همان گونه که مدیریت تنها اطلاعاتی را مبادله می کند که برای اهداف کنترلی خود بهترین باشند. جداسازی این دو مجموعه گزارش، این تناقض را رفع می کند. متأسفانه این گزینه قابل دوام نیست. مدیریت تنها زمانی تمام اطلاعات را مبادله می کند که کاربران متعهد شوند که از اطلاعات استفاده سودجویانه ای نمی کنند. با جداسازی مدیریت و سرمایه گذاران، امکان اجرای چنین سیاستی توسط مالکان ممکن نیست. خبرهای بد در حوزه اطلاعات تصمیم گیری در همان زمان به خبرهای بد در حوزه کنترلی تبدیل می شوند و بنابراین انگیزه های تبادل کامل و مطمئن درحوزه ی تصمیم گیری دچار مشکل می شود. لذا نمی توانیم انتظار داشته باشیم که جداسازی گروه های استفاده کننده و گزارش های آنان منجر به یک سیستم حسابداری برای تصمیم گیرندگان شود.

۴- ویژگی های اطلاعات حسابداری

۴-۱- ویژگی کیفی صورتهای مالی

خصوصیات کیفی چارچوب مفهومی، صفاتی هستند که اطلاعات را طبق چارچوب های مفهومی IASB (1989, IASC) و FASB برای استفاده کنندگان مفید می کند. چارچوب مفهومی ارتباط مهم بین منبع اطلاعاتی و استفاده کنندگان می باشد. ویژگی کیفی، به عنوان نماینده استفاده کنندگان عملی کنند. جزئیات مسئله تصمیم گیری جایگزین ویژگی کیفی می شوند. همانطور که قبلاً بیان شد ریشه خصوصیات کیفی با جنبه های تصمیم گیری حسابداری مرتبط می باشد که در گزارش Asobat مطرح شده است. این ویژگی کیفی به هنگام استفاده برای اهداف تصمیم گیری انفرادی، قطعاً، ویژگی یک سیستم اطلاعاتی مفید را توصیف می کند. در اغلب موارد ماهیت جمعی موضوعات حسابداری نادیده گرفته می شود. سئوالی که در اینجا باید مورد بررسی قرارگیرد این است که آیا تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری می توانند خصوصیات کیفی را جا به جا کنند یا خیر؟

در ابتدا بر روی دو ویژگی مربوط بودن^۱ و قابل اعتماد بودن^۲ تمرکز کنید زیرا این دو به عنوان مهم ترین ویژگی شناخته شده اند. (قابل اعتماد بودن به جای ابراز صادقانه^۳ در FASB/IASB جایگزین شده است). چارچوب مفهومی IASB نیازمند برقراری تعادل میان ویژگی کیفی است. در واژگان پیش نویس نهایی (FASB/IASB) بهبود ویژگی کیفی باعث مفیدتر شدن اطلاعات مالی می شود. لذا، باید این مهم تا حد امکان ارتقاء یابد. جهت تجزیه و تحلیل این تعادل به طور خلاصه مدل Feltham-Xle که یک مدل نمایندگی چند وظیفه ای است را در نظر بگیرید. مدیر با یک وظیفه دو بعدی مواجه می شود و باید یک جفت عمل $a = (a_1, a_2)$ را انتخاب کند. مالک می خواهد سود مورد انتظار را افزایش دهد و به حداکثر برساند $\Pi = b_1 a_1 + b_2 a_2$ حسابدار باید از میان دو سیستم اطلاعاتی مختلف یکی را انتخاب نماید که اولی سود $P_1 = b_1 a_1 - b_2 a_2 + \varepsilon_1$ را گزارش می دهد و دومی سود متفاوتی را $P_2 = c_1 a_1 + c_2 a_2$ گزارش خواهد داد. سیستم اطلاعاتی اول دو عمل را طبق تابع هدف سازمان توزین می کند. اما مقداری اختلال دارد. سیستم دوم اختلالی ندارد اما سود همراه با انحرافی را نسبت به هدف سازمان ارائه می دهد. بنابراین در سیستم اطلاعاتی اول، مربوط بودن بیشتر و قابل اعتماد بودن کمتر است و دومی قابل اعتماد بودن بیشتر و مربوط بودن کم تری دارد. استفاده از دو سیستم اطلاعاتی برای اهداف قراردادی بیانگر نتایج خوبی می باشد. استفاده از معیار سود دهی اول سبب عدم کارایی می شود. ارائه انگیزه های کاری ریسک مهمی را برای مدیر ایجاد می کند و در ادامه مدیر نیازمند به در نظر گرفتن صرف ریسک در پرداخت برای اجرای قرارداد خواهد شد. سیستم اطلاعاتی دوم منجر به تصمیمی از جانب مدیر می شود که با بهترین انتخاب، در یک راستا نیست، زیرا ترکیب این دو عمل دارای اشکال متفاوتی می باشد. این نیز کارآمد نیست. در نتیجه هزینه های مختلفی در ارتباط با سیستم اطلاعاتی وجود خواهد داشت. اولی شامل صرف ریسک

¹Relevance

²Reliability

³Faithful representation

می شود و دومی تصمیم موزون نامتعادل را منعکس می کند. اکنون یک تحلیل ایستایی انجام می دهیم. اگر b (در مقایسه با ϵ_1) کوچک باشد، سیستم اطلاعاتی دوم بهینه خواهد بود. اگر b (در مقایسه با ϵ_1) بزرگ باشد سیستم اطلاعاتی اول بهینه خواهد شد.

سیستم های اطلاعاتی که دارای ویژگی قابل اعتماد بودن و مربوط بودن هستند تغییر نمی کنند. در حالی که سیستم های اطلاعاتی بهینه در نتیجه اختلاف در مسائل تصمیم گیری تغییر می یابند. انتخاب بهینه به طور دقیق براساس قابل اعتماد بودن و مربوط بودن توصیف نمی شود [۱۹]. برای پیش بردن تحلیل به یک گام جلوتر، مفهوم ابراز صادقانه یا بی طرفی در نظر گرفته می شود. ابراز صادقانه یعنی این که معاملات و سایر اتفاقات همان گونه که باید در صورت های مالی نشان داده شوند. این امر انگیزه های مدیریتی را برای کنترل سیستم اطلاعاتی از بین می برد. پدیده ای به نام مدیریت سود وجود دارد که به شکل های مختلفی صورت می پذیرد. این پدیده از طرق مختلف و متفاوتی مستند سازی شده است. سطح بعدی مدیریت درآمد منجر به بروز مواردی می شود که طراحان معاملات را برجسته می کند. مورد Enron یک سیستم عظیم از چنین طراحان معاملات بود. نکته اینجاست که با تمرکز بر روی ویژگی کیفی، جزئیات مسئله تصمیم گیری را نادیده می گیرند و در این مورد سیستم گزارشگری، زمانی ساخته می شود که قواعد موجود باشند. آن ها ممکن است معاملات را به گونه ای طراحی کنند که قواعد را دور بزنند. تنظیم کنندگان باید انگیزه های تولیدکنندگان اطلاعات را برای به حداکثر رسانیدن نتیجه در نظر بگیرند.

به علاوه این امر ممکن است منجر به بهینه سازی استانداردها و حساب های غیر بی طرف پیشنهاد شده توسط دمسکی و کریستین شود. خصوصیات کیفی به عنوان راهی برای آماده سازی مسئله تصمیم گیری در مواجهه با تنظیم کننده ها عمل می کند، زیرا جزئیات تصمیم گیری حسابداری "شامل ترجیحات، مسائل تصمیم گیری و محیط اطلاعاتی" به مشاهده خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری تبدیل شده است. این امر به نظر ساده می باشد زیرا تنظیم کننده را از مشاهده انگیزه هایی که در سیستم تولید کننده اطلاعات حسابداری به طور ذاتی وجود دارند منع کرده و آنها را از ارزیابی های ظریفی که با آن مواجه هستند بی نیاز می کند.

۲-۴- ویژگی های اساسی صورتهای مالی

هدف صورتهای مالی تولید اطلاعات برای اجزای اصلی سازمان می باشد. این یک هدف گسترده است اما صورتهای مالی دارای ویژگی های اساسی هستند که بدون توجه به قواعد باقی می مانند. برخی از این ویژگی ها در نکات ششگانه زیر توضیح داده خواهند شد.

اول: گزارشگری بهینه برای سازمان، خاص ویژگی های آن می باشد.
دوم: هدف عمده اطلاعات حسابداری معمولاً در قالب واژگان اطلاعات تصمیم گیری و نظارتی قرار دارد. هرگونه انحراف ایجاد شده توسط استفاده نظارتی از اطلاعات حسابداری باقی می ماند.

سوم: اطلاعات حسابداری به طور ویژه در قالب خاص سازمانی تخصصی شده و اغلب سرمایه گذاران، با تفکر کافی از گزارش مالی استفاده می کنند.

چهارم: اطلاعات حسابداری به طور ذاتی نسبت به سایر منابع اطلاعاتی مؤخر

هستند.

پنجم: سیستم حسابداری در خلاء قرار نگرفته و منابع اطلاعاتی دیگری نیز موجود است و اهداف سیستم حسابداری بدون در نظر گرفتن دیگر منابع اطلاعاتی امکان پذیر نیست.

ششم: صورت های مالی توسط یک حسابرس مستقل، حسابرسی می شود و نشان می دهد که داده های حسابداری به آسانی قابل دست کاری نیستند.

در نهایت ترکیب این نکات نشان دهنده ی چارچوب مفهومی خواهد بود.

علاوه بر این کاملاً مشخص است که رده بندی سیستم های اطلاعاتی برای تصمیم

گیری و مباشرت در یک راستا نیستند. همان طور که قبلاً متذکر شدیم این امر ناشی از تنظیمات سازمانی است که داشتن دو سیستم گزارش مالی مختلف برای آن غیرممکن است - یکی برای تصمیم گیری و دیگری برای اهداف مباشرت. این امکان وجود ندارد که استفاده کنندگان، از اطلاعات مربوط به تصمیمات برای اهداف مباشرت استفاده نکنند.

این نکته که چگونه سیستم حسابداری نسبت به دیگر منابع دارای مزایای بیشتری است، به منابع دیگری مربوط می شود که در جامعه اطلاعاتی وجود دارد. چارچوب مفهومی به طور ضمنی این فرضیه را تأیید می کند که صورت مالی باید همه ی اطلاعات مربوط را در بر داشته باشد و این امر موجب چشم پوشی از دیگر منابع اطلاعاتی موجود می شود. البته این دیدگاه برای تخصیص انواع مختلف منابع اطلاعاتی نیست. سیستم حسابداری ایجاد شده به یک شیوه، نسبت به دیگر منابع اطلاعاتی موجود دارای ارجحیت می باشد. سؤالی که باقی می ماند این است که چه کسی به بهترین شکل می تواند اطلاعات مالی را از دیگر منابع اطلاعاتی که در اختیار فعالان بازار است شناسایی و جمع آوری کند. نهایتاً این که اولاً صورت مالی حسابرسی شده منحصر به فرد هستند. به عبارت دیگر اطلاعات شخصی توسط یک حسابرس مستقل پیش از ورود به صورت های مالی تعیین می شود و در نتیجه تنها اطلاعاتی که از این فیلتر عبور می کنند در آن جای می گیرند. این امر نشان دهنده این است که صورت های مالی به سختی قابل دست کاری هستند و اطلاعات محکمی را ایجاد می کنند که در ترمیم نقص های بازار مفید است. بازار در به کارگیری چنین اطلاعاتی در ارزش گذاری اوراق قرضه مشکلی ندارد. دوم این که اطلاعات حسابداری به طور ذاتی مؤخر هستند.

اطلاعات حسابداری به عنوان یک منبع اطلاعاتی به کنترل دیگر منابع اطلاعاتی نیز می پردازد. تمامی افشاء اختیاری اطلاعات در مقایسه با صورت مالی انتشار یافته در زمان گزارشگری مالی است. اگر این اطلاعات ثبات داشته باشند به عنوان اخبار خوب و در صورت عدم ثبات رویه، اخبار بد تلقیمی شوند. صورت حساب های مالی نقش مهمی را در کنترل چنین اطلاعاتی ایفا می کنند.

۵- مقررات حسابداری

۱-۵ هدف چارچوب مفهومی

قبل از این که وارد ویژگی های فعلی و پیشنهادی چارچوب مفهومی شویم توجه به اهداف بیان شده و حوزه چارچوب مفهومی مفید می باشد. هدف چارچوب مفهومی

IASB در حال حاضر کمک به توسعه استاندارد حسابداری آتی، تقویت و هماهنگی مقررات و استانداردهای حسابداری، تدوین استانداردهای ملی جهت حساب‌رسان و استفاده کنندگان است. FASB نیز اهدافی (FASB, 1980b) را ابراز کرده است که با هدف ارائه شده مشابه است. این هدف دو جنبه دارد. یک جنبه کمک به تدوین کنندگان به منظور توسعه استانداردهای آتی و دیگری به منظور کمک به تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورت‌های مالی است. یک چارچوب می‌تواند به عنوان یک تعریف قانونی از اصول کلی برای توسعه استانداردهای حسابداری در حوزه مقررات و برای محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی در حوزه استفاده کنندگان مورد توجه قرار گیرد. جهت تکمیل این هدف، چارچوب مفهومی باید در بلند مدت ثابت بوده و قواعد کلی که هسته مرکزی گزارشگری مالی است را فرموله کند. همان‌طور که قبلاً نشان داده شد، IASB و FASB قصد ایجاد یک چارچوب مفهومی جدید را دارند. در پیش‌نویس نهایی چارچوب مفهومی الحاقی (FASB/IASB, 2008) هدف این است که مفاهیمی که مطابق با گزارشگری مالی است، مجدداً فرموله شوند. چارچوب بر مجموعه‌ای از مفاهیم منسجم استوار است که از یک هدف نشأت می‌گیرند.

۲-۵ تطبیق صورت‌های مالی

فعالیت تحقیقی دانشگاه‌ها مقررات ضمنی حسابداری را ارائه می‌کنند. بسیاری از ایده‌هایی که اساس تفکر حسابداری ما را می‌سازند از جوامع تحقیقی نشأت می‌گیرند. نقش قابل توجه Paton (1940) و Littleton در تهیه استانداردهای حسابداری مشارکتی، یک نگرش عمیق در مسائل اساسی از سنجش درآمد را ایجاد کرده است. هم‌چنین کمیته انجمن حسابداری آمریکا تأثیرات قابل توجهی بر گزارشات حسابداری داشته است که در گزارشات ASOBAT (AAA, 1966) قابل توجه می‌باشد. تحقیقات صنعتی در این زمینه به خوبی هماهنگ نشده است. بنابراین، مجموعه‌ای از عناصر صورت‌های مالی قسمتی از یک چارچوب مفهومی است. این عناصر شامل دارائی‌ها، بدهی‌ها، حق مالکیت، درآمد و هزینه‌ها هستند. چارچوب، قواعد تشخیصی خاصی را در ارتباط با

عناصر پایه فراهم می کند. هم چنین، قواعد عمومی اندازه گیری حسابداری نیز در چارچوب مفهومی قرار دارند. روی هم رفته تعریف و شناسایی عناصر صورت های مالی از طریق ورود و خروج اطلاعات به صورت های مالی انجام می شود.

تقاضا برای اطلاعات حسابداری جهت یک سازمان خاص، منجر به ساختار اطلاعاتی بهینه می شود. سیستم حسابداری در ارتباط با خصوصیات سازمان باید با ظرافت تنظیم گردد. انعطاف در سیستم حسابداری کلید موفقیت آن است. در یک چارچوب کلی، حسابداری تعهدی انواع مختلفی دارد. که انتظارات مدیریت را از نظر اطلاعات حسابداری به طریق کنترل شده ای برآورده می کند. مقررات دست و پاگیر، این انعطاف را از بین برده و سیستم حسابداری را بلا اثر می نماید. سیستم بهینه اطلاعات حسابداری، فاصله ی بین اطلاعات شخصی و عمومی را از بین می برد تا تصمیم گیری بهینه با کلیت بیشتری صورت پذیرد. ارتباطات مؤثر اجتماعی به خوبی تعریف شده است. این اطلاعات به استثنای ارائه یا مقیاس بندی سیستم حسابداری، منحصر به فرد است. ارسال یک پیام از یک فرد به فرد دیگری مستلزم اشکال معادل بسیاری است برای مثال به کارگیری زبان های مختلف. نقش مهم صورت های مالی به عنوان یک منبع اطلاعاتی این است که استفاده کنندگان را قادر می سازد تا نقشه تهیه اطلاعات را فراهم کرده و به استفاده کنندگان تجسم و ابراز وقایع را می آموزد.

از آن جایی که جهان دارای شرکت ها و تصمیم گیرندگان بسیاری است تقاضا برای هماهنگی و به مقیاس رساندن اطلاعات تایید شده ی بالا است. این امر اهداف تطبیق را بین گروه های مختلف استفاده ارائه می کند به گونه ای که اطلاعات توسط هیئت حسابرسی سطح بالاتر ملاحظه گردیده و برای استفاده کنندگان خاص کدگذاری نمی شوند. این مجموعه ای از تعاریف و عناصری است که صورت های مالی را می سازد. بدون شک تقاضا برای تطبیق واقعی بوده و در صورت های مالی به عنوان توصیف شیوه های حسابداری به کار گرفته شده تلقی می شود.

همان طور که قبلاً متذکر شدیم دیدگاه جاری این است که صورت های مالی، اطلاعات مالی شرکت را ارائه می دهند. سیستم های اطلاعاتی در قالب حسابداری تعهدی

است که توافق جهانی در مورد آن وجود دارد. تعریف خاص از عناصر تشکیل دهنده ی زیر مجموعه صورت های مالی و تغییر آن به عنوان بخشی از تکامل، ممکن است در استانداردها مورد توجه قرار گیرد.

۳-۵ چارچوب مفهومی

آن چه مسلم است، تقاضا برای مقررات حسابداری در صورت ناتوانی بازار، به منظور تدارک اطلاعات مشاهده می شود. کسانی که دارای اطلاعات می باشند ممکن است دارای انگیزه های ضعیفی برای افشاء چنین اطلاعاتی باشند. همان طور که قبلاً دریافتیم هیچ گونه توافقی بین سهامداران در رابطه با این موضوع وجود ندارد و این بخشی از فرآیند سیاسی است. بنابراین، تعریف کیفیت گزارش های شرکت دشوار است. هدف اصلی، این است که سطح بهینه جامعه را در مورد اطلاعات مالی خاص شرکت پیدا کنیم که این منجر به عملکرد مطلوب بازارهای سرمایه و کارآمدی شرکت ها خواهد شد.

یکی از مزایای سیستم حسابداری این است که این سیستم حسابرسی شده و در نتیجه اطلاعات به راحتی قابل دست کاری نیستند. از این رو نقش حسابدار در گزارش اطلاعات و کنترل دیگر منابع اطلاعاتی نیز حائز اهمیت است. هم چنین برتری اطلاعات حسابداری به استحکام داده های آن بستگی دارد و برخی از اطلاعات شواهد محکمی هستند.

محدودیت ها شامل انحرافات بالقوه از صورت های مالی است. انحراف را می توان این گونه تفسیر کرد که در صورت های مالی در رابطه با ارزش مورد انتظار دارائی ها مغایرت وجود دارد. بخش مشکل ساز انحراف این است که ممکن است توسط یک طرف درگیر ارائه شود. تعیین و حل این نوع از انحراف معطوف به اهمیت مشوق های مدیریت برای آماده سازی و تفسیر صورت های مالی است. انحرافات، زمانی که استانداردهای جدید ایجاد می گردند و یا صورت های مالی شرکت تفسیر می شوند به مشوق ها نقش مرکزی می دهند. در این راستا، کمیته AAA قواعد متعددی را برای چارچوب مفهومی

ایجاد کرده است. استانداردهای متعدد منجر به رقابت بین استانداردها شده و به شرکت ها اجازه می دهد تا در رابطه با انتخاب استاندارد تصمیم گیری کنند.

خلاصه و نتیجه گیری

چارچوب مفهومی برای مدت طولانی و مقررات حسابداری در مدت زمانی بیشتر از آن با ما بوده اند. بیشتر مقررات ناشی از شکست تجارتي است. جهانی شدن تجارت به هماهنگ سازی استانداردهای حسابداری در سراسر جهان منجر گردیده و در نتیجه IASB و FASB به اجبار برای تدوین یک سری از استانداردها به هم پیوند خورده اند. نتیجه ی این به هم پیوستگی، توسعه یک چارچوب مفهومی و در نهایت چارچوب مفهومی رایج است. در این مقاله تقاضا برای چارچوب مفهومی با دیدگاه اقتصادی به اطلاعات بررسی شده است. نقطه عطف کیفیت گزارشگری مالی در نتیجه یک چارچوب مفهومی می باشد. توضیح در رابطه با مفهوم کیفیت بسیار سخت است زیرا نقش تخصیص بین یک چارچوب مفهومی، قواعد حسابداری واقعی و محتوای اطلاعاتی در صورت های مالی از پیش تعیین شده نیست. بنابراین، تجزیه و تحلیل نقش و محتوای چارچوب مفهومی را به عنوان قواعد اصلی که در مقررات گزارشگری مالی سودمند است در نظر گرفته ایم. حسابداری یک منبع اطلاعاتی است که در یک پروسه ی تصمیم گیری، دیر به وجود می آید. ویژگی های اصلی داده های حسابداری در ذیل آمده است:

- (۱) براساس روابط مالی شرکت با بخش های خارجی و براساس شناسایی مقررات رسمی است.
- (۲) براساس حسابرسی است.
- (۳) شناسایی نقش دیگران، شاید منابع اطلاعاتی وقت گیرتر
- (۴) کلیت و تخصیص اطلاعات طی زمان و واحدها
- (۵) دست کاری به راحتی انجام پذیر نیست.

این یک نقش مهم در چارچوب مفهومی برای کمک به سیستم حسابداری برای حفظ مزیت نسبی است.

منابع

1. AAA, (2009), "Alternative Conceptual Frameworks for Financial Reporting", American Accounting Association.
2. Bromwich, M., Macve, R. and Sunder, S., (2009), "Hicksian income in the conceptual framework", Unpublished manuscript, London School of Economics (LSE).
3. Bushman, R. and Landsman, W. R., (2010), "The pros and cons of regulating corporate reporting: a critical review of the arguments", **Accounting and Business Research**, Vol. 40, No. 3, (Special Issue), PP. 259-273.
4. Christensen, J. and Demski, J., (2007), "Anticipatory reporting standards", **Accounting Horizons**, Vol. 21, No. 4, PP. 351-370.
5. Christensen, J. and frimor, H., (2007), "Fair value, accounting aggregation and multiple sources of information", In R. Antle, P. J. Liang and F. Gjesdal (eds.), *Essays on Accounting Theory in Honour of Joel S. Demski*, PP. 1-15 Kluwer.
6. Clikeman, P. M., (2009), "Called to Account. Fourteen Financial Frauds that Shaped the American Accounting Profession". Routledge.
7. Dye, R. A., (2002), "Classifications manipulation and Nash accounting standards", **Journal of Accounting Research**, Vol. 40, No. 4, PP. 1125-1162.
8. Dye, R. A. and Sunder, S., (2001), "Why not allow FASB and IASB standards to compete in the U.S.?", **Accounting Horizons**, Vol. 15, No. 3, PP. 257-271.

9. FASB, (1980a), Concepts Statement No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information, Financial Accounting Standards Board.
10. FASB/IASB, (2006), Preliminary views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-useful Financial Reporting Information. Issued for comment by the Financial Accounting Standards Board and by the International Accounting Standards Board.
11. FASB, (1980b), Concepts Statement No. 4: Objectives of Financial Reporting by Non business Organizations, Financial Accounting Standards Board.
12. Feltham, G. and Xie, J., (1994), "Performance measure congruity and diversity in multi-task principal-agent relations", **The Accounting Review**, Vol. 69, No. 3, PP. 429-453.
13. Graham, J. R., Harvey, C. R. and Rajgopal, S. D., (2005), "The economic implications of corporate financial reporting", **Journal of Accounting & Economics**, Vol. 40, No. 1-3, PP. 3-73.
14. Hongren, C., Foster, G. and Datar, S., (2003), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, New Jersey, NJ: Prentice-Hall.
15. Kinney, w., (2000), **Information Quality Assurance and Internal Control for Management Decision Making**, New York, NY: Mc Graw-Hill.
16. Nelson, M. W., Elliot, J. A. and Tarpley, R. L., (2002), "Evidence from auditors about managers' and auditors, earnings management decisions", **The Accounting Review**, Vol. 77, No. 4, Supplement: 175-202.
17. Schipper, K., (2010), "How can we measure the cost and benefits of changes in financial reporting standards?", **Accounting and Business Research**, Vol. 40, No. 3, (Special Issue): 309-327.

18. Sunder, S., (1997), **Theory of Accounting and Control**, Cincinnati. OH: South-Western Publishing.
19. Wagenhofer, A., (2009), "Global accounting standards: reality and ambitions", **Accounting Research Journal**, Vol. 22, No. 1, PP. 68-80.

Conceptual frameworks of accounting with Information perspective

This paper analyses the benefits of accounting regulation and a conceptual framework using an information economics approach that allows consideration of uncertainty, multiple agents, demand for information, and multiple information sources. It also allows private information to enter the analysis. The analysis leads to a set of fundamental properties of accounting information. It is argued that the set of qualitative characteristics typically contained in conceptual frameworks does not adequately aggregate the information demands of users of accounting information. For example, the IASB's conceptual framework contains no guidelines for the trade-off between relevance and reliability. Furthermore, neutrality might not be part of an optimal regulation. The statistical bias introduced by the stewardship use of accounting information is not necessarily undesirable and will always remain; stewardship is the characteristic of accounting information that provides incentives for management to act in the desired way. Accounting information is inherently late compared to other information sources but influences and constrains the content of more timely sources. The accounting system does not exist in a vacuum. Other information sources are present and the purpose of the accounting system cannot be analysed without considering the existence of other information sources. Finally, financial statements are audited by an independent auditor. This implies that accounting data are hard to manipulate.

Keywords: accounting regulation conceptual framework; qualitative characteristics; information economics IASB