

چارچوب مفهومی حسابداری

ترجمه و تألیف: رضا قنبریان

مقدمه

بخش عمده‌ای از ادبیات حسابداری به مطالعات، پژوهش‌ها و فعالیت‌های اندیشمندان، سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای استانداردگذاری حسابداری و گزارشگری مالی در تدوین مجموعه‌ی اهداف و مبانی مرتبط با ماهیت، دامنه و چگونگی گزارشگری واحدهای اقتصادی باز می‌گردد. هدف از تدوین مجموعه‌ی چارچوب مفهومی حسابداری، که در ادبیات حسابداری از آن به مثابه‌ی قانون اساسی یاد می‌شود، وضع مجموعه‌ی استانداردهای هماهنگی است که امکان اعمال قضاوت

حرفه‌ای و شناخت و مقایسه‌ی گزارش‌ها و صورت‌های مالی را برای مشارکت‌کنندگان در زنجیره‌ی گزارشگری مالی و استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها فراهم می‌سازد. با توجه به جایگاه چارچوب‌های مفهومی در رشد و توسعه‌ی گزارشگری مالی، در این شماره بر چارچوب مفهومی حسابداری و سیر تکامل آن تمرکز می‌شود.

پیشینه‌ی تدوین چارچوب مفهومی حسابداری در ایالات متحد

تلاش‌های اولیه برای تدوین چارچوب مفهومی حسابداری اولین تلاش‌ها برای تدوین چارچوب مفهومی در

ادبیات حسابداری ایالات متحد توسط ویلیام پتن و جان کن‌نینگ انجام شد. پتن در کتاب نظریه‌ی حسابداری‌اش (۱۹۲۲) بازنمایی نظریه‌ی حسابداری سازگار با شرایط و نیازهای کسب و کار واحد تجاری را نمایش داده است، و در فصل پایانی این کتاب به بحث درباره‌ی مجموعه‌ی مفروضات پایه، یا مفروضات بنیادینی پرداخته است، که ساختار حسابداری نوین را پایه‌گذاری می‌کند. در مجله‌ی اقتصاد حسابداری (اکونومیست او اکونتنسی) (۱۹۲۹)، کن‌نینگ اولین فردی بود که چارچوب مفهومی اندازه‌گیری و ارزش‌یابی دارایی‌ها را ارائه کرد. این چارچوب به وضوح بر انتظارات آتی استوار شده بود. کتاب پتن حاصل شرح و بسط رساله‌ی دکتری

او در دانشگاه میشیگان بود، و مقاله‌ی کن‌نینگ حاصل رساله‌ی دکترى او بود که در دانشگاه شیکاگو پذیرفته شد. پتن و کن‌نینگ با انجام این کارها، بسیاری از نویسندگان پس از خود را تحت تأثیر قرار دادند.

احتمالاً نخستین تلاش نهادی برای طراحی یک چارچوب مفهومی بیانیه‌ی آزمایشی اصول حسابداری اثرگذار بر گزارش‌های شرکتی بود که در ۱۹۳۶ توسط کارگروه اجرایی انجمن حسابداری آمریکا در مجله‌ی مرور حسابداری (اکونومیک ریویو) منتشر شد. دلیل اصلی تهیه‌ی این بیانیه‌ی آزمایشی، که یک سند مکتوب برای موفقیت حسابداری بهای تاریخی به شمار می‌آمد، ارائه‌ی رهنمودی معتبر در حوزه‌ی انتشارات کمیسیون بورس اوراق بهادار بود. این بیانیه مورد حمایت ستاد کمیسیون بورس اوراق بهادار در ۱۹۴۱ و ۱۹۴۸ بازنگری شد و ۸ بیانیه‌ی تکمیلی مرتبط با آن در فاصله‌ی ۱۹۵۰ تا ۱۹۵۴ منتشر شد. در نهایت نسخه‌ی نهایی این بیانیه در ۱۹۵۷ منتشر گردید.

علاوه بر انتشار این بیانیه‌ی آزمایشی که اثری شگرف بر ادبیات حسابداری ایالات متحد داشت و منجر به تدوین مقدمه‌ای بر استانداردهای حسابداری شرکتی شد- این کتاب که اثر پتن و لیتلتن بود در ۱۹۴۰ توسط انجمن حسابداری آمریکا منتشر شد- انجمن حسابداران آمریکا نیز در ۱۹۳۸ بیانیه‌ی اصول حسابداری را منتشر کرد. در ۱۹۳۸-۱۹۳۹ انجمن حسابداران آمریکا در ارائه‌ی رهنمود به کمیسیون بورس اوراق بهادار فعال تر شد، در این زمان کمیسیون به کارگروه رویه‌های حسابداری اجازه‌ی انتشار بولتن‌های تحقیقات حسابداری را داد. در یکی از اولین تصمیم‌ها این کارگروه گزینه‌ی تدوین بیانیه‌ی جامع اصول حسابداری (نوعی چارچوب مفهومی) را به دلیل این که پروژه برای تکمیل به ۵ سال زمان نیاز داشت و ممکن بود این زمان خارج از حوصله‌ی کمیسیون بورس اوراق بهادار باشد نپذیرفت. در دهه‌های ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ (دوره‌ی فعالیت کارگروه رویه‌های حسابداری) چندین بار پیشنهاد تدوین مجموعه‌ی مفاهیم حسابداری پایه مطرح شد، اما هیچ کدام در برنامه‌ی کاری این کارگروه قرار نگرفت.

هم‌چنین در این دوره در داخل کارگروه انجمن و هم‌چنین بین کارگروه و ستاد حسابداری کمیسیون بورس و اوراق بهادار اختلافاتی در ارتباط با موضوعات بحث‌برانگیز حسابداری مثل حسابداری مالیات معوق، بهای تاریخی در برابر بهای جاری، اولویت تعدیلات در سطح عمومی قیمت‌ها و رفتار اقلام غیرمعمول در صورت

سود و زیان ایجاد شد. در دهه‌ی ۱۹۵۰ اختلاف اعضای کمیته در ارتباط با یکنواختی یا انعطاف‌پذیری در انتخاب روش‌های حسابداری و فشارهای موجود موجب شد کارگروه به دنبال روش بهتری نسبت به موردکاوی برای تدوین اصول حسابداری پذیرفته‌ی همگانی باشد. در نتیجه انجمن کارگروه برنامه‌ی پژوهشی ویژه‌ای را برای مطالعه و توصیه درباره‌ی نقش انجمن در تدوین اصول حسابداری ایجاد کرد. این کارگروه شامل حساب‌رسان، تهیه‌کنندگان، و دانشگاهیان و رئیس حسابداری کمیسیون بورس اوراق بهادار بود. گزارش ۱۹۵۸ این کارگروه پیشنهاد ایجاد هیأت اصول حسابداری را برای جایگزینی کمیته‌ی رویه‌های حسابداری و بخش مطالعات حسابداری را برای پشتیبانی از هیأت اصول حسابداری داد. این کارگروه چهار سطح وسیع که باید در حسابداری مالی به آنها توجه شود را شناسایی کرد: مفروضات بنیادین، اصول، مقررات یا سایر رهنمودها برای بکارگیری اصول در شرایط خاص، و پژوهش‌ها. این کارگروه مدعی شده است که شمار مفروضات بنیادین اندک است و فرض‌های بنیادین، فرض‌هایی هستند که اصول بر مبنای آن ساخته می‌شود. این مفروضات ضرورتاً برگرفته از محیط اقتصادی و سیاسی و طرز فکر و آداب تمام بخش‌های جامعه‌ی کسب و کار است.

در ۱۹۶۱ گزارش مطالعه‌ی حسابداری شماره‌ی ۱ با عنوان مفروضات اصلی حسابداری منتشر شد، این گزارش دربرگیرنده‌ی توضیح و تشریحی از سه لایه‌ی مفروضات حسابداری، یعنی رفتار محیط، حوزه‌ی حسابداری، و مفروضات الزامی (مثل تداوم فعالیت، بی‌طرفی، یکنواختی، واحد پولی، اهمیت و محافظه‌کاری، و افشا) است.

در این مطالعه، که به نام مطالعه‌ی مونیتر شناخته می‌شود، مشخص نیست که از حسابداری بهای تاریخی یا نسخه‌ای از حسابداری ارزش جاری استفاده شده است. اما، در مطالعه‌ی حسابداری پس از آن، با عنوان مجموعه آزمایشی اصول حسابداری وسیع برای واحدهای تجاری، مطالعه‌ی حسابداری شماره‌ی ۳، که در ۱۹۶۲ منتشر شد، این بی‌طرفی مشاهده نشد. به اعتقاد نویسندگان این گزارش، استفاده از ارزش‌های جاری باید گسترش یابد. در ۱۹۶۲، هیأت اصول حسابداری با انتشار بیانیه‌ی تفاوت‌های اساسی این دو مطالعه با اصول پذیرفته‌ی همگانی جاری برای پذیرش در این زمان، هر دو مطالعه را رد کرد.

با انتشار مطالعه‌ی حسابداری شماره‌ی ۵ در ۱۹۶۵، شناسایی مفاهیم پایه، اهداف و اصول حسابداری در

کانون توجه قرار گرفت. به طور کلی در اواسط دهه‌ی ۱۹۶۰، هیأت اصول حسابداری به توصیه‌های کارگروه خاص پاسخ گفت در این زمان هیأت اصول حسابداری مفاهیم پایه‌ای که اصول حسابداری باید از آن پیروی کند را برشمرد و توصیف کرد و اصول حسابداری که در رویه‌ها و نحوه‌ی عمل حرفه‌ای باید رعایت شود را بیان کرد. در پایان این دوران زمینه برای دستیابی به توافق درباره‌ی یک بیانیه‌ی توصیفی فراهم شد، در نتیجه بیانیه‌ی شماره‌ی ۴ هیأت اصول حسابداری با عنوان مفاهیم پایه و اصول حسابداری زیربنای صورت‌های مالی واحد تجاری در ۱۹۷۰ منتشر شد.

سایر تلاش‌ها پیش از ظهور هیأت استانداردهای حسابداری مالی

بیانیه‌ی نظریه‌ی حسابداری پایه انجمن حسابداری آمریکا

در ۱۹۶۶، کارگروه انجمن حسابداری آمریکا پژوهش پیش‌رویی را با عنوان بیانیه‌ی نظریه‌ی حسابداری پایه منتشر کرد که توجه را از ویژگی‌های ذاتی مدل‌های ارزش‌یابی دارایی به سمت فایده‌مندی تصمیم صورت‌های مالی سوق داد. در این بیانیه، حسابداری به صورت زیر تعریف شده است: فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و گزارش اطلاعات اقتصادی به نحوی که برای استفاده کنندگان از اطلاعات، امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم آورد. در این تعریف از حسابداری برای اولین بار به استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری توجه شده است. هم‌چنین این بیانیه بر توجه به نیازهای آتی استفاده کنندگان برون‌سازمانی از اطلاعات حسابداری تاکید می‌گذارد.

این بیانیه بر پایه‌ی چهار استاندارد اصلی اطلاعات حسابداری قرار گرفته است که این چهار استاندارد مبنایی را برای ارزیابی اطلاعات بالقوه‌ی حسابداری فراهم می‌کند. این چهار استاندارد عبارت‌اند از: ربط‌پذیری، تأییدپذیری، پرهیز از جانب‌داری و سنجش‌پذیری. هم‌چنین این بیانیه به قضاوت درباره‌ی بعضی از موضوعات حسابداری با توجه به استانداردهای فوق پرداخته است. یکی از مهمترین قضاوت‌ها، بهای تاریخی در برابر ارزش جاری است، کارگروه پس از سنجش تأییدپذیری در برابر ربط‌پذیری، نتیجه گرفته است که گزارشگری مالی باید اطلاعات حاصل از هر دو مدل را نمایش دهد.

به رغم آن که این بیانیه با انتقاداتی روبرو شده است اما در زمان انتشار تأثیر چشم‌گیری بر ادبیات نظریه‌های

حسابداری و حسابداری مالی داشته است.

بیانیه‌ی اهداف هشت بزرگ

در ۱۹۷۲، هشت موسسه‌ی بزرگ حسابرسی کتابچه‌ای را با عنوان اهداف صورت‌های مالی برای واحدهای تجاری منتشر کردند. کتابچه‌ی راهنمای هشت بزرگ برای نحوه‌ی عمل حسابداری جاری حیاتی بود، به ویژه این بیانیه بر محافظه‌کاری و بهای تاریخی به‌عنوان هدف، در برابر روشی برای دستیابی به هدف، تأکید می‌گذارد. در مقابل این بیانیه تأکید می‌کند که صورت‌های مالی باید برای تمام استفاده‌کنندگان منصفانه باشد و باید مبنایی را برای حل تضاد منافع ارائه کند. یکی از مفاهیم دست‌یابی به این هدف اندازه‌گیری دارایی‌ها به ارزش جاری است و این بیانیه توصیه کرده است که سود و زیان نگهداری تحقق نیافته در صورت سود و زیان افشا شود (زف، ۱۹۹۹).

گزارش تروبلاد

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در پاسخ به انتقادهای مطرح شده درباره‌ی گزارشگری شرکت‌ها، در آوریل ۱۹۷۱ دو گروه ویژه تشکیل داد: گروه تحقیق درباره‌ی فرآیند تدوین اصول حسابداری (کارگروهی ویت) و گروه تحقیق درباره‌ی تعیین اهداف صورت‌های مالی (کارگروه تروبلاد). گزارش کارگروه ویت در ۱۹۷۲ با عنوان تدوین استانداردهای حسابداری مالی بسط‌های شکل‌گیری هیأت استانداردهای حسابداری مالی و انحلال هیأت اصول حسابداری در جولای ۱۹۷۳ را فراهم ساخت. گزارش کارگروه تروبلاد نیز در ۱۹۷۳ منتشر شد و اهداف بنیادین صورت‌های مالی را برای بهبود گزارشگری مالی پیشنهاد کرد. این گزارش رویکرد فایده‌مندی تصمیم‌گیری نظریه‌ی حسابداری پایه را پذیرفت و به ویژه بر جریان‌های نقدی آینده تأکید گذارد. به طور کلی اهداف این گزارش را می‌توان در شش طبقه قرار داد:

- هدف اصلی؛ یعنی ارائه‌ی اطلاعاتی که مبنای تصمیم‌های اقتصادی قرار گیرد. (هدف شماره‌ی ۱)
- اهدافی که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را شناسایی می‌کند. (۴ هدف)
- اهدافی که برای پیش‌بینی، مقایسه و ارزیابی سودآوری شرکت و سنجش توانایی پاسخگویی مدیریت برای استفاده‌ی بهینه از منابع شرکت در راستای تحقق هدف اصلی به کار می‌روند. (۲ هدف)
- هدف تبیین‌کننده‌ی ماهیت اطلاعات.
- اهداف تشریح‌کننده‌ی صورت‌های مالی ضروری با

نمایشگر ۱- چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی

بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۱ (نوامبر ۱۹۷۸)	اهداف حسابداری برای واحدهای تجاری انتفاعی. اهداف این بیانیه (و اهداف بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۴) به طور گسترده بر فهرست اهداف تدوین شده در کارگروه تروبلاد تکیه می‌کند.
بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۲ (می ۱۹۸۰)	ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی.
بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۳ (دسامبر ۱۹۸۰)	تعاریف عناصر صورت‌های مالی برای واحدهای تجاری انتفاعی. بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۶ که برای سازمان‌های غیرانتفاعی و واحدهای تجاری انتفاعی به کار برده می‌شود، جایگزین این بیانیه شده است.
بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۴ (دسامبر ۱۹۸۰)	اهداف حسابداری برای واحدهای تجاری غیرانتفاعی.
بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۵ (دسامبر ۱۹۸۴)	این بیانیه دربرگیرنده‌ی مفاهیمی مثل شناسایی، تحقق، و اندازه‌گیری برای واحدهای تجاری انتفاعی است و رهنمودی را درباره‌ی این که چه مواردی و چه زمانی باید در صورت‌های مالی آورده شوند. در این بیانیه درباره‌ی مقررات شناسایی مربوط به پرسش‌های شناسایی بحث شده است.
بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۶ (دسامبر ۱۹۸۵)	این بیانیه با تعریف عناصر صورت‌های مالی برای تمام واحدهای تجاری جایگزین بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۳ شد.
بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۷ (فوریه‌ی ۲۰۰۰)	این بیانیه چارچوبی را برای به‌کارگیری جریان‌های نقدی آتی به‌عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری حسابداری با استفاده از روش‌های ارزش فعلی ارائه می‌کند.
بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۸ (سپتامبر ۲۰۱۰)	این بیانیه جایگزین بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۱ با عنوان اهداف و بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۲ ویژگی‌های کیفی شد. این بیانیه در راستای پروژه مشترک هیأت استانداردهای حسابداری مالی با هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی منتشر شده است.

توجه به ماهیت اطلاعات

□ توصیه‌های ارائه شده درباره‌ی صورت‌های مالی برای دستیابی به هدف‌های پیشین (پارسائیان، ۱۳۸۱). علاوه بر اهداف فوق این گزارش هفت ویژگی کیفی (رابط پذیری، شکل و محتوا، اتکال پذیری، بی طرفی، مقایسه پذیری، ثبات روبه، فهم پذیری) را برای صورت‌های مالی مشخص می‌کند. گزارش کارگروه تروبلاد نقش انکارناپذیری در تدوین چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی داشته است.

چارچوب‌های مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی

هیأت استانداردهای حسابداری مالی پنج ماه پس از آغاز فعالیت‌هایش اعلام کرد که از سلسله مراتب کامل نظریه‌ی حسابداری مالی، که در گزارش تروبلاد تدوین شد، استفاده می‌کند. یک ماه بعد هیأت از آغاز پروژه‌ی نوین و جامع‌اش با عنوان چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارشگری: اهداف، اطلاعات و ویژگی‌های کیفی خبر داد. در فاصله‌ی بین ۱۹۷۴ تا ۱۹۸۵، هیأت

استانداردهای حسابداری مالی ۳۰ نشریه در باب پروژه‌ی چارچوب مفهومی جامع‌اش منتشر کرد که در مجموع بالغ بر ۳۰۰۰ صفحه می‌شود. در این میان مهمترین نشریات منتشر شده ۶ بیانیه‌ی مفهومی است که در فاصله‌ی زمانی ۱۹۷۸ تا ۱۹۸۵ منتشر شد. همان‌طور که نمایشگر ۱ نشان می‌دهد، هیأت استانداردهای حسابداری مالی در ۲۰۰۰ و ۲۰۱۰ به ترتیب دو بیانیه‌ی مفاهیم حسابداری مالی ۷ و ۸ (جایگزین بیانیه‌های مفاهیم حسابداری مالی شماره‌ی ۱ و ۲) منتشر کرد.

چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی

کارگروه استانداردهای حسابداری بین‌المللی تا پیش از ۱۹۸۹ چارچوب مفهومی‌اش را نپذیرفت. این تأخیر عمدی بود و با این هدف انجام شد که در درجه‌ی اول به فدراسیون بین‌المللی حسابداران اجازه‌ی تشکیل نهادی برای تدوین استانداردها را بدهد و فرصت حل دو پرسش اساسی را فراهم کند.

□ اولین پرسش این بود که آیا چارچوب مفهومی باید

تجویزی باشد یا توصیفی. درباره‌ی این موضوع در دوره‌ی فعالیت هیأت اصول حسابداری مباحث زیادی انجام شده بود، مطالعه‌ی حسابداری شماره‌ی ۱ و مطالعه‌ی حسابداری شماره‌ی ۳ هر دو با هدف بنیادین پیشنهاد آن‌چه حسابداری باید انجام دهد منتشر شدند. همان‌طور که پیش‌تر گفته شد این دو بیانیه هر دو رد شدند. مطالعه‌ی حسابداری شماره‌ی ۷ با هدف توصیف خلاصه‌ی رویه‌ی عمل جاری منتشر شد.

دومین پرسش این بود که آیا یک چارچوب واحد می‌تواند با توجه به تفاوت‌های فرهنگی بین بسیاری از کشورهای حاضر در کارگروه استانداردهای حسابداری بین‌المللی سودمند باشد. جهت‌گیری حسابداری در کشورهایی که قسمتی از امپراطوری قدیم بریتانیا بوده‌اند، مثل ایالات متحد، به سمت سرمایه‌گذاران است. سرمایه در این کشورها از طریق طراحی مناسب بازارهای سرمایه همراه با گزارشگری مالی به تأمین‌کنندگان سرمایه فراهم می‌شود. حسابداری در بسیاری از کشورهای قاره‌ی اروپا و مستعمره‌های قدیمی آنها تحت تأثیر ملاحظات مالیاتی قرار گرفته است. سرمایه در این کشورها از طریق بانک‌های بزرگ فراهم می‌شود، بنابراین گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی برای ده‌ها هزار سرمایه‌گذار، که سرمایه‌ی اندک دارند، تهیه می‌شود.

به دنبال تدوین استانداردهایی که به طور فزاینده در سطح جهان به کار گرفته می‌شوند، استفاده از زبان مشترک استانداردها برای چارچوب مفهومی مفید به نظر خواهد رسید. بر این اساس کارگروه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر مبنای بخشی از مفاهیمی که در تدوین استانداردهای اولیه‌ی آن به کار رفت، گام‌هایی را برداشت. این چارچوب سند واحدی به نظر رسید که فصل‌هایی دارد، اما از سوی دیگر ارتباط بسیار نزدیکی با شکل چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا از اهداف، تا ویژگی‌های کیفی، شناسایی و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی دارد. هدف از این چارچوب مفهومی در درجه‌ی اول کمک به کارگروه استانداردهای حسابداری بین‌المللی در تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی آتی و بازبینی آن از استانداردهای بین‌المللی جاری است. محور تمرکز چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی واحدهای تجاری انتفاعی است، اما محور تمرکز چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری مالی، با معرفی گزارشگری واحدهای غیرانتفاعی خصوصی،

گسترده است. هر دو هیأت از رویکرد فایده‌مندی تصمیم استفاده کرده‌اند و مسئولیت‌شان در برابر استفاده‌کنندگان برون سازمانی است. چارچوب‌های مفهومی ۱۹۸۹ و ۲۰۰۱ کارگروه استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر تهیه و نمایش صورت‌های مالی تأکید گذاشته است، اما فدراسیون بین‌المللی حسابداران از ۲۰۰۴ با هدف ایجاد چارچوبی برای گزارشگری مالی، و با توجه به این نگرانی که گزارشگری مالی در قالب "چارچوب مفهومی برای تهیه و نمایش صورت‌های مالی" نمی‌گنجد به این چارچوب‌ها پایان داده است. مجموعه‌ی صورت‌های مالی تنها دربرگیرنده‌ی صورت‌ها و یادداشت‌های همراه آنها است و تجزیه و تحلیل مدیریت را به‌عنوان بخشی از بسته‌ی گزارشگری مالی وسیع‌تر در بر نمی‌گیرد. از طرف دیگر، هیأت استانداردهای حسابداری مالی ادعا کرده است که بعضی از اطلاعات مفید بهتر است با صورت‌های مالی ارائه شود، بعضی دیگر بهتر است، یا تنها می‌تواند، با استفاده از ابزارهای گزارشگری مالی به غیر از صورت‌های مالی ارائه شود. نمونه‌هایی از سایر ابزارهای گزارشگری عبارت‌اند از صورت‌های مکمل مثل گزارش‌های نفت و گاز و تورم، تجزیه و تحلیل مدیریت و گزارش به ذی‌نفعان. پذیرش ربط‌پذیری سایر منابع اطلاعاتی موجب خروج از این تفکر قبلی شد که تمام اطلاعات بااهمیت در صورت‌های مالی بازتاب می‌یابد.

پیش به سوی چارچوب مفهومی جهانی

هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیأت استانداردهای حسابداری مالی از اکتبر ۲۰۰۴ پروژه‌ی مشترکی را برای تدوین و ارتقای چارچوب مفهومی‌شان، بر مبنای چارچوب‌های جاری، در دستور کار قرار دادند. همان‌گونه که نمایشگر ۲ نشان می‌دهد، این پروژه در ۸ مرحله اجرا می‌شود. مرحله‌ی اول پروژه با عنوان اهداف و ویژگی‌های کیفی با انتشار بیانیه‌ی چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی در سپتامبر ۲۰۱۰ به پایان رسیده است. مراحل دوم (با عنوان تعریف عناصر، شناسایی و حذف)، سوم (با عنوان اندازه‌گیری)، چهارم (با عنوان مفاهیم گزارشگری واحد تجاری) این پروژه، در حال حاضر فعال است. این دو هیأت هنوز مقاله‌ی مباحثه‌ای یا پیش‌نویسی را در ارتباط با مراحل دوم و سوم منتشر نکرده‌اند. اما، پیش‌نویس و اعلام نظر مرحله‌ی چهارم با عنوان چارچوب مفهومی برای گزارشگری: گزارشگری واحد تجاری در ۱۱ مارس ۲۰۱۰ و ۱۶ جولای ۲۰۱۰ منتشر شده است، این دو هیأت بر اساس نظرات دریافتی به این نتیجه رسیده‌اند که برای نهایی کردن این مرحله از پروژه به زمان بیشتری نیاز دارند. انتظار می‌رود این مرحله از پروژه در اوایل ۲۰۱۲ نهایی شود.

چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی

همان‌طور که پیش‌تر گفته شد، در سپتامبر ۲۰۱۰ گزارش‌نهایی مرحله‌ی اول پروژه‌ی مشترک هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیأت استانداردهای حسابداری مالی منتشر شد. بر اساس این گزارش (فصل اول)، هدف از گزارشگری مالی با مقاصد عمومی ایجاد بنیان چارچوب مفهومی است. سایر جنبه‌های چارچوب مفهومی - یعنی مفهوم گزارشگری واحد تجاری، ویژگی‌های کیفی آن، و محدودیت‌های آن، فایده‌مندی اطلاعات مالی، عناصر صورت‌های مالی، شناسایی، اندازه‌گیری، نمایش و افشاء به طور منطقی برگرفته از اهداف است.

اهداف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

بر اساس این گزارش هدف از گزارشگری مالی با مقاصد عمومی ارائه‌ی اطلاعات مربوط به گزارشگری واحد تجاری است که برای سرمایه‌گذاران، قرض‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان جاری و بالقوه در تصمیم‌گیری برای ارائه‌ی منابع به واحد تجاری سودمند است. این تصمیم‌ها با خرید، فروش یا نگهداری سرمایه یا ابزارهای بدهی، و

نمایشگر ۲- مراحل پروژه‌ی مشترک هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و هیأت استانداردهای حسابداری مالی		
مرحل	عنوان	وضعیت نهایی
مرحله‌ی ۱	اهداف و ویژگی‌های کیفی	تکمیل
مرحله‌ی ۲	تعریف عناصر، شناسایی و حذف	فعال
مرحله‌ی ۳	اندازه‌گیری	فعال
مرحله‌ی ۴	مفهوم گزارشگری واحد تجاری	انتشار پیش‌نویس
مرحله‌ی ۵	موانع گزارشگری مالی، و ارائه و افشاء	غیر فعال
مرحله‌ی ۶	هدف و وضعیت چارچوب	غیر فعال
مرحله‌ی ۷	کاربرد چارچوب برای واحدهای تجاری غیرانتفاعی	غیر فعال
مرحله‌ی ۸	سایر موضوعات باقی مانده	غیر فعال

ارائه یا تسویه وام‌ها یا سایر شکل‌های اعتبار ارتباط دارد (بند ۲). بنابراین گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی باید اطلاعات زیر را درباره منابع اقتصادی واحد تجاری، ادعاها، و تغییرات در منابع و ادعاها ارائه کنند:

□ **ادعاها و منابع اقتصادی:** اطلاعات مربوط به ماهیت و اندازه‌ی ادعاها و منابع اقتصادی یک واحد تجاری گزارشگر می‌تواند به استفاده‌کنندگان در شناسایی نقاط ضعف و قوت مالی واحد تجاری گزارشگر کمک کند. این اطلاعات می‌تواند به استفاده‌کنندگان در ارزیابی قدرت نقدینگی و توان پرداخت بدهی واحد تجاری گزارشگر کمک کند، نیاز به تأمین مالی اضافی و نحوه موفقیت این واحد تجاری احتمالاً از طریق این تأمین مالی انجام می‌شود. اطلاعات مربوط به اولویت‌ها و الزامات پرداخت جاری به استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی نحوه توزیع جریان‌های نقدی آتی بین آنها به همراه ادعا در برابر واحد تجاری گزارشگر کمک خواهد کرد.

□ **تغییر در منابع اقتصادی و ادعاها:** تغییرات در منابع اقتصادی و منابع واحد تجاری گزارشگر برگرفته از عملکرد آن واحد تجاری و سایر رویدادها یا تراکنش‌های حاصل از انتشار ابزارهای مالکانه یا بدهی است. استفاده‌کنندگان برای ارزیابی مناسب جریان‌های نقدی احتمالی آتی واحد تجاری باید قادر به تمیز این تغییرات باشند. از این‌رو، اطلاعات مربوط به بازدهی واحد تجاری در ارزیابی اثربخشی و کارایی مدیریت در استفاده از منابع واحد تجاری سودمند است. همچنین ارائه‌ی اطلاعات مربوط به تغییرپذیری و اجزای بازده به ویژه در ارزیابی عدم قطعیت جریان‌های نقدی آتی اهمیت دارد.

□ **عملکرد مالی بازتاب‌یافته از طریق حسابداری تعهدی:** حسابداری تعهدی آثار تراکنش‌ها، و سایر شرایط و رویدادها بر منابع اقتصادی و ادعاها را در دوره‌ای که اتفاق افتاده‌اند، حتی اگر پول در دوره‌های متفاوت دریافت یا پرداخت شود، نمایش می‌دهد. اهمیت این اطلاعات از آن جهت است که اطلاعات مربوط به ادعاها و منابع اقتصادی واحد تجاری و تغییرات آنها در یک دوره، در مقایسه با ارائه‌ی اطلاعات مربوط به دریافت‌ها و پرداخت‌های آن دوره، مبنای بهتری را برای ارزیابی عملکرد آتی و گذشته فراهم می‌کند.

□ **عملکرد مالی بازتاب‌یافته از طریق جریان‌های نقدی گذشته:** ارائه‌ی اطلاعات مربوط به جریان‌های نقدی یک واحد تجاری در یک دوره به استفاده‌کنندگان در

ارزیابی توانایی تولید خالص جریان‌های نقدی آتی کمک می‌کند. این اطلاعات نحوه‌ی کسب و مصرف وجه نقد را نشان می‌دهد.

□ **تغییر در منابع اقتصادی که حاصل عملکرد مالی نیست:** تغییر در منابع اقتصادی و ادعاهای واحد تجاری ممکن است از عملکرد مالی آن واحد تجاری ناشی نشود، مثل انتشار سهام مالکیت اضافی. ارائه‌ی این اطلاعات برای شناخت کامل استفاده‌کنندگان از دلایل تغییر در منابع اقتصادی و ادعاهای واحد تجاری و مفاهیم آنها برای عملکرد مالی آتی ضروری است.

اطلاعات مالی در صورتی ارزش تأییدکنندگی دارند که بازخوردی (تأیید یا تغییر) در اطلاعات پیشین ایجاد کنند. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی اطلاعات به هم وابسته‌اند.

ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی سودمند

در فصل سوم از مرحله‌ی اول پروژه‌ی مشترک هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، سودمندترین اطلاعاتی توصیف شده است که می‌تواند به سرمایه‌گذاران جاری و بالقوه، قرض‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان برای تصمیم‌گیری بر مبنای اطلاعات مندرج در گزارش مالی آن واحد تجاری کمک کند. این ویژگی‌های کیفی در ارتباط با اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی، اطلاعات مالی ارائه شده در سایر روش‌ها به کار برده می‌شود. در این چارچوب، بها (بها)، به‌عنوان محدودیت فراگیر در توانایی واحد تجاری برای ارائه‌ی اطلاعات مالی مفید به کار برده

می‌شود.

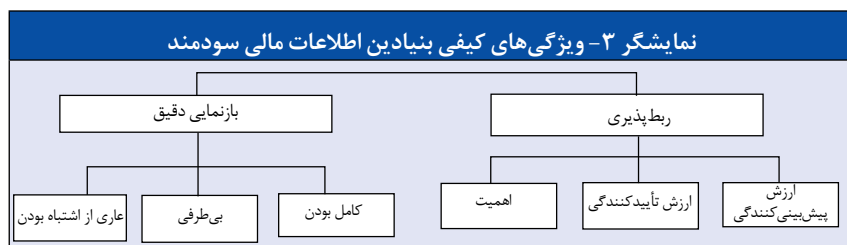
بنابراین اعتقاد این دو هیأت، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی سودمند را می‌توان در دو طبقه‌ی بنیادین و ارتقادهنده بررسی کرد.

ویژگی‌های کیفی بنیادین اطلاعات

ویژگی‌های کیفی بنیادین اطلاعات مالی سودمند شامل ربط‌پذیری و بازنمایی دقیق است. اطلاعات مالی ربط‌پذیر، توانایی ایجاد تغییر در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان را دارد. اطلاعات ممکن است توانایی ایجاد تغییر در تصمیم را داشته باشد حتی اگر بعضی از استفاده‌کنندگان از این اطلاعات استفاده نکنند یا در حال حاضر این اطلاعات را از سایر منابع به دست آورده باشند. اطلاعات مالی در صورتی توانایی ایجاد تغییر در تصمیم را دارد که ارزش پیش‌بینی‌کنندگی، ارزش تأییدکنندگی یا هر دو را داشته باشد. اطلاعات در صورتی ارزش پیش‌بینی‌کنندگی خواهند داشت که استفاده‌کنندگان این اطلاعات را به‌عنوان یک درون‌داد برای پیش‌بینی دستاوردهای آتی به کار گیرند. اطلاعات مالی نباید برآورد یا پیش‌بینی شده باشند

اطلاعات مالی در صورتی ارزش تأییدکنندگی دارند که بازخوردی (تأیید یا تغییر) در اطلاعات پیشین ایجاد کنند. ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی اطلاعات به هم وابسته‌اند. به اعتقاد هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی اطلاعاتی که ارزش پیش‌بینی‌کنندگی دارند اغلب ارزش تأییدکنندگی نیز دارند. مثلاً، اطلاعات درآمد سال جاری می‌تواند به‌عنوان مبنایی برای پیش‌بینی درآمدهای سال‌های آینده نیز به کار برده شود، همچنین اطلاعات درآمد سال جاری می‌تواند با پیش‌بینی‌های درآمدی سال‌های پیش مقایسه شود. نتایج این مقایسه می‌تواند به استفاده‌کننده برای تصحیح و بهبود فرآیندهایی کمک کند که برای این پیش‌بینی‌ها به کار برده شده‌اند.

همان‌طور که نمایشگر ۳ نشان می‌دهد، این دو هیأت اهمیت را به‌عنوان ویژگی سوم ربط‌پذیری می‌دانند. به



اعتقاد آنها، اطلاعاتی بااهمیت است که از قلم افتادگی یا نادرست‌نمایی آن بتواند بر تصمیم‌های استفاده‌کنندگان که بر مبنای اطلاعات مالی واحد تجاری اتخاذ می‌شود تاثیرگذار باشد. به عبارت دیگر، اهمیت یک جنبه‌ی خاص واحد تجاری از ربط‌پذیری بر پایه‌ی ماهیت یا دامنه یا هر دو مورد است که اطلاعات در حوزه‌ی گزارش مالی واحد تجاری مجزا شرح داده می‌شود. در نتیجه این دو هیأت اعلام کرده‌اند که نمی‌توانند آستانه‌ی کمی یکسانی را برای اهمیت تعیین کنند یا مشخص کنند که در شرایط خاص چه مبلغی می‌تواند بااهمیت باشد.

گزارش‌های مالی نمایان‌گر پدیده‌ی اقتصادی به شکل عبارت‌ها و ارقام است. اطلاعات مالی برای سودمند بودن نه تنها باید نمایان‌گر پدیده‌ی ربط‌پذیر باشند، بلکه باید بازنمایی دقیق پدیده‌ی باشند که به نظر می‌رسد بازنمایی می‌کنند. برای این که یک بازنمایی کاملاً دقیق باشد، ارائه‌ی اطلاعات باید سه ویژگی داشته باشد. این نمایش باید کامل، بی‌طرف، و عاری از اشتباه باشد. بدیهی است، دستیابی به کمال اگر ممکن باشد، نادر است. هدف این دو هیأت بیشینه‌سازی این ویژگی‌ها تا حد امکان است.

به اعتقاد این دو هیأت یک نمایش کامل دربرگیرنده‌ی تمام اطلاعات لازم برای شناخت استفاده‌کننده از پدیده‌ی نمایش داده شده، از جمله تمامی توصیف‌ها و تشریح‌ها است.

نمایش بی‌طرفانه به این معنی است که انتخاب یا ارائه‌ی اطلاعات مالی بدون سوءگیری باشد. بی‌طرفی به معنی تحریف، وزن دادن، تاکیدگذاری، عدم تاکید، یا دست‌کاری برای افزایش احتمال مطلوبیت یا نامساعد بودن اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان دریافت خواهند کرد، نیست. بی‌طرفی به این معنی نیست که اطلاعات هدف ندارد یا بر رفتار اثر نمی‌گذارد.

باوجود آن که بر اساس نمایشگر ۳، عاری از اشتباه بودن یکی از ویژگی‌های بازنمایی دقیق است، اما، بازنمایی دقیق به معنی صحیح بودن تمام جنبه‌ها نیست. عاری از اشتباه بودن به این معنی است که اشتباه یا از قلم افتادگی در توصیف پدیده وجود ندارد، و فرآیند به‌کار رفته برای تولید اطلاعات گزارش شده

بدون اشتباه بوده است.

ویژگی‌های کیفی ارتقادهنده‌ی اطلاعات مالی سودمند

همان‌گونه که نمایشگر ۴ نشان می‌دهد، به اعتقاد هیأت استاندارد‌های حسابداری بین‌المللی و هیأت استاندارد‌های حسابداری مالی، مقایسه‌پذیری، قابلیت تائید و بازبینی، فهم‌پذیری و به‌هنگام بودن ویژگی‌های کیفی هستند که سودمندی اطلاعات ربط‌پذیر و دقیق بازنما شده را ارتقا می‌دهد.

مقایسه‌پذیری ویژگی کیفی است که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد شباهت‌ها و تفاوت‌های بین اقلام را شناسایی کنند و بشناسند. مقایسه‌پذیری با یک قلم ارتباط ندارد، مقایسه‌پذیری حداقل به دو قلم نیاز دارد. با وجود ارتباط بین مقایسه‌پذیری و یکنواختی، این دو ویژگی متفاوت از هم هستند. یکنواختی به استفاده از روش‌های یکسان برای اقلام یکسان، یا از یک دوره به دوره‌ی دیگر در یک واحد تجاری یا در یک دوره بین واحدهای تجاری اشاره دارد. در حقیقت مقایسه‌پذیری هدف است؛ یکنواختی در دستیابی به آن هدف کمک می‌کند.

قابلیت تائید و بازبینی به استفاده‌کنندگان اطمینان می‌دهد که اطلاعات پدیده‌های اقتصادی مورد نظر را دقیقاً بازنمایی می‌کنند. قابلیت تائید و بازبینی به این معنی است که مشاهده‌کنندگان با دانش و مستقل می‌توانند به اجماع دست یابند، اگر چه دستیابی به توافق کامل ضروری نیست، که نمایش خاص بازنمایی دقیق است. ضرورتی ندارد که اطلاعات برای تائید و بازبینی برآوردی یک نقطه‌ای باشند. بلکه، دامنه‌ای از مقادیر ممکن و احتمالات نیز قابلیت تائید و بازبینی دارند.

تائید و بازبینی می‌تواند مستقیم یا غیرمستقیم باشد. تائید مستقیم به معنی بازبینی مقداری یا قلمی دیگر از طریق مشاهده‌ی مستقیم است، مثلاً، شمارش وجوه نقد. تائید و بازبینی غیرمستقیم به معنی بررسی درون دادهای یک مدل، فرمول، یا روش دیگر و باز محاسبه‌ی برون‌دادها با استفاده از همان روش است. مثل تائید و

بازبینی ارزش دفتری موجودی کالا از طریق بررسی درون‌دادها (مقادیر و بهایا) و باز محاسبه‌ی موجودی پایان دوره با استفاده از همان فرض جریان بهایا (مثلاً اولین صادره از اولین وارده).

این دو هیأت به‌هنگامی را در دسترس بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیرندگان، قبل از آن که اطلاعات، تاثیرگذاری‌شان بر تصمیم‌ها را از دست بدهند، می‌دانند. معمولاً، اطلاعات قدیمی‌تر سودمندی کمتری دارد. اما، بعضی از اطلاعات می‌توانند مدت طولانی پس از پایان دوره‌ی مالی نیز هم‌چنان به‌هنگام باشند، زیرا بعضی از تصمیم‌گیرندگان ممکن است برای شناسایی و ارزیابی روندها به این اطلاعات نیاز داشته باشند.

طبقه‌بندی، توصیف، و ارائه‌ی اطلاعات به طور شفاف و دقیق فهم‌پذیری اطلاعات را افزایش می‌دهد. بعضی از اطلاعات ذاتاً پیچیده هستند و فهم آنها دشوار است. خارج کردن اطلاعات این پدیده‌ها از گزارش‌های مالی می‌تواند فهم گزارش‌های مالی را ساده‌تر سازد. اما، این گزارش‌ها ناقص شده و بنابراین به طور بالقوه گمراه‌کننده می‌شوند. گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگانی تهیه می‌شود که دانش معقولی از کسب و کار و فعالیت‌های اقتصادی دارند و اطلاعات را با پشت‌کار بازبینی و تحلیل می‌کنند. در این شرایط نیز حتی استفاده‌کنندگان با دانش و سعی نیز ممکن است نیازمند جستجوی یک مشاور برای شناخت اطلاعات پدیده‌ی اقتصادی پیچیده باشند.

منابع

- ۱) ریاحی بلکویی، احمد، (۲۰۰۰)، "نظریه‌ی‌های حسابداری"، مترجم پارسائیان، علی، چاپ اول ۱۳۸۱، تهران انتشارات فرهنگ و مدیریت
- 2) FASB, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, "Conceptual Framework for Financial Reporting Chapter 1, The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information", September 2010
- 3) IASB, "The Conceptual Framework for Financial Reporting", September 2010
- 4) Stephen A. Zeff, "THE EVOLUTION OF THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR BUSINESS ENTERPRISES IN THE UNITED STATES", Accounting Historians Journal, Vol. 26, No. 2, December 1999.
- 5) conceptual framework project, available at: www.fasb.org
- 6) conceptual framework project, available at: www.ifrs.org

نمایشگر ۴- ویژگی‌های کیفی ارتقادهنده

