

نگاهی به

چارچوب نظری

هیئت استانداردهای حسابداری مالی

K. Stice

ترجمه: محمد عبدالله پور



مبانی نظری مستحکم، لازمه همگامی موثر حسابداری با محیط تجاری متغیر است. حسابداران به طور دائم با شرایط جدید، پیشرفتهای فنی و نوآوریهای تجاری که مسائل حسابداری و گزارشدهی جدیدی را به همراه دارد روبه‌رو هستند که باید به‌گونه‌ای سازمان‌یافته و باثبات با آنها برخورد شود. **چارچوب نظری**^۱ در تدوین استانداردهای جدید و تجدیدنظر در استانداردهای موجود نقش حیاتی را ایفا می‌کند. **هیئت استانداردهای حسابداری مالی**^۲ (FASB) با اذعان به اهمیت این نقش عنوان کرده است که مفاهیم بنیادی^۳ از طریق ارائه ... مبنای مشترک و منطق پایه‌ای برای ارزیابی مزیت‌های روشهای مختلف حسابداری، هیئت را در تدوین استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی هدایت می‌کند. بنابراین هیئت استانداردهای حسابداری مالی، خود در واقع یکی از دینفغان اصلی چارچوب نظری است.

به صورت فردی یا به‌شکل گروهی به عنوان عضوی از **انجمن حسابداری آمریکا**^۳ (AAA) از پیشگامان این جنبش نظری بودند. در سال ۱۹۳۶ کمیته اجرایی انجمن حسابداری آمریکا دست به انتشار نشریاتی در مورد تئوری حسابداری زد که آخرین آنها، در سال ۱۹۶۵، با عنوان **بیانیه‌ای پیرامون تئوری بنیادی حسابداری** منتشر شد. انجمن حسابداری آمریکا و انجمن

چارچوب نظری نه تنها به درک روشهای موجود حسابداری کمک می‌کند بلکه برای رویه‌های آینده نیز راهنمایی‌هایی را فراهم می‌آورد.

ماهیت و اجزای چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی ریشه اولین اقدامات جدی برای تدوین مبانی نظری حسابداری را می‌توان در دهه ۱۹۳۰ جستجو کرد. استادان حسابداری

به‌علاوه، چارچوب نظری به‌عنوان مرجعی برای تجزیه و تحلیل و حل مسائل جدید و مواردی که اصول پذیرفته شده حسابداری در مورد آنها سکوت اختیار کرده است، مطرح است. در نتیجه، یک

حسابداران رسمی آمریکا طی سالهای ۱۹۳۶ تا ۱۹۷۳ چندین نشریه دیگر را برای تدوین مبانی نظری حسابداری منتشر کردند.

با اینکه این نشریات کمک چشمگیری به تفکر حسابداری کردند، اما این اقدامات هیچ ساختار واحدی از تئوری حسابداری به دست نداد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی با آغاز کار خود در سال ۱۹۷۳ در پی شروع یک پروژه جامع برای تدوین **چارچوب نظری حسابداری و گزارشگری مالی** به این نیاز عمومی پاسخ داد. این اقدام تلاشی برای ایجاد منشور حسابداری بود.

چارچوب نظری از اولین موضوعهای کاری هیئت محسوب می‌شود. به علت تاثیرات بالقوه محسوس چارچوب نظری بر ابعاد گوناگون گزارشگری مالی و در نتیجه ماهیت بحث برانگیز آن، پیشرفت در این زمینه بسیار آرام بوده است، این کار از اولویت بالایی برخوردار بوده است و بسیاری از منابع هیئت را به خود اختصاص داده است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی در دسامبر سال ۱۹۸۵ یعنی پس از حدود ۱۲ سال، آخرین بیانیه از مجموعه مفاهیم حسابداری مالی را (که معمولاً به عنوان بیانیه‌های مفاهیم مورد اشاره قرار می‌گیرند) صادر کرده است که مبنای چارچوب نظری را فراهم آورده است.^۵

این شش بیانیه **چهار حوزه عمده** را دربرمی‌گیرد:

هدفها: هدفهای گزارشگری مالی کدامند؟

ویژگیهای کیفی: منظور از کیفیت اطلاعات مالی سودمند چیست؟

عناصر صورتهای مالی: مفهوم دارایی، بدهی، درآمد و هزینه چیست؟

شناسایی، اندازه‌گیری و گزارشگری: هدفها، ویژگیهای کیفی و تعریف عناصر صورتهای مالی چگونه به کار گرفته می‌شوند؟

هدفهای گزارشگری مالی

حسابداران بدون شناسایی هدفهای

گزارشگری مالی (برای مثال، چه کسی نیاز به چه نوع اطلاعاتی دارد و به چه دلیل؟) قادر به تعیین معیارهای شناخت مورد نیاز، اندازه‌گیریهای سودمند، و اتخاذ بهترین شیوه گزارش اطلاعات حسابداری نخواهند بود. هدفهای اساسی گزارشگری مالی که چارچوب نظری به آنها می‌پردازد عبارتند از:

- مفید بودن،
- قابل فهم بودن،
- مخاطبان (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان)،
- ارزیابی جریان نقدینگی آینده،
- ارزیابی منابع اقتصادی،
- تاکید اصلی بر سود.

مفید بودن: هدف کلی گزارشگری مالی تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری است.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌گوید:

"گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعلی و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان فراهم کند که برای اتخاذ تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاری، اعطای اعتبار و دیگر تصمیم‌گیریهای مشابه، مفید باشد."

قابل فهم بودن: گزارشهای مالی نمی‌توانند و نباید آنقدر ساده باشد که برای همه قابل فهم باشد. منظور از قابل فهم بودن آن است که هر فرد که شناخت معقولی از تجارت و حسابداری داشته باشد و مایل به مطالعه و تجزیه و تحلیل اطلاعات ارائه شده باشد بتواند از این گزارشها استفاده کند.

مخاطبان (سرمایه‌گذاران و

اعتباردهندگان): با اینکه افراد بیشماری احتمالاً از گزارشهای مالی استفاده می‌کنند اما مخاطبان اصلی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان هستند.

سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی مانند اداره مالیات و کمیسیون بورس اوراق بهادار به اطلاعات خاصی علاقه‌مند هستند. به‌رحال سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان تا حد درخور ملاحظه‌ای بر گزارشهای مالی ادواری که از سوی مدیریت ارائه می‌گردد تکیه می‌کنند. به

علاوه در بیشتر موارد، اطلاعاتی که برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مفید محسوب می‌شود برای سایر استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی هم مفید خواهند بود (برای مثال مشتریان و کارمندان).

ارزیابی جریانهای نقدی آینده: سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان اساساً به جریانهای نقدی آینده شرکت علاقه‌مند هستند. اعتباردهندگان انتظار دارند اصل وام و بهره آن به طور نقدی دریافت شود. سرمایه‌گذاران نیز به سود سهام نقدی و جریان نقدینگی کافی برای رشد شرکت علاقه‌مند هستند. در نتیجه گزارشگری مالی باید اطلاعات مفیدی را درباره میزان وجوه، زمان‌بندی و عدم اطمینان (ریسک) جریانهای نقدی آینده، فراهم آورد.

ارزیابی منابع اقتصادی: گزارشگری مالی باید قادر به تهیه اطلاعاتی درباره داراییها، بدهیها و حقوق صاحبان سهام شرکت باشد تا به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایرین برای ارزیابی تواناییها و نقاط ضعف مالی، نقدینگی و توان بازپرداخت دیون شرکت کمک کند. این اطلاعات به استفاده‌کنندگان امکان می‌دهد تا شرایط مالی شرکت را مشخص و بالطبع از چشم‌انداز آینده جریانهای نقدی آگاه شوند.

تاکید اصلی بر سود: معمولاً اطلاعات مربوط به سود شرکت، براساس حسابداری تعهدی نسبت به دریافتها و پرداختهای نقدی جاری، مبنای مناسبتری را برای پیش‌بینی عملکرد آینده به دست می‌دهد. در نتیجه هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌گوید:

"تاکید اصلی گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات پیرامون عملکرد شرکت از طریق اندازه‌گیری سود و ارزیابی آن است."

ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری

هدف عمده گزارشگری مالی تهیه اطلاعات مفید است و از آنجا که راههای متعددی برای گزارشگری وجود دارد، بسیار هم پیچیده است. چارچوب نظری برای انتخاب یکی از راههای گزارشگری و

حسابداری مالی، ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مفید را مشخص کرده است. این ویژگیها عبارتند از:

- فزونی منافع بر مخارج
- مربوط بودن،
- قابلیت اتکا،
- قابلیت مقایسه،
- اهمیت.

ارتباط بین این ویژگیها و اجزای آنان در شکل ۱ نشان داده شده است.

فزونی منافع بر مخارج: منفعت اطلاعات مانند هر کالای دیگری باید بیش از مخارج تولید آن باشد. مشکلی که در تشخیص تاثیر مخارج بر گزارشگری مالی وجود دارد آن است که مخارج و منافع، بویژه منافع را همیشه نمی توان به آسانی اندازه گیری کرد، به علاوه مخارج را یک واحد مشخص، یعنی شرکت که مجبور به تهیه صورتهای مالی است، تحمل می کند اما منافع در سراسر محیط اقتصادی پراکنده است. در نتیجه هیئت استانداردهای حسابداری مالی پیش از آنکه از بابت منافع مورد انتظار، تمجید شود، به خاطر هزینه های مورد انتظار استانداردهای جدید در معرض انتقاد و شکایت قرار دارد. هیئت استانداردهای حسابداری مالی در بیشتر استانداردهای اخیر خود بخش خاصی را به تشریح منافع و مخارج استانداردها اختصاص داده است.

مربوط بودن: هیئت استانداردهای حسابداری مالی مربوط بودن را به عنوان **ایجاد تفاوت** تعریف کرده است. ویژگیهای اطلاعات مربوط به شرح زیر است:

- سودمندی در ارزیابی،
- سودمندی در پیش بینی،
- بموقع بودن.

اطلاعات مربوط، به طور معمول دو ویژگی **سودمندی در پیش بینی و سودمندی در ارزیابی** را، همزمان، فراهم می آورد. ارزیابی وقایع گذشته به اثبات یا تصحیح انتظارات اولیه کمک می کند. برای مثال، هنگامی که شرکت صورت سود و زیان مقایسه ای ارائه می کند، سهامدار، اطلاعاتی را برای مقایسه نتایج عملیاتی

امسال و سال گذشته به دست می آورد. این امر، مبنایی کلی برای ارزیابی انتظارات گذشته و نیز تخمین نتایج سال آینده فراهم می کند.

بموقع بودن اطلاعات به منظور ایجاد تفاوت بسیار حائز اهمیت است. زیرا اگر اطلاعات بعد از تصمیم گیری حاصل شود فایده چندانی نخواهد داشت. امروزه انتقادات فزاینده ای از تاخیر در گزارشگری مالی انجام می شود و علت آن نیز این است که در عصر فناوری اطلاعات، استفاده کنندگان عادت کرده اند که پاسخهای مورد نیاز خود را خیلی سریع دریافت کنند.

چارچوب نظری در تدوین استانداردهای جدید و تجدیدنظر در استانداردهای موجود نقش حیاتی را ایفا می کند

قابلیت اتکا: اطلاعات در صورتی قابل اتکاست که عاری از اشتباه باشد و آنچه را مدعی ارائه آن است واقعا ارائه کند. قابلیت اتکا به معنی صحت مطلق نیست. اطلاعاتی که اساساً بر پایه قضاوت و شامل تخمین و برآورد باشد نمی تواند به طور کامل صحیح باشد ولی باید قابل اتکا باشد. پس هدف، ارائه اطلاعاتی است که استفاده کنندگان برای استفاده از آن احساس اطمینان کنند. این نوع اطلاعات باید دارای ویژگیهای زیر باشد:

- قابلیت تایید،
- کامل بودن،
- بیطرفی.

قابلیت تایید به معنی اجماع است.

حسابداران در تلاشند تا صورتهای مالی را براساس مقیاسهایی تهیه کنند که سایر حسابداران واجد شرایط با استفاده از روشهای اندازه گیری مشابهی بتوانند آن را تایید کنند.

کامل بودن به معنی **سازگاری** اندازه گیری و فعالیت اقتصادی با قلم مورد اندازه گیری است.

بیطرفی نزدیک به مفهوم کلی انصاف است. از آنجا که صورتهای مالی، مورد استفاده طیف وسیعی از استفاده کنندگان قرار می گیرد لذا اطلاعات نباید به نفع یک گروه و به ضرر یک گروه دیگر باشد.

بیطرفی همچنین توصیه می کند که استانداردهای حسابداری نباید تحت تاثیر بالقوه یک قانون خاص در یک شرکت یا یک صنعت بخصوص قرار گیرد. بیطرف بودن در عمل بسیار مشکل است زیرا شرکتهایی که تصور می کنند بر اثر قوانین جدید حسابداری ممکن است متضرر شوند، در مقابل استانداردهای پیشنهادی به شدت مقاومت می کنند. مشکل اصلی انتخاب رویه های مناسب حسابداری مربوط به گزینه های **مربوط بودن** و **قابلیت اتکا** می شود. تاکید بر قابلیت اتکا باعث طولانی شدن زمان آماده سازی اطلاعات می گردد، زیرا اطلاعات باید دوباره کنترل شود و از اعمال برآوردها و پیش بینی هایی که باعث ابهام و عدم اطمینان نسبت به داده ها می شود خودداری گردد. از سوی دیگر، در مربوط بودن، استفاده سریع از اطلاعاتی مطرح است که خیلی قابل اعتماد نیست. یک مثال مناسب، اطلاعات مربوط به هزینه های پاکسازی محیط مورد انتظار است. پاکسازی آلودگی ها سالها به طول می انجامد و هرگونه پیش بینی در مورد کل هزینه های پاکسازی مورد انتظار، آکنده از فرضیات است. این پیش بینی ها خیلی قابل اتکا نیستند ولی کاملاً مربوطند. این سؤال را می توان از هر شرکتی کرد که آیا تابه حال ماشین آلاتی را بدون در نظر گرفتن بدهیهای احتمالی خریداری کرده است؟ به دنبال رقابتی شدن منابع اطلاعاتی، استانداردهای

حسابداری به سوی مربوط بودن بیشتر و قابلیت اتکای کمتر حرکت می‌کنند.

قابلیت مقایسه: اساس قابلیت مقایسه این است که مرتبط کردن اطلاعات با یک شاخص یا استاندارد پرسودمندی اطلاعات می‌افزاید. مقایسه ممکن است با اطلاعات سایر شرکتها و یا صرفاً با اطلاعات خود شرکت صورت گیرد ولی برای دوره‌های زمانی متفاوت انجام شود. قابلیت مقایسه داده‌های حسابداری یک شرکت در طول زمان ثبات رویه نامیده می‌شود.

در قابلیت مقایسه، رویدادهای مشابه در صورت‌های مالی شرکت‌های مختلف و یا در یک شرکت خاص در دوره‌های متفاوت به صورت یکسان به حساب گرفته می‌شود. به‌هرحال باید به‌خاطر داشت که همیشه نتیجه قابلیت مقایسه، یکسان نیست. شاید وقایع مختلف نیاز به تعاریف حسابداری متفاوتی داشته باشد.

اهمیت: اهمیت به یک سؤال مشخص می‌پردازد؛ آیا یک قلم آنقدر مهم است که بر تصمیم استفاده‌کنندگان اطلاعات تأثیر بگذارد؟ از آنجاکه هیچ معیار کمی از اهمیت وجود ندارد، مدیران و حسابداران در تعیین میزان اهمیت به قضاوت متوسل می‌شوند. در رابطه با اهمیت یک قلم که سود خالص را ۱۰ درصد تغییر دهد، اتفاق نظر وجود دارد اما اگر یک درصد تغییر دهد چگونه؟ اکثر حسابداران معتقدند هر قلمی که باعث شود سود خالص شرکت به میزان ۱ درصد تغییر کند بی‌اهمیت است مگر اینکه آن هم از دستکاری سؤال‌برانگیز سود یا موارد دیگری سرچشمه گیرد که موجب نگرانی گسترده‌تر می‌شود. به‌خاطر داشته باشید که هیچ دامنه کمی و قابل تعریفی برای اهمیت وجود ندارد که حسابدار بتواند در قضاوت خود از آن بهره گیرد.

محافظه‌کاری: مبحث کیفیت اطلاعات حسابداری بدون محافظه‌کاری کامل نیست. اصل محافظه‌کاری به طور تاریخی به عنوان یک اصل راهنما برای بسیاری از رویه‌های حسابداری مطرح بوده است. مفهوم محافظه‌کاری را می‌توان به شرح

زیر خلاصه کرد. در هنگام شک و تردید کلیه هزینه‌ها شناسایی می‌شوند ولی درآمدها شناسایی نمی‌شوند. هیئت استانداردهای حسابداری مالی در تدوین چارچوب نظری خود اشاره‌ای به محافظه‌کاری نکرده است (شکل ۱). به‌هرحال محافظه‌کاری مفهوم با اهمیتی است. صورت‌های مالی که به عمد برای کم‌نمایی داراییها و سود تهیه شده باشد ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد خود را از دست می‌دهد. با تدوین چارچوب نظری، استانداردهای حسابداری از محافظه‌کاری فاصله گرفته‌اند. برای مثال، پس از تدوین چارچوب نظری، درآمد تحقق نیافته مورد شناسایی قرار می‌گیرد که این مخالف اصل محافظه‌کاری اقل بهای تمام‌شده و قیمت بازار است. به‌هرحال همان‌طور که هیئت استانداردهای حسابداری مالی در بیانیه شماره ۲ خود به آن اشاره کرده است، هنوز عملاً جای برای محافظه‌کاری وجود دارد. هر گاه دو برآورد کاملاً شبیه یکدیگر باشند، شرط احتیاط این است که رقم محافظه‌کارانه‌تر را انتخاب کنیم. این رویه، توازنی بین خوشبینی و مبالغه‌مدیران و مؤسسان ایجاد می‌کند.

عناصر صورت‌های مالی

عناصر صورت‌های مالی به عنوان سنگ بنای صورت‌های مالی از سوی هیئت استانداردهای حسابداری مالی به شرح زیر ارائه شده است:

- داراییها،
- بدهیها،
- حقوق مالکانه یا خالص داراییها،
- سرمایه‌گذاری مالکان،
- ستانده مالکان،
- درآمدها،
- هزینه‌ها،
- سود غیرعملیاتی،
- زیانهای غیرعملیاتی،
- سود جامع.

شناخت، اندازه‌گیری و گزارشگری

مسئله اصلی شناسایی یا عدم‌شناسایی

است. یک روش برای گزارش اطلاعات مالی این است که کلیه برآوردها و قضاوتها به یک رقم تبدیل و سپس ثبت روزنامه انجام شود. این روش **شناخت** نامیده می‌شود و در آن مفروضات و برآوردهای کلیدی در یادداشت‌های صورت‌های مالی تشریح می‌شود. روش دیگر آن است که از ثبت روزنامه صرف نظر و تنها به یادداشتی برای انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان اکتفا شود. این روش نیز **افشا** نامیده می‌شود.

در سالهای اخیر بحث‌های بسیاری پیرامون شناخت در مقابل افشا صورت گرفته است. برای مثال:

- جامعه تجاری از پذیرش تصمیم هیئت استانداردهای حسابداری مالی مبنی بر الزامی کردن شناخت ارزش اختیار خرید سهام از سوی کارکنان به عنوان هزینه حقوق و مزایا، سرباز زده است. هیئت استانداردهای حسابداری مالی هم تنها با الزامی کردن افشای این اطلاعات با جامعه تجاری مصالحه کرد (بیانیه شماره ۱۲۳ هیئت استانداردهای حسابداری مالی).

- هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تجربه کردن گزارشگری ارزش منصفانه ابزارهای مالی از سوی شرکتها، از الزامات افشا استفاده کرده است (بیانیه‌های ۱۰۵، ۱۰۷ و ۱۱۹ هیئت استانداردهای حسابداری مالی).

- در حال حاضر، بعضی از استانداردهای شناسایی ارزش‌های منصفانه را الزامی کرده‌اند (هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیانیه شماره ۱۱۵).

چارچوب نظری، راهنمایی‌هایی را برای تعیین نوع و زمان اطلاعاتی که باید به صورت رسمی در صورت‌های مالی گنجانده شوند، ارائه می‌کند. این مفاهیم باعنوانهای زیر مورد بحث قرار می‌گیرند:

- معیارهای شناخت،
- اندازه‌گیری،
- گزارشگری.

معیارهای شناخت: اولین شرط شناخت این است که یک قلم با تعریف یکی از عناصر صورت‌های مالی سازگار باشد. برای مثال، در مورد حسابهای دریافتی باید

تعریف دارایی در مورد آن صدق کند. همین مطلب در مورد بدهیها، حقوق صاحبان سهام، درآمد، هزینه و دیگر عناصر صورتهای مالی نیز صادق است. همچنین برای شناسایی باید قابلیت اندازه‌گیری با واحد پولی تا حد قابل اعتمادی نیز وجود داشته باشد.

برای مثال همان‌طور که قبلاً هم ذکر شد، بسیاری از شرکتها ملزم هستند که خسارتهای وارد شده به محیط بر جبران کنند. این الزام دقیقاً منطبق بر تعریف بدهی است و اطلاعات آن نیز برای استفاده‌کننده مربوط است. البته این اطلاعات را باید به صورت کمی درآورد و تا زمانی که اطلاعات کمی نشده‌اند، قابل شناسایی در صورتهای مالی نیستند. افشا در این موارد بر شناخت رجحان دارد.

اندازه‌گیری: اندازه‌گیری رابطه نزدیکی با شناخت دارد. در حال حاضر پنج روش متفاوت برای اندازه‌گیری در عمل وجود دارد.

بهای تمام شده تاریخی عبارت است از معادل وجه نقد پرداخت شده برای تحصیل یک کالا یا خدمات در زمان تحصیل؛ برای مثال زمین، ساختمان، تجهیزات و موجودی کالا با بهای تمام‌شده تاریخی اندازه‌گیری می‌شوند.

بهای جاری جایگزینی عبارت است از وجه نقد یا ارزش نقدی مابه‌ازایی که در حال حاضر برای خرید یا جایگزینی کالا یا خدمات باید پرداخت شود.

ارزش جاری بازار عبارت است از وجه نقد یا معادل آن که در صورت فروش نقدی یک دارایی در روال عادی عملیات به دست می‌آید (مثال: بسیاری از ابزارهای مالی).

ارزش خالص بازیافتنی عبارت است از وجه نقدی که انتظار می‌رود در تبدیل داراییها در یک دوره عادی تجاری به دست آید (مثال: حسابهای دریافتنی).

ارزش فعلی (تنزیل شده) عبارت است از مبلغ جریانهای ورودی یا خروجی وجه نقد که به ارزش جاری تنزیل شده باشند (مثال: اسناد دریافتنی درازمدت، اسناد پرداختنی درازمدت و داراییهای عملیاتی

درازمدت که نیاز به تعدیل ارزش داشته باشند).

در زمان تحصیل یک دارایی، همه پنج روش مربوط به اندازه‌گیری، به ارزشهای تقریباً مشابهی ختم می‌شود. زمانی تفاوت حاصل می‌شود که عمر یک دارایی می‌گذرد، شرایط تجارت تغییر می‌کند و قیمت اولیه تحصیل نمی‌تواند ابزار مناسبی برای اندازه‌گیری منافع اقتصادی آینده باشد.

چارچوب نظری

به‌عنوان مرجعی برای

تجزیه و تحلیل و حل

مسائل جدید

و مواردی که

اصول پذیرفته شده

حسابداری

در مورد آنها سکوت اختیار

کرده است،

مطرح است

رویه‌های حسابداری معمول در آمریکا براساس بهای تمام شده تاریخی است، اگر چه همان‌طور که اشاره شد کلیه ویژگیهای اندازه‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرند. هنوز بهای تمام شده تاریخی به علت قابلیت اتکای بالایی که دارد خاصه مسلط اندازه‌گیری است. بسیاری از استفاده‌کنندگان معتقدند که بهای جاری جایگزینی یا ارزش بازار، اگر چه قابلیت اتکای کمتری دارد ولی برای تصمیم‌گیریهای آینده‌گرا مرتبط‌تر از بهای تاریخی است. اینجا ارتباطی را بین مربوط بودن و قابلیت اتکا مشاهده می‌کنیم. در

سالهای اخیر تاکید بیشتری بر مربوط بودن شده است. در نتیجه ما شاهد نوعی دوری از بهای تمام شده تاریخی هستیم. بیشتر ابزارهای مالی با ارزش بازار گزارش می‌شوند و ارزش فعلی جریانهای نقدی پیش‌بینی شده در حال تبدیل شدن به یک ویژگی در اندازه‌گیری عمومی است. آمریکا به‌رغم روند استفاده از ارزش بازار در صورتهای مالی، به‌دنبال سایر کشورها حرکت می‌کند؛ برای مثال بسیاری از شرکتهای انگلیسی زمین و ساختمانهای خود را با ارزش بازار گزارش می‌کنند.

گزارشگری: در چارچوب نظری عنوان شده است مجموعه کامل صورتهای مالی برای تحقق هدفهای گزارشگری مالی لازم است. صورتهای مالی با مقاصد عمومی گزارشگاهی است که موارد زیر را نشان می‌دهد:

- وضعیت مالی آخر دوره،
- سود (زیان) خالص دوره،
- جریانهای نقدی طی دوره،
- سرمایه‌گذاری صاحبان سهام طی دوره،
- سود و زیان جامع (کل تغییرات در حقوق صاحبان سهام مربوط به غیرصاحبان سهام) دوره.

سه مورد اول کاملاً قابل عطف به سه بخش صورتهای مالی یعنی ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت جریان وجه نقد است. البته هنگام تدوین چارچوب نظری، نیازی به تهیه صورت جریان وجه‌نقد نبود. یکی از نتایج اولیه چارچوب نظری کامل، تاکید بر جریانهای نقدی و الحاق صورت جریان وجه نقد به صورتهای مالی اساسی است. توصیه چهارم گزارشگری مربوط به صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام است. بالاخره، یک صورت سود و زیان جامع، کلیه افزایشها و کاهشها در حقوق صاحبان سهام به استثنای آورده و ستانده صاحبان سرمایه را نشان می‌دهد. سود جامع با سود خالص تفاوت دارد زیرا شامل درآمدها یا هزینه‌هایی است که در صورت سود و زیان شناسایی نمی‌شود.

برای گزارشگری مالی موثرتر، کلیه اطلاعات باید به گونه‌ای بیطرفانه، قابل

فهم و بموقع ارائه شود. البته این مطلب قابل ارجاع به اصل افشای کامل نیز هست. به هر حال گزارش کلیه اطلاعات مربوط، به علت اصل مخارج-منافع ممکن نیست. به علاوه، اطلاعات اضافی ممکن است تأثیرات منفی بر قابل فهم بودن آنها داشته باشد و در نتیجه تصمیم گیری را بی اثر کند. تهیه کنندگان صورتهای مالی باید تصمیم بگیرند که کدام اطلاعات اصل افشای کامل اطلاعات را همراه با محدودیتهای مربوط به هزینه های معقول به بهترین وجه ممکن برآورده می سازد.

نکته آخر اینکه صورتهای مالی تنها بخشی از گزارشهای مالی محسوب می گردد و شرکتها نیز از گزارشگری مالی برای ایجاد ارتباط با اشخاص خارج از شرکت استفاده می کنند. شکل ۲ دامنه اطلاعات کلی را نشان می دهد. این شکل تا حدودی همراه کننده است. گزارشگری مالی، چهارپنجم دامنه اطلاعات و بقیه اطلاعات نیز یک پنجم آن را تشکیل می دهند. ولی واقعیت عکس این است. در دنیایی که اطلاعات در طول ۲۴ ساعت شبانه روز به طور لحظه ای در دسترس قرار دارد، حرفه حسابداری با چالشهایی در ارتباط با حفظ مربوط بودن در گزارشگری مالی روبه روست.

مفروضات سنتی اصول حسابداری

چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی تحت تاثیر چند فرض مهم قرار دارد، اگر چه در چارچوب نظری اشاره روشنی به این مفروضات نشده است. این مفروضات عبارتند از:

- شخصیت اقتصادی،
- تداوم فعالیت،
- معاملات حقیقی،
- واحد پولی ثابت،
- دوره حسابداری.

واحد تجاری، شخصیت اقتصادی مجزا از مالکان آن و دیگر واحدهای تجاری دارد. شناسایی محدوده دقیق شخصیت اقتصادی در شرکتها بزرگ که دارای زیر مجموعه های وابسته هستند با توجه به روابط تجاری پیچیده اعضای

گروه، کار بسیار مشکلی است. برای مثال می توان به شرکت **کی رستو (Keiretsu)** در ژاپن (گروه بزرگ شرکتهای با مالکیت و اعضای هیئت مدیره متداخل) اشاره کرد. در مقابل، تفکیک معاملات شخصی مالکان از معاملات تجاری در شرکتهای تجاری کوچک کار نسبتاً مشکلی است.

اصل بر تداوم فعالیت است مگر آنکه شواهد خلاف آن را ثابت کند. بر اساس فرض تداوم فعالیت در ترازنامه، بهای تمام شده داراییها و نه ارزش بازار آنها در هنگام تسویه حساب داوطلبانه یا اجباری منعکس می شود. صورت سود و زیان نیز بر اساس این فرض صرفاً درآمدها و هزینه های قابل تخصیص به فعالیتهای جاری را نشان می دهد.

فرض می شود معاملات حقیقی هستند یعنی این معاملات بین اشخاص مستقلی رخ می دهد که هر کدام قادر به حفظ منافع خود می باشند. مشکل معاملات اشخاص وابسته در بطن اعتصاب سال ۱۹۹۴ بازیکنان لیگ بزرگ بیسبال وجود داشت. بازیکنان به ارقام صورتهای مالی صاحبان باشگاه اعتقادی نداشتند، زیرا معاملات بسیار مهمی بین تیمهای بیسبال و سایر واحدهای تجاری تحت کنترل مالکان (مثل ایستگاههای تلویزیونی) جریان داشت.

فرض می شود که معاملات بر اساس واحد پولی ثابت اندازه گیری می شود. بر اساس این فرضیه تغییرات در قدرت خرید بر اثر تورم، به طور سنتی نادیده گرفته می شود. این قضیه برای بسیاری از حسابداران محدودیتی جدی برای مدل حسابداری محسوب می گردد. در اواخر دهه ۱۹۷۰ در آمریکا، زمانی که تورم به دو برابر رسیده بود، هیئت استانداردهای حسابداری مالی استانداردی را ارائه کرد (بیانیه ۳۳) که افشای ارقام تعدیلی مربوط به تورم را الزامی می کرد. به هر حال با توجه به این که تورم در ۱۵ سال گذشته تا حد قابل قبولی پایین مانده، بیانیه شماره ۳۳ مسکوت باقی مانده است. البته در بسیاری از کشورها که دارای نرخ تورم بالایی هستند، صورتهای

مالی که بر اساس وضعیت تورم موجود تعدیل شده باشند، الزامی است.

از آنجا که اطلاعات حسابداری باید بموقع ارائه شود، عمر شخصیت تجاری به دوره های حسابداری مشخصی تقسیم می شود. به طور سنتی مدت یک سال برای دوره عادی گزارشگری در نظر گرفته می شود که با گزارشهای میان دوره ای کامل می شود. حتی این فرضیه سنتی بی ضرر هم با انتقادهای شدید روبه روست. بسیاری از استفاده کنندگان به گزارشهای سریع تمایل دارند و از تاخیر زیاد گزارشگری میان دوره ای شکوه دارند. از سوی دیگر رهبران تجاری آمریکا ادعا می کنند چرخه گزارشگری دوره ای بسیار سریع است و مدیران را وادار می سازد تا بر روی سودهای کوتاه مدت بیش از رشد دراز مدت تکیه کنند. در بسیاری از کشورهای دیگر مثل انگلستان، صورتهای مالی شش ماهه ارائه می شود.

نتیجه گیری

چارچوب نظری پایه و اساسی را برای اظهار نظر بابتات از سوی تدوین کنندگان استانداردها، تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورتهای مالی، حسابرسان و سایر افراد درگیر گزارشگری مالی فراهم می آورد. چارچوب نظری کلیه مسائل حسابداری را حل نمی کند، ولی اگر استفاده از آن در طول زمان ثبات داشته باشد به بهبود گزارشگری مالی کمک می کند. درک مفاهیم کلی چارچوب نظری حسابداری، درک مسائل و مشکلاتی که در عمل پیش می آید را تسهیل می کند.

منبع:

- 1- Intermediate Accounting, South-Western College Publishing, 13th ed., 1998

پانوشتها:

- ۱- Conceptual Framework
- ۲- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- ۳- American Accounting Association (AAA)
- ۴- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- ۵- آخرین بیانیه مفاهیم در سال ۲۰۰۰ منتشر شده است.