

سیر تطور چارچوب مفهومی گزارشگری مالی

ترجمه و تألیف: مهدی یزدان دوست



 IFRS
Foundation

 FASB

 IASB

کتاب الکترونیکی
انتشارات انجمن حسابداران خبره ایران



انجمن حسابداران خبره ایران

فهرست مطالب

۴	مقدمه.....
۵	چارچوب مفهومی چیست؟.....
۶	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.....
۷	نیاز به یک چارچوب مفهومی.....
۸	توسعه چارچوب مفهومی.....
۹	سیر تکامل چارچوب مفهومی.....
۹	بخش اول: مرحله‌ی قبل از چارچوب مفهومی.....
۱۱	بخش دوم: وضعیت پروژه‌ی چارچوب مفهومی در دهه‌ی ۱۹۷۰.....
۱۴	بخش سوم: پیش‌نویس چارچوب مفهومی از منظر استفاده‌کننده و اثرات آن.....
	بخش چهارم: پروژه‌ی مشترک میان هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)
۱۵	و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB).....
۲۰	شمای کلی تغییرات در اندازه‌گیری.....
۲۱	بروزرسانی اخیر چارچوب مفهومی گزارشگری مالی.....
۲۱	ساختار.....
۲۱	دلیل بروزرسانی.....
۲۲	تغییرات اصلی.....
۲۲	خلاصه‌ی تغییرات هر فصل.....
۲۲	فصل ۱ - هدف از گزارشگری مالی با مقاصد عمومی.....
۲۳	فصل ۲ - ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مفید.....
۲۴	فصل ۳ - صورت‌های مالی و واحد گزارشگر.....
۲۵	فصل ۴ - اجزای صورت‌های مالی.....
۲۶	فصل ۵ - شناخت و قطع شناخت.....
۲۷	فصل ۶ - اندازه‌گیری.....
۲۷	فصل ۷ - ارائه و افشا.....
۲۸	فصل ۸ - مفاهیم سرمایه و حفظ سرمایه.....
۲۸	محدودیت هزینه.....
۲۸	ارجاع به چارچوب مفهومی.....
۲۹	جمع‌بندی و نتیجه‌گیری.....
۳۲	منابع.....

مقدمه

اثر حاضر، در پی تاثیرات متعدد رشد مدل فکری حسابداری مدرن که در قالب نظریه‌ی حسابداری در آغاز قرن و به ویژه در دهه‌های ۱۹۲۰ و ۱۹۳۰ مطرح گردید، همچنین بررسی سیر پیشرفت زیربنای مفاهیم گزارشگری مالی گردآوری شده است. در ابتدا به اقدامات نظریه‌پردازان در یافتن قواعد یا مبانی نظری، در قالب ردیابی مسیر پروژه‌ی چارچوب مفهومی به منظور ارزیابی تجربه و نقش آن در پروژه‌ی استانداردها پرداخته شده و سپس به بررسی و حل مشکلات فزاینده آن‌ها از آن زمان تا دوره اخیر می‌پردازد. همچنین آخرین تغییرات و بروزرسانی از آخرین چارچوب گزارشگری مالی در ادامه مباحث مطرح شده است. مهمترین دغدغه‌ی فعلی، اصلاح معیارهای حسابداری مالی بجای تدوین نظریه‌ی حسابداری جدید است.

با شروع قرن بیستم و ورود دنیا به دوره‌ی پسا انقلاب صنعتی، تغییرات محیطی در حوزه‌های مختلف و ظهور و گسترش بازارهای فعال و پروژه‌های قابل توجه، جزء چشمگیرترین تحولات هستند. از سوی دیگر، قوانین و مقررات بسیاری با هدف کنترل نحوه‌ی فعالیت کسب‌وکارها تدوین و منتشر شده است. این عوامل در مجموع چالش‌هایی را در حسابداری ایجاد کردند که مهم‌ترین آن‌ها مشکلات مربوط به شرکت‌های سهامی عام در حوزه‌ی مدیریت و سازماندهی عملکرد مدیریت، تخصیص هزینه و توزیع منابع است که به بحران‌های اقتصادی در سالهای ۱۹۲۳ و ۱۹۲۹ منجر شد. حرفه‌ی حسابرسی نقش فعالی را در این زمینه ایفا می‌کرد و شاهد افزایش تقاضا بود ولی نتوانست مشکلات جاری که شرکت‌ها با آن مواجه بودند را رفع نماید. علاوه بر این، این دوره با کثرت سرفصل‌ها، شرایط و اهمیت نحوه‌ی بکارگیری آن‌ها مشخص می‌شود که موجب تشدید پیچیدگی رویه‌ها می‌شد. از این رو لازم بود روش‌هایی برای رها شدن از مغایرت در رویه‌های حسابداری به وجود بیاید. حسابداری به تدریج نقشی علمی و حرفه‌ای به خود گرفت، چرا که با ابعاد حرفه‌ای و آکادمیک سروکار داشت و به دنبال اصول، راهنما و مبانی بکارگیری می‌گشت. هدف از این کنکاش یکپارچه‌سازی رویه‌های حسابداری و همچنین ایجاد نمونه‌ای از استانداردهای حسابداری بوده است.

علیرغم تلاش‌های متعدد، نقطه‌ی عطف بزرگ در این حوزه را پروفسور پاتون در سال ۱۹۲۲ رقم زد. او فهرستی را ارائه داد که می‌توان آن را اولین مجموعه قواعد یا مبانی راهنما برای شغل حسابداری دانست. در واقع، این اولین اقدام برای تدوین تئوری حسابداری محسوب می‌شد که تا آن زمان هنوز تکمیل نشده بود. فعالیت‌های فوق‌الذکر را می‌توان اقداماتی برای قاعده‌مندسازی دانست که در قالب مبنا یا هسته‌ی پروژه‌ی چارچوب مفهومی عمل می‌کنند و ابتدا در دهه‌ی ۱۹۷۰ شکل گرفت. هدف از نگارش این کتاب ردیابی مسیر پروژه‌ی چارچوب مفهومی به منظور ارزیابی تجربه

و نقش آن در پروژه‌های استانداردها است. همچنین تلاش شده به سوالات درباره‌ی اثرگذاری چارچوب مفهومی در زمان حال و جهت‌گیری آتی پروژه‌ی چارچوب مفهومی مشترک پاسخ دهد.

این کتاب، در راستای این هدف چهار بخش را ارائه می‌کند. بخش اول، دوره‌ی قبل از پروژه‌ی چارچوب مفهومی را به طور خلاصه بیان می‌کند که در آن نقش‌های رایج نظریه‌پردازان اولیه، انجمن‌های حرفه‌ای و فدراسیون‌ها و همچنین نقش یا تاثیر شاغلین این حوزه برجسته می‌شود. بخش دوم نیز به بررسی دقیق پیش‌نویس چارچوب مفهومی از ابتدای دهه‌ی ۱۹۷۰ تا تکمیل اولین نسخه توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در سال ۱۹۷۶ و بکارگیری آن از سال ۱۹۷۸ می‌پردازد. بخش سوم تلاش می‌کند پروژه‌ی چارچوب مفهومی را از منظر عملی و تاثیرات آن بررسی کند. همچنین شامل تعریف چارچوب مفهومی، هدف، مزایا و لزوم آن و همچنین مزایا و معایب این چارچوب در طی دوره‌ی ده ساله تا زمان انتشار اولین چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) در سال ۱۹۸۹ می‌شود.

بخش چهارم به تلاش برای تبدیل این پروژه‌ی جمعی به پروژه‌ی استانداردها می‌پردازد که اصلاح آن‌ها در ادامه به انتشار دو نسخه‌ی چارچوب مفهومی در سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۸ منجر شد. این بخش همچنین شامل تاثیراتی که وجود چارچوب مفهومی می‌تواند در زمان حال و آینده داشته باشد و همچنین آینده‌ی آن، می‌شود: آیا این یک پروژه‌ی دیگر و جایگزین است و یا اصلاح پروژه‌ی فعلی برای تمرکز صرف بر استانداردها به حساب می‌آید که نقطه‌ی شروع سیاسی شدن حسابداری محسوب می‌شود؟ در نهایت و در بخش بعدی کتاب نیز آخرین تغییرات روزرسانی چارچوب گزارشگری بین‌المللی مالی که در ماه مارس سال ۲۰۱۸ منتشر شده، مورد بررسی قرار گرفته است.

چارچوب مفهومی چیست؟

چارچوب مفهومی در حسابداری مجموعه‌ای از مفاهیم است که زمینه تهیه و ارائه صورت‌های مالی را برای استفاده‌کنندگان خارجی (سرمایه‌گذاران، تامین‌کنندگان مالی، نهادهای قانون‌گذار و اعضای جامعه و ...) فراهم می‌کند. مبانی نظری چارچوب مفهومی، "مجموعه‌ای از یک سیستم یکپارچه و منسجم از اهداف و مبانی مفهومی مرتبط با یکدیگر است که ماهیت، عملکرد و قلمرو حسابداری و گزارشگری مالی را مشخص و رهنمودی برای تدوین استانداردهای حسابداری هماهنگ به شمار می‌آید". در نتیجه می‌توان چنین تاکید نمود که مبانی نظری چارچوب مفهومی تلاشی در راستای فراهم کردن ساختار جامع و تئوریک مرز گزارشگری مالی برای حسابداری مالی بوده (اهداف، فرضیات،

تعاریف و معیارهای حاکم بر گزارشگری مالی، عناصر صورت‌های مالی، نحوه شناخت و اندازه‌گیری، ویژگی‌های کیفی، محدودیتهای صورت‌های مالی) و با تبعیت از این نگرش است که می‌توان انتظار داشت، مبنای مناسبی برای تدوین استانداردهای حسابداری تلقی شود. تبعیت از مبانی نظری چارچوب مفهومی و اهداف مرزهای گزارشگری مالی، موجب افزایش درک و اطمینان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی گردیده و همچنین گزارشگری مالی امکان قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و حل سریع مسائلی که در مراحل اجرایی بوجود می‌آید را خواهد داشت.

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

نیاز فعالان بازارهای سرمایه در خارج از مرزهای جغرافیایی، اندیشه هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را بر آن داشت که تا در پی دستیابی به یک زبان گزارشگری مالی بین‌المللی واحد برآیند. از این رو تشکیل کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی در انگلستان در سال ۱۹۷۳ مولد همین تفکر بود که این کمیته براساس توافق میان اعضای انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری (ده کشور) کشورهای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، ایرلند، انگلستان و آمریکا در سال ۱۹۷۳ تشکیل گردید. این کمیته وظیفه تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بر عهده گرفت و تا سال ۱۹۸۳ انجمنها و مراجع حرفه‌ای حسابداری بیش از ۵۰ کشور جهان به عضویت آن درآمدند. با تشکیل فدراسیون بین‌المللی حسابداران در سال ۱۹۹۷ و پیوستن انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری کشورهای دیگر جهان به این کمیته جریان مزبور شتاب گرفت.

از سال ۱۹۷۳ تا سال ۲۰۰۱ استانداردهای بین‌المللی حسابداری با عنوان IAS توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) تدوین و منتشر می‌شدند و از سال ۲۰۰۱ به بعد با تغییر ساختار کمیته در راستای تقویت استقلال نام آن کمیته به هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تغییر کرد و استانداردهای حسابداری که توسط این هیأت تدوین می‌شود، به عنوان IFRS نامیده شده است. این هیأت از بدو تاسیس، بازنگری استانداردهای حسابداری را در دستور کار قرار داده و تاکنون ۱۷ استاندارد تحت عنوان IFRS را تدوین کرده که برخی از آنها منجر به حذف تعدادی از IAS ها شده است. استانداردهای سری IAS تا زمانی که در IFRS تصریح نشده باشد، معتبر و لازم الاجراست، چنانچه اختلافی بین استانداردهای حسابداری بین‌المللی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) وجود داشته باشد، حق تقدم با IFRS است.

در حال حاضر، حدود ۱۲۰ کشور به‌طور اختیاری یا اجباری از استانداردهای گزارشگری مالی

بین‌المللی (IFRS) جهت دستیابی به اهداف اقتصادی خود استفاده می‌کنند. استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که توسط کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) تدوین شده‌اند، هدف این استانداردها تهیه صورت‌های مالی شرکت‌ها در قالب یک استاندارد جهانی است.

نیاز به یک چارچوب مفهومی

چارچوب مفهومی پایه و اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری است و بدین صورت اصولی را که جهت تهیه و ارائه صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی تدوین می‌کند، نسخه نهایی چارچوب مفهومی استانداردهای بین‌المللی در سال ۲۰۱۸ تکمیل شده است. هدف اصلی گزارشگری مالی با مقاصد عمومی فراهم کردن اطلاعات مالی بر مبنای چارچوب مفهومی درباره واحد گزارشگر است. اطلاعاتی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مفید خواهد بود که با پیروی از اصول، مفاهیم مشخص و هماهنگ، مفروضات بنیادین و تعاریف معین تهیه و تدوین گردد. بدیهی است که بدون توجه به چارچوب مفهومی مشخص، رویدادهای حسابداری، نامفید و غیرقابل مقایسه بوده و انتظار نمی‌رود هدفی را تأمین نماید و اطلاعات نیز برای ارزیابی و تصمیم‌گیری مفید باشد. دستیابی به یک دیدگاه درست و منصفانه منوط به انطباق است، از این رو نیاز به چارچوب مفهومی، آن دسته از ویژگی‌های اطلاعات حسابداری برای تهیه گزارش‌های با کیفیت حسابداری لازم و ضروری را شامل می‌شود که مقایسه‌پذیری در سطح بین‌المللی برای ذی‌نفعان اصلی خود یعنی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را تضمین کند. چارچوب مفهومی، "مجموعه‌ای از یک سیستم یکپارچه و منسجم از «اهداف» و «مبانی» مرتبط با یکدیگر است که بتواند ماهیت، عملکرد و قلمرو حسابداری و حدود گزارشگری مالی را تبیین و رهنمودی برای تدوین استانداردهای حسابداری هماهنگ به شمار رود." حال به‌طور دقیق‌تر این پرسش را بررسی می‌کنیم: چرا به یک چارچوب مفهومی مورد نیاز است؟ چارچوب مفهومی مسیر و ساختار را برای حسابداری مالی و گزارشگری مالی فراهم می‌کند؛ چارچوب مفهومی باید کارا و مفید باشد، قانون‌گذاری باید بر پایه مجموعه مفاهیم صورت گیرد که با آن مفاهیم مرتبط است. بنابراین چارچوب مفهومی درست و مناسب، هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری را قادر می‌سازد تا استانداردهای حسابداری مفیدتر و سازگارتری را در طول زمان تدوین کند. بطور کلی چارچوب مفهومی به عنوان یک مرجع در سیستم گزارشگری مالی واحد گزارشگر برای تفسیر و رهنمودی برای ارائه‌کنندگان صورت‌های مالی، حساب‌رسان، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و ارزیابی استانداردهای مالی می‌باشد. تبعیت از چارچوب مفهومی و اهداف گزارشگری مالی

موجب افزایش درک و اطمینان استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی و امکان قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و حل سریع مسائلی که در مراحل اجرایی به وجود می‌آید، می‌باشد.

استانداردگذاری که براساس چارچوب نظرات شخصی صورت می‌گیرد، به نتایج متفاوتی در ارتباط با مباحث مشابه و یکسان منجر خواهد شد. در نتیجه استانداردها با یکدیگر سازگار نخواهد بود و تصمیمات گذشته ممکن است نتواند نشان‌دهنده تصمیمات آتی باشد. علاوه بر این، چارچوب باید درک استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و اطمینان از گزارشهای مالی و مقایسه‌پذیری میان صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف را افزایش دهد. همچنین، یک چارچوب مفهومی کاملاً توسعه یافته، حرفه را به حل سریع مسائلی که در مراحل اجرا بوجود می‌آید، قادر خواهد ساخت.

توسعه چارچوب مفهومی

هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) پروژه جدیدی را جهت توسعه و بهبود چارچوب مفهومی که پایه مناسبی برای توسعه استانداردهای حسابداری آتی ارائه کند به صورت مشترک آغاز نموده‌اند. چنین چارچوبی برای دستیابی به اهدافی در توسعه استانداردها که به اصول اساسی، ثبات داخلی، همگرایی بین‌المللی و گزارشهای مالی که اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری درست و موثر فراهم خواهد کرد، منجر می‌شود.

کاربرد چارچوب مفهومی:

۱. اهداف صورت‌های مالی،
۲. ویژگیهای کیفی که تعیین‌کننده اطلاعات مفید در صورت‌های مالی است،
۳. تعریف، تشخیص و اندازه‌گیری اقلام تشکیل‌دهنده صورت‌های مالی،
۴. مفاهیم سرمایه و حفظ سرمایه فیزیکی.

بررسی اجمالی مبانی نظری چارچوب مفهومی:

مرور کلی بر چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نشان می‌دهد: سطح اول، نشان‌دهنده اهداف گزارشگری مالی، سطح دوم، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و عناصر صورت‌های مالی، و سطح سوم، شناخت، اندازه‌گیری و افشای مفاهیم استفاده‌شده در ایجاد و

به کارگیری استانداردهای حسابداری و مفاهیم مشخصی را برای انجام اهداف مشخص می‌نماید. این مفاهیم شامل مفروضات، اصول و محدودیت‌هایی است که محیط گزارشگری مالی را تشریح می‌کند.

سیر تکامل چارچوب مفهومی

بخش اول: مرحله‌ی قبل از چارچوب مفهومی

در طی این سال‌ها، تلاش‌های بسیاری برای شناسایی ماهیت گزارشگری مالی شرکت‌ها با هدف بهبود چارچوب مفهومی حاکم بر حسابداری و ایجاد دستورالعملی که کار حسابداران را تسهیل کند، انجام شده است. اکثر این تلاش‌ها در آغاز، مربوط به متخصصانی بود که تلاش می‌کردند آموزش این موضوع را بر مبنای نظری درستی انجام دهند. علاوه بر این، ظهور دانشگاه‌ها در اواخر قرن نوزدهم و همچنین شروع قرن بیستم موجب شد که تدریس حسابداری در قالب یک علم، نیازمند تئوری و ابزاری برای کنترل رویه‌های عملی مورد توجه قرار گیرد. در این راستا، اقدامات کلیدی برای تدوین چارچوب مفهومی را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

اول: سابقه‌ی چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به چاپ اثر پاتون در زمینه‌ی تئوری حسابداری در سال ۱۹۲۲ برمی‌گردد. این کتاب به عنوان اولین اقدام برای تقویت چارچوب مفهومی در حوزه‌ی آثار حسابداری آمریکا شناخته می‌شود. پاتون در تعریف فرضیات حسابداری از روش قیاسی استفاده می‌کند. این شش فرضیه بنیادین عبارت بودند از: مفهوم واحد تجاری، مفهوم تداوم فعالیت، مفهوم معادله ترازنامه، مفهوم وضعیت مالی و ترازنامه، مفهوم ارزش دفتری و بهای تمام شده، مفهوم تعهدی بودن درآمدها و هزینه‌ها. زف بیان می‌کند اگرچه گفته می‌شود اثر پاتون شامل فرضیات و اصول حسابداری می‌شود، ماهیت آن‌ها به روشنی بیان نمی‌شود. زف استدلال می‌کند: جستجوی نوعی از نظریه حسابداری که شامل اهداف می‌شود به دهه‌ی ۱۹۲۰ بر می‌گردد. شناسایی اهداف و ویژگی‌های کمی در چارچوب مفهومی احتمالاً بر کلیت حسابداری مالی تاثیر خواهد گذاشت.

دوم: در سال ۱۹۳۰، انجمن‌های علمی و حرفه‌ای، به ویژه در آمریکا، پیشگام تحقیقات این حوزه شدند. بعد از سقوط بازار بورس در سال ۱۹۲۹، کنگره‌ی آمریکا قانون اوراق بهادار ۱۹۳۳ را تصویب کرد و در ادامه کمیسیون اوراق بهادار و بورس در سال ۱۹۳۴ تاسیس شد. وظیفه‌ی این نهاد حفظ ثبات و کارایی بازارهای سرمایه‌ای است که در آن‌ها اوراق بهادار شرکت‌های سهامی عام معامله می‌شود. یکی دیگر از وظایف آن حفاظت از نادیده گرفته شدن حقوق عامه است. علاوه بر این،

قوانینی تصویب شدند که شرکت‌ها را به ثبت در بورس الزام می‌کرد که موجب شد موسسات حسابرسی بزرگ نقش برجسته‌ای در آن زمان پیدا کنند و این مساله انگیزه‌ای برای تدوین قواعد یا مبانی اولیه شد. در این دوره همچنین تلاش‌هایی برای یافتن فرضیات و مفاهیم لازم برای تدوین اصول به اصطلاح پذیرفته‌شده‌ی حسابداری صورت پذیرفته است.

سوم: در قالب بخشی از برنامه‌ی تجدید ساختار، انجمن حسابداری آمریکا (AAA) در سال ۱۹۳۵ تاسیس و جایگزین سازمان قبلی به نام انجمن اساتید حسابداری آمریکا که در سال ۱۹۱۶ تاسیس شده بود، گردید. کمیته‌ی اجرایی مسئولیت تدوین کلیات اصول و استانداردهای اساسی حسابداری را که می‌توانست چارچوبی برای صورت‌های مالی شرکت‌ها فراهم کند، برعهده گرفت. در قالب بخشی از این ماموریت، اختیار قانونی وضع استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی نیز به این کمیته اعطا شد. موسس در توضیح اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری در کتاب خود به نام «نظریه‌ی حسابداری» بیان می‌کند که انجمن حسابداری آمریکا (AAA) در سال ۱۹۳۶ «بیانیه‌ی موقت»^۱ را صادر کردند. باتون و لیتلتون^۲ جزء اعضای کمیته‌ی اجرایی اولیه بودند که در تدوین این بیانیه نقش داشتند. در دهه‌ی ۱۹۴۰، اولین معیارهای حسابداری منتشر شدند و عبارت «بیانیه موقت» حذف شد. در ادامه در سال ۱۹۴۸ بیانیه‌ی تحت عنوان مفاهیم و استانداردهای حسابداری که صورت‌های مالی شرکت‌ها بر آن اساس هستند، منتشر شد.

چهارم: لیتلتون بعد از مطالعه‌ی اصول حسابداری به مدت ده سال، در دهه‌ی ۱۹۳۰ اعلام کرد که اصطلاح «اصول» به شکل واضحی در آثار حسابداری کلیشه‌ای شده است. هم نویسندگان دانشگاهی و هم فعالان حسابداری از این عبارت استفاده‌ی فراوان و بدون تمایزی می‌کردند. در هریک از این کتاب‌ها از اصطلاحات اصل موضوع، هنجار، دورنما، رویکرد، قاعده، فرض مسلم، رویه، فرآیند، ارزش و معیار^۳ اغلب بجای هم استفاده می‌شود. همه‌ی این عبارات نمی‌توانند هم‌معنا باشند. اگرچه با گذشت زمان لزوم تفکیک این واژه‌ها بیش از پیش احساس می‌شود، کاری برای تفکیک آن‌ها انجام نشده است.

پنجم: انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA^۴) دو مطالعه را منتشر می‌کند: اولین مطالعه

- 1- tentative statement
- 2- Baton and Littleton
- 3- Axioms, norms, overviews, approaches, rules, postulates, practices, processes, values, and criteria
- 4-American Institute of Certified Public Accountants

توسط مدیر وقت تحقیقات حسابداری، مونیتیز^۵ انجام شده است که آن را این گونه خلاصه می‌کند: «مهم‌ترین اجزا یا ستون‌هایی که فرآیند تهیه صورت‌های مالی و ارائه‌ی مناسب اطلاعات بر مبنای آن‌ها است». این مطالعه همچنین با تعیین ماهیت و نوع اطلاعات استفاده‌کننده و ماهیت و نوع اطلاعات افشاشده و نیز روش‌ها و زمان‌بندی افشا سرورکار دارد. با توجه به این که بسیاری از این اصول در عمل موثر واقع شده‌اند، مدت‌هاست که حرفه‌ی حسابداری برای اشاره به آن‌ها تحت عنوان «اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری» (اصول حسابداری پذیرفته شده عمومی (GAAP)) اتفاق نظر دارد. دومین مطالعه را اسپراوز^۶ و مونیتیز انجام دادند. نظریه‌پردازان ادعا می‌کنند که رویه حسابداری باید به سیستمی براساس ارزش‌های جاری، و نه بهای تاریخی، روی بیاورد و برای همین انتقادات شدیدی از این مطالعه شده است؛ به ندرت تمایزی با مفاهیم مورد پذیرش عمومی و کنار گذاشته شده توسط حرفه‌ی حسابداری دارد. کرادی^۷ در ادامه برای تدوین نظریه‌ی حسابداری از انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) چراغ سبز گرفت. فرضیه‌ی کرادی در سال ۱۹۶۵، که براساس فرآیند استقرایی بود، اساساً توصیفی از رویه‌ی ارزش جاری بود.

این دوره با یافتن و تدوین قواعد شناخته می‌شود. در نتیجه، این فرآیند تحقیقاتی موجب ایجاد فرضیات و مفاهیمی شد که اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری (اصول حسابداری پذیرفته شده عمومی (GAAP)) را تشکیل می‌دادند.

بخش دوم: وضعیت پروژه‌ی چارچوب مفهومی در دهه‌ی ۱۹۷۰

این مرحله آنچه که مرحله قبل شروع کرده است را تمام می‌کند. در دهه‌ی ۱۹۷۰ مبنای نظری پروژه‌ی چارچوب مفهومی بنیانگذاری شد که در ادامه تشریح می‌شوند:

اول: بعد از سقوط بازار بورس در سال ۱۹۶۸، هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در این دوره متولد می‌شود. ادعا می‌شد که حسابداری ساختگی^۸ عامل رشد سودهای جعلی است تا جایی که کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) علناً برخی از موسسات حسابداری را به عدم حمایت از سرمایه‌گذاران متهم می‌کرد و برخی از سرمایه‌گذاران نیز برای دریافت غرامت مالی به دادگاه‌ها

5- Moonitz

6-Sprouse

7- Crady

8-creative accounting

شکایت کردند.

دوم: تلاش‌های صورت‌گرفته در این مرحله از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) است. در سال ۱۹۷۳، گزارش تروبلاد (Trueblood) منتشر شد. بند (۵) آن شامل سه مفهوم مختلف می‌شد که هر یک از آن‌ها براه‌های مشخصی در گزارشگری مالی تأکید می‌کنند. اولین مفهوم در اهداف گزارشگری مالی ارائه‌ی اطلاعات بالارزش برای تشخیص میزان توانایی و کارایی مدیریت در استفاده از منابع مالی است. دومین مفهوم تصمیم‌گیری است که بر ارائه‌ی اطلاعات به گروه‌های مختلفی تمرکز دارد که از گزارشگری مالی برای تصمیمات مربوط به خرید، فروش و حفظ استفاده می‌کنند و در راس آن‌ها سرمایه‌گذاران قرار دارند. مفهوم سوم نیز استفاده‌کنندگان عمومی است. با توجه به اهداف گزارشگری مالی، مفهوم سوم در حال حاضر به عنوان مفهومی معاصر لحاظ می‌شود، چرا که در تلاش است گستره‌ی مخاطبین را افزایش دهد تا تمامی استفاده‌کنندگانی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم با واحد اقتصادی موردنظر ارتباط دارند را دربرگیرد. به همین خاطر، حسابداران باید جزئیات بیشتری ارائه دهند (گسترش فرآیند گردش اطلاعات در چارچوب اصول حسابداری). عدم قطعیت نیز مانع از دانستن اهداف استفاده‌کنندگان مختلف از اطلاعات حسابداری می‌شود. با این حال، عوامل تعیین‌کننده در سنجش و افشای اطلاعات، همچنان نقش اساسی در زمان استفاده‌ی حسابداران از اصول و استانداردهای حسابداری در طی فرآیند تهیه و ارائه‌ی اطلاعات دارند. علاوه بر این، گزارش تروبلاد (Trueblood) به برخی از ویژگی‌های اطلاعات، مثل مربوط بودن و اهمیت نسبی، فرم و محتوا، پایایی، خنثی بودن، عاری بودن از سوگیری، مقایسه‌پذیری، انسجام و قابل فهم بودن اشاره می‌کند.

سوم: در اوایل دهه‌ی ۱۹۷۰ هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ایجاد شد. در واقع، آغاز آن در سال ۱۹۷۴ بود. در این سال هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) برای عملیاتی کردن گزارش تروبلاد (Trueblood) ماموریت یافت. به این ترتیب فرآیند ارزیابی این گزارش چهار سال زمان برد و در نهایت به صدور اولین بیانیه مفهومی حسابداری مالی (SFAC)^۱ در سال ۱۹۷۸ منجر شد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، ۱۹۷۸). هوبر^۱ بیان می‌کند که این بیانیه، چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) محسوب می‌شود که اولین بار در سال ۱۹۷۸ منتشر شد و بعد از آن بارها مورد بازنگری قرار گرفت. هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) تلاش می‌کرد نظریات و اصول اقتصادی، مالی و حسابداری را با هم در قالبی ادغام

9-Statement of Financial Accounting Concepts No. 1

10- Huber

کند که به گفته‌ی آن؛ هدف، دامنه و محدوده‌ی حسابداری و گزارشگری مالی را از طریق سیستمی منسجم از اهداف و ایده‌های اساسی به هم پیوسته تعریف می‌کند (هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، ۲۰۱۸). بعد از آن، بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۲ (SFAC۲) در زمینه‌ی «مشخصات کیفی اطلاعات حسابداری» منتشر شد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، ۱۹۸۰a). در اواخر دهه‌ی ۱۹۸۰، بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۳ (SFAC۳) منتشر شد که اجزای صورت‌های مالی برای واحدهای تجاری (هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، ۱۹۸۰b) را به طور خلاصه بیان می‌کرد.

شایان ذکر است، چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) مورد انتقادات جدی قرار گرفته است که یکی از انتقادات نسبتاً جدید به آن توسط هوپر وارد شده است. هوپر ادعا می‌کند چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) غیرمنطقی و متکی به اظهارات شخصی، فرضیات اشتباه، نتیجه‌گیری‌های اشتباه، گزاره‌های متناقض، تناقضات داخلی، شناسایی نادرست منابع و نادیده‌گیری قوانین بورس و اوراق بهادار است. این نویسنده در نقد خود نتیجه می‌گیرد که چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) کارایی خود در قالب رهنمود و راهنمایی برای رویه‌های حسابداری مالی و مبنایی برای ارزیابی دستورالعمل‌ها و رویه‌های فعلی را از دست داده است.

چهارم: اقدامات فعلی دستاوردهایی به همراه داشته‌اند، ولی در حد مدل نظری کاملی که فلسفه‌ی حسابداری را برآورده کند نیستند. یکی از این دستاوردها ارائه‌ی ایده‌هایی است که باعث پذیرش بیشتر از سوی استفاده‌کنندگان حسابداری می‌شوند، از جمله تئوری اثباتی. ارائه‌ی این تئوری با جنجال آفرینی مخالفین آن که استرلینگ جزء جدی‌ترین آن‌ها بود، همراه شد؛ ولی همچنان نظریه رایج تا به امروز است. این مرحله همچنین با انتقادات جدی به خاطر فقدان نظریه‌ای جامع در حوزه‌ی حسابداری و یا دستیابی به محتوای نظری قابل قبولی که در قالب مرجع در تئوری و عمل استفاده شود، شناخته می‌شود.

پنجم: پیش‌نویس چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در سال ۱۹۷۸ یکی از نقاط عطف بزرگ در مکتب حسابداری است، چرا که بسیاری از مسائل (چالش‌های) حسابداری را حل و برطرف کرد. با این حال، این پروژه نتوانست از انتقادات وارد بر آن در امان باشد. دنیس^{۱۱} استدلال می‌کند که مساله‌ی اصلی در پروژه‌ی اولیه هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) که با هدف ایجاد چارچوب مفهومی انجام می‌شد، این بود که پروژه طراحی مناسبی نداشت و

11- Dennis

راهبردهای جایگزین قبل از شروع این پروژه به اندازه‌ی کافی بررسی نشده بودند. با این حال، هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) همچنان به عنوان شناسنامه یا پای ثابت نظام حسابداری در ایالات متحده شناخته می‌شود.

بخش سوم: پیش‌نویس چارچوب مفهومی از منظر استفاده‌کننده و اثرات آن

این بخش به بررسی پروژه‌ی چارچوب مفهومی از منظر عملی و تاثیرات آن، تعریف، هدف، مزایا و نیاز به چارچوب مفهومی و همچنین معایب و مزایای این چارچوب در طی دوره‌ای ده سال تا زمان انتشار چارچوب مفهومی در سال ۱۹۸۹ پرداخته می‌شود.

اول: مفهوم چارچوب مفهومی با دیدگاه‌هایی ارتباط دارد که حسابداری را علمی جداگانه با مجموعه مقاصد مخصوص خود می‌دانند. درک چارچوب مفهومی وابسته به درک سلسله اهداف و مقاصد موجود در آن است. این چارچوب شامل اهداف گزارشگری مالی و مفاهیم حاصل شده از این اهداف که به شکل منطقی از آن‌ها پیروی می‌کنند، می‌شود. چارچوب مفهومی در قالب سیستمی منسجم تعریف می‌شود که مجموعه مفاهیم به هم پیوسته و مرتبط با اهداف و مبانی علمی را دربرمی‌گیرد. هدف از این چارچوب مفهومی، شناسایی اهداف، مشخصات کمی و سایر مفاهیم حاکم بر انتخاب رویدادهای اقتصادی است به گونه‌ای که به شکل قابل فهم در صورت‌های مالی یا سایر ابزارهای انتقال داده اندازه‌گیری و به افراد علاقمند ارائه شوند. دنیس ادعا می‌کند که هدف از چارچوب مفهومی، کمک به هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) در تقویت استانداردها بر مبنای مفاهیم قابل اتکا است.

وجود چارچوب مفهومی ضروری است، چرا که مبنایی برای رسیدن به مجموعه‌ای منسجم از اصول و فرضیات را فراهم می‌کند. همچنین این چارچوب به عنوان مبنایی برای بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کننده محسوب می‌شود تا از طریق ارزیابی اصول و هنجارها از هرگونه عمل غیرعقلانی اجتناب شود. همچنین به حل هرگونه مشکل جدید تئوری یا عملی کمک می‌کند.

دوم: در سطح بین‌الملل، کمیته استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) چارچوب تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی را در سال ۱۹۸۹ منتشر کرد. این چارچوب مفهومی شباهت بسیاری با چارچوب‌های مفهومی تدوین شده در استرالیا، کانادا و نیوزیلند دارد. نسخه‌ی سال ۱۹۸۹ این چارچوب را می‌توان آغاز پروژه‌ای بزرگ در زمینه‌ی ساختار سازمانی حسابداری دانست. این چارچوب با مفاهیم بسیاری سروکار داشت و بسیار گسترش یافت ولی در نهایت به دلیل گسترش نامحدود و نیاز به زحمت

بسیار و زمان زیاد تحقق نیافت.

سوم: فرآیند استانداردگذاری باید متمرکز بر ایده‌های مرتبط به یکدیگر و منطبق بر هم باشد تا اطلاعات باارزشی فراهم شود. در اینجا هدف از چارچوب، ارائه‌ی راهنمایی برای استانداردگذاری و بکارگیری ایده‌هایی است که می‌توان آن‌ها را برای دستیابی به اهداف فرآیند گزارشگری مالی سنجید. در رابطه با اهمیت مفاهیم در این چارچوب، برخی اتکای چارچوب به مفاهیم را معادل اهمیت بادبان برای کشتی می‌دانند. در حوزه‌ی عملی نیز این چارچوب به عنوان راهنمایی عملی برای حسابداران لحاظ می‌شود و در مواجهه با مشکلاتی که ناگهانی ظاهر می‌شوند و مبنایی برای حل آن‌ها وجود ندارد به آن مراجعه می‌کنند. تا به اینجا تعریف چارچوب مفهومی، هدف آن و نیاز به آن براساس مطالب بخش اول این پژوهش ارائه شد. اولین چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در سال ۱۹۷۸ منتشر شد. چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) نیز در سال ۱۹۸۹ منتشر شد. در ادامه نقش هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) در پروژه‌ی مشترک آنها را بررسی و اثرات این همگرایی بر نسخه‌های بعدی چارچوب مفهومی شناسایی خواهد شد.

بخش چهارم: پروژه‌ی مشترک میان هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)

هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) پروژه‌ای را بصورت مشترک در سال ۲۰۰۴ آغاز کردند. در سال ۲۰۱۰ و ۲۰۱۸، این پروژه دو نسخه از چارچوب مفهومی را ارائه داد. در ادامه، با اهداف و دیدگاه‌های مختلفی که این پروژه بر آن‌ها متمرکز بود آشنا خواهیم شد. همچنین تاثیر این پروژه‌ی همگرایی میان هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را توضیح خواهیم داد که از طریق نقش آن در رفع برخی از نواقص در ساختار فکری در زمینه‌ی اطلاعات و کیفیت آن صورت می‌گیرد. علاوه بر این، بر دیدگاه سرمایه‌گذاران نیز تمرکز خواهیم کرد.

اول: در پی تلاش‌های مشترکی که میان هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) (نهاد حرفه‌ای بین‌المللی) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) (نهاد حرفه‌ای آمریکایی) در سال ۲۰۰۴ و با هدف تدوین اولین نسخه از چارچوب مشترک آغاز شد، چارچوب بازنگری شده در سپتامبر ۲۰۱۰ منتشر شد. دیگان بیان می‌کند که این چارچوب دستورالعمل کلی را در زمینه‌ی

مسائلی از این دست فراهم می‌کند: گزارشگری مالی با مقاصد عمومی، اینکه کدام یک از نهادها باید صورت‌های مالی با مقاصد عمومی را منتشر کنند، اینکه کدام یک از ویژگی‌های کمی حاوی اطلاعات مالی مفید هستند، چگونه رویدادها را اندازه‌گیری و چه زمانی عناصر صورت‌های مالی را شناسایی و ارائه کنیم. در مقابل، دیگران معتقد است: هدف استانداردهای حسابداری بسیار محدودتر است و اغلب شامل دستورالعمل در زمینه نحوه پردازش انواع خاص از معاملات یا نحوه شناسایی دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌شوند. مطالعات انجام شده قبل از سال ۲۰۱۸ نشان می‌دهند که چارچوب مفهومی سال ۲۰۱۰ بهتر از چارچوب مفهومی سال ۱۹۸۹ است.

دوم: چارچوب مفهومی در درجه‌ی اول شامل اهداف گزارشگری مالی می‌شود. نسخه‌ی سال ۱۹۸۹ این چارچوب بر مفهوم منفعت برای مالکان تاکید داشت در حالی که نسخه‌های سالهای ۲۰۱۰ و ۲۰۱۸ شامل فصلی در زمینه‌ی هدف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی می‌شوند. علاوه بر این، می‌توان از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برای تمایز قائل شدن میان این سه نسخه استفاده کرد (۱۹۸۹، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۸). نسخه‌ی سال ۱۹۸۹ به طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان در قالب سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، کارکنان، وام‌دهندگان، تامین‌کنندگان، سایر بستانکاران تجاری، مشتریان، دولت‌ها و نهادهای آن‌ها و عموم اشاره می‌کرد. نسخه‌ی سال ۲۰۱۰ به سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، وام‌دهندگان و سایر بستانکاران در قالب استفاده‌کنندگان اصلی، و مشتریان، دولت و نهادهای آن اشاره می‌کرد که ممکن است به گزارشگری مالی علاقمند باشند ولی استفاده‌کنندگان اصلی نیستند. نسخه‌ی سال ۲۰۱۸ نیز به سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه در واحد تجاری، وام‌دهندگان، سایر بستانکاران، اعضای سازمانی و عموم اشاره می‌نماید. نسخه‌ی سال ۲۰۱۸ در درجه‌ی اول متمرکز بر سرمایه‌گذارانی است که سرمایه‌های تجاری را تامین می‌کنند و از این‌رو توجه معطوف به تصمیمات سرمایه‌گذاری آن‌ها است (مثل خرید، حفظ و فروش سهام) که نادیده گرفته شده بودند. در مورد سایر گروه‌ها نیز، اطلاعات از همان صورت‌های مالی (ارائه شده بر مبنای سرمایه‌گذاران) بدست می‌آید. با تدقیق در مطالب فوق، اهداف گزارشگری مالی متمرکز بر ارائه‌ی اطلاعات در زمینه‌ی منابع اقتصادی واحد تجاری، تعهداتی که بر عهده واحد تجاری قرار دارند و تغییرات صورت گرفته در آن‌ها است. تغییر در منابع یکی از معیارهای عملکرد مالی واحد تجاری است. همچنین به برآورد میزان و زمان‌بندی جریان‌های نقدی آتی نیز کمک می‌کند.

سوم: مفاهیم از اهداف استخراج می‌شوند و در چارچوب مفهومی در سطح دوم و با اجزای صورت‌های مالی توصیف می‌شوند که عبارتند از دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام، درآمدها و هزینه‌ها. سطح دوم شامل مشخصات کیفی داده می‌شود. سطح دوم چارچوب مفهومی پلی میان اهداف مختلف

است و با محیط بیرونی و سطح سوم ارتباط دارد که خود با محیط داخلی واحد تجاری مرتبط است و شامل مبنای نظری (فرضیات و اصول) حاکم بر بخش‌های اندازه‌گیری و افشا می‌شود و به گزارشگری مالی در تحقق اهداف آن کمک می‌کند.

چهارم: اگرچه اکثر تغییرات نسخه‌ی سال ۲۰۱۰ چارچوب جزئی بودند، اما تعدادی از آن‌ها نیز اساسی تلقی می‌شوند. به طور خاص، چارچوب سال ۲۰۱۰ هم کارکرد گزارشگری مالی و هم هویت استفاده‌کنندگان را مورد بازنگری قرار داد. هردوی آن‌ها تأثیرات ژرفی بر نحوه‌ی مفهومی‌سازی و جهت‌گیری فنی اطلاعات حسابداری داشتند. مطابق چارچوب سال ۲۰۱۰، سرمایه‌گذاران در کانون فرآیند گزارشگری مالی قرار داشتند. قبل از سال ۲۰۱۰، سازمان‌های دارای مقاصد عمومی جزء استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی بودند، ولی در فرآیند همگرایی سال ۲۰۱۰، اصطلاح «استفاده‌کننده» تنها به «سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، وام‌دهندگان و سایر بستانکاران» محدود شد. (بند OB۲، چارچوب ۲۰۱۰).

پنجم: ژانگ و آندرو^{۱۲} استدلال می‌کنند که تغییرات مجدد مفاهیم حسابداری در نسخه سال ۲۰۱۰ چارچوب مفهومی موجب شده است که بازارهای مالی در هسته عمل حسابداری قرار بگیرند. به طور دقیق‌تر، شناسایی استفاده‌کنندگان محدود در گزارشگری مالی به معنای تغییر هدف در گزارشگری مالی و بیان صادقانه بجای قابل اتکا بودن است، که خود نشان‌دهنده‌ی تغییر گفتمانی به منافع سرمایه‌مالی است. تمرکز بر ارزش‌های منصفانه در سرفصلهای درآمدی موجب ابهام‌توانایی استفاده‌کننده در تعیین ماهیت فعالیت‌های سودآور می‌شود. ژانگ و آندرو، پروژه‌ی همگرایی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را با تمرکز بر پایه‌های ایدئولوژیک آن و توانایی آن در تغییر تمرکز رویه‌های حسابداری به سمت نیازهای سوداگران در بازار سرمایه (که با فاصله گرفتن از دغدغه‌های اجتماعی و اکولوژیک در سطح وسیع‌تر، مصالح کل جامعه را نشان می‌دهد) را بررسی نمودند.

ششم: پروژه‌ی همگرایی انگیزه‌ای شد که هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) با همکاری یکدیگر چارچوب جدیدی را تدوین کنند که مجموعه معیارهای این دو را به هم نزدیک‌تر می‌کرد. هدف نهایی پروژه‌ی همگرایی، مشابه کردن ماهیت چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) بود، و ایالات متحده در نهایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را

اتخاذ نماید. در واقع، یک مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS^{۱۳}) وجود خواهد داشت که در سطح جهانی از آن استفاده شود. شایان ذکر است، برخلاف برخی از دولت‌ها، ایالات متحده تا به امروز استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را مورد پذیرش قرار نداده و همچنین وضعیت پذیرش آن‌ها در آینده نیز مشخص نیست.

هفتم: مطابق با مطالعه‌ی انجام شده توسط ژانگ و آندرو تحت عنوان «مطالعه چارچوب سال ۲۰۱۰ و نقش آن در پروژه‌ی همگرایی که به سازماندهی مجدد راهبردی رویه‌های حسابداری در قالب بخشی از معماری نئولیبرال و تسهیل‌کننده‌ی مالی اشاره می‌کند»، رویه‌های حسابداری تغییرات قابل ملاحظه‌ای را تجربه کرده‌اند. آن‌ها استدلال می‌کنند که اصلاحات صورت گرفته (هر میزان هم که جزئی باشند) عمیقاً ایدئولوژیک هستند، چرا که چارچوب سال ۲۰۱۰ ارزش‌های نئولیبرالیسم را وارد چارچوب مفهومی می‌کند که این امر آن را به یکی از محورهای منطقی رویه (عمل) حسابداری تبدیل می‌نماید.

هشتم: پروژه‌ی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (ISAB) به سمت یکپارچه‌سازی و از بین بردن تفاوت‌ها حرکت می‌کرد تا ویژگی‌های قابل مقایسه بودن و شفافیت در آن حاصل شود. سرانجام آخرین نسخه‌ی این چارچوب در سال ۲۰۱۸ منتشر شد. این چارچوب در پاسخ به تغییرات محیطی و عوامل سیاسی، اجتماعی و اقتصادی و قانونی، مراحل بازنگری بسیاری را طی کرده است.

نهم: در سطح بین‌المللی، کشورهایی که از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) استفاده می‌کنند اغلب چارچوب مفهومی منتشر شده توسط این پروژه‌ی مشترک را نیز اتخاذ خواهند کرد.

دهم: ریچارد و تیکسریا انتقادات خود از چارچوب مفهومی را ارائه دادند که عبارتند از: تمرکز چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)؛ تا زمانی که تمرکز بر دارایی‌ها و بدهی‌ها باشد، باید بر بودجه تمرکز کند، در حالی که می‌بینیم بسیاری از الزامات گزارشگری مالی بر افشای درآمد متمرکز هستند.

این دو نویسنده از پاراگراف ۵ بخش هفتم چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) انتقاد می‌کنند و بیان می‌کنند که عدم شناسایی دارایی‌های صورت وضعیت مالی در یک طبقه‌بندی موجب نقص در صورت وضعیت مالی و صورت سود یا زیان واحد تجاری گزارشگر می‌شود، چرا که این مساله می‌تواند باعث خدشه‌دار شدن اطلاعات مفید و تاثیرگذار بر استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی شود. مثال ما در این زمینه تمهیداتی را در نظر گرفته است که چارچوب تمامی

دارایی‌های نامشهود را (اعم از این که منبع داخلی داشته باشند یا خارجی) شناسایی و ثبت کند، به غیر از حسن شهرت که در زمان خرید یا ادغام با سایر شرکت‌ها ظاهر می‌شود. چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) بیان می‌کند که استفاده از حسابداری تعهدی، بجای اطلاعات مبتنی بر مبنای نقدی، مبنایی کامل برای ارزیابی عملکرد گذشته و آتی را فراهم می‌کند، ولی توضیحی در این خصوص ارائه نمی‌دهد.

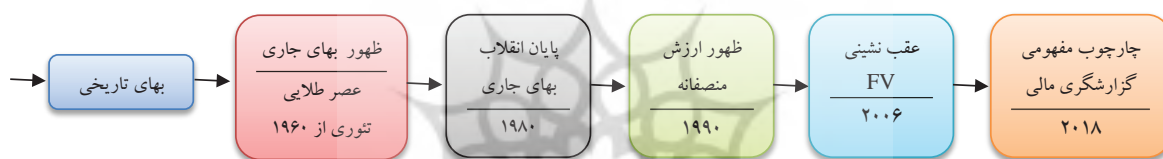
چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) چشم‌اندازی از نحوه‌ی استفاده‌ی استفاده‌کنندگان از مدل‌های کسب‌وکار شرکت‌ها برای ارزش‌گذاری ارائه نمی‌دهد و نقاط قوت و ضعف صورت‌های مالی در درک سرمایه‌گذاران از میزان ارزش را بیان نمی‌کند. این بدین معناست که هدف عمومی صورت‌های مالی به گونه‌ای طراحی نشده است که ارزش شرکت تهیه‌کننده گزارش را نشان دهد بلکه اطلاعاتی برای کمک به سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، وام‌دهندگان و سایر بستانکاران برای برآورد ارزش گزارش‌شده‌ی شرکت ارائه می‌دهد. شکاف‌های موجود در این چارچوب را می‌توان به فقدان توضیح اهداف، ارتباط آن‌ها با مدل کسب‌وکار و نحوه‌ی اثرگذاری آن‌ها بر تعامل میان صورت سود یا زیان و صورت وضعیت مالی نسبت داد. از این رو، ریچارد و تیکسریا اعتقاد دارند که چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) می‌تواند با ارائه‌ی روشی بهتر برای تدوین الزامات شناسایی و اندازه‌گیری در استانداردهای خود، این شکاف‌ها را از بین ببرد.

تاریخچه و محتوای چارچوب مفهومی

چارچوب سال ۲۰۱۸	چارچوب سال ۲۰۱۰	چارچوب سال ۱۹۸۹
هدف	هدف	هدف
ویژگی‌های کیفی	ویژگی‌های کیفی	ویژگی‌های کیفی
عناصر صورت‌های مالی	عناصر صورت‌های مالی	عناصر صورت‌های مالی
اندازه‌گیری	اندازه‌گیری	اندازه‌گیری
شناخت	شناخت	شناخت
قطع شناخت	-	-
نحوه ارائه و افشا	-	-
واحد گزارشگر	-	-

شمای کلی تغییرات در اندازه‌گیری

موضوع اندازه‌گیری در گزارشگری مالی، یکی از پرچالش‌ترین بحث‌ها در دهه‌های گذشته بوده و مسیری طولانی را برای موقعیت فعلی خود طی نموده است. مسیری که از بهای تاریخی و حسابداری تورمی در دهه ۳۰ میلادی شروع و همزمان با عصر طلایی تئوری در دهه ۶۰ میلادی، با طرح بهای جاری که تا پایان دهه ۸۰ انقلاب ناشی از آن پایان یافته، ادامه پیدا کرده است. از اوایل دهه ۹۰ میلادی مفهوم ارزش منصفانه ظهور یافته که تا سال ۲۰۰۶ و با اولین چارچوب مفهومی منتشر شده در سال ۱۹۸۹ منطبق بوده است. از سال ۲۰۱۸ و مطابق با چارچوب مفهومی گزارشگری مالی اخیر، رویکرد بهای تاریخی و ارزش جاری مطرح شده است. شکل زیر سیر تکامل اندازه‌گیری در گزارشگری مالی را نشان می‌دهد.



در نهایت، بعد از بحث‌های طولانی درباره‌ی چارچوب مفهومی، همچنان به نظر می‌رسد پروژه مزبور کاری ناتمام باشد. چارچوب‌های مفهومی هنوز به نقطه پایان نرسیده‌اند و صاحب‌نظران حوزه‌ی حسابداری همچنان نیازمند واکاوی دقیق‌تر ماهیت چارچوب مفهومی هستند. در بخش بعدی، تغییرات آخرین بروزرسانی چارچوب مفهومی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

بروزرسانی اخیر چارچوب مفهومی گزارشگری مالی

پس از بررسی سیر تاریخی پیدایش و شکل‌گیری چارچوب مفهومی گزارشگری مالی، در ادامه، به تشریح علت بروزرسانی چارچوب مفهومی توسط هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)، تغییرات اخیر و اصلی نسبت به نسخه‌ی قبلی چارچوب مفهومی و مفاهیم و رهنمودهای اصلی در هریک از فصل‌های چارچوب مفهومی بروزرسانی‌شده، پرداخته شده است. آخرین نسخه چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بروزرسانی‌شده که مجموعه‌ی جامع‌ی از مفاهیم گزارشگری مالی را دربرمی‌گیرد، در ماه مارس سال ۲۰۱۸ منتشر شده است. چارچوب مفهومی بروزرسانی‌شده بلافاصله برای هیأت و کمیته‌ی تفاسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) عملیاتی شده و بازبینی‌های

سالنامه برای تهیه‌کنندگانی که رویه حسابداری خود را بر مبنای چارچوب مفهومی تدوین می‌کنند، از اول ژانویه ۲۰۲۰ و بعد از آن قابل اعمال بوده است.

ساختار

هدف از چارچوب مفهومی بروزرسانی‌شده، ایجاد تعادل میان ارائه‌ی مفاهیم و ارائه‌ی جزئیات کافی است که این کار به شرح زیر در هر فصل انجام گرفته است:

ارو زملن زیاد تحقیق لیاقت

همه قرائند استانداردگفتاری باید متمرکز بر ایندهای مرتبط به یکدیگر و متعلق بر ه اطلاعات ارزشی فراهم شود در اینجا هدف از چارچوبه ارائه‌ی راهتعلیمی برای استاندارد رگیری اینتعلیمی است که می‌توان آن‌ها را برای هستتعلیمی به اهداف قرائند گزارشگر بید در رابطه با اهمیت مفاهیم در این چارچوبه برخی اتکالی چارچوب به مفاهیم را ست یادمان برای گشتی می‌دانند در حوزه‌ی عملی این چارچوب به عنوان راهتعلیمی حسابداران لحاظ می‌شود و در مواجهه با مشکلاتی که تاکنونی ظاهر می‌شوند و میناید آن‌ها وجود ندارد به آن مراجعه می‌کنند تا به اینجا تعریف چارچوب مفهومی، هدف آن

دلیل بروزرسانی

چارچوب مفهومی قدیمی در سال ۱۹۸۹ منتشر و در سال ۲۰۱۰ به صورت جزئی بروزرسانی شد. با اینکه چارچوب مفید بود اما نواقصی نیز داشت و نیازمند اصلاح و بروزرسانی بود. طبق دستور کار نشست سال ۲۰۱۱، ذی‌نفعان، بروزرسانی چارچوب مفهومی را از اولویت‌های مهم دانستند. چارچوب بروزرسانی‌شده در درجه‌ی اول باید شکاف‌های موجود در اندازه‌گیری، ارائه و افشا را حذف و تعاریف دارایی و بدهی را بروزرسانی می‌کرد.

تغییرات اصلی

چارچوب مفهومی بروزرسانی شده دربرگیرنده تغییرات اصلی زیر است:

<p>موارد جدید</p> <ul style="list-style-type: none"> • دستورالعمل مربوط به زمان حذف دارایی‌ها و بدهی‌ها از صورت‌های مالی - به فصل ۵ رجوع کنید. • مفاهیم مربوط به اندازه‌گیری، از جمله عواملی که باید در زمان انتخاب مبنای اندازه‌گیری لحاظ شوند - به فصل ۶ رجوع کنید. • مفاهیم مربوط به ارائه و افشاء از جمله زمان طبقه‌بندی درآمد و هزینه در صورت سود و زیان جامع - به فصل ۷ رجوع کنید. 	<p>موارد اصلاحی</p> <ul style="list-style-type: none"> • تعاریف دارایی و بدهی - به فصل ۴ رجوع کنید. • معیارهای شناخت دارایی و بدهی در صورت‌های مالی - به فصل ۴ رجوع کنید.
	<p>موارد شفاف‌سازی شده</p> <ul style="list-style-type: none"> • پاسخگویی - به فصل ۱ رجوع کنید. • احتیاط - به فصل ۲ رجوع کنید. • عدم قطعیت اندازه‌گیری - به فصل ۲ رجوع کنید. • رجحان محتوا بر شکل - به فصل ۴ رجوع کنید.

خلاصه‌ی تغییرات هر فصل

فصل ۱ - هدف از گزارشگری مالی با مقاصد عمومی

هدف از گزارشگری مالی با مقاصد عمومی در این فصل تشریح شده است. همچنین تاکید شده است که اطلاعات مالی ارائه شده در صورت‌های مالی باید برای استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با ارائه‌ی منابع به واحد تجاری (چه به صورت نقدی و چه به صورت ابزارهای مالی دیگر) مفید باشند.

<p>تصمیمات استفاده‌کنندگان شامل این موارد می‌شود:</p> <ul style="list-style-type: none"> • خرید، فروش یا حفظ ابزارهای بدهی و حقوق مالکانه؛ • دریافت یا تسویه‌ی وامها و سایر اشکال اعتبارها؛ • اعمال حق رای، یا در غیر اینصورت، تاثیر بر اقدامات مدیریت که روی استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری تاثیر می‌گذارد. 	<p>استفاده‌کنندگان برای اتخاذ این تصمیمات موارد زیر را ارزیابی می‌کنند:</p> <ul style="list-style-type: none"> • چشم‌انداز جریان‌های نقدی ورودی به واحد تجاری. این امر ممکن است از طریق تحقق دارایی‌ها یا درآمدها در فعالیت‌های عادی واحد تجاری باشد. همچنین بر نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات مربوط به هرگونه دعوی علیه واحد تجاری هم تاکید شده است. • نقش مباشرتی مدیریت در ارتباط با منابع اقتصادی واحد تجاری. استفاده‌کنندگان برای انجام این ارزیابی به اطلاعاتی درباره‌ی میزان کارایی و اثربخشی مدیریت در انجام وظایف خود در استفاده از منابع اقتصادی واحد تجاری و هرگونه تغییر تاثیرگذار بر منابع واحد تجاری نیاز دارند.
<p>استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی عبارتند از:</p> <ul style="list-style-type: none"> • سرمایه‌گذاران بالفعل یا بالقوه‌ی واحد تجاری • وام‌دهندگان بالفعل یا بالقوه‌ی واحد تجاری • سایر اعتباردهندگان واحد تجاری 	

فصل ۲ - ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مفید

در این فصل تاکید شده است که مفید بودن اطلاعات مستلزم مربوط بودن و بیان صادقانه آنها، به این معنی که چیزی است که قرار است نمایش داده شود، است. با اینکه این تغییرات محدود بودند ولی در هر صورت هیأت نقش احتیاط، عدم قطعیت اندازه‌گیری و رجحان محتوا بر شکل را در ارزیابی کارایی اطلاعات ارائه‌شده، مطرح کرده است.

این ویژگی‌های کیفی را می‌توان به صورت زیر تعریف کرد:

<p>بیان صادقانه:</p> <ul style="list-style-type: none">اطلاعات ارائه‌شده باید مطالبی که ادعای نمایش آنها را دارند به شکل صادقانه نمایش دهند؛بیان صادقانه تا حد ممکن کامل، بی‌طرف و عاری از اشتباه است؛بیان صادقانه از عدم قطعیت اندازه‌گیری تاثیر می‌پذیرد.	<p>مربوط بودن:</p> <ul style="list-style-type: none">اطلاعات در صورتی مربوط هستند که بتوانند در تصمیمی که استفاده‌کنندگان می‌گیرند تفاوت ایجاد کنند؛اطلاعات مالی در صورتی می‌توانند در تصمیمات تفاوت ایجاد کنند که ارزش پیش‌بینی و تاییدکنندگی داشته باشند.
<p>عدم قطعیت اندازه‌گیری:</p> <ul style="list-style-type: none">این مساله مانع از مفید بودن اطلاعات نمی‌شود.ولی مربوط ترین اطلاعات، در صورتی که در معرض عدم قطعیت اندازه‌گیری بالا باشند، از مفید بودن آنها کاسته می‌شود.	<p>احتیاط:</p> <ul style="list-style-type: none">بی‌طرفی در صورت وجود احتیاط تقویت می‌شود. احتیاط به معنای محتاط بودن در زمان قضاوت در شرایط عدم قطعیت است.احتیاط مانع از بیش‌نمایی یا کم‌نمایی دارایی‌ها، بدهی‌ها، سهام، درآمدها یا هزینه‌ها نسبت به مقدار واقعی می‌شود.

ویژگی‌های کیفی اساسی: مربوط بودن و بیان صادقانه و ویژگی‌های کیفی بهبوددهنده: قابل مقایسه بودن، قابل تایید بودن، به‌موقع بودن و قابل فهم بودن، موثر بر اطلاعات مالی مفید می‌باشند. ذکر این نکته خالی از لطف نیست که ویژگی‌های کیفی بهبوددهنده باعث مفید شدن اطلاعات غیرمفید نمی‌شوند.

فصل ۳ - صورت‌های مالی و واحد گزارشگر

این فصل جدید در چارچوب مفهومی، هدف و دامنه‌ی صورت‌های مالی را تشریح می‌کند و توصیفی از واحد گزارشگر ارائه می‌نماید. همچنین راهنمای تعیین حدود مناسب واحد گزارشگر را نیز ارائه می‌کند.

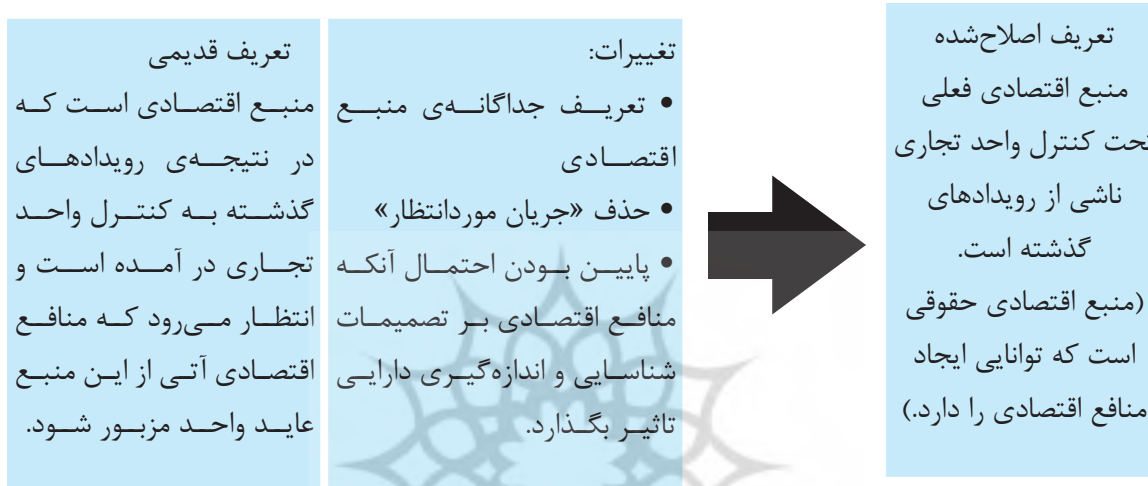
واحد گزارشگر	<ul style="list-style-type: none"> • واحد تجاری است که ملزم است یا انتخاب می‌کند تا صورت‌های مالی را تهیه کند. واحد گزارشگر می‌تواند واحد تجاری جداگانه یا بخشی از یک واحد تجاری یا متشکل از بیش از یک واحد تجاری باشد. منظور از واحد تجاری، لزوماً واحد تجاری دارای شخصیت حقوقی نیست.
صورت‌های مالی	<ul style="list-style-type: none"> • شکل خاصی از گزارشهای مالی که اطلاعاتی درباره‌ی منابع اقتصادی واحد گزارشگر، ادعاهای علیه واحد تجاری و تغییرات در این منابع و ادعاها را ارائه می‌کند که تعاریف عناصر صورتهای مالی را دارد.
صورت‌های مالی تلفیقی	<ul style="list-style-type: none"> • اطلاعاتی درباره‌ی دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری اصلی و واحدهای تجاری فرعی به عنوان واحد گزارشگر جداگانه
صورت‌های مالی غیرتلفیقی	<ul style="list-style-type: none"> • اطلاعاتی درباره‌ی دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری اصلی و نه واحد تجاری فرعی.
صورت‌های مالی ترکیبی	<ul style="list-style-type: none"> • اطلاعاتی درباره‌ی دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سرمایه، درآمدها و هزینه‌های دو یا چند واحد تجاری که رابطه‌ی شرکت اصلی و فرعی با هم ندارند.

در زمان تعیین محدوده‌ی واحد گزارشگر، آن واحد، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را لحاظ خواهد کرد. این استفاده‌کنندگان به اطلاعاتی نیاز دارند که هم مربوط باشند و هم آنچه که ادعای بیان آن را دارند به طور صادقانه نمایش دهند.

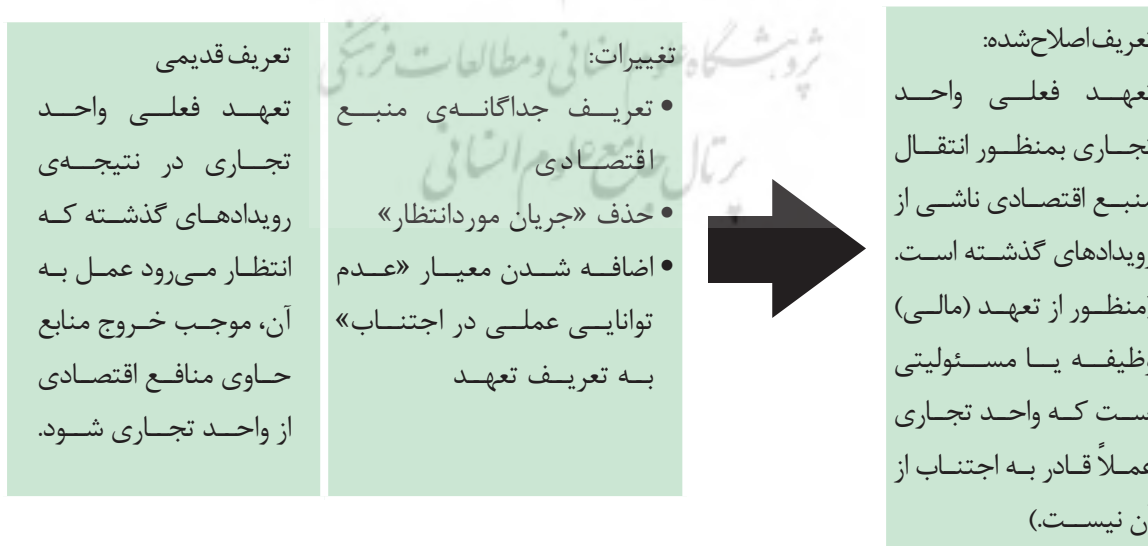
فصل ۴ - اجزای صورت‌های مالی

تعاریف دارایی و بدهی در چارچوب مفهومی نسخه سال ۲۰۱۸ اصلاح شده‌اند و تعاریف درآمد و هزینه نیز صرفاً به اندازه‌ای که این اصلاح را منعکس کنند، بروزرسانی شده‌اند. تغییرات اصلی عبارتند از:

• تعریف دارایی:



• تعریف بدهی:



• تعریف حقوق صاحبان سرمایه

منافع باقیمانده در داراییهای واحد تجاری پس از کسر تمامی بدهی‌های آن است.

• تعریف درآمد و هزینه

بروزرسانی تعریف درآمد: افزایش در دارایی‌ها یا کاهش در بدهیها است که در نتیجه افزایش در حقوق صاحبان سرمایه به جز دریافت‌هایی که به دارندگان ادعای حقوق صاحبان سرمایه مرتبط است.	بروزرسانی تعریف هزینه: کاهش در دارایی‌ها یا افزایش در بدهی‌ها است که در نتیجه کاهش در حقوق صاحبان سرمایه به جز پرداخت‌هایی که به دارندگان ادعای حقوق صاحبان سرمایه مرتبط است.
---	--

فصل ۵ - شناخت و قطع شناخت

معیارهای به‌کاررفته برای ورود دارایی‌ها و بدهی‌ها در صورت‌های مالی (شناخت) و دستورالعمل درباره‌ی زمان حذف آن‌ها (قطع شناخت) در این بخش بررسی شده است..

• شناخت

«فرآیند شناخت یک عنصر که تعریف دارایی، بدهی، حقوق مالکانه، درآمد یا هزینه برای آن صدق می‌کند، به منظور درج آن در صورت وضعیت مالی یا صورت‌های عملکرد مالی». این شناخت در صورتی مناسب است که هم به اطلاعات مرتبط درباره‌ی دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق مالکانه، درآمدها و هزینه‌ها و هم به بیان صادقانه از عناصر مزبور منجر شود، چرا که هدف، ارائه‌ی اطلاعات مفید به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و سایر بستانکاران است.»

• قطع شناخت

«حذف تمام یا بخشی از دارایی یا بدهی شناسایی‌شده از صورت وضعیت مالی واحد تجاری.»

قطع شناخت عموماً زمانی روی می‌دهد که واحد تجاری موردنظر کنترل تمام یا بخشی از دارایی شناسایی شده را از دست می‌دهد و یا دیگر تعهدات جاری در قبال تمام یا بخشی از بدهی شناسایی شده را ندارد.»

فصل ۶- اندازه‌گیری

<p>مبنای اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی:</p> <ul style="list-style-type: none">• استخراچ شده از قیمت معامله• در مورد دارایی‌ها - کاهش در صورت کاهش ارزش آنها• در مورد بدهی‌ها - اضافه شدن در صورت زیان‌بار شدن آنها• یکی از راه‌های اعمال این مبنای اندازه‌گیری سنجش آنها براساس بهای مستهلک شده است.	<p>مبنای اندازه‌گیری ارزش جاری:</p> <ul style="list-style-type: none">• ارزش جاری اطلاعاتی به دست می‌دهد که برای انعکاس شرایط موجود در تاریخ اندازه‌گیری روزرسانی شده‌اند.• این مبنای عبارتند از:<ul style="list-style-type: none">o ارزش منصفانهo در مورد دارایی‌ها: ارزش بکارگیریo در مورد بدهی‌ها: ارزش تحققo هزینه جاری
--	---

چارچوب مفهومی روزرسانی شده، اطلاعات فراهم شده از طریق مبنای اندازه‌گیری را توصیف می‌کند و عواملی را که باید در زمان انتخاب مبنای اندازه‌گیری لحاظ شوند، توضیح می‌دهد.

عواملی که باید در زمان انتخاب مبنای اندازه‌گیری در نظر گرفته شوند، عبارتند از مربوط بودن و بیان صادقانه. مربوط بودن اطلاعات، که ناشی از مبنای اندازه‌گیری است، از ویژگی‌های دارایی و بدهی و نقش آنها در جریان‌های نقدی آتی تأثیر می‌پذیرد. بیان صادقانه متأثر از عدم قطعیت اندازه‌گیری یا مغایرت در اندازه‌گیری است.

فصل ۷ - ارائه و افشا

این فصل نیز در چارچوب مفهومی جدید است و شامل مفاهیم مربوط به ارائه و افشا می‌شود. صورت سود یا زیان منبع اصلی اطلاعات موجود درباره‌ی عملکرد واحد تجاری در طول دوره گزارشگری است. سود یا زیان ممکن است بخشی از یک صورت عملکرد مالی واحد تجاری یا صورتی جداگانه

باشند. اساساً، هر نوع درآمد و هزینه در صورت سود یا زیان طبقه‌بندی و افشا می‌شوند.

در شرایط استثنایی، هیأت‌مدیره ممکن است تصمیم بگیرد تا درآمد یا هزینه‌هایی که حاصل از تغییر ارزش جاری دارایی‌ها یا بدهی‌ها هستند را از صورت سود یا زیان حذف کند و این درآمد و هزینه‌ها را در صورت سود و زیان جامع (سایر اقلام سود جامع) بگنجانند. هیأت‌مدیره در شرایطی چنین تصمیمی را اتخاذ می‌کند که این کار موجب بهبود ویژگی مربوط بودن یا بیان صادقانه اطلاعات در صورت سود یا زیان شود. درآمد و هزینه‌هایی که در سایر اقلام سود جامع یک دوره گنجانده شده‌اند ممکن است در دوره‌ی آتی، بسته به این که موجب بهبود مربوط بودن یا بیان صادقانه‌ی اطلاعات صورت سود یا زیان شوند، به صورت سود یا زیان بازگردند یا بازنگردند.

فصل ۸ - مفاهیم سرمایه و حفظ سرمایه

این فصل عمدتاً همانند چارچوب مفهومی قدیمی است. محتوای این فصل به بررسی مفاهیم سرمایه مالی و فیزیکی، مفاهیم حفظ سرمایه و تعیین سود، از جمله اصلاحات حفظ سرمایه، می‌پردازد.

محدودیت هزینه

چارچوب مفهومی بروزرسانی شده محدودیت هزینه را به شرح ذیل لحاظ می‌کند:

- منافع حاصل از رفع نیازهای اطلاعاتی به‌منظور توجیه هزینه‌ی ارائه و بکارگیری این اطلاعات - فصل ۲: ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مفید.
- بکارگیری محدودیت هزینه، تصمیمات مرتبط با شناخت را محدود می‌کند، درست همان‌گونه که سایر تصمیمات گزارشگری مالی را محدود می‌کند - فصل ۵: شناخت و قطع شناخت و فصل ۶: اندازه‌گیری.

ارجاع به چارچوب مفهومی

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، چارچوب مفهومی بروزرسانی شده را به همراه موارد زیر منتشر کرده است: اصلاحیه‌های ارجاع به چارچوب مفهومی در استانداردهای IFRS. این سند

حاوی اصلاحیه‌های IAS 37، IAS 34، IAS 8، IAS 1، IFRS 14، IFRS 6، IFRS 3، IFRS 2، IAS 38، IFRIC 12، IFRIC 19، IFRIC 20، IFRIC 22 و SIC-32 است.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

اطلاعات مربوط به دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق مالکانه، درآمد و هزینه در صورت‌های مالی به اطلاع عموم می‌رسند. اطلاع‌رسانی بهتر و موثرتر باعث مرتبط‌تر شدن این اطلاعات می‌شود و به بیان صادقانه‌ی عملکرد واحد موردنظر کمک می‌کند. نیمه‌ی اول این کتاب بر تلاش‌های اولیه و پرچالش محققان و نهادهای علمی و حرفه‌ای، به ویژه در ایالات متحده، متمرکز بود. توصیف ماهیت و کارکردهای گزارشگری مالی برای بنگاه‌ها مستلزم ایجاد چارچوبی مفهومی هست که به حسابداری جهت می‌دهد و در قالب راهنمای کاری برای حسابداران عمل می‌کند. مطالعه‌ی مونیتز، که متشکل از اجزای کلیدی بود که به عنوان مبنایی برای تهیه صورت‌های مالی و ارائه‌ی اطلاعات عمل می‌کردند، در سال ۱۹۶۱ توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) منتشر شد. دومین تحقیق را اسپراوز و مونیتز در سال ۱۹۶۲ انجام دادند. هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در نیمه‌ی اول قرن بیستم تاسیس شد. بیانیه‌ی شماره ۱ مفاهیم حسابداری مالی که در قالب اولین اثر چارچوب مفهومی ۱۹۷۸ عمل می‌کرد، در سال ۱۹۷۸ منتشر شد و از آن زمان مورد بازنگری‌های مختلفی قرار گرفته است.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) مطالعه‌ی مونیتز را در سال ۱۹۶۱ منتشر کرد که شامل اجزای ضروری می‌شد که نحوه‌ی تهیه‌ی صورت‌های مالی و ارائه‌ی مناسب اطلاعات مبتنی بر آن‌ها است. در سال ۱۹۶۲، اسپراوز و مونیتز دومین تحقیق خود را انجام دادند. در اوایل قرن بیستم، هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) تاسیس شد. مطالعه‌ی مونیتز، که شامل اجزای کلیدی می‌شد که فرآیند تهیه‌ی صورت‌های مالی و ارائه‌ی مناسب اطلاعات مبتنی بر آن است، توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) در سال ۱۹۶۱ منتشر شد. اسپراوز و مونیتز تحقیق دوم را در سال ۱۹۶۲ انجام دادند.

بخش سوم تلاش می‌کند پروژه‌ی چارچوب مفهومی را از منظر عملی و تأثیرات آن بررسی کند و تعریف، هدف، مزایا و لزوم چارچوب مفهومی را ارائه می‌کند. این چارچوب در سال ۱۹۸۹ و تحت عنوان «چارچوب مفهومی برای تهیه و ارائه‌ی صورت‌های مالی» منتشر شد. نوسبامر، با برشمردن نقش هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، بیان می‌کند که بین آوریل سال ۱۹۷۹ و دسامبر

سال ۱۹۸۵، این هیأت ۶۳ بیانیه و ۴۴ تفسیر را منتشر کرده است و ۲۸ ارجاع به چارچوب مفهومی داشته است. با توجه به پاسخ‌هایی که هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ارائه داده است، می‌توانیم مزایای چارچوب مفهومی را ارزیابی کنیم. علاوه بر این، می‌توان گفت که این دوره با ظرفیت پاسخ‌دهی و تغییر شناخته می‌شود. این دو ویژگی در بازنگری‌های سال‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۸۴، واکنش حسابداری به محیط آن و الزامات عوامل محیطی مختلف تجلی یافتند تا این که نسخه بعدی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) در سال ۱۹۸۹ منتشر شد. این نسخه شامل تمامی مفاهیمی شد که وجود آنها در طی نود سال به صورت عملی اثبات شده بود. این نسخه از چارچوب، دیدگاه استفاده‌کننده عمومی را بجای دیدگاه واحد تجاری اتخاذ می‌کند. استفاده‌کننده عمومی به معنای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، کارکنان، بستانکاران، تامین‌کنندگان، مصرف‌کنندگان، نهادهای دولتی و کارگزاران آنها و عموم مردم است (بند ۹، ۱۹۸۹، چارچوب مفهومی).

بخش چهارم پروژه‌ی همگرایی هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را با هدف شناسایی واگرایی در اهداف و تفاوت نگرشها بررسی کرد که متمرکز بر سه نسخه‌ی چارچوب مفهومی در سال‌های ۱۹۸۹، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۸ بود و تاثیر پروژه‌ی مشترک میان هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) بر دو نسخه‌ی آخر چارچوب مفهومی را نشان می‌داد. هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) جدیدترین نسخه از چارچوب مفهومی خود را در ماه مارس سال ۲۰۱۸ منتشر کرد. هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) مدعی این موضوع نیست که به پایان تمامی فرآیندهای اکتشافی خود رسیده است، ولی اذعان نموده که احتمال بازبینی در چارچوب مفهومی در طول زمان و منوط به تجربه‌ی هیأت از این چارچوب وجود دارد (هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)، ۲۰۱۸، SP۱، ۴). از این رو، این نتیجه‌گیری نشان می‌دهد که آخرین نسخه، به پایان یکی از بخش‌های ضروری در تاریخ اصلاح چارچوب مفهومی این نهاد منتهی خواهد شد. مقایسه میان پروژه‌ی چارچوب هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و پروژه‌ی مشترک ما را بر آن می‌دارد که نگرش هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) از یک سو و نوع نگاه هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) از سوی دیگر را با هم مقایسه کنیم. در واقع، این دو نگرش و زاویه دید علیرغم مشترک بودن این پروژه، به توافق کامل دست نیافتند. هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) و هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) هر دو در تلاش هستند گزینه‌های خود را در زمینه‌ی استانداردهای حسابداری مالی براساس ایده‌های اصولی گزارشگری مالی که در چارچوب مفهومی آنها تشریح شده است، قرار دهند.

می‌توانیم این مساله را با مراجعه به عوامل محیطی، به ویژه عوامل سیاسی که هردو طرف را دربرمی‌گیرد، توجیه کنیم. در نتیجه، این مساله در جهت‌گیری‌های آنها منعکس می‌شود و موجب می‌شود نتیجه بگیریم سیاسی شدن حسابداری از زمان ظهور ایده‌ی چارچوب مفهومی آغاز شده است. شاید دیدگاه مشخصی وجود دارد و حقیقت به آینده‌ی این چارچوب وابسته است، چرا که براساس مدل حسابداری مالی طراحی شده است. همچنین در ادامه بازنگری‌هایی انجام شدند به گونه‌ای که این پروژه برخی از رویه‌های حسابداری، مثل رویه‌های حسابداری مدیریتی را دربرمی‌گرفت. این مساله با سیستم یا پردازش اطلاعات در سطح ثانویه و پایایی اطلاعات ارتباط دارد. این امر زمانی احساس شد که جهت‌گیری اطلاعات یا گزارشگری مالی به سمت دربرگیری هردو نوع اطلاعات مالی و غیرمالی تغییر کرد. این نوع اطلاعات کلی‌تر و جامع‌تر از اطلاعات حسابداری هستند. این مساله در پروژه‌ی سال ۲۰۱۰ به وضوح مشاهده می‌شد. تردیدی نیست که چارچوب‌های طراحی شده در پروژه‌های سالهای ۲۰۱۰ و ۲۰۱۸ استفاده‌کننده‌محور بودند و حلقه‌ی افشا و شفافیت در اطلاع‌رسانی را گسترش می‌دادند.

اگرچه مفاهیم، اصول و استانداردهای حسابرسی وجود دارند، لیکن بخش حسابرسی براساس اصول اولیه حسابداری است. با این حال، مدل حسابداری مالی در قالب مبنا عمل می‌کند. به طریق مشابه، اگر به رویه‌های حسابداری بین‌المللی نگاه کنیم، ملاحظه می‌کنیم که آنها با استفاده از استانداردهای مبتنی بر اقدام مشترک طراحی شده‌اند، ولی این امر بروز مشکلات در بکارگیری و اتخاذ آنها را نفی نمی‌کند. برخی از آنها به اصول حسابداری پذیرفته‌شده در آمریکا پایبند هستند. از این رو، باید میان اصول مبتنی بر قاعده و اصول مبتنی بر استاندارد تمایز قائل شد. سوالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که آیا پروژه‌ی هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) یا پروژه‌ی مشترک می‌تواند متناسب با رویه‌های حسابداری مختلفی باشد که در نتیجه‌ی پدیده‌های مختلفی که نیازمند مدل یا سیستم حسابداری خاص هستند، به وجود آمده‌اند یا آنها را پوشش دهد. این امر مطمئناً به مشکلات اندازه‌گیری و افشا و توانایی چارچوب‌ها در حل مسائل مربوط به اندازه‌گیری و افشا بستگی دارد. بهترین گواه آن نیز بحران‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی است که با آن مواجه هستیم، مثل جنگ‌های اخیر و مشکلات بروز یافته قبل از بیماری‌هایی مثل ویروس کرونا.

حسابداری چگونه می‌تواند با این مشکلات کنار بیاید؟ این مساله به اعتبار چارچوب‌ها و توانایی آنها در تولید استانداردهای مرتبط با مشکلات اندازه‌گیری و افشای این پدیده‌ها برمی‌گردد. باور داریم که مرحله‌ی بعدی مرحله‌ی جستجوی استانداردهای تعاملی است. چارچوب‌های مفهومی هنوز

به نقطه‌ی شروع خود نرسیده‌اند. آخرین نسخه‌ی چارچوب مفهومی نسخه‌ی نهایی آن نخواهد بود.

منابع

1. Majid Ahmed AL Anssari, The Project of Conceptual Framework for Financial Accounting: A Literature Review, International Academic Journal of Accounting and Financial Management, Vol. 10, No. 1, pp. 45-53. , 22 March 2023.

2. PKF International, Revised Conceptual Framework for Financial Reporting, Implementation Guidance, May 2018,.

۳. نیکبخت، محمدرضا، تیمور رحمانی و دیگران، مقایسه نظری چارچوب گزارشگری مالی چند ارزی و تک ارزی با توجه به کاهش ارزش واحد پول گزارشگری و اثرات آن بر حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، دانش حسابرسی، سال ۱۹، شماره ۷۵، تابستان ۱۳۹۸.

۴. همتی، حسن، محمد گراوند، چارچوب مفهومی بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS، انتشارات ترمه، چاپ دوم، سال ۱۳۹۶.

۵. رحیمیان، نظام‌الدین، آتنا خازن، چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی، انتشارات کیومرث، چاپ اول، سال ۱۳۹۷.

۶. غلامرضایی، محسن، مهدی یزدان‌دوست، راهنمای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS، انتشارات ترمه، چاپ اول، ۱۴۰۰.