

## چارچوب نظری گزارشگری مالی ، از آغاز تا امروز

مهدی کدیور \*

از سال 1959 میلادی که رویکرد بدیهیات- اصول توسط موريس مونتيس در قالب تحقیقات حسابداری شماره 1 و 3 منتشر گردید تا آخرین بیانیه FACB و IASB در سال 2010 که به طور مشترک در قالب بیانیه شماره هشت (8) SFAC انتشار یافت ، چارچوب نظری گزارشگری مالی همواره به عنوان یکی از چالش برانگیزترین تئوری های قابل نفوذ حسابداری در سطح بین الملل محسوب شده و همواره پاسخگوی بسیاری از ابهامات مطرح شده در حرفه حسابداری بوده است . اگرچه در این دوران همواره نقدهایی از طرف استادان و حسابداران حرفه ای به آن وارد گردیده ، اما اهمیت آن در رشد و اعتلای تئوری حسابداری بر کسی پوشیده نیست . در این نوشتار سعی داریم تا ضمن پرداختن به سیر تاریخی و مراحل تحول این چارچوب ، خدمات ارزشمندی را که FACB در این دوران به حرفه حسابداری ارائه داده است را نیز مورد بررسی قرار دهیم .

\* کارشناس ارشد حسابداری و مدرس دانشگاه آزاد اسلامی ، عضو انجمن حسابداری ایران [Mehdi.kadivar@yahoo.com](mailto:Mehdi.kadivar@yahoo.com)

## مقدمه :

از مدتها قبل ، نیاز به داشتن یک چارچوب نظری<sup>1</sup> در حسابداری مالی احساس شده است . در ایالات متحده آمریکا ، هیأت اصول حسابداری<sup>2</sup> و هیأت استانداردهای حسابداری مالی<sup>3</sup> کوشش کرده اند که مبانی نظری حسابداری را به عنوان راهنمای سیاستگذاری حسابداری تدوین کنند . این فرآیند از سال 1959 میلادی در آمریکا آغاز و رفته رفته به یک پروژه بین المللی تبدیل گشت و تا به امروز نیز ادامه دارد . به طور کلی شکل گیری این چارچوب نظری را در سه مرحله می توان مورد بررسی قرار داد :

**مرحله اول : رویکرد بنیادین (رویکرد بدیهیات – اصول ) :** مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه<sup>4</sup> (ARS(1) & ARS(3) توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>5</sup> در سال 1959 .

**مرحله دوم : حرکت به سمت چارچوب نظری :** گزارش ASOBAT در سال 1966 توسط انجمن حسابداری آمریکا<sup>6</sup> ، گزارش APB4 در سال 1970 توسط هیئت اصول حسابداری ، گزارش Trueblood در سال 1973 توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا و گزارش SATTA در سال 1977 توسط انجمن حسابداران آمریکا .

**مرحله سوم : بیانیه های چارچوب نظری گزارشگری مالی :** (SFAC No.1) الی (SFAC No.8) از سال 1978 الی 2010 .

در این مرحله اولین نتیجه تحقیقات در سال 1978 به نام "هدفهای گزارشگری مالی" به عنوان چارچوب مفهومی شماره یک با استفاده از تحقیق ترولبود ( Trueblood ) به زبانی بسیار شیوا و تعریف کردنی تدوین شد و دوازده هدف برای گزارشگری مالی نوشته شد . نتیجه تحقیقات بعدی منجر به انتشار بیانیه های مفهومی شماره 1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 و 6 شد . ششمین بیانیه در سال 1984 جایگزین بیانیه شماره 3 شد . علت این جایگزینی انتقادات بسیار شدید از تعاریف ارائه شده برای عناصر صورتهای مالی بود . بیانیه شماره هفت با عنوان " استفاده از جریانهای نقدی و ارزش فعلی در اندازه گیری حسابداری " در سال 2000 منتشر شد . این مجموعه به ظاهر کوچک 270 صفحه ای با مخارج چندین میلیارد دلاری سرمشق همه نویسندگان کتاب های تئوری و هیئت تدوین کننده استاندارد قرار گرفت . دامنه نفوذ این مبانی نظری بسیار فراگیر شد . همه کشورهایی که شرکت های بین المللی بزرگ آمریکایی در آن سرمایه گذاری کرده بودند از استانداردهای حسابداری مبتنی بر این چارچوب استفاده کردند . اگرچه استفاده از استانداردها اجباری بود ولی چنان برنامه ریزی شد که گویی همه داوطلب استفاده از آن بودند . نفوذ اقتصادی و سیاسی بسیار زیرکانه آمریکا از طریق تدوین استانداردهای حسابداری و تفکرات پایه ای آن ها صورت گرفت .

برخی از کشورهای توسعه یافته اقتصادی ، همراه اصلی شدند مثل انگلیس . برخی دیگر ، چارچوب های مفهومی مشابه با تقلید از آمریکا برای خود تدوین و منتشر کردند . می توان بیان کرد که آمریکا مخارج تدوین این چارچوب را سرمایه گذاری هوشمندانه تلقی کرده که برگشت آن را ظرف مدت کوتاهی تأمین کرد و بازده چندین باره این سرمایه گذاری همچنان ادامه دارد . کشورهای کمتر توسعه یافته اقتصادی که اصلاً توان و جرأت سرمایه گذاری برای چارچوب مفهومی را نداشتند ، اگر انگلیسی زبان بودند آن را در دست پذیرفتند . کشورهای دیگری که انگلیسی زبان نبودند سریعاً آن را ارزان ترجمه و استفاده کردند . در ایران تلاش شد چارچوب مفهومی با ترکیبی از ترجمه و شرایط اقتصادی کشور تدوین شود ( ثقفی ، 1392 ، 30 ) .

1. Theoretical Frame work .

2. Accounting Principle Board (APB) .

3. Financial Accounting Standard Board (FASB) .

4. Accounting Research Studies (ARS) .

5. American Institute of Certified Public Accounting( AICPA) .

6. American Accounting Association( AAA) .

**مرحله اول؛ رویکرد بنیادین ( رویکرد بدیهیات - اصول )** : این رویکرد بیان میدارد که در ابتدا باید به دنیای واقعی حسابداری رجوع کرد و از طریق استقرا ، بدیهیات و اصول موجود در دنیای حسابداری را استخراج و یک چارچوب تئوریک تدوین کرد . سپس با بهره گیری از قیاس استانداردهای حسابداری را از این چارچوب استخراج کرد . ویژگی اصلی رویکرد بنیادین این است که به حسابداری مانند سایر علوم طبیعی می نگرد و هیچ توجهی به هم سویی استانداردهای مستخرج از این چارچوب با رویه های عمل ندارد . در رویکرد بنیادین توجه اصلی معطوف به اهداف گزارشگری مالی است . در این رویکرد محاسبه سود حقیقی در سایه بکارگیری رویکرد ارزش های جاری بعنوان هدف اصلی تعیین گردید حال آنکه در زمان تدوین این چارچوب تئوریک ، رویکرد غالب در محیط حسابداری آمریکا بر پایه مفروضات سیستم بهای تاریخی استوار بود . بی توجهی به رویه های عمل و اهداف مناسب در این چارچوب تئوریک در نهایت منجر به شکست هیت اصول حسابداری در تدوین یک چارچوب یکپارچه شد .

**مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره یک (1)ARS** : کمیته تحقیقاتی حسابداری در AICPA وظیفه تدوین مطالعه تحقیقاتی شماره یک را به آقای موریس مونیتز<sup>7</sup> محول نمود . محقق نامبرده در کار تحقیقاتی خود از رویکرد قیاس استفاده نمود و مفروضات بنیادی در حسابداری را پایه ریزی نمود . این مفروضات عبارتند از :

**فرض تداوم فعالیت** : براساس این فرض تا زمانی که شواهدی مبنی بر عدم ارائه فعالیت شرکت وجود نداشته باشد فرض می شود که فعالیت شرکت تا زمانی نامحدود ادامه خواهد یافت . واحد اقتصادی تا زمانی به فعالیت خود ادامه می دهد که بتواند تعهدات و فعالیت های جاری خود را تحقق بخشد . محصول فرض تداوم فعالیت ، حمایت از سیستم بهای تاریخی است زیرا می توان ادعا کرد که در شرایط عادی گزارش ارزش های تصفیه و یا ارزش های خروجی برای دارایی ها و بدهی ها در تضاد با این فرض است .

**فرض تفکیک شخصیت** : فرض مسلم این است که هر واحد اقتصادی یک شخصیت حسابداری جدا از مالکان خود دارد . با بهره گیری از این فرض این امکان فراهم می آید که بین رویدادهای واحد تجاری و مالکان تمایز قائل شویم . تعریف شخصیت حسابداری در گروه تعریف مرزهای این شخصیت به عنوان یک واحد مستقل و مالکان آن می باشد . در تعریف مرزهای شخصیت حسابداری می توان از دو رویکرد بهره گرفت :

(1) رویکرد مبتنی بر ماهیت رویدادهای اقتصادی : بر اساس این رویکرد ماهیت رویدادهای اقتصادی تعیین کننده قرارگیری یک رویداد خاص در زمره رویدادهای شخصیت حسابداری می باشد .

(2) تعریف مرزهای شخصیت حسابداری با توجه به منافع استفاده کنندگان از اطلاعات مالی و ذینفعان بستگی دارد : در این نگرش مرزهای شخصیت حسابداری گاهاً با توجه به منافع ذینفعان گسترش می یابد . بعنوان مثال ثبت هزینه های وارد شده از طرف شرکت به محیط زیست و یا ارزشگذاری منابع انسانی به واسطه نگرش به شخصیت حسابداری "استفاده کننده گرا" است .

**فرض دوره زمانی** : اصل تحقق ، اصل تطابق و فرض تعهدی برگرفته از این فرضند . در این فرض بواسطه نیازهای استفاده کنندگان در کوتاه مدت ، عمر یک واحد اقتصادی به دوره های کوتاه مدت تقسیم می شود . از آنجا که اندازه گیری سود و جریانات نقدی برای یک دوره طولانی ممکن نمی باشد و عدم قطعیت زیادی را به دنبال دارد فرض دوره مالی با مشروعیت بخشیدن به حسابداری تعهدی این مشکل را مرتفع ساخته است .

**فرض واحد پولی** : حسابداری و حسابداران دائماً در حال اندازه گیری هستند ، بنابراین لازم است تا یک معیار برای نسبت دادن به موضوع اندازه گیری در اختیار داشته باشند . "پول" به عنوان یک معیار فرض شده است . در فرض واحد پولی این گونه پنداشته می شود که واحد

<sup>7</sup> . MoriseMoonitz .

پول در گذر زمان ثابت است . که این مساله به نوعی توجیه کننده سیستم بهای تاریخی است . وقوع دوره های تورمی در اقتصاد منجر شد که فرض ثابت بودن واحد پولی به چالش کشیده شود . گزارش صورتهای مالی با در نظر گرفتن تغییر قیمتها (حسابداری تغییر قیمت ها ) به واسطه نقض ثابت بودن واحد پولی می باشد . بعنوان محدودیتی دیگر فرض واحد پولی تنها به داده های کمی اهمیت می دهد و داده های کیفی را کمتر مورد توجه قرار می دهد .

مفروضات بدیهی عنوان شده در **ARS(1)** عمدتاً برگرفته از شرایط اقتصادی ، سیاسی ، اجتماعی و فرهنگی می باشد . به این مفهوم که این مفروضات حقیقی و واقعی نمی باشند . این بیانیه مفروضات بدیهی را در سه طبقه جای داده است : بدیهیات محیطی ، بدیهیاتی که از خود حسابداری نشأت گرفته اند و ضروریات .

**مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره سه (ARS(3)** : در مطالعه تحقیقاتی حسابداری شماره 3 چندین اصل کلی مطرح شده است . به طور کلی اصول حسابداری مترادف با رویه های عمل حسابداری در نظر گرفته می شود . اصول در برگیرنده میثاق ها ، قواعد و رویه های ضروری برای تعریف رویه های پذیرفته شده حسابداری در یک زمان معین می باشد . اصول مطرح شده در این مطالعه عبارتند از :

#### الف) اصول ورودی اطلاعات (داده ها) :

الف -1) قواعد زیربنایی اطلاعات و عملیات شامل : 1) شناخت درآمد (تحقق درآمد) 2) تطابق

الف-2) اصول محدود کننده شامل: 3) عینیت 4) افشاء 5) محافظه کاری 6) اهمیت

#### ب) اصول خروجی :

ب-1) اصول قابل اعمال در خصوص استفاده کنندگان شامل : 7) قابلیت مقایسه

ب-2) اصول قابل اعمال در خصوص تهیه کنندگان شامل : 8) ثبات رویه 9) یکنواختی

1) اصل شناخت درآمد : این اصل ، زمان را مشخص می کند . تحقق درآمد از نظر هندریکسن عبارت است از :

- رویکرد محصول : شناسایی درآمد در زمان تولید .
- جریان خروجی : هر زمان که کالایی تولید شده از واحد تجاری خارج شود ( مخاطرات کالا به خریدار منتقل گردد ) .
- جریان ورودی : هر زمان که عایدات ناشی از فروش کالا وصول شود .

2) اصل تطابق : اصل تطابق به دو دسته شناخت بلادرنگ و شناخت سیستماتیک (فروش اقساطی) تقسیم می شود . این اصل تنها در سیستم حسابداری تعهدی و در سایه فرض تداوم فعالیت معنی پیدا می کند .

3) اصل عینیت : اندازه گیری و قابل تأیید بودن با عینیت معنی می یابند . هر موضوعی که عینیت آن بیشتر باشد واقعی تر است .

$$\text{عینیت} = \frac{\sum (xi - \bar{x})^2}{n}$$

عینیت بخش جدایی ناپذیر فرآیند اندازه گیری است . مقصود از عینیت یک واقعیت ، میزان اجماع اندازه های اندازه گیران (مقادیر اندازه گیری شده ) نسبت به موضوع اندازه گیری می باشد به نحوی که برای اندازه گیری عینیت می توان از پراکندگی مقادیر اندازه گیری شده به عنوان یک "شاخص" استفاده کرد .

**سویه (جهت گیری) یا تورش :** نشان دهنده فاصله اندازه گیران از میانگین یا استاندارد است که به شرح زیر بدست می آید :

$$\text{سویه} = \frac{\sum(xi-x^*)}{n}$$

سویه ، اشاره به انحراف مقادیر اندازه گیری شده از یک عامل از پیش تعیین شده و یا از یک واقعیت مطلق دارد . بعنوان مثال اگر سود اقتصادی را به عنوان یک عامل از پیش تعیین شده و یا یک واقعیت مطلق در نظر بگیریم ، انحراف آن توسط اندازه گیران از سود اقتصادی نشان از سویه یا اریب هایی دارد که به واسطه خود اندازه گیر و واحد اندازه گیر ایجاد می شود . پس می توان مجموع سویه و عینیت را بعنوان قابلیت اتکا معرفی نمود .

**4) اصل افشاء :** داده های حسابداری باید بصورت کامل ، منصفانه و مناسب افشاء شوند . کامل به این معنی که : هیچ اطلاعاتی که مورد علاقه یا توجه یک سرمایه گذار معمولی باشد نباید حذف و یا پنهان شود . منصفانه یعنی : افشای اطلاعات باید بی طرفانه بوده و منافع گروه خاصی را بر گروه دیگر ترجیح ندهد . مناسب بودن یعنی : حداقلی از اطلاعات را داشته باشد .

**5) اصل محافظه کاری :** اصل محافظه کاری یعنی شناسایی زودتر و سریع تر هزینه ها نسبت به درآمدها و یا ارزشیابی سریع تر بدهی ها نسبت به دارایی ها . بطور کلی محافظه کاری از سه جنبه مورد بررسی قرار می گیرد :

الف) **بُعد رفتاری :** بدبینی بهتر از خوش بینی است .

ب) **بُعد زمانی :** زودتر نشان دادن هزینه ها و دیرتر نشان دادن دارایی ها .

ج) **بُعد ارزش :** بیشتر نشان دادن هزینه ها و کمتر نشان دادن درآمدها .

محافظه کاری به نوعی در مفهوم به موقع بودن نمود پیدا می کند . یعنی به واسطه گزارش سریع تر هزینه ها و زیان ها نسبت به درآمدها و سودها ، اطلاعات ارائه شده در ارتباط با هزینه ها به موقع تر است .

انواع محافظه کاری : الف) محافظه کاری شرایطی یا مشروط (**ex-post**) و ب) محافظه کاری غیر شرایطی یا غیرمشروط (**ex-ante**) . محافظه کاری مشروط زمانی پیش می آید که رویدادی برای اعمال محافظه کاری رخ داده باشد . شناسایی کاهش ارزش دارایی های ثابت و موجودی کالا از مصادیق این نوع از محافظه کاری است . محافظه کاری غیرمشروط اشاره به شرایطی دارد که در آن ، رویداد مربوط هنوز به وقوع نپیوسته است . شناسایی بدهی های احتمالی ، ارزشیابی کمتر از واقع دارایی های ریسکی و شناسایی هزینه های تحقیق و توسعه بیانگر این نوع از محافظه کاری هستند . محافظه کاری مشروط دیدگاهی سودزایی دارد و محافظه کاری غیر مشروط دیدگاهی ترازنامه ای .

**6) اصل اهمیت :** این اصل همانند محافظه کاری یک اصل محدود کننده است . به این مفهوم که تنها اطلاعاتی در سیستم حسابداری وارد می شود که از نظر استفاده کنندگان دارای اهمیت باشد . می توان به اهمیت به عنوان روی دیگر سکه افشاء نگریت زیرا تنها آنچه اهمیت دارد افشاء می شود . اهمیت یک کیفیت آستانه ای است به همین خاطر اندازه گیری آن دشوار است .

شاخص های تعیین اهمیت :

الف) روش مبتنی بر اندازه : در این روش میزان اهمیت ، در رابطه با سایر ارقام تعیین می شود بعنوان مثال : ارقامی اهمیت دارند که حداقل معادل 5% سود خالص باشند .

ب) روش مبتنی بر شاخص تغییر : در این روش اثر هر یک از ارقام بر روی روندها و تغییرات میان دوره های حسابداری مورد ارزیابی و قضاوت قرار می گیرند .

7) اصل قابلیت مقایسه : این مفهوم در ارتباط با استفاده کنندگان صورتهای مالی مطرح است . قابلیت مقایسه در سایه اعمال رویه های یکسان (اصل یکنواختی) و پایدار (اصل ثبات رویه) برای رویدادهای مشابه تعیین می شود .

8) اصل ثبات رویه : به اعتقاد بلکوبی ثبات رویه یک اصل محدود کننده است و هدف اصلی آن فراهم کردن امکان مقایسه یک شرکت با خودش در طی زمان می باشد .

9) اصل یکنواختی : این اصل اشاره به این دارد که واحدهای اقتصادی مختلف در برخورد با رویدادهای مشابه باید از رویه های عمل یکسان استفاده کنند . طرفداران یکنواختی معتقدند که کاهش یکنواختی قابلیت مقایسه صورتهای مالی را کاهش می دهد . از طرفی مخالفان یکنواختی ، اعمال یکنواختی را حاوی هزینه های زیادی می دانند که این هزینه ها عمدتاً در روابط نمایندگی نمود پیدا می کند . یکنواختی در سه طبقه مورد بررسی قرار می گیرد :

الف) یکنواختی مطلق : یعنی الزام به رفتار مشابه در موقعیت های مختلف بدون توجه به شرایط احتمالی متفاوت . برای مثال به هزینه بردن مخارج تحقیق و توسعه صرف نظر از این که این گونه هزینه ها منجر به اهداف مورد نظر شود یا نه .

ب) یکنواختی محدود : رفتارهای حسابداری مشابه باید تنها با توجه به شرایط اقتصادی مشابه اعمال شوند . به این مفهوم که وجود شرایط اقتصادی مربوط می تواند منجر به اعمال رویه های مختلف شود .

ج) عدم وجود یکنواختی (انعطاف پذیری کامل) : یعنی ارائه یک مجموعه از اصول کلی و آزاد گذاشتن شرکت ها در انتخاب این اصول . این شرایط مستلزم داشتن یک چارچوب نظری بسیار قوی است .

### مرحله دوم ؛ حرکت به سمت چارچوب نظری :

رویکرد بدیهیات - اصول که در سطور بالا تشریح شد تا حدود زیادی مسئله هدفهای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را نادیده انگاشت . اما این مسأله در اواخر دهه 1960 میلادی در اغلب تحقیقات و بیانیه های مرتبط با تئوری حسابداری مطرح شد و اهمیت روزافزونی یافت . نیازهای اطلاعاتی و هدفهای استفاده کنندگان در واقع حلقه ارتباطی تحقیقات و بیانیه هایی شد که توسط انجمن حسابداری رسمی آمریکا ، انجمن حسابداران رسمی آمریکا ، هیأت اصول حسابداری و هیأت استانداردهای حسابداری مالی تدوین و منتشر گردید . بنابراین در ادامه شرح این بیانیه ها به ترتیب تاریخ انتشار ، ارائه و بر اهمیت آنها از لحاظ هدف ها و استانداردهای حسابداری مالی ، به جای رویکرد بدیهیات - اصول تاکید می شود (شاهنگ ، رضا ، 1382 ، 78) . این مبحث شامل بیانیه های زیر است :

## گزارش ASOBAT: بیانیه ای در ارتباط با تئوری بنیادی حسابداری<sup>8</sup>

این گزارش رویکردی کاربردی یا عمل گرایانه را در حسابداری توسعه داد. در این گزارش، حسابداری به عنوان یک فرآیند تعریف گردید که وظیفه آن مخابره اطلاعات اقتصادی برای انجام تصمیمات اقتصادی معرفی شد. در این گزارش، "تئوری" مجموعه ای منسجم از اصول فرضی، نظری و عملی در غالب یک چارچوب کلی تعریف شده است که می توان به آن استناد نمود. انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیشتر سعی داشت تا تعریفی از یک "ابر تئوری" ارائه نماید. در یک ابر تئوری علاوه بر آن چه در یک تئوری مطرح است باید رهنمودهایی فراهم شود تا بتوان با مراجعه به آن از میان جایگزین های مختلف یکی را انتخاب نمود.

### اهداف گزارش ASOBAT:

از آنجایی که حسابداری به نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان توجه دارد، مجموعه ای از هدفهای مرتبط با این نیازها، بخش اصلی تئوری حسابداری محسوب می شود. زیر مجموعه این هدفها نیز شامل برخی تعاریف، ویژگی های کیفی و رهنمودهای پشتیبان است که دستیابی به هدف ها را تسهیل می کند علیرغم اهمیت هدفهای حسابداری، در تئوری بنیادی حسابداری (ASOBAT)، این هدفها به اختصار در چهار سرفصل مطرح شده است: 1) تصمیم گیری در خصوص تخصیص منابع محدود 2) هدایت و کنترل منابع مالی، انسانی و فیزیکی سازمان 3) حفظ منابع و گزارش در خصوص وظیفه مباشرت مدیر 4) تسهیل ایفای وظایف و کنترل های اجتماعی (اهداف انتقادی - اجتماعی).

### ویژگی های کیفی که ASOBAT به آنها اشاره داشت:

تمرکز اصلی تئوری بنیادی حسابداری تأکید بر چهار معیاری است که برای ارزیابی اطلاعات حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد این استانداردها عبارتند از: 1) مربوط بودن 2) قابلیت تأیید 3) نداشتن سوپیه (پرهیز از جانبداری) 4) کمی بودن (قابلیت سنجش)

علاوه بر چهار معیار مطرح شده در بالا، در تئوری بنیادی حسابداری پنج رهنمود برای گزارش اطلاعات حسابداری به شرح زیر ارائه شده است:

1) مناسب بودن برای هدف مورد نظر 2) در بر گیرنده مناسبات و ارتباطات با اهمیت 3) ارائه اطلاعات محیطی 4) یکنواختی روش ها در داخل واحدهای انتفاعی (همسانی رویه ها) 5) داشتن ثبات رویه در طول زمان.

نکته: علیرغم انتقادهایی که درباره اختصار هدفها و رهنمودهای این بیانیه به عمل آمده، این بیانیه، نفوذ با اهمیت و مفیدی را بر گزارشها و بیانیه های بعدی مرتبط با تئوری حسابداری داشته است.

### مفاهیم و اصول بنیادی صورتهای مالی واحدهای انتفاعی، بیانیه شماره 4 هیأت اصول حسابداری (APB4):<sup>9</sup>

این بیانیه پهننگامی انتشار یافت که دوران رویکرد "بدیهیات - اصول" به پایان رسیده بود و دیدگاه اهداف و استانداردها مطرح گردید. منظور از تدوین و انتشار این بیانیه، تبیین مفاهیم بنیادی گزارشگری مالی بود که زیربنای بیانیه های بعدی هیأت اصول حسابداری قرار گیرد. نگرش این بیانیه "استفاده کننده گرا" شد و به رویه های عمل خیلی توجه داشت.

در این بیانیه حسابداری به عنوان یک فعالیت خدماتی تعریف گردید که وظیفه آن تهیه و ارائه اطلاعات کمی درباره واحدهای اقتصادی است. همچنین بر انواع استفاده کنندگان تأکید شده و یادآوری گردیده است که استفاده کنندگان از اطلاعات مالی می بایست دانش لازم را برای

<sup>8</sup> . A Statement Of Basic Accounting Theory .

<sup>9</sup> . Basic Concepts & Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises (APB4) .

درک و تجزیه و تحلیل حداقلی صورتهای مالی، داشته باشند. بخش اهداف این بیانیه مشابه گزارش ASOBAT بوده و به طور کلی تغییرات چندانی در آن ایجاد نکرد.

#### ملاحظات کلی در مورد بیانیه شماره چهار APB :

بخش عمده این بیانیه، بیان مجدد دانش حسابداری در زمان تهیه بیانیه می باشد. اما در بخش های دیگر، تغییرات و تکامل تدریجی حسابداری نیز مورد شناسایی قرار گرفته است. علیرغم انتقادهایی که در مورد تعاریف ارائه شده و هماهنگی مطالب به عمل آمده است، جنبه های مثبت زیادی نیز در بیانیه شماره چهار وجود دارد که برای رسیدن به مقصد تدوین تئوری حسابداری می تواند مفید واقع شود (شباهنگ، 1382، 86).

#### گزارش Trueblood (هدفهای صورتهای مالی)<sup>10</sup> :

انجمن حسابداران خبره آمریکا در سال 1971 میلادی، هنگامی که هیأت اصول حسابداری مورد انتقاد شدید قرار گرفت کمیته Trueblood را تشکیل داد. مأموریت این کمیته نیز تدوین هدفهای صورتهای مالی، به عنوان بخشی از تئوری حسابداری با استفاده از بیانیه شماره 4 هیأت اصول حسابداری بود (همان منبع). این کمیته جمعاً دوازده هدف را برای صورتهای مالی بیان کرد که در ادامه به برخی از مهم ترین آنها اشاره می شود:

1) هدف اصلی صورتهای مالی فراهم کردن اطلاعات سودمند برای تصمیم گیری اقتصادی است (2) فراهم آوردن اطلاعات مناسب در خصوص پیش بینی، مقایسه و ارزیابی جریان های نقدی بالقوه مربوط به آنها بر حسب مبلغ، زمان بندی و عدم اطمینان می باشد (3) یکی از اهداف صورتهای مالی پیش بینی، مقایسه و ارزیابی توان و سودآوری مؤسسه است (4) یادآوری وظیفه مباشرت شرکتها در قبال جامعه (ظهور حسابداری انتقادی و اجتماعی) (5) سود حسابداری می تواند در بلند مدت به عنوان یک بدیل برای جریان وجه نقد باشد (6) یکی از اهداف صورتهای مالی فراهم آوردن اطلاعات عینی و تفسیری درباره مبادلات و رویدادهای مالی است.

#### ملاحظات کلی درباره گزارش کمیته Trueblood :

گزارش کمیته مذکور دارای اشاره کوتاهی درباره ویژگی های کیفی گزارشگری است که عمدتاً بر استانداردها و رهنمودهای ASOBAT و هدفهای کیفی بیانیه شمار چهار APB مبتنی می باشد. برخی از منتقدین اظهار داشته اند که هدفهای ذکر شده بدهی است و هدفهای عملیاتی قابل دستیابی را تبیین نمی کند. اما علیرغم این انتقادات، این گزارش، گام با اهمیتی در راستای تدوین چارچوب نظری درباره هدفهای صورتهای مالی به شمار می آید. بالاخره، نکته با اهمیتی که باید ذکر شود این است که در گزارش کمیته مزبور، اهمیت گردش وجوه نقد و ارتباط اندازه گیری توان سودآوری با ایجاد گردش وجوه نقد در آینده، مورد تأکید قرار گرفته است (شباهنگ، 1382، 88).

#### شرح تئوری حسابداری و پذیرش آن<sup>11</sup> (SATTA) :

در سال 1973، انجمن حسابداری آمریکا، هیأتی را برای مطالعه ادبیات جاری حسابداری مالی و تهیه گزارش در مورد وضعیت موجود حرفه در ارتباط با تئوری حسابداری بکار گمارد (SATTA). مأموریت این هیأت تا حدود زیادی مشابه هیأت ASOBAT در یک دهه قبل بود. این هیأت، مأموریت خود را به نحو قابل تحسینی انجام داد اگرچه ممکن است نتایج آن از دیدگاه نظریه پردازان و سیاستگذاران حسابداری

<sup>10</sup>. Objectives of Financial Statements (Trueblood Committee report).

<sup>11</sup>. Statement of Accounting Theory & Theory Acceptance (SATTA).



مطلوب نباشد. **SATTA**، سیستم های مختلف ارزشیابی را در حسابداری همراه با سایر ملاحظات نظری مورد توجه قرار داد و دلایل عدم امکان تدوین ضوابطی که منجر به انتخاب یک سیستم یگانه توسط حرفه حسابداری بشود را بر شمرد. بنابراین گزارش **SATTA** در مورد توصیه قبول یک تئوری ارزشیابی یگانه بسیار محتاط است (همان منبع). **SATTA** به دو دلیل ادعا می کند که نمی توان یک تئوری منسجم در حسابداری داشت؛ **اول آنکه** نیازهای استفاده کنندگان ناهمگون است. **دوم آنکه** اطلاعات حسابداری یک کالای عمومی است و نمی توان بطور دقیق تعیین نمود که چه اطلاعاتی و به چه میزان مورد نیاز است.

### اهداف استفاده کنندگان در گزارش SATTA :

**اهداف اولیه :** اهداف اولیه در این گزارش به پیش بینی و حسابدهی مربوط می شود. مفهوم "پیش بینی" بعنوان سودمندی اطلاعات حسابداری در بافت بازار سرمایه مطرح می شود. برای تحقق هدف پیش بینی، اطلاعاتی مناسب است که بتوان با استفاده از آن افق های آتی شرکت را پیش بینی نمود. "حسابدهی" مفهومی گسترده تر از مباشرت است. برخی از سنجه های حسابداری که اطلاعاتی درباره حسابدهی فراهم می کنند عبارتند از: سود هر سهم، بازده سرمایه گذاری، گردش سرمایه و حاشیه سود.

**اهداف ثانویه :** اهداف ثانویه عبارتند از: **برگزیدن معیاری برای حفظ سرمایه (انتخاب) و انطباق.** "انتخاب" معیاری است برای حفظ سرمایه که اطلاعاتی در ارتباط با مقدار سود قابل توزیع ارائه می دهد یعنی سودی که توزیع می شود بدون اینکه سرمایه شرکت به سهامداران مسترد گردد و منظور از "انطباق" یعنی ارزش خروجی دارایی ها منهای ارزش خروجی بدهی ها.

### تنوع استفاده کنندگان در گزارش SATTA :

تنوع بالای استفاده کنندگان و همچنین عدم اشتراک در اهداف برای آنان مشکلاتی است که در گزارش **SATTA** بدان اشاره شده است. **SATTA** ادعا می کند: چون نقطه مشترک استفاده کنندگان خیلی محدود است یا نمی توان یک تئوری منسجم تدوین نمود و یا اگر بتوان خیلی دشوار است.

گزارش ها و بیانیه های مشروح بالا، از لحاظ تشریح مواضع پذیرفته شده حرفه حسابداری و آینده تئوری حسابداری حایز اهمیت است. تغییرات عمده حسابداری مالی در نتیجه فرآیند تکامل تدریجی حسابداری پدید می آید و این فرآیند بطور نامحدود ادامه خواهد یافت. گزارش های مذکور بالا نیز نقش بسزایی در فرآیند تکامل تدریجی تئوری حسابداری ایفا کرده و ایفا خواهد کرد (شباهنگ، 1382، 78).

### مرحله سوم: چارچوب نظری گزارشگری مالی: بیانیه های شماره 1الی 8 هیات استانداردهای حسابداری مالی :

چارچوب نظری سیستمی به هم پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط با هم می باشد که می تواند منجر به استانداردهای یکنواخت شده و ماهیت و کارکرد و محدودیت های حسابداری مالی و صورتهای مالی را تجویز کند. چارچوب نظری در واقع ویژگی هایی از یک "ابر تئوری" را در خود جای داده است به نحوی که نحوه عمل هایی برای چگونگی انتخاب از میان بدیل های موجود نیز در آن ذکر شده است. اهداف چارچوب نظری حاوی قضاوت های ارزشی می باشد که با نگرش "استفاده کننده گرا" تدوین شده است. چارچوب نظری شامل هشت بخش است که در فاصله سالهای 1978 تا 2010 میلادی انتشار یافته است. هر یک از این هشت بخش با عنوان "بیانیه مفاهیم حسابداری مالی"<sup>12</sup> شناخته می شود. که در ادامه به ترتیب تاریخ انتشار مورد بررسی قرار خواهد گرفت این بیانیه ها عبارتند از:

<sup>12</sup>. Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC).

**SFAC No.1**، هدفهای گزارشگری مالی توسط واحد انتفاعی<sup>13</sup>: بیانیه شماره یک هدفهای گزارشگری مالی را مورد توجه قرار می دهد . هدف اصلی از گزارشگری مالی ، فراهم نمودن اطلاعاتی است که می تواند به تصمیم گیرندگان جهت اخذ تصمیمات درست کمک نماید . این بیانیه اهداف مطرح شده در گزارش Trublood را دنبال می کند . در این بیانیه بر تنوع و تعداد استفاده کنندگان در خارج از سازمان اشاره شده و یک ویژگی مشترک برای آنان تعریف گردیده است . و آن علاقه استفاده کنندگان به مبلغ ، زمان بندی و عدم اطمینان جریان های نقدی بالقوه واحدهای انتفاعی می باشد . در این بیانیه مشخصاً از سرمایه گذاران ، اعتباردهندگان و مشاوران مالی به عنوان استفاده کنندگان برجسته برون سازمانی نام برده شده است .

**SFAC No.2**، ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری<sup>14</sup>: در این بیانیه ، ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مورد بحث قرار گرفته است . اما هیأت استانداردهای حسابداری مالی قبل از تعریف این ویژگی ها چند موضوع را مورد تأکید قرار داده است :

- (1) تصمیم گیرندگان : یعنی افرادی که اطلاعات برای آنان تهیه می گردد .
- (2) فزونی منافع بر مخارج : این محدودیت ریشه در تضاد اطلاعات دارد به این مفهوم که اطلاعات باید تا جایی تولید شود که منافع آن بر هزینه هایش فزونی داشته باشد . منافع تهیه و انتشار اطلاعات نزد استفاده کنندگان معطوف به دو هدف سودمندی در پیش بینی و حسابداری است .
- (3) قابل فهم بودن اطلاعات برای استفاده کنندگان : این مفهوم با توجه به میزان درک استفاده کنندگان از صورتهای مالی به عنوان یک ویژگی خاص مطرح گشته است . قابل فهم بودن ، هم به تهیه کنندگان اطلاعات مالی مربوط می شود و هم به استفاده کنندگان از این اطلاعات .
- (4) اهمیت : یکی از موضوعاتی که در بیانیه شماره 2 به طور مجزا مورد تأکید قرار گرفته است مسأله اهمیت می باشد . اهمیت به عنوان یک کیفیت آستانه ای ، نقطه انقطاع است و باید قبل از خصوصیات کیفی در نظر گرفته شود . یعنی اگر اطلاعات با اهمیت نباشد نیازی به بررسی از جهت مربوط بودن و قابل اتکا بودن را ندارد . منظور از اطلاعات با اهمیت ، اطلاعاتی است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان که بر مبنای صورتهای مالی اتخاذ می شود تأثیر گذار باشد (بزرگ اصل ، 1389 ، 20) .

#### ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری :

##### ویژگی های اولیه : الف ( مربوط بودن ب ) قابلیت اتکا

**الف ( مربوط بودن )** : توانایی ایجاد تفاوت در تصمیم از طریق کمک به استفاده کنندگان برای پیش بینی نتایج رویدادهای گذشته ، حال و آینده و یا تأیید یا اصلاح انتظارات می باشد . مربوط بودن دارای دو جنبه است : ارزش پیش بینی و ارزش تأیید کنندگی (بازخورد) . در این میان به موقع بودن به عنوان یک جنبه سوم و یک محدودیت برای دو جنبه دیگر تلقی می گردد . اطلاعات بیشتر از آنکه مربوط باشند می بایست به موقع باشند . اغلب موازنه ای بین به موقع بودن و ویژگی های مربوط بودن برقرار است .

**ب) قابلیت اتکا** : این ویژگی تعریف مشخصی از خود نداشته به نحوی که اطلاعاتی قابل اتکاء تلقی می شوند که تأیید پذیر بوده و دارای صداقت و بی طرفی باشد . "تأیید پذیری" به معنای توافق جمعی بین اندازه گیری ها است . "صداقت در ارائه" به این معنی اشاره دارد که اندازه گیری باید با پدیده ای که اندازه گیری می شود در ارتباط باشد و "بی طرفی" ، ویژگی خاص استاندارد گذار است . به این مفهوم که در تهیه اطلاعات اولویت باید سودمندی، توزیع اطلاعات باشد و نه در نظر گرفتن منافع گروهی خاص .

<sup>13</sup> . Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises 1978 .

<sup>14</sup> . Qualitative Characteristics of Accounting Information 1980 .

## ویژگی ثانویه: قابلیت مقایسه و ثبات رویه

**قابلیت مقایسه و ثبات رویه:** اطلاعات مالی زمانی مناسب است که بتوان بر پایه آن، شباهتها و تفاوتها را تشخیص داد. استفاده کنندگان برای تصمیم گیری، عملکرد یک شرکت را بر اساس اطلاعات مالی با شرکتهای دیگر یا با عملکرد گذشته همان شرکت مقایسه می کنند. بنابراین آثار معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری باید با ثبات رویه اندازه گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد (بزرگ اصل، 1382، 22).

نکته: با انتشار بیانیه شماره هشت (SFAC8) در سال 2010 توسط IASB و FACB بیانیه های شماره یک و دو ابطال گردید و ملاک عمل بر اساس بیانیه شمار هشتمی باشد که در ادامه مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

**SFAC No.3، عناصر صورتهای مالی واحدهای انتفاعی**<sup>15</sup>: در بیانیه شماره سه، عناصر صورتهای مالی تعریف گردیده است. از آنجایی که این عناصر مجدداً در بیانیه شماره شش اصلاح و جایگزین بیانیه شماره سه گردید و بیانیه شماره سه ابطال شده است لذا در بحث مربوط به بیانیه شماره شش مورد بررسی قرار می گیرند.

**SFAC No.4، هدفهای گزارشگری مالی توسط واحدهای غیرانتفاعی**<sup>16</sup>: بیانیه شماره چهار مربوط به هدفهای گزارشگری در واحدهای غیرانتفاعی است. واحدهای غیر انتفاعی از دیدگاه بیانیه شماره چهار دارای ویژگی های زیر هستند:

- (1) دریافت مبالغ قابل توجهی از منابع، از تأمین کنندگانی که انتظار دریافت اصل یا فرع منابع تأمین شده را ندارند.
- (2) مقاصد عملیاتی که ارتباطی با ارائه کالاها یا خدمات برای تحصیل سود ندارد.
- (3) نبود مالکیت تعریف شده ای که بتوان آنرا فروخت، انتقال داد، بازپرداخت کرد و یا در صورت انحلال سازمان، مبالغ باقیمانده را میان مالکان توزیع کرد.

در بیانیه شماره چهار همچنین آمده است که در واحدهای غیرانتفاعی، رقم یگانه ای که بتوان (همانند سود در واحدهای انتفاعی)، برای ارزیابی عملکرد بکار گرفت وجود ندارد (شباهنگ، 1382، 105).

**SFAC No.5، شناخت و اندازه گیری در صورتهای مالی واحدهای انتفاعی**<sup>17</sup>: بیانیه شماره پنج، چهار سال پس از انتشار بیانیه شماره چهار منتشر شد. دلیل این تأخیر نسبتاً طولانی، مشکل بودن مباحث مطروحه در این بیانیه یعنی شناخت و اندازه گیری بوده است. این مباحث می توانست به تنهایی موجب موفقیت یا شکست کل پروژه چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی شود (شباهنگ، 1382، 106). در این بیانیه در ابتدا دو مفهوم "عایدات" و "سود جامع" از هم تفکیک شدند. عایدات بعنوان سود جاری عملیات (earning) و سود جامع بعنوان تمامی تغییرات در حقوق مالکان به اجزای مبادلات مالکانه تعریف شده است. هدف از این کار تعبیه جایگاهی برای حرکت به سمت ارزش های جاری با حفظ بهای تاریخی بوده است. با اتخاذ چنین رویکردی می توان برخی از اقلام که بر اساس ارزش های جاری، ارزشگذاری می شوند را در سود جامع جای داد تا سود جاری به نوسان کشیده نشود. به این ترتیب هم منافع مدیران و هم استفاده کنندگان تأمین می شود.

<sup>15</sup>. Elements of Financial Statement of Business Enterprise. 1980

<sup>16</sup>. Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Enterprises. 1980

<sup>17</sup>. Recognition & Measurement in Financial Statement of Business Enterprises 1984.

**ضوابط یا مبانی شناخت:** این ضوابط به زمان شناسایی دارایی، بدهی، درآمد فروش، هزینه، سود یا زیان غیرعملیاتی در حسابها اشاره دارد. این ضوابط عبارتند از:

تعریف: قلم مربوط باید در تعریف یکی از عناصر حسابداری جای بگیرد (دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، ...)

قابلیت اندازه گیری: قلم مربوط باید سنجه های مربوط جهت اندازه گیری را در خود داشته باشد.

مربوط بودن: اطلاعات مرتبط با اندازه گیری باید توان ایجاد تفاوت در تصمیمات استفاده کنندگان را داشته باشد.

قابلیت اتکا: این اطلاعات باید صداقت در ارائه، قابلیت مقایسه و بی طرفی را داشته باشد.

همچنین در بیانیه شماره پنج، پنج مبنای اندازه گیری مطرح گردیده است که عبارتند از:

بهای تمام شده تاریخی<sup>18</sup>، ارزش جاری یا ارزش جایگزینی<sup>19</sup>، ارزش جاری بازار یا ارزش خروجی<sup>20</sup>، خالص ارزش بازیافتنی<sup>21</sup>، ارزش فعلی جریان های نقدی آتی<sup>22</sup>.

**SFAC No.6**، عناصر صورتهای مالی<sup>23</sup> (جایگزین بیانیه شماره سه): تعاریف ارائه شده در این بیانیه مشابه بیانیه شماره سه می باشد با این تفاوت که واحدهای غیر انتفاعی را نیز در بر گرفته است. بطور کلی این بیانیه به جز تسری یافتن تعاریف عناصر صورتهای مالی و ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری به واحدهای غیر انتفاعی چیز جدیدی را برای چارچوب نظری به ارمغان نیاورده است. ده عنصری که در بیانیه شماره شش برای آنها تعریف ارائه شده است عبارتند از: دارایی ها، بدهی ها، حقوق صاحبان سرمایه، سرمایه گذاری مالکان، توزیع منابع بین مالکان، سود جامع، درآمد، هزینه، سود غیر عملیاتی، زیان غیر عملیاتی.

**SFAC No.7**، بکارگیری اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه گیری های حسابداری<sup>24</sup>: بیانیه شماره هفت در سال 2000 انتشار یافت و به استفاده از گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه گیری های حسابداری مربوط است. نکات اصلی این بیانیه عبارتند از:

- حسابداران غالباً ناگزیر از برآورد وجوه نقد آتی به عنوان مبنایی برای اندازه گیری دارایی یا بدهی می باشند. در این بیانیه چارچوبی برای این موارد ارائه شده است.
- در این بیانیه، تنها به مباحث اندازه گیری توجه شده و سوالات مربوط به شناخت مد نظر قرار نگرفته است.
- اندازه گیری های مبتنی بر ارزش فعلی، در مقایسه با اندازه گیری های مبتنی بر وجوه نقد تنزیل نشده، اطلاعات مربوط تری را در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد.
- به منظور تأمین اطلاعات مربوط در گزارشگری مالی لازم است ارزش فعلی بتواند برخی از سنجه های مشهود اندازه گیری دارایی ها یا بدهی ها را ارائه کند.

<sup>18</sup>. Historical Cost .

<sup>19</sup>. Current Cost (Replacement Cost) .

<sup>20</sup>. Current Market Value .

<sup>21</sup>. Net Realizable Value .

<sup>22</sup>. Present Discounted Value of Future Cash Flows .

<sup>23</sup>. Element of Financial statements 1985 .

<sup>24</sup>. Using Cash Flows Information & Present Value in Accounting Measurements 2000.

- در اندازه گیری های حسابداری که با استفاده از ارزش فعلی انجام می شود لازم است ابهامات موجود در برآورد گردش وجوه نقد انعکاس یابد .
- در این بیانیه ، بجای بکارگیری ارقام یگانه وجوه نقد بر بکارگیری دامنه ای از مبالغ ممکن و احتمالات مربوط به هر مبلغ تأکید شده است . یعنی هرچه ابهامات بیشتر باشد ، نرخ تنزیل انتخابی نیز بالاتر خواهد بود .
- اندازه گیری بدهی ها با مسائلی متفاوت از مسائل دارایی ها روبروست ، در این بیانیه روش های برآورد ارزش متعارف بدهی ها تشریح شده است .
- وضعیت اعتبار واحد های انتفاعی بر اندازه گیری بدهی ها در شناسایی اولیه مؤثر است .
- در این بیانیه شرایطی که بکارگیری روش استهلاک مبتنی بر نرخ بهره را ایجاب می کند تشریح شده و عواملی که در این بکارگیری باید لحاظ شود نیز مورد بحث قرار گرفته است .
- در این بیانیه ارزش دفتری ، بر اساس ارزش فعلی برآوردهای تعدیل شده گردش وجوه نقد و با بکارگیری نرخ تنزیل مؤثر اولیه تغییر می یابد (شباهنگ ، 1382 ، 110) .

#### 8. SFAC No.8 ، اهداف و ویژگی های کیفی گزارشگری مالی<sup>25</sup> : ( جایگزین بیانیه شماره یک و دو FASB )

بیانیه شماره هشت هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) در راستای تدوین چارچوب مفهومی مشترک دو هیأت بین المللی استانداردهای حسابداری (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) تدوین و انتشار یافته است .

#### اهداف کلی گزارشگری مالی :

هدف عمومی گزارشگری مالی ، فراهم نمودن اطلاعات سودمند درباره واحد گزارشگر برای سرمایه گذاران فعلی و بالقوه ، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان به منظور کمک به تصمیم گیری آنان درباره تأمین منابع واحد گزارشگر است . در این بیانیه به جای واژه صورتهای مالی بر واژه گزارشگری مالی تأکید شده است . گزارشگری مالی شامل ارائه اطلاعات از طریق صورتهای مالی میان دوره ای ، صورتهای مالی پایان دوره ، گزارش گری مالی بخش ها ، گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی صاحبان سهام ، ... می باشد . در این بیانیه وام دهندگان از سایر اعتباردهندگان جدا شده اند . منظور از وام دهندگان ، مؤسسات اعتباری و بانک ها بوده و سایر اعتباردهندگان شامل فروشندگان مواد و کالا می باشند که به شکل اعتباری با مشتریان معامله می کنند . گزارشگری مالی باید در راستای اهداف کلی گزارشگری مالی برای فراهم کردن نیازهای اطلاعاتی همه سرمایه گذاران و اعتباردهندگان باشد و هیچکدام از آنان نمی توانند واحد گزارشگر را مجبور به تهیه اطلاعات مستقیم برای خود نمایند . اهداف کلی گزارشگری مالی ممکن است لزوماً همه اطلاعات را برای سرمایه گذاران فعلی و بالقوه ، وام دهندگان و سایر اعتباردهندگان فراهم نماید لذا آنان باید اطلاعات مورد نیاز خود را در جهت تصمیم گیری های اقتصادی شان از طرق دیگر همانند : وضعیت صنعت و شرکت ، محیط اقتصادی و سیاسی حاکم بر جامعه و صنعت مورد نظر ، شرایط و انتظارات عمومی از اقتصاد و ... بدست آورند . از آنجایی که نیازهای شخصی هر یک از استفاده کنندگان متفاوت و متنوع می باشد لذا هدف ، تدوین استانداردهایی است در جهت تأمین نیازهای اطلاعاتی اکثر استفاده کنندگان .

#### ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری :

ویژگی های اولیه یا بنیادی<sup>26</sup> : الف) مربوط بودن ب) صداقت در ارائه

<sup>25</sup> . Conceptual Framework for Financial Reporting 2010.

الف) مربوط بودن: این ویژگی دارای سه عنصر می باشد: ارزش پیش بینی، ارزش بازخورد یا تأیید کنندگی، اهمیت (خاص هر شرکت).

ب) صداقت در ارائه (بیان صادقانه): این ویژگی نیز دارای سه عنصر می باشد: عاری از خطا بودن (صحیح بودن)، بی طرفی، کامل بودن.

ویژگی های ثانویه (ویژگی های بهبود بخش<sup>27</sup>): الف) قابل فهم بودن ب) به موقع بودن ج) قابلیت تأیید د) قابلیت مقایسه

نکات قابل توجه در مورد خصوصیات کیفی بیانیه شماره هشت:

- قابلیت اتکا حذف شده است و جای خود را به صداقت در ارائه داده است.
- از چالش بین قابلیت تأیید و صداقت در ارائه کاسته شده است. یعنی اطلاعات در ابتدا باید صداقت در ارائه داشته باشد. پس اگر قابل تأیید باشد به کیفیت آنها افزوده می شود.
- اهمیت، بعنوان یک ویژگی آستانه ای برای هر شرکت بطور خاص اندازه گیری می شود و بعنوان یکی از عوامل مربوط بودن در نظر گرفته شده است.
- به موقع بودن بعنوان محدودیتی برای ارزش پیش بینی و ارزش بازخورد تلقی می گردید که در استاندارد جدید از اهمیتش کاسته شده و به درجه پایین تری نسبت به ارزش پیش بینی و بازخورد قرار گرفته است.
- قابل فهم بودن بعنوان یکی از ویژگی های خاص استفاده کنندگان در چارچوب نظری قبل، به یکی از ویژگی های بهبود بخش در این چارچوب تبدیل شده است بنابراین از محدودیت ایجاد شده حاصل از آن در تهیه اطلاعات مالی کاسته شده است.
- در این چارچوب بطور مشخص به ثبات رویه اشاره نشده است. با این حال این مفهوم در قابلیت مقایسه نمود یافته است.

نگرش های مختلف پیرامون چارچوب نظری:

1) دیدگاه قانونی: دیدگاه بدیهیات - اصول را می توان تدوین استاندارد به شیوه نوین نام نهاد. زیرا به دنبال پیاده سازی یک رویکرد قیاسی است که با تأکید بر اصول و بدیهیات در دنیای واقعی برای حسابداری، استاندارد تعریف می کند. از طرفی چارچوب نظری بیشتر شبیه یک قانون اساسی است. بی شک ساختار چارچوب نظری به قدرت رویکرد بنیادین نمی رسد ضمن آنکه یک ابزار قانونی الزام آور نیز نمی باشد. به این مفهوم که شامل عناصری اختیاری است که در یک قانون اساسی مشاهده نمی شود. با این حال از این بابت می توان نگاهی قانونی به چارچوب نظری داشت که این چارچوب می تواند سیاست های حسابداری را به نحوی تدوین کند که مورد توافق همه گروه های ذینفع باشد که در نهایت مبنایی منسجم را برای استاندارد گذاری فراهم آورد.

2) دیدگاه حقوقی: این دیدگاه تأکید بر فرآیند مشروعیت بخشیدن و پذیرش چارچوب نظری دارد. در این دیدگاه عنوان می شود که چارچوب نظری نمی تواند از ملاحظات مربوط به منفعت - هزینه چشم پوشی کند پس بهتر است با رویکردی تدریجی در یک جامعه دموکراتیک این چارچوب تدوین و دائماً اصلاح شود تا در نهایت بتوان به نقطه ای رسید که چارچوب مربوطه منافع گروه های مختلف را با نگاهی یکسان فراهم کند.

<sup>26</sup>. Fundamental characters .

<sup>27</sup>. Enhancing characters .

## انتقادات وارده بر چارچوب نظری :

بیشتر بخش های چارچوب نظری دو دهه پیش تهیه شده اند . از آن زمان فعالیت های تجاری و مالی دستخوش تحولات و تغییرات عمیقی شده و به نحو روزافزونی پیچیده تر شده است . در نتیجه ، بیشتر موضوعات در دنیای امروز متفاوت و پیچیده تر از موضوعاتی است که در زمان تدوین چارچوب مفهومی ممکن است هم مطلوب و هم مورد نیاز باشد تا با موضوعات امروز و فردا تطابق یابد . چارچوب نظری در مورد این که ارزش بازار را نادیده می گیرد نیز مورد انتقاد قرار گرفته است . یکی دیگر از انتقادات ، تمرکز آن بر رویه حاضر بجای رویه ایده آل است ( معین الدین و همکاران ، 1392 ، 30 ) . در سالهای اخیر سوالهای زیادی مطرح شده با این مفهوم که آیا علیرغم این نارسایی ها آیا به راستی چارچوب نظری ارزش این را دارد که باز هم بکار رود ؟

به اعتقاد هورن گرن در صورتی که خواهان حیات هیأت استانداردهای حسابداری مالی باشیم چارچوب نظری مطلوب است . یعنی چارچوب نظری به هیأت قدرت می دهد . بنابراین لزوم تغییر چارچوب نظری برای حفظ قدرت هیأت استاندارد های حسابداری مالی احساس می شود ( همان منبع ) بنابراین پیش بینی می شود بعد از انتشار بیانیه شماره هشت و تجدید نظر در بیانیه های شماره یک و دو ، سایر بیانیه ها نیز مشمول این تجدید نظر قرار گیرند .

**جمع بندی و نتیجه گیری :** چیزی که امروزه تحت عنوان چارچوب نظری حسابداری مالی در اختیار داریم نتیجه یک فعالیت کوتاه مدت نیست بلکه حاصل یک پروسه تکاملی بسیار پرهزینه ، دشوار و بسیار نفسگیر است که از سال 1959 آغاز و تا امروز نیز ادامه دارد به طوری که این چارچوب هنوز در شروع راه قرار داشته و برای تکامل و پختگی نیاز به چندین دهه زمان و صرف وقت توسط صاحب نظران و کارشناسان این رشته دارد . همانگونه که در شروع این نوشتار ذکر شد چارچوب نظری برای رسیدن به این مرحله از سه مرحله اصلی عبور کرده است :

مرحله اول : رویکرد بنیادین ( رویکرد بدیهیات - اصول ) : که با مطالعات تحقیقاتی حسابداری شماره یک و سه <sup>28</sup> (ARS(1) & ARS(3) توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>29</sup> در سال 1959 آغاز گردید که در اصل جرقه ای بود برای آغاز پروژه ای به نام چارچوب نظری .

مرحله دوم : حرکت به سمت چارچوب نظری : که با گزارش ASOBAT در سال 1966 توسط انجمن حسابداری آمریکا<sup>30</sup> آغاز ، و در ادامه با گزارشات APB4 در سال 1970 توسط هیئت اصول حسابداری ، و گزارش Trueblood در سال 1973 توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا پی گرفته شد و در نهایت با گزارش SATTA در سال 1977 توسط انجمن حسابداران آمریکا خاتمه یافت .

**مرحله سوم : بیانیه های چارچوب نظری گزارشگری مالی :** (SFAC No.1) الی (SFAC No.8) بیانیه های شماره یک الی هفتاد سال 1978 الی 2000 توسط FACB و بیانیه شماره هشت به طور مشترک توسط FASB و IASB در سال 2010 .

به اعتقاد بسیاری از صاحب نظران و منتقدین ، چارچوب نظری یک مدرک کامل محسوب نمی شود اما اگر آن را در یک فرآیند تکاملی در نظر بگیریم که هنوز در اول راه قرار دارد ، چشم انداز آینده روشن به نظر می رسد . با وجود تمام انتقادات و ایرادات وارده به این چارچوب ، اهمیت آن در دستیابی به اهداف و مبانی یکسان و با ثبات در گزارشگری مالی بر کسی پوشیده نیست . تدوین چارچوب نظری یک پروژه بین المللی است که در رأس آنها هیأت تدوین استاندارد حسابداری آمریکا قرار دارد و با کمک چند کشور دیگر نسبت به تهیه آن اقدام نموده اند . علیرغم تمامی موانع و مشکلات ، داشتن یک چارچوب نظری منسجم کاملاً منطقی و ضروری به نظر می رسد .

<sup>28</sup> . Accounting Research Studies (ARS) .

<sup>29</sup> . American Institute of Certified Public Accounting( AICPA) .

<sup>30</sup> . American Accounting Association( AAA) .

منابع :

- شباهنگ ، رضا ، تئوری حسابداری جلد اول ، 1382 ، نشریه 157 سازمان حسابرسی .
- شباهنگ ، رضا ، تئوری حسابداری جلد دوم ، 1387 ، نشریه 167 سازمان حسابرسی .
- هندریکسن ، الدون اس ، تئوری های حسابداری ، جلد اول ، ترجمه علی پارسایان ، 1385 .
- ثقفی ، علی ، نظریه های حسابداری ، جلد اول ، 1392 .
- بزرگ اصل ، موسی ، حسابداری میانه 1 ، 1389 ، نشریه 175 سازمان حسابرسی .
- مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ، 1392 ، نشریه 113 سازمان حسابرسی .
- استانداردهای حسابداری ، 1384 ، نشریه 160 سازمان حسابرسی .
- معین الدین ، محمود و همکاران ، تغییرات چارچوب نظری محصول انقلاب در الگوهای حسابداری ، دانش و پژوهش ، سال نهم ، شماره 33 .