

## چارچوب مفهومی گزارشگری مالی، دیروز، امروز و فردا

بهرام غنی زاده<sup>۱</sup>، پرفسور محسن دستگیر<sup>۲</sup>، زینب بارانی<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان و مدرس دانشگاه جامع علمی کاربردی بوشهر.

<sup>۲</sup> استاد حسابداری و مدیریت مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان.

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد گرگان و مدرس گروه حسابداری دانشگاه جامع علمی کاربردی- مرکز آموزش علمی کاربردی گنبد کاووس.

نام نویسنده مسئول:

بهرام غنی زاده

### چکیده

فرصت های جدید سودآوری در مزیت رقابتی شرکت ها نهفته است. بنابراین جامعه بشری در قرن بیستم و بیست و یکم شاهد گسترش روزافزون تجارت، ارتباط بیشتر کشورها با یکدیگر، ظهور شرکت های چند ملیتی، تشکیل اتحادیه اروپا و امضاء موافقت نامه های مهمی همچون موافقت نامه تعرفه و تجارت<sup>۱</sup> (GAAT)، موافقتنامه تجارت آزاد کشورهای آمریکای شمالی<sup>۲</sup> (NAFTA) بوده است. این تغییرات شگرف که بطور تقریباً همزمان در حوزه اقتصاد و علوم اجتماعی رخ داد، باعث گردید تا حرفه حسابداری نیز با تشکیل مجامع حرفه ایی همچون جامعه حسابداران رسمی آمریکا<sup>۳</sup> (AICPA) و همچنین تاسیس هیات استانداردهای حسابداری مالی<sup>۴</sup> (FASB)، ایجاد چارچوب مفهومی گزارشگری و تغییر و یا ایجاد استانداردهای حسابداری جدید، همسو با جامعه جهانی جهت ارائه اطلاعاتی سودمند در تصمیم گیری و کاهش ریسک سرمایه گذاران از خود واکنش های مناسبی را نشان دهد. از دیگر اقدامات مهم حرفه حسابداری در جهان می توان به تاسیس هیات استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>۵</sup> (IASB)، ارائه استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی<sup>۶</sup> (IFRS)، تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>۷</sup> (IAS) و اقداماتی جهت ارائه چارچوب مفهومی جدید جهت بهبود گزارشگری مالی، همگرایی و وحدت رویه در بکارگیری استانداردهای حسابداری بین المللی اشاره نمود. این مقاله سعی دارد تا تلاش های جهانی صورت گرفته در حرفه حسابداری را جهت ایجاد یک ابر تئوری جدید در حسابداری به نام چارچوب مفهومی گزارشگری مالی بین المللی مورد بررسی قرار دهد.

**واژگان کلیدی:** چارچوب مفهومی گزارشگری مالی<sup>۸</sup> (CF)، هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، هیات استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB)، استانداردهای حسابداری بین المللی (IAS)

<sup>1</sup>-General Agreement On Tariffs And Trade

<sup>2</sup>-North American Free Trade Agreement

<sup>3</sup>- American Institute of Certified Public Accountants

<sup>4</sup>Financial Accounting S tandards Board

<sup>5</sup>-International Accounting Standards Board

<sup>6</sup>-International Financial Reporting Standards

<sup>7</sup>-International Accounting Standards

<sup>8</sup>-Conceptual Framework

### مقدمه

چرخه رکود، بحران و رونق اقتصادی اجزاء جدا نشدنی نظام سرمایه داری است. این چرخه در طول ۲۰۰ سال اخیر بارها در نقاط مختلف جهان تکرار شده و هر بحران خسارت های فراوان اقتصادی را در پی داشته است. در این راستا، نظام سرمایه داری توانسته است با کمک دانش اقتصاد، حسابداری و یا سایر علوم اجتماعی، با اصلاح در ساختار خود این بحران ها را با موفقیت پشت سر گذاشته و مجدداً به دوران رونق بازگردد. مسلماً نقش حرفه حسابداری در دو قرن اخیر با افزایش کیفیت تئوری ها، استانداردهای حسابداری و نهایتاً گزارشگری مالی جهت ارائه اطلاعات ارزشمند اقتصادی جهت بهبود تصمیم گیری ها و کاهش آثار زیان بار ناشی از بحران های اقتصادی بسیار برجسته و انکار ناپذیر بوده است. شواهد بدست آمده بیانگر این هستند که رکودها و بحران ها، باعث رشد و اعتلای حرفه حسابداری گردیده اند. که می توان به بحران ۱۹۲۹ تا ۱۹۳۴ در آمریکا اشاره نمود که نهایتاً در سال ۱۹۳۴ باعث تاسیس کمیسیون مبادله اوراق بهادار نیویورک S.E.C<sup>۱</sup> گردید.

مطالعه تاریخچه دانش حسابداری در دو قرن اخیر بیانگر رشد و شکوفایی حرفه حسابداری و همچنین پدید آمدن نهادها، انجمن ها، کمیسیون ها و مراجع بزرگ تدوین کننده تئوری ها و استانداردهای حسابداری است و این نشان از پویایی و اهمیت جایگاه این حرفه در جهان دارد. حرفه حسابداری نشان داده است که همواره تهدید های اقتصادی اجتماعی و یا سیاسی را به فرصتی برای رشد، توسعه و ادامه حیات خود تبدیل نموده است.

جداول ذیل تلاش های دانش حسابداری در ایالات متحده آمریکا و انگلستان را جهت رشد و اعتلای حرفه و کمک به مسائل اقتصادی در قرون اخیر نشان میدهد و به عبارتی بیانگر توسعه افکار، عقاید و تئوری های حسابداری است.

#### الف) تلاش های انجام شده جهت اعتلای حرفه حسابداری در ایالات متحده آمریکا

ردیف	نام فارسی	تاسیس	نام اختصاری انگلیسی
۱	انجمن آمریکایی حسابداران عمومی	۱۸۸۷	AAPA
۲	انجمن حسابداران آمریکا	۱۹۱۶	AAA
۳	انجمن آمریکایی حسابداران	۱۹۱۷	AIA
۴	کمیسیون مبادله بورس اوراق بهادار	۱۹۳۴	SEC
۵	کمیته رویه های حسابداری	۱۹۳۹-۱۹۵۹	CAP
۶	هیات تدوین اصول حسابداری	۱۹۳۹-۱۹۷۳	APB
۷	جامعه حسابداران رسمی آمریکا	۱۹۵۷	AICPA
۸	هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی	۱۹۷۳	FASB
۹	فدراسیون بین المللی حسابداران	۱۹۷۷	IFAC

#### ب) تلاش های انجام شده جهت اعتلای حرفه حسابداری در انگلستان

ردیف	نام فارسی	تاسیس	نام اختصاری انگلیسی
۱	انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز	۱۸۸۰	ICAEW
۲	انجمن حسابداران خبره مدیریت	۱۹۱۹	CIMA
۳	کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی	۱۹۷۳	IASC
۴	هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی	۲۰۰۱	IASB

ماخذ پرنال ویکی پدیا

#### طبقه بندی دوره های تاریخی توسعه افکار و عقاید حسابداری:

ردیف	دوره تاریخی	مسائل مورد توجه حرفه حسابداری
۱	قبل از سال ۱۴۵۰	توسعه رویه های عمل
۲	۱۴۵۰-۱۷۵۰	دوره قبل از تئوری پردازی (ادامه دوره توسعه رویه های عمل) یا دوره پیشا-تئوری

رسمی کردن رویه ها	۱۷۵۰-۱۹۲۰	۳
دوره علمی (جامع) توسعه یک چارچوب منسجم و جامع برای تبیین رویه های عمل	۱۸۰۰-۱۹۹۵	۴
دوره دستوری-تهیه بهترین رویه های عمل برای رسیدن به رویه های ایده آل (دوره هنجاری) در این دوره جریان فکری تدوین چارچوب نظری شکل گرفت	۱۹۵۶-۱۹۷۰	۶
دوره اثباتی-تدوین چارچوبی برای تشریح و پیش بینی در حسابداری و شروع حرکت به سمت رویکرد رفتاری و انتقادی. در سال ۱۹۷۳ با تاسیس FASB تدوین چارچوب نظری محقق شد	۱۹۷۰-۲۰۰۰	۷
توسعه ترکیبی رویکردهای تئوریک-اثباتی - رفتاری و انتقادی	۲۰۰۰ تاکنون	۸

مهرانی و کرمی (۱۳۹۲) صفحه ۳۰

### ضرورت وجود چارچوب مفهومی حسابداری

هدف چهارچوب مفهومی از نظر هیات استانداردهای حسابداری بین المللی، تنظیم و تشریح مفاهیمی است که زیر بنای تهیه و ارائه صورتهای مالی را تشکیل می دهند. هدف اصلی چهارچوب مفهومی، کمک به هیات تدوین استانداردهای حسابداری در تهیه استانداردهای جدید و مرور استانداردهای موجود است و به استاندارد گذاران، تهیه کنندگان، حسابرسان، کاربران و دیگر علاقه مندان در حوزه حسابداری به بهبود وظایف خود، کمک می کند. با این حال، به چهارچوب مفهومی به عنوان یک گزارش استاندارد حسابداری بین المللی IFRS نگاه نمی شود. چادری و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۵)

در تمامی کشورها هدف از تدوین چارچوب مفهومی، فراهم آوردن رهنمودهای عام و فراگیر در چارچوب ویژگی های (اقتصادی، سیاسی و اجتماعی) کشور برای تدوین و بازنگری در استانداردها است بطوری که حقوق همه ذینفعان تهیه کنندگان و حسابرسان بطور همزمان حفظ شود. همین امر دلیل وجود یک چارچوب نظری جامع را ایجاب می کند. جبارزاده و همکاران (۱۳۹۰)

### زمینه های اولیه پیدایش چارچوب مفهومی در قرن بیستم

فقدان یک چارچوب تئوریک برای حسابداری مالی از مدت ها پیش احساس می شد. تا قبل از دوره علمی جامع (۱۹۲۰-۱۴۵۰) توسعه افکار و عقاید در حسابداری متمرکز بر رویه های عمل بود و کمتر به جنبه های تئوریک آن توجه میشد. در دوره علمی جامع (۱۹۹۵-۱۸۰۰) توسعه یک چارچوب منسجم و جامع برای تبیین رویه های عمل مورد بحث و بررسی قرار گرفت. اولین نهادی که تاکید زیادی در زمینه ایجاد یک چارچوب تئوریک برای حسابداری داشت، هیات اصول حسابداری<sup>۱۱</sup> (APB) بود که طی سال های ۱۹۵۹ تا ۱۹۷۳ تحت نظر کمیسیون مبادله اوراق بهادار نیویورک فعالیت می نمود. آن هیات قصد داشت تا بنیان هایی تئوریک برای حسابداری ایجاد کند تا بتواند مجموعه ای از رویه های یکپارچه را برای حسابداری تجویز کند. که نتوانست این کار را به سرانجام برساند و در سال ۱۹۷۳ منحل گردید. بطور کلی در حال حاضر برای تدوین استانداردهای حسابداری دو رویکرد وجود دارد:

۱- رویکرد بدیهیات- اصول (قیاسی) که مورد توجه هیات اصول حسابداری (APB) بود

۲- رویکرد اهداف - استانداردها (استقرایی) که در حال حاضر مورد توجه هیات استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیات استانداردهای بین المللی (IASB) است

هیات اصول حسابداری (APB) برای انجام استانداردگذاری، رویکرد بدیهیات-اصول را برگزید که رویکردی قیاسی بود. در این رویکرد به این موضوع توجه چندانی نمی شد که قرار است حسابداری اطلاعات خود را در اختیار استفاده کنندگان بگذارد و آنها از اطلاعات استفاده نمایند و در نتیجه حسابداری بجای تمرکز بر مباحث تئوریک به جنبه های عملی آن توجه می نمود. بی توجهی به رویه های موجود و نیاز استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، زمینه های شکست این رویکرد را فراهم آورد و توجه فکری به سوی ایجاد یک چارچوب تئوریک برای حسابداری معطوف گردید. هیات اصول حسابداری که با انتقادهای گسترده ای مواجه شده بود بیانیه شماره چهار یا APB#4 را منتشر کرد. مهرانی و کرمی (۱۳۹۲) صفحه ۱۱۵ و ۱۱۶

10 -Chaudhry and etal (2015)

11- Accounting Principle Board (APB)

### بیانیه شماره چهار هیات اصول حسابداری یا APB#4

منظور از تدوین و انتشار بیانیه شماره ۴ که در سال ۱۹۷۰ ارائه گردید همچون ASOBAT<sup>۱۲</sup>، که آن را شرحی از تئوری بنیانی حسابداری نامیده اند، تبیین مفاهیم بنیانی گزارشگری مالی بودو در آن بر تنوع استفاده کنندگان اطلاعات مالی تاکید گردیده بود ولی متذکر شده بود که استفاده کنندگان از اطلاعات مالی باید دانش لازم را نیز داشته تا قادر به درک ویژگی ها و محدودیت های صورت های مالی باشند و بر مقاصد کلی صورت های مالی و توجه به تمامی استفاده کنندگان نیز تاکید شده است.

در این بیانیه تعاریفی برای دارایی ها، بدهی ها، حقوق صاحبان سهام، درآمدها، فروش، هزینه ها ارائه گردیده و آنها را بعنوان عناصر صورت های مالی مطرح نموده است. یکی از جنبه های مثبت این بیانیه این بود که حسابداری را یک دانش اندازه گیری (برای فعالیت های اقتصادی) تلقی نموده بود. همچنین به ویژگی های کیفی صورت های مالی شامل مربوط بودن، قابلیت فهم، قابلیت تایید، بی طرفی، بموقع بودن، قابلیت مقایسه و کامل بودن اشاره نموده بود. شباهنگ (۱۳۹۱) صفحه ۸۴ و ۸۵

بعدها هیئت استانداردهای حسابداری مالی FASB از این ویژگی های در چارچوب مفهومی استفاده نمود. این بیانیه نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را مورد تاکید قرار میدهد. این بیانیه همچون ASOBAT نیاز به یکنواختی محدود در روش های حسابداری را مورد تاکید قرار می دهد.

### اقدامات تاثیر گذار برای تاسیس FASB و تدوین چارچوب مفهومی CF<sup>۱۳</sup>

انتقادات وارد شده در دهه ۱۹۶۰ بر هیات اصول حسابداری (APB) باعث پژوهش ها و صدور بیانیه هایی از سوی انجمن هایی مانند انجمن حسابداران آمریکا<sup>۱۴</sup> (AAA) و نهادهای حرفه ای مانند جامعه حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱۵</sup> (AICPA) جهت رشد و اعتلای حرفه حسابداری و دستیابی به یک چارچوب مفهومی گردید که در زیر به آن اشاره خواهد گردید. انجمن حسابداران آمریکا (AAA)، هیات اصول حسابداری (APB) و جامعه حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) تلاش های بسیار ارزنده ای را جهت ایجاد استانداردهای جدید، بهبود استانداردهای گذشته و افزایش کیفیت گزارشگری مالی انجام داد که می توان به اقدامات ذیل اشاره نمود:

۱- ارائه تئوری بنیادی حسابداری<sup>۱۶</sup> (ASOBAT) در سال ۱۹۶۶ از سوی AAA

۲- مفاهیم و اصول بنیانی صورت های مالی واحدهای انتفاعی در سال ۱۹۷۰ از سوی APB

۳- تشکیل کمیته ای با نام تروبلاد، به ریاست رابرت ام تروبلاد<sup>۱۷</sup> در سال ۱۹۷۱ با هدف تحقیق در مورد اهداف صورت های مالی توسط AICPA که نهایتاً گزارش آن کمیته منجر به شروع تدوین چارچوب نظری (Conceptual Framework) توسط FASB از سال ۱۹۷۸ تا سال ۲۰۱۰ گردید

۴- تشکیل کمیته ای با نام ویت، به ریاست فرانسیس ام ویت<sup>۱۸</sup> در سال ۱۹۷۱ با هدف تحقیق در فرآیند اصول حسابداری توسط AICPA که نهایتاً گزارش آن کمیته منجر به انحلال APB و تشکیل FASB در سال ۱۹۷۳ گردید.

۵- تئوری حسابداری و پذیرش آن<sup>۱۹</sup> (SATTA) در سال ۱۹۷۷ از سوی AAA

### آغاز بکار هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB):

هیئت استانداردهای حسابداری مالی (آمریکا) (FASB، فزی) یک سازمان مستقل بخش خصوصی در آمریکا است که زیر نظر بنیاد حسابداری مالی و کمیسیون مبادله اوراق بهادار نیویورک S.E.C فعالیت می کند و مسئولیت اصلی آن تدوین اصول حسابداری پذیرفته همگانی (GAAP) برای واحدهای گزارشگر بخش خصوصی آمریکا است.

شروع بکار هیئت استانداردهای حسابداری مالی FASB در سال ۱۹۷۳ منجر به آغاز تدوین چارچوب نظری گردید و نقطه عطفی در تاریخ حسابداری ایالات متحده آمریکا برای تدوین بیانیه ها، بولتن ها، تفسیرها، مسائل نوظهور و استانداردهای حسابداری بر پایه چارچوب مفهومی بشمار میروند. با مطالعه موارد فوق در میابیم که چیزی که امروزه جهان حسابداری آن را بعنوان چارچوب نظری می شناسد به هیچوجه

12 - A Statement of Basic Accounting Theory

13 - Conceptual Framework

14- American Accounting Association (AAA)

15 - American Institute of Certified Public Accountants

16 - A Statement of Basic Accounting Theory (ASOBAT)

17 - Robert M. Trueblood

18- Francis M. Wheat

19 - A Statement of Accounting Theory and Theory Acceptance (SAATA)

حاصل یک فعالیت کوتاه مدت نبوده بلکه حاصل یک فرآیند وقت گیر، پرهزینه و کار حرفه ایی دانشگاهیان، نمایندگان صنایع، حرفه ایی ها، حسابرسان دولت، پژوهشگران و سایر دست اندرکارانی است که این راه دشوار را جهت اعتلای حرفه حسابداری طی نموده اند. این چارچوب که آن را قانون اساسی حسابداری نامیده اند در شروع راه خود قرار داشته و نیازمند تغییر با توجه به شرایط موجود در محیط اقتصادی و سیاسی حسابداری است. در سال های اخیر هیئت تدوین استانداردهای مالی FASB نسبت به تغییرات محیط اقتصادی حسابداری از خود واکنش های هوشمندانه ای را نشان داده و نسبت به اصلاح بیانیه های خود در سال های گذشته تلاش نموده، تعدادی از این بیانیه ها مورد بازنگری قرار گرفته و این تغییرات همچنان در دستور کار هیئت قرار دارد.

### ماموریت هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB):

شروود و همکاران (۲۰۱۶) ماموریت هیئت را ایجاد و یا بهبود استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی، راهنمایی و آموزش عمومی برای حسابداران و حسابرسان و دیگر استفاده کنندگان از گزارشات مالی تلقی نموده و وظایف هیئت را بدین گونه تشریح نمودند:

- ✓ ایجاد چارچوب مفهومی
- ✓ بیانیه مفاهیم حسابداری مالی
- ✓ بیانیه استانداردهای حسابداری مالی
- ✓ تفسیرها
- ✓ بولتن های فنی
- ✓ کار بر روی مسائل نوظهور
- ✓ بررسی اضافه بار استانداردها
- ✓ بررسی استاندارد گذاری بعنوان یک فرآیند سیاسی
- ✓ بررسی پیامدهای اقتصادی استاندارد گذاری
- ✓ بهبود گزارشگری مالی با تمرکز بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری

### مهم ترین تعاریف مطرح شده پژوهشگران برای چارچوب نظری گزارشگری مالی:

#### الف - تعاریف فارسی

- ❖ چارچوب نظری در حسابداری می تواند به عنوان یک "تئوری سازمان یافته حسابداری" تلقی شود. این چارچوب در سطوح بالای خود، اهداف و حیطه گزارشگری مالی را بیان داشته و در سطوح بعدی به تشریح مفاهیمی همچون کیفیت اطلاعات مالی (همچون قابلیت اتکاء، مربوط بودن و...) و عناصر اصلی صورتهای مالی (دارایی ها، بدهی ها و ...) و تعریف این عناصر می پردازد. نگرش تئوریک پشتوانه این چارچوب، نگرشی قیاسی است. مهرانی و کرمی (۱۳۹۲)
- ❖ چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی شامل سیستمی هماهنگ از هدف های مرتبط با یکدیگر و همچنین مفاهیم بنیادی است که می تواند به استانداردهای نامتناقضی منتهی شود که ماهیت و حدود حسابداری مالی و صورت های مالی را توصیه می کند. بنابراین چارچوب نظری کوششی در راستای فراهم کردن ساختار جامع تئوریک برای حسابداری مالی محسوب می شود. شباهنگ (۱۳۹۱)
- ❖ چارچوب نظری تلاشی برای ارائه یک ساختار "ابر تئوریک" برای حسابداری مالی است. پارسائیان (۱۳۹۰) به نقل از ولک و همکاران (۲۰۰۱)
- ❖ چارچوب نظری را بعنوان "قانون اساسی" معرفی نموده اند که استانداردها بر اساس آن قرار می گیرند. پارسائیان (۱۳۸۸) به نقل از هندریکسن و ون بردا (۱۹۹۱)
- ❖ چارچوب مفهومی مجموعه ای از اصول پایه است که از پشتیبانی عموم برخوردار است و به کمک آن می توان احتمال همسانی تصمیمات جزئی را افزایش و هزینه های تجزیه و تحلیل را کاهش داد. در عرصه گزارشگری مالی، از یک چارچوب مفهومی انتظار می رود که به تصمیم گیری استانداردها گزاران و دیگران درباره چگونگی اندازه های حسابداری، چیسستی اطلاعات قابل انتشار در صورت های مالی و چگونگی نمایش آن کمک کند. چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای مالی آمریکا می کوشد تا آموزه هایی را برای چارچوب مفهومی انگلستان به دست آورد. دستگیر و پوریا نسب (۱۳۸۳) به نقل از سر برایان کارسبرگ (۱۹۸۴)

❖ چارچوب نظری یک زیر بنا، اساس یا نوعی بنیاد اساسی را تشکیل میدهد این چارچوب یک نظام منسجم از هدف ها و مبانی است که با یکدیگر ارتباط متقابل دارند و می توانند به استانداردهای اثبات و سازگار منجر شوند و ماهیت، نقش، وظیفه و محدوده حسابداری مالی و صورت های مالی را تعیین کنند. پارسائیان (۱۳۸۱) صفحه ۱۸۰ به نقل از بلکویی (۲۰۰۰)

### ب - تعریف انگلیسی

هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا FASB چارچوب مفهومی را اینگونه تعریف نموده است: سیستمی به هم پیوسته از اهداف و مبانی مرتبط با هم می باشد که منجر به شکل گیری استانداردهای یکنواخت شده و ماهیت، کارکرد و محدودیت های حسابداری مالی را تجویز میکند. (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۶)

هدف چهارچوب مفهومی، تنظیم و تشریح مفاهیمی است که زیر بنای تهیه و ارائه صورتهای مالی را شکل میدهند، هدف کمک به IASB در تهیه استانداردهای جدید و مرور استانداردهای موجود است. این چهارچوب مفهومی به استانداردارگذاران ملی، تهیه کنندگان، حسابرسان، کاربران و دیگر علاقه مندان به IFRS برای تکمیل وظایف خود نیز، کمک می کند. (IASB)

### مهم ترین اهداف و مزایای تدوین چارچوب مفهومی:

- ۱- آسان نمودن تصمیم گیری درباره موضوعات نوظهور و بحث انگیز
- ۲- اجتناب از تلاش های بیهوده در فرآیند استاندارد گذاری
- ۳- کاهش نیاز به استانداردهای تفصیلی
- ۴- اهمیت آن در دستیابی به اهداف و مبانی یکسان و با ثبات در گزارشگری مالی. شرودر و همکاران (۲۰۱۶)
- ۵- چارچوب مفهومی به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و سیستم حسابداری که یک منبع اطلاعاتی است کمک نموده و موجب فراهم آوردن مجموعه ای از اصول سازگار برای تدوین مقررات و گزارشگری اطلاعات مالی بعنوان بخشی از فرآیند تصمیم گیری سیاسی می باشد. صراف و همکاران (۱۳۹۱)

### مزایای استفاده از چارچوب مفهومی:

- ✓ راهنمایی برای تدوین استانداردهای حسابداری و تعیین حدود گزارشگری مالی
  - ✓ زمینه را برای ارائه اطلاعات به طور بی طرفانه فراهم میکند
  - ✓ در ارتقای کارایی بازار سرمایه موثر است
  - ✓ ملاک حل و فصل مسایل
  - ✓ محدود کردن قضاوت حرفه ای در تهیه صورت های مالی
  - ✓ محدود کردن رویه ها برای افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی
  - ✓ افزایش کارایی برقراری ارتباط درونی و بیرونی
- (Foster and Johnson- ترجمه دکتر جمال رودکی)
- بیانیه های هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا
- چارچوب نظری FASB ایالات متحده آمریکا شامل ۸ بخش است. که به هریک از این هشت بخش یک «بیانیه مفاهیم حسابداری مالی» (SFAC<sup>۲۰</sup>) می گویند.

بیانیه ۱: نوامبر ۱۹۷۸- با عنوان " اهداف گزارشگری مالی توسط واحدهای تجاری<sup>۲۱</sup> " جایگزین شده با بیانیه شماره ۸ در سال ۲۰۱۰

بیانیه ۲: می ۱۹۸۰- ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری<sup>۲۲</sup> جایگزین شده با بیانیه شماره ۸ در سال ۲۰۱۰

بیانیه ۳: دسامبر ۱۹۸۰- عناصر صورت های مالی واحدهای تجاری<sup>۲۳</sup> جایگزین شده با بیانیه ۶ در ۱۹۸۵

بیانیه ۴: دسامبر ۱۹۸۰- اهداف گزارشگری مالی توسط سازمان های غیرتجاری<sup>۲۴</sup>

20 - Statement of Financial Accounting Concepts

21 - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises (SFAC #1)

22 - Qualitative Characteristics of Accounting Information (SFAC # 2)

23 - Elements of Financial Statements of Business Enterprises (SFAC # 3)

24 - Elements of Financial Statements of Business Enterprises (SFAC # 4)

بیانیه ۵: دسامبر ۱۹۸۴- شناسایی و اندازه گیری در صورت های مالی واحدهای تجاری<sup>۲۵</sup>  
 بیانیه ۶: دسامبر ۱۹۸۵- عناصر صورت های مالی<sup>۲۶</sup> جایگزین بیانیه مفاهیم شماره ۳  
 بیانیه ۷: سال ۲۰۰۰- استفاده از اطلاعات جریان های نقدی و ارزش فعلی در اندازه گیری حسابداری<sup>۲۷</sup>  
 بیانیه ۸: سال ۲۰۱۰- اهداف عمومی گزارشگری مالی و ویژگی های کیفی گزارشگری مالی<sup>۲۸</sup> (پروژه مشترک IASB و FASB)  
 بیانیه ۱: نوامبر ۱۹۷۸- اهداف گزارشگری مالی توسط واحدهای تجاری جایگزین شده با بیانیه شماره ۸ در سال ۲۰۱۰  
 الف- این بیانیه اهداف گزارشگری مالی را بیان می کند  
 ب- این بیانیه اعلام می دارد که صورت های مالی به تنهایی هدف نهایی نیستند، بلکه هدف ارائه اطلاعاتی است که برای تصمیم گیری های اقتصادی و تجاری و پیش بینی جریان های نقدی آتی مفید باشد.

### نکات مهم بیانیه مفاهیم شماره ۱:

۱- ارائه اطلاعات مفید به سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان (تامین کنندگان منابع مالی)  
 ۲- ارائه اطلاعات مفید درباره ارزیابی عدم اطمینان جریان های نقدی آتی  
 ۳- ارائه اطلاعات مفید در خصوص منابع اقتصادی، تعهدات حقوق صاحبان سهام و تغییر در آنها  
 ۴- ارائه اطلاعات مفید در خصوص عملکرد بنگاه و سود  
 بنابراین این بیانیه دارای دیدگاه استفاده کننده گرا است  
 طبق این بیانیه وظیفه مدیر از حفاظت از منافع سهامداران، به حسابداری که مفهومی بسیار فراگیر از محافظت از منافع می باشد توسعه یافته است.

بیانیه ۲: می ۱۹۸۰- ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری جایگزین شده با بیانیه شماره ۸ در سال ۲۰۱۰  
 این بیانیه در رابطه با ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری است. بیانیه شماره ۸ در سال ۲۰۱۰ جایگزین این بیانیه گردیده است  
 بیانیه ۳: دسامبر ۱۹۸۰- عناصر صورت های مالی واحدهای تجاری جایگزین شده با بیانیه ۶ در ۱۹۸۵  
 بیانیه شماره ۳، ده عنصر صورت های مالی را تعریف می کند.  
 با توجه به جایگزینی این بیانیه، با بیانیه شماره ۶، عناصر صورت های مالی را در بیانیه شماره ۶ بررسی می کنیم.  
 بیانیه ۴: دسامبر ۱۹۸۰- اهداف گزارشگری مالی توسط سازمان های غیرتجاری<sup>۲۹</sup>  
 این بیانیه به اهداف گزارشگری مالی واحدهای غیرانتفاعی اختصاص دارد.  
 سازمان های غیر انتفاعی دست کم در سه مورد با سازمان های انتفاعی تفاوت دارند:  
 ۱- دریافت مقادیر قابل توجهی منابع از فراهم کنندگانی که انتظار بازپرداخت منابع یا منافع اقتصادی به تناسب منابعی که فراهم کرده اند را ندارند.

- ۲- اهداف عملیاتی که اساساً متفاوت از فراهم کردن کالاها یا خدمات برای کسب سود است.  
 ۳- نبود منافع مالکانه ای که بتوان فروخت، منتقل کرد و یا کنار گذاشت.  
 هدف تامین نیازهای استفاده کنندگان از اطلاعات ارائه شده به وسیله سازمان های غیرانتفاعی:
- کمک در تصمیم گیری جهت تخصیص منابع
  - ارزیابی خدمات و توانایی در ارائه خدمات
  - ارزیابی عملکرد مدیریت
  - ارزیابی عملکرد سازمانی
  - ارائه اطلاعات درباره داراییها، بدهی ها، خالص منابع و تغییر در آنها
  - ارائه اطلاعات درباره نقدینگی

25 - Recognition & Measurement in Financial Statements of Business Enterprises (SFAC # 5)

26 - Elements of Financial Statements (SFAC # 6)

27 - Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements (SFAC # 7)

28 - The Objective of General Purpose Financial Reporting, and Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (SFAC # 8)

29 - Elements of Financial Statements of Business Enterprises (SFAC # 4)

بیانیه ۵: دسامبر ۱۹۸۴- شناسایی و اندازه گیری در صورت های مالی واحدهای تجاری  
این بیانیه در رابطه با نحوه شناسایی و اندازه گیری در صورت های مالی واحدهای تجاری است. این مفاهیم با عنوان های زیر مورد بحث قرار می گیرد:

- معیارهای شناخت ( Recognition Criteria )
- خاصه های قابل اندازه گیری ( Measurement Attributes )
- فرآیند ثبت یک قلم در حسابها و درج آن در متن صورتهای مالی بعنوان یکی از عناصر حسابداری نظیر دارایی ها ، بدهی ها درآمدها یا هزینه را شناخت می نامند.
- مراحل شناخت :
- ۱- شناخت اولیه (ثبت یک قلم برای اولین بار در حسابها جزو صورتهای مالی )
- ۲- شناخت تغییرات بعدی (افزایش یا کاهش آن به دلیل تغییرات)
- ۳- حذف ( خارج کردن یک قلم شناسایی شده از حسابها )
- الف -معیارهای بنیادی شناخت در صورتهای مالی
  - ✓ قابلیت تعریف
  - ✓ قابلیت اندازه گیری
  - ✓ مربوط بودن
  - ✓ قابلیت اتکا

#### الف -تعریف اندازه گیری در صورتهای مالی

فرآیند تعیین آثار مالی هر فعالیت اقتصادی، سنجش ارزش هر قلم بر حسب پول و در نهایت انتساب مبلغ به هر یک از اقلام عناصر حسابداری ، اندازه گیری نامیده می شود.عناصر حسابداری معمولاً دارای خاصه های مختلف اندازه گیری هستند که تمام این خاصه ها بر حسب مقیاس مشترک (پول) اندازه گیری میشوند.  
این ارزش در تاریخ معامله، مساوی قیمت تحقق یافته یا ارزش تاریخی آن می باشد اما با گذشت زمان این ارزش تغییر میکند.بنابراین بر حسب مقتضیات مبانی مختلفی برای اندازه گیری در حسابداری مطرح میشود

#### ب -معیارهای اندازه گیری در صورتهای مالی

- خاصه های قابل اندازه گیری:
  - بهای تمام شده تاریخی
  - بهای جاری جایگزینی
  - ارزش جاری بازار
  - ارزش خالص بازیافتنی
  - ارزش فعلی جریان های نقد آتی
- بیانیه ۶ : دسامبر ۱۹۸۵- عناصر صورت های مالی جایگزین بیانیه مفاهیم شماره ۳
- ❖ دارایی:
  - عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است
  - ❖ بدهی:
    - احتمال از دست دادن منافع اقتصادی در آینده ناشی از مبادلات یا رویدادهای گذشته
    - ❖ خالص دارایی ها:
      - حق مالکیت دارایی های یک واحد اقتصادی پس از کسر بدهی ها
      - ❖ سرمایه گذاری مالکان:
        - افزایش در خالص دارایی های یک واحد اقتصادی به سبب انتقال چیزی ارزشمند که موجب افزایش منافع حقوق مالکان می شود.
        - ❖ پرداخت به مالکان :
- کاهش در خالص دارایی های یک واحد اقتصادی به سبب انتقال دارایی ها، ارائه خدمات یا منظور کردن بدهی ها



❖ سود جامع :

تغییر در حقوق صاحبان سهام به استثنای تغییرات مالکانه

❖ درآمد :

درآمد عبارت است از افزایش در حقوق صاحبان سرمایه بجز مواردی که به آورده صاحبان سرمایه مربوط می شود.

❖ هزینه :

جریان دارایی های یک واحد اقتصادی به خارج از سازمان و یا تحمل بدهی ها یا ترکیبی از هر دو.

❖ سود غیر عملیاتی

افزایش در حقوق صاحبان سهام به سبب مبادلات جانبی یا فرعی.

❖ زیان غیر عملیاتی

کاهش در حقوق صاحبان سهام به سبب مبادلات جانبی یا فرعی.

بیانیه شماره ۷: سال ۲۰۰۰- استفاده از اطلاعات جریان های نقدی و ارزش فعلی در اندازه گیری حسابداری □

این بیانیه به دو قسمت تقسیم می شود:

✓ اندازه گیری دارایی ها

✓ اندازه گیری بدهی ها

مهمترین نکته درباره اندازه گیری دارایی ها این است که هدف استفاده از اندازه گیری بر مبنای ارزش فعلی، بیشتر شبیه سازی ارزش منصفانه است، تا اندازه گیری ارزش فعلی دارایی مورد نظر برای خود شرکت.

نکته مهم در مورد اندازه گیری بدهی ها این است که نرخ تنزیل باید با وضعیت اعتباری شرکت مرتبط باشد.

بیانیه ۸: سال ۲۰۱۰- اهداف عمومی گزارشگری مالی و ویژگی های کیفی گزارشگری مالی (پروژه مشترک IASB و FASB)

بخشی از این بیانیه اهداف گزارشگری با مقاصد عمومی را بیان کرده و بخش دیگر به ویژگی های کیفی اطلاعات مالی پرداخته است. این

بیانیه محصول مشترک IASB و FASB در سال ۲۰۱۰ است که خلاصه آن در نمودار زیر بیان شده است:



### انتقادهای وارده بر چارچوب مفهومی FASB:

برخی پژوهشگران انتقادهای سازنده ای را با توجه به شرایط جدید جهانی جهت اصلاح چارچوب مفهومی که بعبارتی قانون اساسی

حسابداری اطلاق گردیده وارد میکنند

- ۱- عدم اشاره صریح در بیانیه ها به حسابداری اجتماعی و زیست محیطی
- ۲- عدم اشاره صریح به مفاهیم ارائه و افشاء
- ۳- عدم اشاره به مفاهیم نگهداشت یا حفظ سرمایه
- ۴- بروزآوری آن با کندی مواجه است

### آینده چارچوب مفهومی :

با توجه به تغییرات سریع در حوزه تجارت نیاز به تغییرات در استانداردهای حسابداری نیز غیرقابل اجتناب است. در نتیجه در بعضی از موارد به روز کردن چارچوب مفهومی ممکن است هم مطلوب و هم مورد نیاز باشد تا با موضوعات روز تطابق یابد.

برخی از آخرین اخبار و اطلاعات در خصوص چارچوب های مفهومی در جهان

به دنبال هیئت استانداردهای حسابداری مالی، مراجع تدوین استانداردهای دیگر اقدامات خود را برای تدوین چارچوب مفهومی آغاز کردند. کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری که به هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری تبدیل شده است و کشور کانادا و متعاقب آن کشورهای استرالیا و نیوزلند و در سال ۱۹۹۹ انگلستان، چارچوب های مفهومی خود را تدوین و ارائه کردند. چارچوب مفهومی این مراجع تدوین استانداردها نیز مشابه هیئت استانداردهای حسابداری مالی براساس اهداف پایه ای قرار دارد که باید براساس آن گزارش های مالی، اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران و اعتباردهندگان در سرمایه گذاری و تصمیمات اعتباری را ارائه دهند. چارچوب های مفهومی تدوین شده توسط مراجع مختلف در مجموع مشابه یکدیگرند ولی با هم یکسان نیستند. (مجله الکترونیک ویستا)

#### الف - چارچوب مفهومی حسابداری بین المللی IACF<sup>۳۰</sup>

کمیته استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>۳۱</sup> (IASB) در ژانویه سال ۱۹۷۳ با همکاری و توافق میان اعضای حرفه ای کشورهای استرالیا، کانادا، فرانسه، آلمان، ژاپن، مکزیک، هلند، انگلستان و آمریکا تاسیس و در سال ۲۰۰۱ به هیئت تدوین استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>۳۲</sup> (IASB) تغییر نام داد. علی رغم اینکه IASB در پروژه ای مشترک با FASB از سال ۲۰۰۵ تا سال ۲۰۱۰ در جهت بهبود چارچوب مفهومی آمریکایی مشارکت نمود ولی از سال ۲۰۱۳ گام هایی را برای ارائه چارچوب مفهومی حسابداری بین المللی برداشته تا حرفه حسابداری به یک اجماع در سطح جهانی جهت تدوین استانداردها و گزارشگری حسابداری دست یابد.

انتظار می رود IASB با انتشار استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی<sup>۳۳</sup> (IFRS) و استانداردهای حسابداری بین المللی<sup>۳۴</sup> (IAS) که بر پایه چارچوب مفهومی قرار دارد نقش مهمی را در شفافیت، قابلیت مقایسه و یکنواختی گزارشگری مالی و همچنین افزایش کیفیت آن در میان کشورهای مختلف بردارد. افزایش کمی و کیفی استانداردهای حسابداری نسبت به دهه های اخیر، بیانگر نوعی محدودیت برای حسابداران و مدیران در مدیریت سود و افزایش کیفیت گزارشگری مالی نیز خواهد بود.

هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی IASB، چهارچوب بین المللی مفاهیم حسابداری IASB را که در برای تهیه و ارائه ی صورتهای مالی ارائه شده، از FASB به ارث برده است. چادری و همکاران<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۵)

بر اساس آخرین اخبار و اطلاعات بدست آمده از سایت رسمی هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری IASB تا فوریه ۲۰۱۷، این هیات در سال ۲۰۱۵ فراخوانی عمومی را بابت پیش نویس پیشنهادی<sup>۳۶</sup> تحت عنوان "مروری بر چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی" برای اظهار نظر در خصوص تغییرات در بیانیه ها و یا چارچوب مفهومی منتشر نموده است که نتایج آن بصورت یک چارچوب مفهومی جدید احتمالا تا پایان سال ۲۰۱۷ منتشر میگردد. مهم ترین تمرکز این فراخوان جهت بازنگری عبارتند از:

- ۱- بررسی اهداف و مقاصد گزارشگری مالی
- ۲- بررسی ویژگی های کیفی و سودمندی اطلاعات
- ۳- بیان اهداف چارچوب مفهومی از دیدگاه IASB

بررسی های هیات استانداردهای بین المللی IASB بر روی این نقطه نظرات همچنان ادامه دارد و هنوز تغییرات رسمی در این خصوص اعلام نگردیده است. به نظر میرسد با توجه به اینکه IASB و FASB از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰ پروژه مشترک بررسی ویژگی های کیفی را طی شش سال تلاش و صرف هزینه های سنگین به انجام رسانیده و آنرا تحت عنوان SFAC#8 به حرفه حسابداری ارائه نموده اند این چارچوب با

30 - International Accounting Conceptual Framework (IACF)

31 - International Accounting Standard Committee (IASC)

32 - International Accounting Standard Board (IASB)

33 - International Financial Reporting Standards (IFRS)

34 - International Accounting Standards (IAS)

35 - Chaudhry and etal (2015)

36 - Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting

تغییرات اساسی به جهانیان ارائه نگردد با بررسی فراخوان انجام شده مشخص میگردد که IASB عمدتاً طبقه بندی جدیدی از چارچوب مفهومی FASB، را در دستور کار خود قرار داده و فقط فصل ۷ و ۸ آن با بیانیه های FASB متفاوت می باشد. این فصول عبارتند از:

۱. فصل اول: اهداف و مقاصد عمومی گزارشگری مالی (معادل SFAC#8)
۲. فصل دوم: ویژگی های کیفی و سودمندی اطلاعات مالی (معادل SFAC#8)
۳. فصل سوم: صورت های مالی و گزارشگری واحد اقتصادی (معادل SFAC#8)
۴. فصل چهارم: عناصر صورت های مالی (معادل SFAC# 6)
۵. فصل پنجم: شناخت یا عدم شناخت در صورت های مالی (معادل SFAC# 5)
۶. فصل ششم: اندازه گیری (معادل SFAC# 5)
۷. فصل هفتم: ارائه و افشاء
۸. فصل هشتم: مفاهیم نگهداشت یا حفظ سرمایه (هیات استانداردهای حسابداری بین المللی، ۲۰۱۵)

### چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در ژاپن

چارچوب نظری ژاپن که توسط هیئت استانداردهای حسابداری ژاپن<sup>۳۷</sup> (ASBJ) تدوین شده است بسیار شبیه به چارچوب مفهومی آمریکا (FASB) است و به چهار فصل ذیل طبقه بندی شده است:

- ✓ فصل اول: اهداف گزارشگری مالی (معادل SFAC# 8)
  - ✓ فصل دوم: ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری (معادل SFAC# 8)
  - ✓ فصل سوم: عناصر صورتهای مالی (معادل SFAC# 6)
  - ✓ فصل چهارم: شناخت و اندازه گیری در صورت های مالی (معادل SFAC# 5)
- این هیات در پرتال خود عنوان نموده که چارچوب مفهومی دارای مزایای زیر است:
- ✓ سازماندهی بهتر استانداردهای و گزارشگری حسابداری
  - ✓ کمک به درک و تفسیر بهتر استانداردها
  - ✓ افزایش قابلیت پیش بینی پدیده های حسابداری
  - ✓ تفسیر بهتر اطلاعات حسابداری
  - ✓ کمک به استفاده کنندگان به درک بهتر صورت های مالی
  - ✓ کاهش هزینه های تفسیر اطلاعات توسط استفاده کنندگان

هیئت استانداردهای حسابداری ژاپن همچنین در پرتال رسمی خود بر اجرای IFRS و IAS در کشور تاکید نموده است. (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ژاپن، ۲۰۰۶)

### چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در نیوزیلند:

چارچوب مفهومی کشور نیوزیلند برای دو بخش واحدهای اقتصادی انتفاعی و غیر انتفاعی بصورت جداگانه توسط هیات گزارشگری استانداردهای مالی<sup>۳۸</sup> (FRSB) تدوین گردیده که با استانداردهای تدوین شده از سوی هیات استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) مطابقت دارد. با توجه به تایید استانداردهای حسابداری و گزارشگری بین المللی، توسط انجمن حسابداران خبره نیوزیلند<sup>۳۹</sup> این کشور IFRS و IAS را پذیرفته، و آن را ابتدای ژانویه سال ۲۰۰۷ برای بنگاههای اقتصادی الزامی نموده است. تونی و آنزجل (۲۰۱۰)

### چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در کانادا:

وظیفه استاندارد گذاری در کشور کانادا بر عهده هیات استانداردهای حسابداری<sup>۴۰</sup> (AcSB) است. این هیئت در آگوست ۲۰۱۵ فراخوان پیشنهادهی را با عنوان "چارچوب مفهومی گزارشگری مالی" در پرتال خود به نمایش گذاشته و از همه علاقمندان و صاحب نظران درخواست کرده که نظر خود را در خصوص پذیرش (IFRS) در کشور کانادا به سایت (IASB) و سایت (AcSB) مطرح نمایند. با توجه به اینکه کانادا خود

37 - Accounting Standards Board of Japan

38 - Financial Reporting Standards Board (FRSB)

39 - New Zealand Institute of Chartered Accountants

40 - Accounting Standard Board (AcSB)

عضو کمیته استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) محسوب می شود پیش بینی می شود پذیرش (IFRS) و (IAS) با مانع جدی مواجه نگردد

### چارچوب مفهومی گزارشگری مالی در ایران :

با توجه به اینکه چارچوب نظری ایران آمیخته ای از چارچوب نظری حسابداری آمریکا FASB و چارچوب نظری حسابداری بین المللی IASB است می توان انتظار داشت که کمیته تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی پس از ارائه چارچوب نظری بین المللی در سال ۲۰۱۷ نه تنها در چارچوب نظری خود، بلکه در استانداردهای و گزارشگری حسابداری ایران نیز تجدید نظر نماید. آخرین اطلاعات و اخبار منتشر شده در پرتال سازمان حسابرسی تا اسفند ماه ۱۳۹۵ بیانگر این است که ، سازمان حسابرسی ترجمه IFRS را بصورت جدی در دستور کار خود قرار داده و خود را برای پذیرش استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بین المللی در آینده ای نزدیک آماده میکند.

## نتیجه گیری

پیشرفت های انجام شده در حوزه های تجارت جهانی و اقتصاد و وجود فرصت های رشد و سودآوری بنگاههای اقتصادی باعث رونق بازار سرمایه در دو قرن اخیر گردیده است. از سویی دیگر وجود بحران های مالی، کاهش کیفیت گزارشگری مالی بخصوص افزایش مدیریت سود به همراه افزایش ریسک سرمایه گذاری باعث گردید تا جهت حمایت از منافع سرمایه گذاران، نهادهای قانونی و مجامع حرفه ایی حسابداری مانند FASB، AICPA، SEC و IASB در آمریکا و انگلستان و در راستای بهبود استانداردهای حسابداری و گزارشگری پا به عرصه ظهور بگذارند. نیاز به وجود یک ابر تئوری به نام چارچوب مفهومی گزارشگری مالی که استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی بر پایه آن قرار قرار گیرند با تاسیس FASB شدت بیشتری گرفت و با ایجاد آن استانداردهای مذکور بهبود قابل ملاحظه ای یافت. وجود تغییر در شرایط اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی قرن اخیر باعث گردیده تا دانش حسابداری بعنوان شاخه ای از علوم اجتماعی با توجه به نیازهای اطلاعاتی تامین کنندگان منابع مالی بنگاههای اقتصادی دائم در حال تغییر باشد. این فرآیند نشان از پویایی حرفه مهم حسابداری در جهان دارد. مهم ترین تلاش صورت گرفته در سال های اخیر، اقدام IASB جهت ارائه یک چارچوب نظری جدید بین المللی و مورد پذیرش همگان است که از محتوای آن پیش بینی می شود که این ابر تئوری یا قانون اساسی حسابداری، کامل تر از چارچوب نظری FASB باشد و نه تنها استانداردها و رهنمودهای بهتری را برای حرفه ارائه نماید بلکه شکل و محتوای گزارشگری مالی را نیز دچار تغییر نماید.

## منابع و مراجع

- [۱] پارسائیان، علی (۱۳۸۱)، تئوری حسابداری (بلکویی)، تهران، انتشارات پژوهش های فرهنگی، چاپ اول، صفحه ۱۸۰
- [۲] پارسائیان، علی (۱۳۸۸)، تئوری حسابداری (هندریکسن)، تهران، انتشارات ترمه، چاپ سوم، صفحه ۱۷۶-
- [۳] پارسائیان، علی (۱۳۹۰)، تئوری حسابداری (ولک و ترنی)، تهران، انتشارات ترمه، چاپ دوم، صفحه ۲۸۲-۲۸۳
- [۴] جبارزاده کنگرلویی، سعید و متوسل، مرتضی و بهنون، یعقوب (۱۳۹۰)، تحلیل بیانیه شماره ۸ جایگزین بیانیه ۱ و ۲ هیات استانداردهای حسابداری مالی، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۱۴، پیاپی ۲۶ صفحات ۹۴ الی ۱۰۵
- [۵] دستگیر، محسن و پوریا نسب، امیر (۱۳۸۳)، کنکاشی پیرامون چارچوب مفهومی گزارشگری مالی، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۵۹، تیر ماه، صفحات ۳۰-۱۶
- [۶] شباهنگ، رضا (۱۳۹۱)، تئوری حسابداری، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ یازدهم، صفحه ۹۹
- [۷] صراف، فاطمه و هاشمی، نازنین و کاکاوند، مسعود (۱۳۹۱)، چارچوب مفهومی حسابداری با نگرش اطلاعاتی، نشریه انجمن حسابداری ایران، شماره ۲، صفحات ۱ الی ۲۴
- [۸] مجله الکترونیک ویستا به آدرس: <http://vista.ir/article/>
- [۹] مهران، ساسان و کرمی، غلامرضا (۱۳۹۲)، تئوری حسابداری، تهران، انتشارات نگاه دانش، جلد اول، چاپ اول، صفحه ۱۵۳ و ۱۵۴
- [10] Chaudhry. Asif , Fuller. Craig, Coetsee . Danie , Rands. Edward, Bakker. Erwin, de Vos. Nees, Varughese, Santosh. Longmore. Stephen, McIlwaine. Stephen. Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards.2015, Published by John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey
- [11] Conceptual, Framework of Financial Accounting Accounting Standards Board of Japan (December 2006) Tentative translation: 16 Mar. 2007 (
- [12] <http://www.frascanada.ca/international-financial-reporting-standards/projects/active/item68706.aspx>
- [13] [https://en.wikipedia.org/wiki/New\\_Zealand\\_Conceptual\\_Framework](https://en.wikipedia.org/wiki/New_Zealand_Conceptual_Framework)
- [14] International Accounting Standards Board ,Exposure Draft ED/2015/3 Conceptual Framework for Financial Reporting is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only
- [15] Richard G. Schroeder, Myrtle W. Clark, Jack M. Cathey, Theory and Analysis: Text and Cases, 12th Edition, Publisher Wiley, 2016, Business & Economics.pp 1-606
- [16] Tony van Zijl ,STANDARD SETTING FOR FINANCIAL REPORTING IN THE NEW ZEALAND PUBLIC SECTOR,Bernadette Devonport, University of Canterbury,Tony van Zijl,Victoria University of Wellington,June 2010