



مرور کلی بر چارچوب‌های کنونی گزارشگری مالی

دکتر عبدالله پاکدل ©

گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اردبیل

محمد ارمغان^۲

گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اردبیل

(تاریخ دریافت: ۱۱ تیر ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۲۱ آبان ۱۳۹۸)

این مقاله به مرور کلی چارچوب‌های گزارشگری مالی پرداخته است. در این راستا ابتدا چارچوب‌های گزارشگری مالی در ایالات متحده امریکا مورد بررسی قرار گرفته و سپس به نحوه تدوین استانداردها در ایران و دلایل تفاوت‌های استانداردهای ملی کشورها پرداخته شده است. لازم به ذکر است که هدف چارچوب‌های گزارشگری مالی، کمک به هیات تدوین استانداردهای حسابداری، کمک به حسابرسان به منظور اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی و در نهایت کمک به استفاده کنندگان صورت‌های مالی عنوان کرد. بنابراین چارچوب‌های گزارشگری مالی را می‌توان همانند قانون اساسی در نظر گرفت که از یک سو اصول کلی را برای تدوین استانداردها در حوزه استاندارد گذاری و از سوی دیگر محتوای صورت‌های مالی در حوزه استفاده‌کننده تعیین می‌کند. هم‌چنین باید متذکر شد که قانون اساسی باید اعتبار خود را در بازه‌ای بلندمدت حفظ کند و با کوچک‌ترین تغییرات در محیط کاری تغییر ننماید. هر چند چارچوب‌های گزارشگری فعلی به این صورت تدوین نشده‌اند و دچار جزئی‌نگری می‌باشند که ممکن است موجب شکست در حصول به اهداف شود.

واژه‌های کلیدی: چارچوب نظری گزارشگری مالی، استانداردهای حسابداری.

^۱ abdolapakdel@yahoo.com

^۲ mohamad.armaghan@gmail.com

مقدمه

در ایالات متحده، برای شرکت‌هایی که صورت‌های مالی را تهیه و منتشر می‌کنند، دو چارچوب مهم گزارشگری مالی (FRF) وجود دارد. این دو چارچوب عبارتند از: اصول پذیرفته‌شده حسابداری (GAAP)^۲ و چارچوب‌هایی با مقاصد خاص (SPF)^۳، که پیش‌تر از آن به‌عنوان مبانی جامع حسابداری (OCBOA)^۴ یاد می‌شد. مطابق جدول شماره (۱)، برای شرکت‌هایی که در این دو چارچوب قرار می‌گیرند، به‌جز چند استثناء، گزینه‌های وجود دارد که بنگاه‌ها می‌توانند برگزینند و مورد استفاده قرار دهند، در این مقاله به مرور کلی چارچوب‌های گزارشگری مالی پرداخته شده است؛ با این حال، مقاله حاضر به تحلیل تفصیلی گزینه‌های موجود در این چارچوب‌ها نمی‌پردازد.

ماهیت چارچوب گزارشگری مالی:

گزارشگری مالی محصول نهایی فرآیند حسابداری مالی است. ارائه اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان داخلی و استفاده‌کنندگان خارجی از واحد تجاری، در قالب گزارش‌های حسابداری است. آن گروه از گزارش‌های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحدهای تجاری تهیه و ارائه می‌شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد. چارچوب نظری گزارشگری مالی، مجموعه مفاهیمی است که زیربنای تهیه و ارائه گزارش‌های مالی را فراهم می‌آورد. هدف اصلی چارچوب نظری کمک به تدوین استانداردهای حسابداری، برای شناسایی مفاهیمی است که می‌تواند به طور مستمر در زمان توسعه و اصلاح استانداردهای گزارشگری مالی شود. چارچوب نظری گزارشگری مالی همچنین می‌تواند در درک و تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی موجود و تعیین خط‌مشی حسابداری، زمانی که هیچ استاندارد یا تفسیر بخصوصی برای یک معامله یا رویداد خاصی، وجود ندارد، ایفای نقش نماید. چارچوب نظری استاندارد یا تفسیر نیست و الزامات هیچ استاندارد یا تفسیری را باطل نمی‌کند. با این حال، چارچوب نظری تأثیر قابل توجهی در توسعه استانداردهای جدید تجدید نظر شده خواهد داشت [14]

از جمله اهداف دیگر چارچوب نظری گزارشگری مالی، کمک به تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی در استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی و در برخورد با موضوعاتی که هنوز به‌صورت استاندارد گزارشگری مالی در نیامده‌اند، کمک به حساب‌برسان در شکل‌دهی به قضاوت درباره اینکه آیا صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی هستند یا نه و کمک به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تفسیر اطلاعات موجود در صورت‌های مالی تهیه‌شده مطابق با استانداردهای گزارشگری مالی باشد. بنابراین چارچوب نظری، غیر از هیات تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، نقش مهمی در کمک به بخش‌های دیگر، برای مثال، تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارد.

¹ Financial Reporting Frameworks

² Generally Accepted Accounting Principles

³ Special Purpose Frameworks

⁴ Other Comprehensive Bases of Accounting

رویکرد تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی:

بخش عمده‌ای از ادبیات حسابداری به مطالعات، پژوهش‌ها و فعالیت‌های اندیشمندان، سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای استانداردگذاری حسابداری و گزارشگری مالی در تدوین مجموعه اهداف و مبانی نظری مرتبط با اهمیت، دامنه و چگونگی گزارشگری واحدهای تجاری بازمی‌گردد. مؤلفه‌های این مجموعه در ادبیات حسابداری شامل اهداف، استفاده‌کنندگان، ویژگی‌های کیفی اطلاعات، شناخت، نظام اندازه‌گیری و افشاء- نحوه ارائه اطلاعات می‌باشد. دو رویکرد غالب سودمندی در تصمیم‌گیری و رویکرد پاسخگویی در تدوین چارچوب نظری گزارشگری مالی، مطرح می‌باشند. در چارچوب مبتنی بر سودمندی در تصمیم‌گیری، هدف اصلی گزارشگری مالی، فراهم ساختن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری اقتصادی است. اطلاعات قابل اتکا و مربوط، مشروط بر اینکه مقرون‌به‌صرفه باشد مطلوب است. تمرکز این رویکرد بر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی با تأکید بر سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، تصمیمات و نیازمندی‌های اطلاعاتی و توان آنان برای تحلیل و به‌کارگیری اطلاعات است. در چارچوب نظری مالی مرسوم که عمدتاً مبتنی بر سودمندی در تصمیم‌گیری می‌باشد، نظام اندازه‌گیری صرفاً پولی و اولویت مبنای ارزش‌گذاری بهای تمام‌شده می‌باشد. افشاء در این رویکرد به گزارش وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی منتهی می‌شود. این چارچوب بر رفتار تصمیم‌گیران در انتخاب‌های مختلف حسابداری چه به‌صورت شخصی و چه به‌صورت گروهی اصرار دارد. تصمیم‌گیرنده فردی، از مطالعه بر اصلاح رفتار با استفاده از فنون روانشناسی و غیره بهره می‌برد. تصمیم‌گیرنده گروهی از تحقیقات بازار اوراق بهادار با استفاده از قیمت سهام و تصمیمات خریدوفروش موجودی، بهره‌مند می‌شود.

در چارچوب مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو (حسابده) با پاسخ‌خواه (حساب خواه) است. این چارچوب بر پایه یک ارتباط دوطرفه بنا شده است. بر اساس این ارتباط پاسخ‌خواه حق دارد بداند، همان‌طور که پاسخگو حق دارد در افشای اطلاعات، یک حریم قانونی برای خود قائل باشد. ارتباط پاسخگو ممکن است درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی باشد. یک شرکت، یک دولت، یا سازمان‌های تابعه آن، باید به سهامداران، اعتباردهندگان، شهروندان، اتحادیه‌های کارگری، مشتریان و به‌طور کلی عموم مردم، پاسخگو باشد. درون سازمان نیز کارمندان و مدیران بر طبقه سلسه مراتب در مقابل یکدیگر پاسخگو هستند [13]. بر اساس ارتباط پاسخگویی، پاسخگو ملزم به فراهم کردن اطلاعات خاصی برای پاسخ‌خواه است. حسابداری نیز به‌عنوان طرف سوم وظیفه دارد آن‌ها را از جریان صحیح اطلاعات مطمئن سازد. از آنجاکه رویکرد غالب چارچوب نظری گزارشگری مرسوم رویکرد مبتنی بر تصمیم‌گیری می‌باشد رویکرد مبتنی بر پاسخگویی بسط و توسعه چندانی نیافته است و صرفاً در برخی موارد گزارشگری مالی دولتی به آن پرداخته شده است. یادآوری این نکته لازم است که مفاهیم نظری گزارشگری ایران نیز مبتنی بر رویکرد سودمندی در تصمیم می‌باشد.

¹ Accountor

² Accounttee

گزینه‌های قابل انتخاب در اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحده آمریکا

امروزه، اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحده شامل چهار گزینه قابل انتخاب مجزا است، اما شرکت‌ها باید تنها گزینه‌هایی را در نظر بگیرند که برایشان قابل اجراست.

کمیته تدوین قوانین. یکی از گزینه‌های قابل انتخاب برای شرکت‌های دولتی و غیردولتی (خصوصی) اصول پذیرفته‌شده حسابداری آمریکا - یا به‌طور ویژه، استانداردهای تدوین‌شده حسابداری (ASC)^۱ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)^۲ است، که شامل تمامی اصول پذیرفته‌شده معتبر آمریکا می‌شود. استانداردهای تدوین‌شده حسابداری مجموعه‌ای از استانداردهای مبتنی بر قواعد هستند که در هزاران صفحه آمده‌اند. الحاقیه‌های اخیر، همچون شرایط حسابداری ارزش منصفانه، پیچیدگی اصول پذیرفته‌شده حسابداری آمریکا را به شکل قابل توجهی تشدید کرده است. الحاقیه‌های «استانداردهای حسابداری تدوین‌شده» در قالب به‌روزرسانی‌هایی مانند ASU 2014-01 به نام «سرمایه‌گذاری‌ها به روش ارزش ویژه و سرمایه‌گذاری‌های مشترک، حسابداری سرمایه‌گذاری در پروژه‌های مسکن ارزان‌قیمت و تأییدشده» هستند. [6]

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS).^۳ گزینه دوم قابل انتخاب برای شرکت‌های دولتی و خصوصی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است، که توسط IASB^۴ (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری) منتشر می‌شود. استانداردهای بین‌المللی حسابداری مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری است که توسط هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، (مستقر در لندن) تهیه می‌گردد این استانداردها توسط حدود ۱۲۰۰۰ واحد تجاری و بیش از ۱۲۰ کشور من جمله ایران اتخاذ شده است و به تدریج استاندارد واحدی برای تهیه صورت‌های مالی در سطح جهان می‌شود، هیئت یادشده متشکل از ۱۵ کشور می‌باشد و منبع تأمین مالی آن شرکت‌های بزرگ حسابرسی، مؤسسات مالی خصوصی، واحدهای تجاری و سایر سازمان‌های بین‌المللی می‌باشد. با نگاهی به چشم‌انداز و رسالت هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، نمایان می‌شود که یکی از اهداف اولیه این هیئت، توسعه استانداردهای حسابداری است که به نفع عموم، کیفیت بالا و قابل فهم و قابل اجرا در سطح بین‌الملل باشد. در این باب، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی مراحل را اتخاذ کرده است تا روش‌های مختلف حسابداری را کاهش دهد و الزامی سازد که اندازه‌گیری‌های حسابداری به شیوه بهتری عملکرد و وضعیت مالی شرکت را منعکس سازند. هیئت بر این باور است که هر دو اقدامات موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. کیفیت اطلاعات حسابداری در صورتی افزایش می‌یابد که حذف روش‌های مختلف و

¹ Accounting Standards Codification

² Financial Accounting Standard Board

³ International Financial Reporting Standard

⁴ International Accounting Standard Board

⁵ Landscape

نیز افزایش گسترده‌ای که اندازه‌های حسابداری وضعیت اقتصادی را منعکس می‌سازد، اختیار مدیریت را برای افزایش مقادیر حسابداری به گونه‌ای بازتاب ضعیفی از عملکرد و وضعیت اقتصادی شرکت باشد (به‌طور نمونه از طریق مدیریت سود)، محدود سازد. به باور هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اندازه‌های حسابداری که فعالیت‌های اقتصادی زیربنای شرکت را حکایت می‌کند، کیفیت حسابداری را افزایش می‌دهد، زیرا اطلاعات را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌آورد که هنگام تصمیم‌گیری به آن‌ها مدد می‌رساند. [12]. بنیاد (IFRS) سازمانی است مستقل، غیرانتفاعی و خصوصی که در جهت منافع عمومی به فعالیت می‌پردازد که اهداف اصلی آن عبارت است از:

۱. ایجاد و توسعه مجموعه صورت‌های مالی واحد، باکیفیت بالا، قابل فهم، قابل اجرا (لازم‌الاجرا)
 ۲. قابل پذیرش در سطح جهان از طریق هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (IASB)
 ۳. بهبود استفاده و به‌کارگیری دقیق استانداردهای یادشده
 ۴. آگاهی و منظور نمودن نیازهای گزارشگری مالی اقتصادهای نوظهور^۱ و واحدهای کوچک و متوسط (SMEs)
 ۵. همگرا نمودن استانداردهای حسابداری ملی و IFRS به اتخاذ راه‌حل‌های باکیفیت.
- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مبتنی بر اصول هستند و با اصول پذیرفته‌شده حسابداری آمریکا تفاوت قابل ملاحظه‌ای دارند، زیرا مانع استفاده از روش اولین صادره از آخرین وارده (لایفو) برای تعیین ارزش موجودی کالا می‌شود و از ارائه راهنمایی‌های ویژه صنعت (مانند تحقق درآمد) جلوگیری می‌کند. به‌طور کلی چارچوب نظری مبتنی بر اصول و همراه باکیفیت بالا، وضوح و شفافیت مبادلات اقتصادی با قوانین و استثنائات کمتر، مشکلات کمتری را در اجرای این استانداردها نسبت به استانداردهای آمریکایی در بردارد؛ و توانایی اعمال قضاوت بیشتر در اجرای استانداردهای بین‌المللی از ویژگی‌های مدنظر IASB است. کاربرانی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را انتخاب می‌کنند باید تمامی استانداردهای آن را بپذیرند. هدایت و نظارت بر فعالیت‌های IFRS و IASB بر عهده هیئت‌امنا^۲ است آن‌ها مسئول حفظ استقلال IASB و تأمین مالی سازمان می‌باشد. هیئت‌امنا نیز به هیئت پایش یا نظارت^۳، پاسخگو خواهد بود [14].

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (SME ها)^۴

بنگاه‌های کوچک و متوسط تقریباً ۹۵ درصد شرکت‌های جهان را تشکیل می‌دهند. نکته‌ای که در اینجا باید به آن توجه داشت آن است که گزارشگری مالی با مقاصد عمومی اساساً برای واحدهای تجاری بزرگ تدوین و توسعه یافته است. در حالی که گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک و متوسط باید با توجه به قابلیت

¹ Measures

² Emerging Economics

³ Trustee

⁴ Monitoring Board

⁵ Small and Medium-sized Entities

درک و فهم استفاده‌کنندگان آن تهیه و ارائه شود تا بتواند نیازهای اطلاعاتی آنان را برآورد سازد. از این رو ارزش مربوط بودن و سودمندی در تصمیم‌گیری برای گزارشگری مالی نسبت به اهداف مباشرت یا نمایندگی و پاسخگویی بااهمیت‌تر تلقی می‌شود. در واحدهای تجاری کوچک اطلاعات مالی عمدتاً توسط مدیران مالک برای اهداف خاص تهیه می‌شود و همچنین آگاهی و دانش مالی مدیران این واحدها عمدتاً پایین می‌باشد [11]. کاربران اصلی گزارشات و صورتهای مالی واحدهای کوچک و متوسط، بستانکاران بالقوه و بالفعل، بانک‌ها، نهادهای مالیاتی و مدیران (مالک یا غیر مالک) هستند و افشاء اطلاعات به کاربران خارجی چندان بااهمیت تلقی نمی‌شود. در اکثر کشورها، از جمله ایران، بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، مهم‌ترین منابع مالی تأمین مالی بنگاه‌های کوچک و متوسط به شمار می‌روند و صورتهای مالی و گزارش‌های سالانه، نقش مهمی در تصمیمات آنان دارد. [2]

در برخی از کشورها از معیارهای کمی (همچون تعداد پرسنل، مبلغ فروش، حجم معاملات و ...) و در برخی دیگر از معیارهای کیفی (درجه یا تمایز مدیریت و مالکیت، قابلیت پاسخگویی عمومی-بورسی بودن و ...) برای تعریف شرکت‌های کوچک و متوسط استفاده می‌شود. اتحادیه اروپا به منظور تعریف بنگاه‌های کوچک و متوسط سه معیار معرفی می‌کند که باید برآورده شوند. بر اساس این تعریف که اتحادیه اروپا ارائه کرده است سه معیار عبارت‌اند از:

۱. شمار کارکنان

۲. گردش سالانه

۳. ترازنامه سالانه

بنگاه‌های خرد، بنگاه‌هایی هستند که شمار کارکنان آن‌ها بیش از ۱۰ نفر نیست و گزارش سالانه و ترازنامه آن‌ها بیش از دو میلیون یورو نیست، بنگاه‌های کوچک، بنگاه‌هایی هستند که شمار کارکنان آن‌ها بیش از ۵۰ نفر نیست و گزارش سالانه و ترازنامه آن‌ها بیش از ده میلیون یورو نیست، و بنگاه‌های متوسط بنگاه‌هایی هستند که شمار کارکنان آن‌ها بیش از ۲۵۰ نفر نیست و گزارش سالانه و ترازنامه آن‌ها به ترتیب بیش از پنجاه میلیون یورو و چهل و سه میلیون یورو نیست. [15]

در ایران تعریف و طبقه‌بندی شرکت‌های کوچک و متوسط، بر اساس معیارهای وزارت صنعت معدن و تجارت (صمت) انجام می‌شود. طبق آمارهای رسمی اعلام‌شده، شرکت‌های کوچک و متوسط، واحدهای تجاری دارای تعداد پرسنل کمتر از ۱۵۰ نفر به‌عنوان واحدهای متوسط و کمتر از ۵۰ نفر به‌عنوان واحدهای کوچک معرفی شده‌اند، بانک مرکزی ایران نیز کسب‌وکارهای کمتر از ۱۰۰ نفر نیروی کار را به‌عنوان بنگاه‌های کوچک و متوسط تلقی می‌کند [3]. این واحدهای تجاری بیش از ۸۰ درصد فعالان بخش صنعت را تشکیل می‌دهند. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار فاقد مهم‌ترین معیارهای کمی و کیفی شرکت‌های کوچک و متوسط است. به بیان دیگر شرکت‌های بورسی در اکثر قریب به اتفاق موارد دارای تعداد پرسنل بیش از ۱۵۰ نفرند و مهم‌تر اینکه نسبت به پاسخگویی عمومی مسئولیت دارند. از این رو مفاهیم مرتبط با گزارشگری مالی عمومی برای شرکت‌های کوچک و متوسط مصداق چندان‌ی ندارد. بنگاه

های کوچک و متوسط شرکتهای غیردولتی هستند که قصد ندارند دولتی شوند؛ این بنگاهها ممکن است ثبت شده یا ثبت نشده باشند.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاههای کوچک و متوسط مبتنی بر اصول هستند و در هنگام طراحی، اقتصادهای نوظهور را در نظر داشته‌اند؛ در رویکرد مبتنی بر اصول تلاش می‌شود تا محتوای اقتصادی معاملات بر شکل آنها رجحان داده شود بنابراین، می‌توان تفاسیر مختلفی از استانداردها داشت [4]. هرچند این گزینه بسیار ساده‌تر از مجموعه استانداردهای «کامل» بین‌المللی گزارشگری مالی است، اما هنوز هم استفاده از روش لایفو برای تعیین ارزش موجودی کالا ممنوع است. همچنین مجموعه کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مخارج تحقیق و توسعه را به‌عنوان مخارج سرمایه‌ای در نظر می‌گیرد اما در استانداردهای بین‌المللی برای بنگاههای کوچک و متوسط هر دو به‌عنوان هزینه دوره در نظر گرفته می‌شوند [5].

همچنین به دو دلیل اصلی که اشاره می‌شود الزامات افشای اطلاعات در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکتهای کوچک و متوسط کاهش یافته است، اول اینکه این استانداردها به دلیل ملاحظات هزینه-فایده و بی‌ارتباطی با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، مناسب و مفید نیستند. به‌عنوان نمونه، بعضی از موارد افشای اطلاعات در مجموعه کامل استانداردهای حسابداری بین‌المللی گزارشگری مالی در مقایسه با معاملات، سایر رویدادها و شرایط متناسب با واحدهای کوچک و متوسط، ارتباط بیشتری با تصمیم‌های سرمایه‌گذاری در بازارهای عمومی سرمایه دارد و دوم اینکه موارد حذف‌شده، مرتبط با اصول اندازه‌گیری و شناسایی موضوعها و رویه‌های حسابداری هستند که از مجموعه کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حذف‌شده و با روش‌های ساده‌شده و در دسترس در استانداردهای یادشده برای واحدهای کوچک و متوسط جایگزین شده‌اند. لازم است به این نکته توجه شود، شرکتهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را برای بنگاههای کوچک و متوسط انتخاب می‌کنند باید تمامی استانداردها را بپذیرند و ارائه صورتهای مالی مقایسه‌ای در این شرکتها ضروری است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاههای کوچک و متوسط، برای کسب‌وکارهای کوچک مناسب است. [9]

شورای شرکتهای خصوصی (PCC) هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB).

جدیدترین گزینه قابل انتخاب در اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری آمریکا، گزینه شورای شرکتهای خصوصی است. این نهاد در سال ۲۰۱۲ توسط بنیاد حسابداری مالی (FAF)^۲ تأسیس شد تا مشخص شود وجود اصول پذیرفته شده حسابداری برای شرکتهای خصوصی در آمریکا ضروری است. دلیل این موضوع اصولاً وجود اختلافاتی در ارزیابیها و اندازه‌گیریهای شرکتهای خصوصی و دولتی بود. شورای شرکتهای خصوصی برای شرکتهای خصوصی‌ای که باید صورتهای مالی‌شان را مطابق با اصول پذیرفته

¹ Private Company Council

² The Financial Accounting Foundation

شده حسابداری آمریکا تهیه کنند در جست‌وجو و بررسی جایگزین‌ها و گزینه‌های دیگری برای حسابداری (اوراق مشتقه و سرقفلی) است.

شورای شرکت‌های خصوصی، که نهاد صلاحیت‌دار و مستقلی برای وضع استاندارد به حساب نمی‌آید، تحت نظارت هیئت‌امنای بنیاد حسابداری مالی است. تمامی استانداردهای پیشنهادی شورای شرکت‌های خصوصی باید به تصویب هیئت استانداردهای حسابداری مالی برسند و سپس، این استانداردها در قالب به‌روزرسانی استانداردهای حسابداری و با همین عنوان (مانند اجماع شورای شرکت‌های خصوصی) منتشر شوند. شورای شرکت‌های خصوصی مکمل اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا می‌باشد و جایگزین‌هایی را برای حسابداری پیشنهاد می‌کند، اما این جایگزین‌ها تنها در اختیار شرکت‌های خصوصی‌اند نه بنگاه‌های دولتی.

یکی از استانداردهای جدید به شرکت‌های خصوصی اجازه می‌دهد تا درحالی‌که تنها به آزمون کاهش ارزش در نتیجه تغییر شرایط معامله می‌پردازند، سرقفلی را به روش خط مستقیم و در ۱۰ سال یا کمتر مستهلک کنند. بر اساس این روش‌شناسی باید سودها، دارایی‌ها و سرمایه را کاهش داد. در ترکیب واحدهای تجاری، شرکت‌های خصوصی، ممکن است هنگام حسابداری دارایی‌های نامشهود لازم باشد، تا از استاندارد جدیدی استفاده کنند.

شرکت‌های خصوصی مستلزم پذیرش تمامی استانداردهای شورای شرکت‌های خصوصی نیستند. انتخاب یک یا چند استاندارد جدید شورای شرکت‌های خصوصی مستلزم آن است که شرکتی خصوصی در «خلاصه‌ای مهم رویه‌های حسابداری‌اش» در صورت‌های مالی موارد بیش‌تری را افشاء کند. [17]

چارچوب‌هایی با مقاصد خاص

چارچوب‌هایی با مقاصد خاص در اختیار شرکت‌های خصوصی‌ای هستند که نیازی به انتشار صورت‌های مالی مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری ندارند. این چارچوب‌ها صورت‌های مالی مقرون‌به‌صرفه، مربوط، قابل‌اعتماد، ساده و مفیدی را در اختیار صاحبان بنگاه‌های اقتصادی غیردولتی و کاربران اطلاعات مالی قرار می‌دهند. راه‌حل این موضوع برآوردن نیازهای اطلاعاتی مختلف کاربران (مانند تحلیل جری آن‌های نقدی) است.

مبنای مالیات بر درآمد. مأخذ مالیات بر درآمد^۱ گزینه بسیار محبوبی در چارچوب‌هایی با مقاصد خاص است، اما دو نقص عمده دارد که نمی‌گذارد واقعیت اقتصادی را منعکس کند. اول اینکه با انتخاب بخش ۱۹۷ قانون اداره درآمد داخلی ایالات‌متحده آمریکا و نیز استفاده از استهلاک تسریعی به شکل سیستم تعدیل شده باز یافت سریع بهای تمام شده (MACRS)^۲ به جای روش استهلاک خط مستقیم، سود خالص کمتر از واقع نشان داده خواهد شد و دو اینکه ارزیابی حساب‌های دریافتی با روش حذف مستقیم (یا

^۱.Income Tax Basis

^۲.Modified Accelerated Cost Recovery System

روش حذف مستقیم سوخت مطالبات مشخص) بیش از روش ایجاد ذخیره سبب متورم شدن سود خالص می‌شود که مسائل مرتبط با تطابق را به وجود می‌آورد.

مبنای نقدی^۱ روش حسابداری مبنای نقدی خالص هر چند به ندرت مورد استفاده قرار می‌گیرد اما برای شرکت‌هایی که در دسته چارچوب‌هایی با مقاصد خاص قرار می‌گیرند می‌تواند بکار برده شود. در این چارچوب وجوه نقد برابر با سرمایه است. در هر دوره حسابداری، جریان‌های ورودی نقدی خالص و درآمدهای خالص یکسان خواهند بود؛ در یک سال بد، جریان‌های خروجی نقدی خالص و زیان‌های خالص بازتاب یکدیگر خواهند بود. سرمایه‌گذاری‌های مدنی، اموال و تراست‌ها معمولاً از روش حسابداری مبنای نقدی استفاده می‌کنند.

مبنای نقدی تعدیل‌شده^۲

مبنای نقدی تعدیل‌شده یکی از مبانی محبوب نقدی خالص به شمار می‌رود. این چارچوب دارای مقاصد خاص، که در بنگاه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی هر دو به کار می‌رود، نشان‌دهنده رویکردی ترکیبی به حسابداری است که ویژگی‌های معین روش‌های تعهدی کامل و نقدی خالص را تلفیق می‌کند. ثبت دارایی‌های ثابت (دارایی‌ها و بدهی‌هایی که در صورت‌های مالی سرمایه‌ای شده‌اند) و استهلاک مربوط به آن‌ها، بدهی‌های مربوط به استقراض‌های جاری و غیر جاری و هزینه بهره مربوط به آن‌ها و مالیات بر درآمد در دوره جاری نشان‌دهنده رویکرد ترکیبی به حسابداری است. در مبنای نقدی تعدیل‌شده، ثبت اجاره‌های سرمایه‌ای، مالیات بر درآمد معوق و حساب‌های دریافتی و پرداختی تجاری دوره جاری کنار گذاشته شده‌اند [16].

مبنای نظارتی

مبنای نظارتی^۳ که به آن اصول حسابداری نظارتی (RAP)^۴ نیز می‌گویند، چارچوبی با مقاصد خاص است که به ندرت از آن استفاده می‌شود. مبنای نظارتی شامل هر یک از مبانی قانونی حسابداری‌ای است که کارگزاری‌های نظارتی دولتی بدان نیاز دارند. این صورت‌های مالی توسط کارگزاری‌های مناسب به کار می‌روند و استفاده از آن‌ها محدود است. یک نمونه از آن امور مالی شرکت بیمه است که مطابق با قوانین حسابداری کمیسیون بیمه دولتی ایالات متحده آمریکا است. [19]

چارچوب گزارشگری مالی انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای بنگاه‌های کوچک و متوسط

چارچوب گزارشگری مالی انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای بنگاه‌های کوچک و متوسط جدیدترین گزینه گزارشگری مالی غیر GAAP به شمار می‌رود. این گزینه قابل انتخاب، که در ژوئن ۲۰۱۳ منتشر شد، تنها ۲۰۰ صفحه است. این چارچوب مبتنی بر اصول، که سبب قضاوت در مورد وقایع و شرایط رویداد مالی خاصی می‌شود، شامل ترکیبی از روش‌های سنتی حسابداری تعهدی و چند روش مالیات بر درآمد

¹ Cash Basis

² Modified Cash Basis

³ Regulaory Basis

⁴ Regulatory Accounting Principles

است. تمرکز این چارچوب در ابتدا برای اندازه‌گیری، بهای تمام‌شده تاریخی (اصطلاح «ارزش منصفانه» به‌عنوان مبنای اندازه‌گیری به کار نمی‌رود) بود؛ علاوه بر این، با توجه به اینکه این گزینه انتخابی جدید کاهش افشاء اطلاعات را به همراه داشت، سبب آسودگی خاطر بنگاه‌ها از لحاظ افشاء اطلاعات می‌شد. همچنین چارچوب گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط در ارتباط با رویه‌های حسابداری مربوط به هزینه‌های استارت‌آپ‌ها، قراردادهای بلندمدت، مالیات بر درآمد و تلفیق‌ها، حق انتخاب‌های را به بنگاه‌ها پیشنهاد می‌کند که می‌توانند مورد استفاده قرار دهند.

سود و زیان جامع و اقلام غیرمترقبه در چارچوب گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط انجمن حسابداران آمریکا وجود ندارد و ضرورتی برای ارائه صورت‌های مالی مقایسه‌ای نیست، همچنین برخلاف استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط، تعیین ارزش موجودی کالا به روش لایفو در این چارچوب مجاز است. شواهد نشان می‌دهد که در این چارچوب گزارشگری با توجه به اینکه نحوه طبقه‌بندی‌های سرمایه‌گذاری‌ها متفاوت بوده و با توجه به موارد تفکیک شده در این چارچوب (که بیش‌تر از اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا هستند)، به ترازنامه‌ای طبقه‌بندی شده نیاز خواهد بود. ضمناً نمایش یک صورت مالی مجزا (مانند ترازنامه) در این چارچوب مجاز است و در صورت جریان‌های نقدی، اضافه‌برداشت از حساب بانکی را باید در دسته فعالیت‌های تأمین مالی قرارداد نه در دسته فعالیت‌های عملیاتی، که از تعریف جامع معادل نقد استفاده شده است [18].

صورت‌های مالی‌ای را که در چارچوب گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط تهیه شده‌اند می‌توان جمع‌آوری، بازبینی و حسابرسی کرد. بانک‌ها، شرکت‌های کارگزاری اوراق بهادار و آژانس‌های نظارتی عمدتاً خواستار این صورت‌های مالی بازبینی و حسابرسی شده هستند.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا امیدوار است چارچوب گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط برای بنگاه‌های آمریکا، که ملزم به تبعیت از استانداردهای تدوین‌شده حسابداری نیستند، به گزینه‌ای ترجیحی تبدیل شود. به‌منظور تقویت و ترویج چنین انتخابی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا برنامه توسعه‌ای را ایجاد کرده است تا در مورد چارچوب گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط به بانکداران، حسابداران رسمی آمریکا، بیمه‌ها و جوامع سرمایه‌گذار آموزش دهد. ورود داوطلبانه بنگاه‌های کوچک و متوسط و اشخاص ثالثی (مانند بانک‌ها) مستلزم این است که بنگاه‌ها کوچک و متوسط چند سال قبل با عقد قراردادها و انجام توافقاتی آمادگی تهیه صورت‌های مالی مطابق با چارچوب گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط بجای اصول پذیرفته شده حسابداری را داشته باشند.

چارچوب گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط اصول پذیرفته شده حسابداری نیست و این چارچوب یک استاندارد به شمار نمی‌آید، زیرا کارگروهی از انجمن حسابرسان رسمی به‌جای کمیته فنی آن را منتشر کرده و این کارگروه صلاحیت قانونی، نظارتی و شرایطی را که برای یک وضع‌کننده استانداردهای اصول پذیرفته شده حسابداری لازم است را طبق قوانین ایالات متحده آمریکا ندارد. [7]

جدول (۱): چارچوبهای گزارشگری مالی

اصول پذیرفته شده حسابداری در آمریکا
<ul style="list-style-type: none"> ▪ استانداردهای تدوین شده حسابداری هیئت استانداردهای حسابداری مالی؛ اصول پذیرفته شده حسابداری در آمریکا ▪ استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ▪ استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای بنگاههای کوچک و متوسط ▪ شورای شرکتهای خصوصی هیئت استانداردهای حسابداری مالی
چارچوبهایی با مقاصد خاص
<ul style="list-style-type: none"> ▪ مبنای مالیات بر درآمد ▪ مبنای نقدی ▪ مبنای نقدی اصلاح شده ▪ مبنای نظارتی ▪ چارچوب گزارشگری مالی انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای بنگاههای کوچک و متوسط

دلایل تفاوت استانداردهای ملی حسابداری کشورهای مختلف:

فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف، خود تابع محیطهای سیاسی، تجاری آن کشورها و نیز همراه با لابیهای سیاسی مختلفی است علاوه بر این نیز سواى فرهنگ، عمده تفاوت در استانداردهای حسابداری ملی کشورها با استانداردهای بین المللی حسابداری ناشی از عوامل نهادی می باشد. عوامل نهادی عبارتند از: منشأ قانونی، تمرکز مالکیت، توسعه اقتصادی، ماهیت حرفه حسابداری و اهمیت بازارهای سرمایه. در ادامه توضیح مختصری در مورد هر یک ارائه می گردد:

منشأ قانونی^۱

کشورهای با نظام عرفی مانند آمریکا، انگلستان، بر سهامداران و اعتباردهندگان که تأمین کننده منابع سرمایه هستند، تأکید می کنند. در مقابل در کشورهای مبتنی بر حقوق نوشته مانند فرانسه و آلمان، واحدهای تجاری به طور اساسی به کارمندان، مستخدمان، مدیران، بانکها و دولت برای تأمین مالی تأکید می کنند. چنین تفاوت های اساسی در منشأ قوانین کشورها، بر اهمیتی که اطلاعات حسابداری دارد، تأثیر می گذارد. چارچوب نظری هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بیان می کند: «از آنجاکه سرمایه گذاران، تأمین کنندگان مالی واحدهای تجاری هستند و متحمل ریسک می شوند، صورتهای به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی آنان تهیه می شود. در عین حال ممکن است این اطلاعات پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی دیگر استفاده کنندگان از صورتهای مالی نیز باشد». این هیئت همچنین پیشنهاد می کند که استانداردهای بین المللی باید به همان سمتی حرکت کند که استانداردهای حسابداری کشورهای مبتنی بر حقوق عرفی حرکت کرده است. [1]

¹ Legal Origin

تمرکز مالکیت!

با گسترش بازارها و نهادهای مالی، ساختار مالکیت بیشتر پراکنده می‌شود و تقاضای افشای اطلاعات با کیفیت برای اقرار متفاوتی از مالکان به وجود می‌آید. اما در کشورهای که ساختار مالکیت تمرکز بالای دارد، چنین حجم بالایی از تقاضا برای کیفیت استانداردهای گزارشگری مالی وجود ندارد و این امر در حجم و کیفیت استانداردهای حسابداری چنین کشورهای اثر می‌گذارد. تمرکز بیشتر در مالکیت، نیاز به وجود یک سیستم حسابداری پیچیده را کاهش می‌دهد و این امر موجب حرکت به سوی سیستم‌های حسابداری مبتنی بر استانداردهای ملی می‌شود. این سیستم‌ها مسائل کمتری را نسبت به استانداردهای بین‌المللی حسابداری پوشش می‌دهند. در چنین شرایطی استانداردهای ملی حسابداری با استانداردهای بین‌المللی حسابداری منطبق است، ولی مسائل کمتری را نسبت به این گونه استانداردها پوشش می‌دهد. در کشورهای در حال توسعه که اقتصاد ساده‌ای دارند، به استانداردهای حسابداری در معاملات اقتصادی پیچیده و پیشرفته نیازی نیست. بنابراین هرچند این کشورها ممکن است استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته باشند، اما تنها به قسمت‌هایی از این استانداردها تأکید می‌کنند که بیشتر کاربرد دارد. [1]

اهمیت حرفه حسابداری^۱

در جوامعی که حرفه حسابداری دارای رشد چندانی نبوده است، تجربه کافی و آگاهی چندانی در خصوص مسائل پیچیده وجود ندارد و توسعه استانداردهای حسابداری در این کشورها نسبت به کشورهای که حرفه حسابداری در آنان رشد داشته، کمتر است. [1]

اهمیت بازارهای سرمایه^۲

از آنجاکه قواعد و مقررات حسابداری به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی وضع شده است، در نتیجه بین فقدان هماهنگی در استانداردها و اهمیت بازارهای سرمایه رابطه منفی وجود دارد. با توسعه بیشتر بازار سرمایه نیاز به استفاده از یک سیستم حسابداری پرتوان نیز بیشتر می‌شود و این عامل، کشورها را به سمت فقدان کمتر در استانداردهای ملی حسابداری و به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری رهنمون می‌کند. [1]

وضع موجود در مورد تدوین استانداردهای حسابداری ایران

سازمان حسابرسی در طول دو دهه گذشته برای پیشبرد، توسعه و تعمیم فرهنگ به کارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور و هماهنگی با سازوکارهای جهانی، اقدامات گوناگون و متعددی را برای تدوین دستورالعمل‌های حسابداری و حسابرسی برای مفروضات خاص و تدوین و انتشار رهنمودهای حسابداری و حسابرسی به اجرا گذاشته است. در تداوم اقدامات مزبور و با توجه به نیازهای کشور، بر اساس آخرین استانداردهای منتشرشده توسط مراجع بین‌المللی، استانداردهای حسابداری، حسابرسی و آیین

¹ Ownership Concentration

² Importance of Equity Profession

³ Importance of Equity Market

رفتاری حرفه‌ای تدوین و در اجرای بند ۴ تبصره ۲ قانون تشکیل و اساسنامه سازمان حسابرسی منتشر و لازم‌الاجرا شده است. اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۶، به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و به این ترتیب، سازمان حسابرسی به صورت موسسه‌ای دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی و وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی تشکیل شد که ضمن ادامه اجرای وظایف مؤسسات مذکور به فعالیت در سایر زمینه‌های مقرر در اساسنامه خود پرداخت. اهم وظایف سازمان حسابرسی عبارت است از: حسابرسی و بازرسی قانونی، خدمات مالی مشاوره‌ای، آموزش، تحقیقات و انتشارات و تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی.

نتیجه‌گیری

شرکت‌های سهامی عام در ایالات متحده باید الزامات گزارشگری مالی و اصول پذیرفته شده حسابداری و کمسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا را تأمین کنند. هرچند می‌توان از IFRS برای اهداف دیگری استفاده نمود، اما کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا تاکنون آن را برای اهداف نظارتی اتخاذ نکرده است. با وجود محبوبیت IFRS در سراسر جهان، نویسندگان معتقدند برخورد فرهنگ‌ها مانع از انتخاب همیشگی آن به عنوان تنها مجموعه استانداردهای حسابداری مالی در آمریکا می‌شود (به یاد داشته باشیم که سیستم متریک در ایالات متحده پذیرفته شده نیست).

یکی از نیازهای مهم کاربران صورت مالی هستند و وجود کاربران مختلف صورت‌های مالی سبب ایجاد چارچوب‌های مختلف گزارشگری مالی و در نتیجه شکوفایی چشم‌انداز گزارشگری مالی می‌شود. هدف هر یک از چارچوب‌های گزارشگری مالی اندازه‌گیری واقعیت اقتصادی است. به اعتقاد بسیاری از شرکت‌های خصوصی، اجرای اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا (مانند مستمری‌ها، واسپاری‌ها، مالیات بر درآمد معوق، ابزارهای مالی، تلفی‌ها و افشاها) برای آن‌ها بیش از اندازه پرهزینه و پیچیده است. این کسب و کارها تابع مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیستند.

با افزایش پیچیدگی‌های مربوط به اندازه‌گیری و افشاء اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا، چارچوب‌های با مقاصد خاص و استانداردهای شورای شرکت‌های خصوصی باید در میان کاربران صورت‌های مالی، تهیه‌کنندگان و حسابداران رسمی محبوبیت کسب کنند. پیچیدگی این گزینه در مقایسه با اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا کمتر بوده و درک آن‌ها آسان‌تر است. کارایی آن‌ها باید منجر به صرفه‌جویی در وقت و هزینه شود.

فهرست منابع

۱. اثنی عشری، حمید، احمد خان بیگی، مصطفی، (۱۳۸۷) "گامی به سوی پیاده سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری"، فصلنامه حسابرسی، شماره ۴۲
۲. رحیمان، نظام الدین (۱۳۹۱)، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط، تهران، انتشارات دهکده، چاپ اول.
۳. ساعی، محمد جواد. لاری دشت بیاق. محمود. رستمی، امین. (۱۳۹۶). "بررسی دیدگاه استفاده کنندگان صورت‌های مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی". تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، ۹ (۳۶). ۶۴-۵۱.
۴. سعادت، محمدرضا (۱۳۹۱)، "لزوم تعریف جامع برای بنگاه‌های کوچک و متوسط"، تارنمای شبکه اطلاع رسانی تولید و تجارت ایران
۵. جبارزاده کنگرلویی. سعید. محمدزاده سالطه. حیدر. رضایی، فاطمه. (۱۳۹۶). "بررسی تأثیر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری (مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران) بر هزینه سرمایه سهام عادی". تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، ۹ (۳۶). ۳۵-۵۰.
۶. ناظمی، امین (۱۳۸۵)، "رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری"، حسابرسی، شماره ۳۳، صص ۶۱-۵۶
۷. آخوندزاده، میثم (۱۳۹۰)، "مقایسه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط با سایر رهنمودها و نظام های حسابداری " سازمان حسابرسی، حسابرسی، شماره ۵۷، صص ۷۲-۸۲
8. Accounting Standards Updates and Codification: <https://asc.fasb.org/>
9. AICPA's Financial Reporting Framework for Small and Medium-sized Entities: <http://www.aicpa.org/INTERESTAREAS/FRC/ACCOUNTINGFINANCIALREPORTING/PCFR/Pages/Financial-Reporting-Framework.aspx>
10. Clark R. and Steven Stawartt, (2010a), "Spotting yhe Differences between IFRS for SMEs and Full IFRS". Available in [Www.Google.com](http://www.google.com)
11. Defelice A. (2009), "IFRS for Small and Medium- Sized Entities (IFRS for SMEs)- U.S GAAP Comparisod Tool", Available online. Journal of Accountancy.
12. Diaconou, P, (2003), "Harmonization of the International Accounting System".
13. IFRS for SMEs: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx>
14. IFRS: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>

15. Igiri, Y. (1983), "on The Accountability-Based Conceptual Frameworks". **Journal of Accounting and Public Policy**, Elsevier Publishing Co. Inc
16. International Accounting Standard Board (IASB), (2013). "A Review of Conceptual Framework for Financial Reporting". Discussion Paper (July,2013)
17. Mandilas, Nikolaidis, Valsamids, Nikolaidis, (2010), "An Emprical Study on the Adopthon of IFRS for SMEs: the Case of Kavala, Greece", Available at: mibes.teilar.gr
18. Not-for-profit organizations: [http://www.fasb.org/jsp/FASB/ Page/BridgePage&cid=1351027226246](http://www.fasb.org/jsp/FASB/ BridgePage&cid=1351027226246)
19. Private Company Council: <http://www.fasb.org/pcc>
20. Special- purpose frameworks: http://www.cpa2biz.com/ AST/Main/CPA2BIZ_Primary/Accounting/PRDOVT~PC-CL4CTB/PC-CL4CTB.jsp
21. Special- purpose frameworks: http://www.cpa2biz.com/ AST/Main/CPA2BIZ_Primary/Accounting/PRDOVT~PC-CL4CTB/PC-CL4CTB.jsp





An Overview of the Current Financial Reporting Frameworks

Abdollah Pakdel (PhD)¹©

Department of Accounting, Islamic Azad University, Ardabil Branch, Ardabil, Iran

Mohammad Armaghan²

Department of Accounting, Islamic Azad University, Ardabil Branch, Ardabil, Iran

(Received: 2 July 2019; Accepted: 12 November 2019)

This article provides an overview of the financial reporting frameworks. In this regard, first, the financial reporting frameworks have been explained in the USA and then the way in which standards have been formulated in Iran and the reasons for the differences in national standards have been discussed. It is important to note that the purpose of financial reporting frameworks is to assist the board in formulating accounting standards, to assist auditors in commenting on financial statements, and ultimately to assist users of financial statements. Therefore, financial reporting frameworks can be considered as constitutional, which on the one hand sets out the general principles for formulating standards in the field of standardization and on the other hand the content of financial statements in the user domain. It should also be noted that the constitution must maintain its credibility over the long term and not change with the slightest change in the workplace. However, the current elaborative frameworks have not been formulated as such and contain details that may lead to failure in achieving the objectives

Keywords: Financial Reporting Frameworks, Accounting Standards.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

¹ abdolapakdel@yahoo.com (Corresponding Author)

² mohamad.armaghan@gmail.com