

گزارشگری گذشته: رویکرد جدیدی برای بهبود حسابداری امروز

ترجمه: اصغر طاهرپوراصل
دانشجوی دوره کارشناسی ارشد حسابداری

خلاصه

در چند سال اخیر، مدل حسابداری مالی از جهاتی مورد نقد قرار گرفته است. برخی استدلال می‌کنند که این مدل در اقتصاد مبتنی بر دانش کنونی، اطلاعات غیرمربوط گزارش می‌کند، در حالی که برخی می‌گویند آزادی عمل



با انجام این کار، گزارش‌های مالی می‌تواند میزان تغییرات انجام شده روی برآوردهای گذشته را نشان دهند و میزان صحت و درستی این برآوردها را گزارش کند. همچنین این کار موجب می‌شود تا هویت شرکت‌هایی

مشخص شود که از آزادی عمل خود در گزارشگری مالی سوءاستفاده کرده و اقدام به تهیه و ارایه اطلاعاتی به ظاهر با ارزش و منطبق با انتظار تصمیم‌گیرندگان (انتظاری که از معتبر بودن افشای اطلاعات شرکت در زمان حاضر وجود دارد) می‌کنند. اگر شرکت‌ها بدانند که برآوردهای فرصت‌طلبانه آنها در آینده آشکار می‌شود، انگیزه‌ی زیادی برای

می‌گیرند. اما شگفت‌انگیز این است که صحت برآوردهای اقلام تعهدی هرگز مورد بررسی قرار نمی‌گیرند و از طرف دیگر، اقلام تعهدی جاری به‌طور معکوس با اقلام تعهدی پیشین در هم آمیخته می‌شوند.

در این مقاله پیشنهاد می‌شود که مدل گزارشگری مالی اصلاح شود تا صحت برآوردهای قبلی شرکت را گزارش کند.

در گزارشگری مدل حسابداری، نتایج را غیرقابل اتکا می‌کنند. در این مدل حسابداری، اقلام تعهدی این امکان را به وجود می‌آورند تا به روشی خیلی به موقع، خلق یا کاهش ثروت گزارش شوند اما در عین حال، این اقلام امکان سوءاستفاده را نیز فراهم می‌کنند و آن ۳۸ زمانی است که برآوردهای (اساسی) در حسابداری عمداً مورد تحریف قرار

انجام صحیح برآوردها و ارقام تعهدی پیدا خواهند کرد. سرانجام، چنانچه سیستمی خوب باشد و انگیزه‌ی لازم را در شرکت‌ها برای برآورد صحیح ارزش دارایی‌های غیرسستی (غیرمتعارف و جدید) فراهم کند، ممکن است ناظران حسابداری برای شناسایی این دارایی‌ها در صورت‌های مالی بسیار رغبت و تمایل نشان دهند.

در این مقاله، نوعی افشای اطلاعات پیشنهاد می‌شود و مزایای این افشا برای سرمایه‌گذاران و برخی از مباحث کاربردی مربوط به پیاده‌سازی آن مورد بحث قرار می‌گیرد.

مقدمه

آرتور لویت، رئیس سابق بورس و اوراق بهادار ایالات متحده، در زمان تصدی خود، بارها درباره‌ی سوء استفاده‌های به‌عمل آمده از انعطاف‌پذیری سیستم حسابداری سخنرانی و ادعا کرد که مدیریت سود^۱، کیفیت فرآیند گزارشگری مالی را تضعیف و خراب می‌کند. (Levitt 1998) او با استناد به نمونه‌هایی از سوء استفاده‌ها در زمینه‌هایی نظیر مخارج تجدید ساختار^۲، حسابداری تحصیل (خرید) و ذخایر متفرقه، به شرح برنامه‌ای عملی پرداخت که در آن از همه خواسته شده است تا با وضع مقررات شفاف برای این مباحث، از آزادی عمل زیاد حسابداری کاسته شود.

بدیهی است کاهش آزادی عمل

موجب حذف سوءاستفاده و اینکار مطمئناً موجب بهبود گزارشگری مالی خواهد شد. اما وجود مقررات شدید و فشرده موجب به حساب منظور کردن معاملات و رویدادهای مختلف به روشی مشابه می‌گردد که این تغییر از سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی خواهد کاست.

از سوی دیگر، پیشنهاد لویت (۱۹۹۸) مشکل ساز نیز است زیرا زمانی مطرح می‌شود که سیستم گزارشگری مالی سستی به علت عدم مربوط بودن اطلاعات، مورد انتقاد قرار گرفته است. عده‌ای از مخالفان این سیستم گزارشگری ادعا دارند که مدل گزارشگری تاریخی (گذشته‌گرا)^۳ ممکن است در یک اقتصاد صنعتی خوب عمل کند لیکن در عصر کنونی و در دوران اقتصاد مبتنی بر اطلاعات^۴ قادر به شناسایی و انعکاس خلق ارزش نیست.

(Elliott and Jacobson 1991; Rimerman 1990; Jenkins 1994) برخی اعتقاد دارند که بسیاری از راه کارهای پیشنهادی برای حل مساله مربوط نبودن اطلاعات در سیستم گزارشگری مالی، نظیر برآورد عمر مفید یک هزینه تحقیق و توسعه نیازمند افزایش بیشتر در آزادی عمل حسابداری است، (Lev, ۱۹۹۷). بنابراین، گرچه نگرانی لویت درباره‌ی سوء استفاده حسابداری به‌جا است لیکن راه کار پیشنهادی او ممکن است موجب تضعیف بیشتر محتوی اطلاعات گزارش‌های مالی شود.

ما همواره شاهد این موضوع هستیم

که برخی تلاش می‌کنند که مقیاس‌های اندازه‌گیری جدیدی را در حسابداری معرفی کنند که امکان دستکاری نداشته باشد و اطلاعات مربوطی را ارائه کند که این تقریباً کاری غیرممکن است. این مقاله، رویکرد متفاوتی را جهت بهبود گزارشگری مالی مطرح می‌کند و در آن، به جای تلاش در جهت دیکته کردن مقیاس‌های اندازه‌گیری جدید به این موضوع می‌پردازد که مقررات حسابداری می‌توانند به گونه‌ای استفاده شود که شرکت‌ها را به انتخاب بهترین مقیاس اندازه‌گیری از دیدگاه خود، تشویق کند. (وضع استانداردهایی که بتواند همه چیز را پوشش دهد بعید است، و اگر این اتفاق بیافتد در این صورت، راه‌های ترقی و پیشرفت مسدود می‌شود) (Lundholm, 1999, 316) فرآیند حسابداری تعهدی لزوماً ایجاب می‌کند تا شرکت‌ها خیلی چیزها را مانند خالص ارزش بازیافتی حساب‌های دریافتی، بدهی‌های مربوط به تضمین محصول و مزایای بازنشستگی برآورد کنند. اما جای تعجب دارد که هنوز هم سیستم موجود درباره صحت این نوع برآوردهای انجام شده، گزارش‌های آرایه نمی‌کند. تاثیر معکوس یک قلم تعهدی از یک دوره و آمیختن آن با ارقام تعهدی سایر دوره‌ها، عموماً اظهار نظر درباره‌ی صحت برآوردهای شرکت، حتی برآوردهای گذشته آن را غیرممکن می‌سازد و کارآسانی نیست تا بگوییم چقدر این برآوردها صحیح بوده‌اند.

شکل ۱ - حساب‌های T برای مثال مطالبات مشکوک‌الوصول

حساب‌های دریافتنی ناخالص		ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول	
مانده اول دوره ۰	مانده اول دوره	مانده اول دوره	
فروش نسیه ۱۱۰	وصولی ۹۰	سوخت شده ۲۰	هزینه م.م ۲۲
فروش نسیه ۱۲۰	سوخت شده ۲۰		
سال اول			
مانده ۱۲۰	وصولی ۹۰	سوخت شده ۲۰	مانده ذخیره ۱۲
فروش نسیه ۱۳۰	سوخت شده ۲۰		
سال دوم			
فروش نسیه ۱۳۰	وصولی ۹۰	سوخت شده ۲۰	هزینه م.م ۷۲
	سوخت شده ۳۰		
سال سوم			
مانده ۱۳۰	وصولی ۹۰	سوخت شده ۵۰	مانده ذخیره ۱۴
فروش نسیه ۱۵۰	سوخت شده ۵۰		
سال چهارم			
فروش نسیه ۱۶۰	وصولی ۹۰	سوخت شده ۶۰	هزینه م.م ۱۱۲
	سوخت شده ۶۰		
مانده ۱۳۰	وصولی ۹۰	سوخت شده ۷۰	مانده ذخیره ۱۴
	سوخت شده ۷۰		
مانده ۰			مانده ذخیره ۰

راه پیشنهادی در این مقاله، گرچه وسعت عمل زیادی در تصمیمات گزارشگری مالی به شرکت‌ها می‌دهد اما سیستم موجود را در جهت گزارش صحت برآوردهای گذشته (تایید میزان صحت برآوردهای قبلی) تقویت و یاری می‌کند. لذا چنانچه شرکتی به‌طور منظم ارزش دارایی‌ها یا میزان سود خود را بیش از واقع گزارش کند، افشای

اطلاعات اضافی، آنچه که در گذشته اتفاق افتاده است را آشکار خواهد کرد. این افشای اطلاعات جدید حسابداری با ارایه اطلاعات مورد نیاز به سرمایه‌گذاران جهت ارزیابی اعتبار گزارش‌های حسابداری قبلی شرکت، این امکان را به آنها می‌دهد تا به شرکت‌هایی پاداش دهند که بدون جانب‌داری و سوگیری گزارشگری

می‌کنند و آنهایی را تنبیه کنند که گزارشگری فرصت طلبانه‌ای دارند. تئوری حسابداری مدتهاست که متوازن کردن^۵ رابطه بین دو ویژگی مهم اطلاعات حسابداری یعنی مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات را مورد توجه قرار داده است (FASB ۱۹۸۰; ۱۹۸۱; Imhoff ۱۹۶۶ Ijiri and Jaedicke) به‌طور کلی، هر چه فاصله زمانی بین

شکل ۲ - صورت‌های مالی واقعی گزارش شده برای مثال مطالبات مشکوک الوصول

برای دوره‌های منتهی به سال‌های ...				
۳	۲	۱	۰	
ترازنامه گزارش شده				
۰	۱۶۰	۱۳۰	۱۲۰	حساب‌های دریافتنی ناخالص
۰	(۱۶)	(۱۳)	(۱۲)	نخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۰	۱۳۳	۱۲۶	۱۰۸	خالص حساب‌های دریافتنی
صورت سود و زیان گزارش شده				
۰	۳۱۰	۲۷۰	۲۳۰	فروش
(۵۳)	(۱۱۲)	(۷۲)	(۳۲)	هزینه مطالبات سوخت شده
(۵۳)	۱۹۸	۱۹۸	۱۹۸	سود خالص
ترازنامه واقعی				
۰	۱۶۰	۱۳۰	۱۲۰	حساب‌های دریافتنی ناخالص
۰	(۷۰)	(۵۰)	(۳۰)	نخیره مطالبات مشکوک‌الوصول
۰	۹۰	۹۰	۹۰	خالص حساب‌های دریافتنی
صورت سود و زیان واقعی				
۰	۳۱۰	۲۷۰	۲۳۰	فروش
۰	(۱۳۰)	(۹۰)	(۵۰)	هزینه مطالبات سوخت شده
۰	۱۸۰	۱۸۰	۱۸۰	سود خالص

تحمل آسیب با اهمیتی از نظر از دست دادن قابلیت اتکای نتایج صورت‌های مالی، مهیا می‌شود.

قبل از بحث بیشتر درباره این که چرا این تغییر در سیستم گزارشگری می‌تواند کیفیت اطلاعات قابل ارائه از طرف شرکت‌ها به سرمایه‌گذاران را بهبود بخشد به نمونه‌ای ساده از این نوع افشای اطلاعات توجه کنید.

یک نمونه

افشای پیشنهادی در این مقاله،

برای گزارش اطلاعات صحیح در دوره جاری شرکت می‌شود.

اگر سیستم حسابداری موجب شود شرکت‌ها هزینه گزارشگری فرصت طلبانه را نهاده‌ینه کنند، آن وقت این امکان وجود دارد که اطلاعات جاری مربوط، بدون لطمه زدن به ویژگی قابلیت اتکای آن، گزارش شود.

با بهبود و توسعه سیستم گزارشگری موجود و با به کارگیری این روش، امکان شناسایی دارایی‌های کم اعتبار^۶ نظیر ارزش مخارج تحقیق و توسعه، بدون

رویداد اقتصادی و زمان گزارش آن طولانی‌تر باشد، آثار ناشی از آن را می‌توان به گونه قابل اتکاتری برآورد کرد، اما قابلیت مربوط بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری در دوره‌ی جاری کمتر می‌شود. بنابراین، در واقع گزارش اطلاعاتی کاملاً قابل اتکا اما نامربوط، نشانگر درستی برآوردهای گذشته یک شرکت خواهد بود. با این وجود، این نظریه این حقیقت را نادیده می‌گیرد که یک گزارش قابل اتکا درباره‌ی صحت عملیات گذشته، موجب ایجاد انگیزه

گزارشگری گذشته: رویکرد جدیدی برای حسابداری

ذخیره سال اول معادل ۱۰ تا ۱۲ درصد فروش نسبه ۱۲۰ واحدی در پایان سال می باشد. اما همان طور که مشاهده می کنید در سال دوم، ۳۰ واحد از این فروش به مطالبات سوخت تبدیل شده است. بنابراین، با درک این موضوع، هزینه مطالبات سوخت شده واقعی در سال اول به جای مبلغ گزارش شده به میزان ۳۲ واحد برابر با ۵۰ واحد خواهد بود. این وضعیت تا سال چهارم ادامه دارد و در این سال، در زمانی که هیچ فروشی ثبت نشده است، سیستم حسابداری تعهدی، اشتباهات ناشی از تخمین های بسیار خوش بینانه دوره های قبل را اصلاح می کند. اما صرف در اختیار داشتن صورت های مالی گزارش شده (که در بالای شکل ۲ نمایش داده شده است) و حتی ارایه افشای اطلاعات تکمیلی اقلام بدهکار و بستانکار هر سال، پوشش میزان مطالبات سوخت شده واقعی مانده حساب های معوق در پایان سال و مقایسه آن با ذخیره برآورد شده، غیرممکن است. زیرا مطالبات سوخت شده سال قبل با دوره جاری با یکدیگر ترکیب شده اند. به عنوان مثال، در سال اول حذف ۳۰ واحد از حساب های دریافتنی ناشی از فروش ها، با حذف ۴۰ واحد از فروش های سال دوم، مخلوط شده است.

به طور کلی، تنها زمانی میزان مطالبات سوخت شده مربوط به ذخیره برآوردی دوره قبل، از طریق افشای

می تواند در هر بخشی از سیستم حسابداری به کار رود که مستلزم برآورد و تخمین است، به عنوان یک مثال ساده، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را در نظر بگیرید. فرض کنید شرکتی در ابتدا و انتهای هر سال فروش نسبه انجام می دهد طبق روال عادی شرکت، حساب های دریافتنی یا وصول می شوند یا پس از شش ماه حذف شده و به هزینه مطالبات سوخت شده منظور می گردند. برآورد بسیار خوش بینانه شرکت این است که ده درصد مانده ناخالص پایان دوره حساب های دریافتنی، وصول نخواهد شد. در این مثال، شرکت در شناخت درآمدها به طور متهورانه عمل می کند اما وصولی های اصلی شرکت ثابت می ماند. (از این رو تخمین ۱۰ درصد خیلی خوش بینانه است). شکل ۱ حساب های T برای حساب های دریافتنی ناخالص و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را ارائه می کند که شامل افزایش درآمدها طی سه سال و سال چهارم نیز سال پایانی حساب ها است در شکل، ترتیب تاریخی وقوع رویدادها از بالا تا پایین صفحه درج شده است. شکل ۲ صورت های مالی برای هر سال را ارایه می کند و همراه با آن صورت های مالی پیشنهادی نیز ارائه شده است تا نتایج واقعی را گزارش کند. در این مثال، در هر یک از سه سال اول، برآورد ذخیره مطالبات مشکوک الوصول عمدتاً کمتر از واقع بیان شده است. به عنوان نمونه، در شکل ۱،

سیستم

حقوق و پرسنلی

• دو زبانه (انگلیسی و فارسی)

• چند ارزی

• کاملاً پارامتریک و سازگار با هر شرایط کاری

• ساخت گزارشات دلخواه

• امکان Gross Up

• امکان تعاریف فرمهای دلخواه

CSD

نرم افزاری سی.اس.دی
موسسه کنترل و طرح سیستمها

دفتر فروش: (۱۰ خط) ۸۸۸۲۴۸۱۲
دفتر مدیریت: تلفکس ۸۸۸۳۶۹۹۸
۸۸۸۴۶۵۹۳

Email: CSD_Company@yahoo.com

اطلاعات در حسابداری، قابل پوشش است که هیچ مطالبات سوخت شده‌ای بابت فروش‌های نسبه دوره جاری و مطالبات سوخت شده‌ای ناشی از دو دوره قبل وجود نداشته باشد که در واقع یک پیشامد بسیار نادر است.

در سیستم حسابداری پیشنهادی در این مقاله، شرکت برای گزارش ۱۰ درصد برآورد مطالبات سوخت شده مطابق با آنچه که در صورت‌های مالی گزارش شده (در بالای شکل ۲) آزادی عمل دارد. اما علاوه بر آن، همان‌طور که در قسمت پایین شکل ۲ نشان داده شده است شرکت باید ترازنامه و صورت سود و زیان واقعی سنوات گذشته را نیز افشا کند. با افشای مبالغ واقعی سال گذشته، هر سرمایه‌گذار می‌تواند در سال دوم متوجه شود که وقتی شرکت خالص حساب‌های دریافتی را معادل ۱۰۸ واحد و خالص سود را معادل ۱۹۸ واحد برای سال اول گزارش می‌کند، در واقع مانده واقعی آنها به ترتیب فقط معادل ۹۰ واحد و ۱۸۰ واحد است. در سال سوم، سرمایه‌گذار متوجه می‌شود که شرکت هم دارایی‌ها و هم سود خالص را در سال‌های گذشته بیش از واقع گزارش کرده است. زمانی که یک سرمایه‌گذار تصمیم می‌گیرد که چه مقدار به اطلاعات افشا شده آتی شرکت اعتماد کند، بیان این حقایق بسیار مفید خواهد بود.

قابلیت کاربرد روش جدید افشای اطلاعات

پیشنهاد این مقاله، فراتر از

حسابداری مطالبات سوخت شده است. سیستم حسابداری تعهدی مملو از برآورده است و حتی بسیاری از پیشنهاد‌های جدید برای بهبود سیستم گزارشگری مالی، مستلزم برآوردهای بیشتری است. به‌طور کلی، در روش جدید افشای اطلاعات، هر زمان که سیستم حسابداری لازم می‌داند که تا برآوردی از چیزی صورت گیرد که در آینده تحقق می‌یابد، به‌طور همزمان مشخص می‌کند که چطور یک گزارش گذشته‌نما^۷ می‌تواند ارزیابی گردد. این گزارش نشان می‌دهد که برسر پیش‌بینی‌های گذشته چه آمده است. (lundholm, 1999, 320)

برای شرح درباره این که چگونه یک گزارش گذشته‌نما می‌تواند شناخت بیشتری از دارایی‌های نامشهود نسبت به آن چیزی فراهم کند که هم اکنون اصول پذیرفته شده حسابداری آن را مجاز می‌شمرد. به نمونه دیگری توجه کنید که مربوط به مخارج تحقیق و توسعه است. لو (۱۹۹۷) می‌گوید هنگامی که یک سرمایه‌گذاری نامشهود می‌تواند دارای منافع اقتصادی آتی قابل اتکا و قابل اندازه‌گیری باشد، این موضوع، شناخت (شناسایی) دارایی را تضمین می‌کند. و قابل اتکا و قابل اندازه‌گیری بودن برای شناسایی کافی است. به‌عنوان مثال، فرض کنید که فعالیت تحقیق و توسعه در یک شرکت دارویی، تا حدی پیشرفت کرده است که منافع اقتصادی ناشی از فروش یک داروی جدید، قابل اتکا و قابل اندازه‌گیری

است و براساس اصول پذیرفته شده حسابداری، شناسایی مخارج تحقیق و توسعه به‌عنوان یک دارایی مجاز می‌باشد. چنانچه ارزش شناسایی شده دارایی تحقیق و توسعه برحسب جریان‌های نقد آتی ناشی از فروش‌های داروی جدید برآورد شود، در آن صورت می‌توان فروش‌های واقعی داروهای جدید برآورد شود، در آن صورت می‌توان فروش‌های واقعی داروهای جدید با برآورد قبلی مقایسه کرد. نکته اصلی و مهم این است که روش برآورد هر چه که باشد، این مبنای شناخت دارایی است که مبنای گزارش گذشته‌نما را تعیین می‌کند. با ارتباط دادن اندازه‌گیری منافع آتی مورد انتظار دارایی به یک گزارش گذشته‌نما که برحسب منافع اقتصادی تحقق یافته، تهیه می‌شود، شرکت‌ها انگیزه‌های لازم را برای انجام دقیق برآوردهای اصلی خود به‌دست خواهند آورد و سرمایه‌گذاران نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی را صحت عملیات گذشته شرکت در اختیار خواهند داشت.

اگر شناخت دارایی براساس برآورد منافع اقتصادی آتی قابل اتکا و نه براساس مبلغ مخارج انجام شده، صورت گیرد، در آن صورت این پیشنهاد کاربردی‌تر خواهد شد. اگر دارایی فقط برحسب مخارج انجام شده اندازه‌گیری شود، آنگاه، تصویر شفافی از برآورد صورت گرفته و متعاقب آن گزارش گذشته نمای شفافی وجود نخواهد داشت. حتی تحت اساسی‌ترین

پیشنهادهای در زمینه تجدیدنظر در سیستم حسابداری مالی، نیز هرگز مخارج معین یا میزان دارایی‌های قابل شناسایی، برابری نخواهد کرد.

لو (۱۹۹۷) بیان کرد که بسیاری از پروژه‌های تحقیق و توسعه دارای شرایط خلق منافع اقتصادی آتی قابل اتکا و قابل اندازه‌گیری هستند، او به مخارج دیگری مانند هزینه‌های بهبود کارکنان^۸ نیز اشاره کرد و گفت این نوع مخارج، حایز آن شرایط نمی‌باشد. حتی در این نمونه، جایی که ارزش دارایی فقط مبتنی بر مخارج است، سیستم حسابداری هنوز نیازمند تخمین عمر مفید دارایی است و گزارش گذشته‌نما می‌تواند به صحت این تخمین، اعتبار بخشد.

به‌طور کلی، گزارش گذشته‌نما برای افشای اطلاعات اختیاری که به‌طور کامل و جدای از سیستم گزارشگری موجود انجام می‌شود نظیر افشای اطلاعات درباره نرخ‌های حفظ مشتری، رشد مورد انتظار در بازار سهام یا چشم‌انداز آتی یک محصول جدید، به خوبی کاربرد دارد. غالباً شرکت‌ها این نوع برآوردها و سایر محرک‌های مهم ارزش را در کنفرانس‌ها و بیانیه‌ها ارایه می‌کنند، اما کمتر دیده شده است که به صحت و سقم این اظهارات پس از بیان شدن، رسیدگی شود و معلوم گردد که در قبال اظهارات بیان و پیش‌بینی شده، چه نتایجی به دست آمده است.

منافع این نوع افشای جدید

گزارش گذشته‌نمای تهیه شده

براساس صحت برآوردهای اختیاری قبلی به تنهایی نمی‌تواند این اطمینان را ایجاد کند که برآوردها در آینده نیز درست و عاری از جانب‌داری است. این نوع افشای جدید، برای شرکت‌های نیازمند جلب اعتماد سرمایه‌گذار در آینده، بسیار اثرگذار و موثر می‌باشد. اگر طبق این روش افشا، معلوم شود که شرکت در گذشته رفتاری فرصت‌طلبانه داشته است، سرمایه‌گذاران منطقی باید در قبال افشای اطلاعات آتی شرکت محتاط و محافظه‌کار باشند، و از آنجا که جایگزین‌های مشابه زیادی در بازار سهام وجود دارد (که از خصایص هر بازار سهام است)، سرمایه‌گذاران می‌توانند سرمایه‌های خود را به شرکت‌هایی ببرند که دارای حسن شهرت بهتر در نحوه ارایه و افشای معتبر هستند. از این‌رو شرکت‌ها بویژه شرکت‌های حساس در قبال ارزیابی قیمت آتی سهام خود، چون به افزایش سرمایه در آینده احتیاج دارند و یا به شدت به وجوه مالی جبران سهام^۹ متکی هستند، به احتمال زیاد رغبتی نسبت به گمراه کردن سرمایه‌گذاران در زمان حال (در دوره جاری) نشان نمی‌دهند. وجوه مالی جبران سهام، وجوهی است که از محل صندوق تشکیل شده توسط شرکت‌های کارگزاری و بازار سازها نزد بورس به سرمایه‌گذارانی پرداخت می‌گردد که از بابت عدم ایفای تعهدات مالی شرکت‌های عضو صندوق مذکور دچار زیان شده‌اند با بنا نهادن مقیاسی شفاف

برای افشای اعتبار شرکت، گزارش گذشته‌نمای پیشنهادی این مقاله، انگیزه‌ای را در این نوع شرکت‌ها ایجاد می‌کند تا در آینده به درستی گزارشگری کنند. علاوه بر آن با برقراری یک سیستم مناسب و مطلوب به منظور تمیز دادن و تفکیک شرکت‌های درستکار و فاقد سوءگیری و جانب‌داری از شرکت‌های نادرست و جانب‌دار، به احتمال زیاد رقابتی بین شرکت‌ها برای افشای معتبر و با کیفیت بالا، به‌وجود خواهد آمد.

گزارش گذشته‌نما کمترین تاثیر را روی شرکت‌هایی دارد که فقط به ارزیابی فعلی قیمت سهام می‌اندیشند. این شرکت‌ها، اگر چه در زمان کنونی بابت گمراه کردن سرمایه‌گذاران، بهای کمی پرداخت می‌کنند لیکن ممکن است اعتبار آنان در آینده لکه‌دار شده و متحمل ضرر و زیان گردند زیرا منافع بلندمدت را با منافع کوتاه‌مدت عوض کرده‌اند. بدین لحاظ راه کارهایی نظیر اقدامات کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هنوز نقش مهمی را در جهت جلوگیری از سوء استفاده این نوع شرکت‌ها بازی می‌کند. لذا تاکید اصلی مقررات بازار بورس همیشه روی افشای اطلاعات بوده است. به‌عنوان مثال، سرمایه‌گذاری ممکن است شخصاً بتواند شرکتی را که میزان بدهی بابت تضمین محصول را کم گزارش می‌کند اما سوابق گذشته صحیحی از برآوردها ندارد و شرکتی که همان میزان بدهی گزارش کرده لیکن سوابق گذشته آن نشان می‌دهد که میزان مطالبات تحقق

یافته شرکت به ارقام برآوردی قبلی اش نزدیک است، را شناسایی و از یکدیگر تمیز دهد. هنگامی که افشای صحت برآورد گذشته شرکت نمی تواند به تنهایی مانع سرمایه گذاری سرمایه گذاران در شرکت نوع اول شود، این چنین گزارشی قطعاً موجب خواهد شد تا سرمایه گذاران درباره مقبولیت گزارش های شرکت عمیقاً بیاندیشند. اما در نهایت این سرمایه گذار است که باید انگیزه های بلندمدت شرکت را در مقابل انگیزه های کوتاه مدت آن ارزیابی کند که با هدف گمراه کردن تصمیم گیرندگان است.

سرمایه گذار محتاط و محافظ کار

ممکن است از سرمایه گذاری در شرکت های فاقد سابقه صحیح و تایید شده گزارشگری و یا شرکت های با افق کوتاه مدت نظیر شرکت هایی در حال ورشکستگی، خودداری کند در حالی که سرمایه گذار ریسک پذیر می تواند هر یک از شرکت های مذکور را جهت سرمایه گذاری انتخاب کند.

گزارش گذشته نمای پیشنهادی نیز در صورت وجود عدم قطعیت زیاد، اثر کمی خواهد داشت. مدیریت تلاشی ممکن است در جهت گمراه کردن سرمایه گذاران نداشته باشد بلکه فقط اطلاعات خوبی درباره برآوردهایی را در اختیار نداشته باشد که درباره مقدار تغییر نامعلوم انجام می شود. با این وجود، این هم اطلاعات مفیدی برای یک سرمایه گذار است. کسب نتایج تکراری ناشی از پیش بینی غلط یکسان می تواند نشان دهنده وجود جانبداری و

سوگیری باشد. به طور مشابه، چنانچه فاصله زمانی زیادی بین زمان انجام تخمین و زمان وجود ابهام و عدم قطعیت وجود داشته باشد، در آن صورت گزارش گذشته نما ممکن است خیلی دیر برآوردهای فرصت طلبانه را آشکار کند و کارایی زیادی نداشته باشد. این موضوع مباحث جدید اندازه گیری را مطرح می کند. به عنوان مثال، اگر محرز شود که بدهی برآورد شده تضمین محصول در سال گذشته خیلی خوش بینانه بوده و حجم صحیح بدهی گذشته هنوز به علت وجود حجم کمی از تعهدات پر ریسک (تعهداتی که احتمال عدم قطعیت آنها زیاد است) تعیین نشده است، سیستم گزارشگری گذشته باید گزارش به موقع و به روز اشتباه در برآورد گذشته را به عدم گزارش آن تا حصول اندازه گیری کامل اشتباه، ترجیح دهد. یعنی نباید صبر کند تا اشتباه کاملاً اندازه گیری شود بلکه باید بلافاصله اشتباه در برآورد گذشته را افشا کند.

پیشنهاد این مقاله، شباهت های زیادی با افشای اطلاعاتی دارد که در بازارهای جدید ایجاد شده نظیر ebay مشاهده می شود. ebay نام یک سایت خرید و فروش الکترونیکی است که در آن خرید و فروش کالا به صورت برخط و پیوسته^{۱۰} انجام می شود. در این سایت، فروشندگان اقلام کالا را به صورت مزایده در اختیار خریداران قرار می دهند و اطلاعات خریدار از کالای مورد معامله منحصر به اطلاعاتی است که فروشنده در اختیار او قرار می دهد. و

پس از اتمام مزایده، خریدار حواله پول را مستقیماً برای فروشنده ارسال می کند. اما سوالات مطروحه این است که خریدار چه تضمینی دارد که فروشنده همان کالای مورد نظر را عیناً تحویل دهد؟ و چرا امکان پنهان سازی اطلاعات واقعی، موجب فروپاشی کامل این بازار نمی شود؟ در این مورد، ebay برای جلوگیری از اشاعه این آثار نامطلوب از طریق الزام خریدار به دریافت بازخورد درباره فروشنده، پس از اتمام معامله، از بازار حمایت می کند. از این رو خریدار قبل از خرید کالا می تواند به شرح حال فروشنده دسترسی داشته باشد که شامل فهرستی از تایید و تصدیق (رضایت) خریداران پیشین (که اغلب به مقایسه کیفیت کالاهای سفارش داده شده با کیفیت کالاهای تحویلی به مشتری می پردازد) و رتبه بندی کلی مشتری است. تفاوت بین افشای اطلاعات در این مقاله و روش افشادر روش ebay آنست که گزارش گذشته نمای ebay توسط خریدار تهیه می شود لذا کاملاً معتبر است در حالی که گزارش گذشته نمای پیشنهادی توسط فروشنده (یعنی شرکت) تهیه می شود بنابراین برای این که گزارش گذشته نما شرکت معتبر باشد، باید حسابرسی شود.

خریداران می توانند از فروشندگان دارای شهرت بد و یا سابقه تجربی کم، اجتناب کنند. فروشنده ای با افق دید بسیار کوتاه مدت، می تواند با افشای اطلاعات کذب، خریدار را بفریبد و از

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Earning management
- 2- Restructuring changes
- 3- Historical reporting model
- 4- Information - based Economy
- 5- Trade-off
- 6- softer assets
- 7- Ex post Report
- 8- Employee development costs
- 9- stock compensation
- 10- on-line

منابع و مآخذ

- 1- Elliot R. and P. Jacobson, 1991, V.S. accounting: A national emergency. *Journal of Accountancy*, Nov. 54-58.
- 2- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1980. *Qualitative characteristics of Accounting Information*, Statement of Financial Accounting concepts No.2 stamford, CT: FASB
- 3- Ijiri, Y. and R. Jaedicke, 1966, Reliability and objectivity of Accounting measurement. *The Accounting Review*, 41, July, 474-483.
- 4- Imhoff G. 1981. Evaluating accounting alternatives. *Management Accounting*. Oct. 54-72.
- 5- Jenkins, E. 1994, An information high way in need of capital improvement, *Journal of Accountancy*, May. 77-82.
- 6- Lev, B. 1997. The old rules no longer apply. *Forbes*, April 7:43-36.
- 7- Levitt, A., 1998, The numbers game, speech delivered at the NYU center for law and Business, New York, NY, September 28.
- 8- Lundholm R.L., Reporting on the past: A New Approach to improving Accounting Today, AAA, *Accounting Horizons*, Vol.13, No:4, Dec., 1999. pp. 315-322.

بسیار مشکل نظیر ارزش مخارج تحقیق و توسعه را صادر کنند. زیرا با درک این موضوع، شناسایی دارایی‌هایی ساده می‌شود که اندازه‌گیری آن‌ها در دوره جاری مشکل است.

در روش پیشنهادی، با ثبت دارایی در دوره جاری، در واقع شرکت تعهد می‌کند که ارزش دارایی مربوط پس از گزارش نیز به همان اندازه باشد. با ایجاد انگیزه در شرکت‌ها برای گزارشگری صحیح و درست، ممکن است ناظران ترغیب شوند تا اجازه دهند تا شرکت‌ها در گزارشگری خود آزادی عمل بیشتری داشته باشند. اگر حسابداری در جهت تطبیق خود با اقتصادی پویا و شتابان و گزارشگری طبقات جدیدی از دارایی‌ها و بدهی‌ها پیش رود، در آن صورت، ضمن تلاش در جهت کسب مقیاس صحیحی از اندازه‌گیری آتی این اقلام، سیستم نیز از بررسی گذشته صحت چنین اندازه‌گیری‌هایی سود خواهد برد.

سرانجام، بسیاری از پیشنهاد‌های اصلاحی دیگر درباره سیستم گزارشگری مالی ایجاب می‌کند تا حسابداران و حساب‌رسان در اندازه‌گیری اقلام جدید دارایی‌ها و بدهی‌ها نظیر ارزش توانایی‌ها و مهارت‌های کارمند یا سطح رضایت‌مندی مشتری مهارت پیدا کنند. در مقابل، پیشنهاد این مقاله، استفاده از توان سیستم حسابداری سنتی و حرفه حسابرسی یعنی توانایی ارزیابی گذشته است.

(Lundholm, 1999, 322)

این راه منافعی کسب کند اما فروشنده‌ای با قصد ادامه کسب و کار (فعالیت بازرگانی) در آینده، در صورت انجام این کار، با ریسک از دست دادن فعالیت‌های بازرگانی آینده مواجه خواهد شد. این نمونه از سیستم افشای گذشته‌نما، به ebay امکان می‌دهد تا شبکه فعالیت‌های خود را توسعه بخشد. آنها بیش از ۳/۸ میلیون کاربر عضو دارند و در سال ۱۹۹۸ معادل ۱/۲ میلیون معامله انجام داده‌اند.

نتیجه‌گیری

به موازات تلاش‌های حرفه‌ای حسابداری جهت ارایه محصولی مربوط در رویارویی با اقتصادی پویا و شتابان، روش پیشنهادی این مقاله مزیت‌های زیادی دارد. اول، هدف پیشنهاد این است که شرکت‌ها را به جای این که مجبور به پیروی و اجرای برخی از استانداردهای خشک و بدون انعطاف و یگانه حسابداری کند، آنها را به نهادهای کردن منافع گزارشگری صحیح و درست سوق دهد. در نتیجه این روش در مقایسه با دیدگاه مبتنی بر استانداردها که گزارشی کاملاً اجباری ارایه می‌کند منتج به گزارشگری بسیار انعطاف‌پذیر و قابل تطبیق می‌شود.

دوم آنکه، با داشتن سیستمی مناسب جهت گزارش صحت برآوردهای گذشته یک شرکت، ممکن است ناظران (نهادهایی که مقررات و استانداردهای حسابداری را تعیین و دیکته می‌کنند) اجازه ثبت دارایی‌هایی با اندازه‌گیری