

تغییرات چارچوب نظری محصول انقلاب در الگوهای حسابداری

*دکتر محمود معین الدین - عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی یزد

جواد عظیمی - دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی علوم

تحقیقات یزد - مخابرات استان خراسان رضوی

حسین ترکمان زاده - دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی علوم

تحقیقات یزد - سازمان حسابرسی

چکیده

تغییر و تحولات اساسی در دنیای حسابداری و گزارشگری مالی در حال وقوع است. هدف این مقاله ارائه ی چارچوبی است که به درک چگونگی وقوع این تغییرات کمک می کند. تغییر در نیازهای اطلاعاتی به همراه کمبود اطلاعات حسابداری مربوط، منجر به گزارشگری موارد خلاف قواعد و ناهنجاری هایی شده است. فرآیند تکامل تدریجی زمانی رخ می دهد که مجموعه ی دانش به مرور در طول زمان پیشرفت می کند. حسابداری نوعاً از این الگو از طریق استانداردهای در حال تکامل که به مرور زمان در واکنش به تغییرات در شیوه ی عمل منتشر می شوند، پیروی می کند.

تغییر انقلابی زمانی رخ می دهد که یک ناهنجاری یا بحران منجر به نهضتی دور از جریان فکری خاصی، در کل مجموعه ی یک دانش می شود. در حال حاضر، حسابداری دستخوش تغییراتی بنیادین در تفکر خود می باشد. این تغییرات در مبناهایی که حسابداری مالی بر اساس آن ها قرار گرفته، در حال وقوع می باشد. عوامل چنین تحولی را می توان به موارد زیر نسبت داد: حرکت از یک اقتصاد صنعتی به اقتصاد مبتنی بر اطلاعات، گسترش

جهانی سازی، بهبودهای صورت گرفته در دسترسی به اطلاعات و افزایش توانایی پردازش اطلاعات.

برای تشریح چگونگی این تغییرات که تغییر در الگوهای حسابداری¹ را سرعت بخشیده اند، در این مقاله از چارچوب کوهن در مورد نظریه انقلاب علمی² استفاده می شود. گزارشگری مالی در حال گذار از یک الگوی حسابداری متناسب با عصر اقتصاد صنعتی به سمت یک الگوی حسابداری متناسب با اقتصاد در عصر اطلاعات می باشد. این جهت گیری مجدد، منجر به موارد زیر گردیده است: تغییر در ادراک و کاربرد مربوط بودن و قابلیت اتکاء، استفاده روز افزون از ارزش منصفانه در مقابل بهای تمام شده تاریخی، تأکید مجدد بر اصول در مقابل قواعد، و تکامل تدوین صورتهای مالی اساسی.

واژه های کلیدی

الگوی حسابداری، انقلاب علمی، چارچوب نظری، گزارشگری مالی، ارائه منصفانه

¹ - Accounting paradigms

² - Theory of scientific revolution

مقدمه

به نظر می‌رسد حسابداری مالی در میانه یکی از بزرگترین تحولات از زمان ابداع حسابداری ثبت دو طرفه³ توسط پاچولی می‌باشد (کینگ⁴، 2006) [11]. در سال (2004)، هیات استاندارد های حسابداری مالی آمریکا (FASB)⁵ اعلام کرد که به دلیل کامل نبودن چارچوب نظری تمایل برای همگرایی با چارچوب نظری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)⁶ و تقاضا برای حرکت به سمت استانداردهای مبتنی بر اصول به جای استانداردهای مبتنی بر قواعد، چارچوب نظری را بازنگری خواهد کرد. [9]

از این به بعد، الگوی قدیم به عنوان الگوی صنعتی شناخته می‌شود. این الگو در طول اقتصاد صنعتی وجود داشته و مبتنی بر چارچوب نظری اصلی هیات استانداردهای حسابداری مالی می‌باشد. الگوی صنعتی بر اندازه‌گیری های مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی تأکید می‌کرد، مبتنی بر قواعد بود و بر رویدادهای مالی و تخصیص متمرکز بود (نگاره 1). [11]

³ - Double-entry accounting

⁴ - King

⁵ - Financial Accounting Standards Board

⁶ - International Accounting Standards Board

استفاده از شیوه های عمل حسابداری عصر صنعتی در اقتصاد جدید سبب بروز نابهنجاری هایی در گزارشگری مالی شده که منجر به تحریک تغییرات مهمی در تفکر حسابداری گردیده است. در نتیجه ی این پیشرفت ها، الگویی جدید از گزارشگری مالی پدیدار شده است.

از این پس، به الگوی جدید، الگوی اطلاعات اطلاق می شود که در یک اقتصاد مبتنی بر اطلاعات وجود دارد و بر اساس چارچوب نظری پیشنهادی می باشد. به علاوه، الگوی جدید مبتنی بر اصول است، بر ارزش منصفانه تأکید دارد، و بر رویدادهای اقتصادی تمرکز می کند (نگاره 1).

در مدل اطلاعات، FASB (2006) پیشنهاد کرد که مفهوم قابلیت اتکا⁷ با بیان صادقانه⁸ جایگزین گردد. اصطلاحات جدید حاکی از حرکت FASB به سمت تأکید بیشتر بر ماهیت رویدادهای اقتصادی نسبت به شکل آن ها می باشد. این کانون توجه جدید منجر به افزایش تأکید بر اصول در مقابل قوانین و ارزش منصفانه در مقابل اندازه گیری های مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی شده است. نگاره 1 هم پوشی صورت گرفته را در هنگام گذار محیط گزارشگری مالی از دوره صنعتی به دوره اطلاعات برجسته می سازد. تغییر در الگوهای حسابداری کامل نیست و در نتیجه استانداردهای منتشره در طول دوره گذار ویژگی هایی از هر دو الگو را دارا می باشد. در ارائه این مقاله ضمن تشریح مفهوم، ماهیت و هدف چارچوب نظری، لزوم تغییر در چارچوب مزبور بر اساس نظریه الگوهای علمی کوهن تبیین گردیده و در نهایت نمودار ویژگیهای کیفی اطلاعات مبتنی بر بیانیه مفاهیم حسابداری شماره 8 هیات استانداردهای حسابداری مالی ارائه می گردد.

حسابداری در یک

حسابداری در یک

الگوی صنعتی

الگوی مبتنی بر اطلاعات

مترادف قابلیت اتکاء با قابلیت اثبات

مربوط بودن در چارچوب نظری جدید در اولویت قرار گرفته است.

⁷ - Reliability

⁸ - Faithful representation

جهانی سازی	بهای تمام شده تاریخی	تخصیص هزینه ها
ارائه منصفانه جایگزین قابلیت اتکاء گردیده است.	ارزش منصفانه	تمرکز بر رویدادهای مالی
تمرکز بر رویدادهای اقتصادی		
مبتنی بر اصول		مبتنی بر قواعد

نگاره 1

مفهوم و ماهیت چارچوب نظری

چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی شامل سیستم هم آهنگی از هدفهای مرتبط با یکدیگر و همچنین مفاهیم بنیادی است که می تواند به استانداردهای نامتناقضی منتهی شود که ماهیت، کارکرد و حدود حسابداری مالی و صورتهای مالی را توصیه کند. بنابراین، چارچوب نظری⁹ کوششی در راستای فراهم کردن ساختار جامع تئوریک برای حسابداری مالی محسوب می شود. [3]

هیأت استانداردهای حسابداری مالی، از زمان آغاز به کار، در هنگام تدوین و پذیرش استانداردهای حسابداری مالی به اهمیت هدفهای صورت های مالی توجه کرده است. به علاوه، هیأت استانداردهای حسابداری مالی به این واقعیت توجه کرده است که کل مسئله تدوین استانداردها نه تنها بر پایه هدف ها، بلکه بر پایه مجموعه ای از مفاهیم و هدف های شناخته شده (بنیادی) قرار دارند. علاوه بر FASB بسیاری از هیات های تدوین استاندارد در سطح جهان از جمله هیات استانداردهای بین المللی حسابداری، هیات استانداردهای حسابداری انگلستان، ایران و نیز به اهمیت چارچوب نظری در تدوین استانداردها پی برده و چارچوب های نظری خود را تدوین نموده اند.

هدف چارچوب نظری

⁹ -Conceptual framework

مقصود از چارچوب نظری این است که برای فرایند تدوین استانداردها به عنوان یک پایه یا اساس [قانون اساسی] مورد استفاده قرار گیرد. هدف یا مقصود اصلی چارچوب نظری این است که برای حل اختلاف های موجود در فرآیند تدوین استانداردها و محدود کردن این دیدگاه ها به پرسشی که در این زمینه مطرح خواهد شد که آیا استانداردهای مورد نظر با چارچوب نظری سازگارند یا خیر، رهنمودهایی ارائه شود. در واقع، هیأت استانداردهای حسابداری مالی چهار مزیت مشخص حاصل از وجود چارچوب نظری را بر شمرده است. هنگامی که یک چارچوب نظری کامل باشد:

- می تواند هیأت استانداردهای حسابداری مالی را در تدوین و ارائه استانداردهای حسابداری رهنمون کند.
- برای حل مسئله های حسابداری (در صورت نبود استانداردهای مشخص و اعلام شده) می تواند یک چارچوب مرجع ارائه نماید.
- برای تهیه صورت های مالی محدود می تواند محدوده های قضاوت را مشخص کند.
- می تواند از طریق کاهش تعداد روش های حسابداری پدیده ی قابل مقایسه بودن گزارش ها را تقویت کند. [2]

لزوم تغییر چارچوب نظری

چارچوب نظری ، پایه ای برای استدلال منطقی جهت انتخاب رویکردهای مختلف در تدوین استانداردهاست ، اگرچه تمام پاسخ های لازم را ارائه نمی دهد اما در محدوده ی انتخاب هایی که باید صورت گیرد، با حذف موضوعاتی که با آنها تضاد دارد، محدوده های انتخاب را تنگ تر و مشخص تر می کند. چارچوب های مفهومی با مشکل دیگری نیز مواجهند. بیش تر بخش های چارچوب های مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری در دو دهه پیش تهیه شده اند. از آن زمان فعالیت های تجاری و مالی دستخوش تحولات و تغییرات عمیقی شده و به نحو روز افزونی پیچیده تر شده است. در نتیجه ، بیش تر موضوعات در دنیای امروز متفاوت و پیچیده تر از موضوعاتی است که در زمان تدوین

چارچوب مفهومی ممکن است هم مطلوب و هم مورد نیاز باشد تا با موضوعات امروز و فردا تطابق یابد. در سال های اخیر انتقادهای فراوانی از چارچوب نظری انجام شده است. در برخی از جنبه ها درجهی پیشرفت چارچوب نظری در ابتدا امید بخش بوده است اما در سالهای اخیر این امید به یاس بدل شده است. حتی این سوال مطرح شده است که آیا چارچوب نظری ارزش این را دارد که بازهم به کار رود؟

چارچوب نظری [3] در مورد این که ارزش بازار را نادیده می گیرد مورد انتقاد قرار گرفته است. یکی دیگر از انتقادات تمرکز آن بر رویه ی حاضر به جای رویه ی ایده آل است. چارلزتی هورنگرن¹⁰ می گوید: در صورتیکه خواهان حیات هیات استانداردهای حسابداری مالی باشیم چارچوب نظری مطلوب است. یعنی چارچوب نظری به هیات قدرت می دهد. حال با توجه به مطالب ذکر شده و انتقادات، لزوم تغییر چارچوب نظری برای حفظ قدرت هیات استانداردهای حسابداری مالی احساس می شود. در این مورد خود هیات می گوید که بعد از بیانیه 1 و 2 دیگر بیانیه ها هم تجدید خواهند شد (دیگن، کریگ، 2003) از دیگر اهداف تغییر چارچوب نظری، نزدیک سازی تدوین استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی است. برای انجام این امر لزوم ایجاد چارچوب نظری مشترک احساس می شود چون چارچوب نظری همانند قانون اساسی است و استانداردها قوانین فرعی مشتق از آن.

تغییر انقلابی در الگوها طبق نظریه ویلیام کوهن

کوهن [11] انقلابات علمی را بر اساس سه ویژگی توصیف می کند. نخست، انقلاب حکم می کند که شاغلین، مجموعه ای از (سنت های فعلی) را در حمایت از مجموعه ای دیگر، که سازگار با مجموعه اول نیست رد کنند (مصادق آن در حسابداری، بهای تمام شده ی تاریخی در برابر ارزش منصفانه است). دوم، پذیرش الگوی جدید، مسائلی را که

¹⁰ -charlsti Horengern

باید حل شوند، تغییر می دهد (در حسابداری منظور، برآوردها و قضاوت های مورد نیاز برای تعیین ارزش منصفانه است). بالاخره، انقلاب، محیطی را که شاغلین در آن مشغول به کارند، تغییر می دهد (به عبارت دیگر، تعلیم تکنیک های ارزیابی و نیاز به قضاوت های حرفه ای تر). در ادامه، درباره هر ویژگی (هنگام گذار حسابداری از الگوی صنعتی به الگوی اطلاعات)، توضیحاتی ارائه می شود.

عدم پذیرش سنت های قدیم

FASB با همکاری IASB، در چارچوب نظری فعلی تجدید نظر کرده (نگاره 2)، که به مجموعه ای جدید از اصول منتج می شود که در نگاره شماره 3 نشان داده شده است. شاید یکی از اساسی ترین تغییرات، نقش مربوط بودن و قابل اتکا بودن است. گذشته، مربوط بودن و قابل اتکا بودن به عنوان خصوصیات کیفی برابری به تصویر کشیده می شد که منجر به اطلاعاتی مفید برای تصمیم گیری می شدند [10]. در چارچوب نظری جدید، قابل اتکا بودن با ارائه صادقانه جایگزین شد. طرح جدید گزارشگری مالی را از حسابداری مبتنی بر رویدادهای مالی (که بر قابل اثبات بودن تمرکز دارد) به سمت تأکید بر ارائه منصفانه تغییر داده است.

افزون بر این با تجدید نظر در چارچوب نظری، صورتهای مالی اساسی تجدید ارزیابی می شوند. اصول مقدماتی وضع شده توسط کارکنان FASB و IASB، حاکی از این ایده می باشد که صورت های مالی "باید اطلاعات را به شیوه ای ارائه دهند که فعالیت های تأمین مالی واحد تجاری را از فعالیتهای عملیاتی و دیگر فعالیت ها تفکیک کند". این اصل احتمالاً منجر به یک صورت وضعیت مالی و صورت سود و زیان که شامل قسمتهای عملیاتی، سرمایه گذاری و تأمین مالی است، خواهد شد. به علاوه عدد سطر آخر ممکن است در صورت سود و زیان، ناپدید شود. این حرکت عدم پذیرش نمایشی از سنت های گذشته و وضع ایده های نو است، در دفاع از این حرکت، رابرت هرز¹¹، رئیس

¹¹ - Robert Herz

FASB، بیان می کند که «من می دانم که دنیا، اعداد منفرد سطر آخر را دوست دارد، اما مؤسسات تجاری پیچیده برای تبدیل (تمام فعالیت ها) به یک عدد با مشکل مواجه هستند.

تغییر در مسائلی که باید حل شوند

دومین ویژگی یک انقلاب، تغییر در مسائلی است که می بایست حل شوند. مسائل بر اساس الگوی صنعتی مکرراً پیرامون اندازه گیری و شناخت هزینه ها و درآمدها دور می زند. موضوعی مهم در الگوی اطلاعات چگونگی تعیین ارزش منصفانه می باشد. در تلاش برای حل این موضوع، FASB بیانیه مفهومی شماره 7 را تحت عنوان بکارگیری اطلاعات جریان نقد و ارزش فعلی در اندازه گیری های حسابداری و بیانیه شماره 157 تحت عنوان اندازه گیری های ارزش منصفانه را منتشر ساخت. بیانیه شماره 157 استفاده از ارزش منصفانه را در تهیه ی صورتهای مالی الزامی نمی کند، در عوض تعریفی از ارزش منصفانه و سلسله مراتبی 3 گانه برای اندازه گیری ارزش منصفانه ارائه می کند، افزون بر این در تلاش است تعریفی یکنواخت از ارزش منصفانه با استفاده از یک قیمت خروجی، ارائه نماید. اگر هیچ قیمت خروجی بر پایه بازار در دسترس نباشد (سطح 1)، استاندارد ملزم می کند شرکت ها از مدل های تخمین برای تعیین ارزش استفاده کنند. رهنمود مربوط به استاندارد قصد دارد که برخی از نگرانی ها پیرامون قابلیت مقایسه را کاهش دهد.

مشکل کلیدی دیگر که باید در الگوی اطلاعات مورد توجه قرار گیرد چگونگی شناسایی درآمدها در صورت سود و زیان می باشد. در اقتصاد صنعتی، درآمدها هنگامی که کسب می شوند و قابل تحقق می باشند، در صورت سود و زیان مورد شناسایی قرار می گیرند. این تعریف ناهنجاری های الگوی صنعتی را نشان می دهد. چگونگی شناسایی تغییر در ارزش منصفانه در صورت سود و زیان یکی از موضوعات مهم پیش رو است. در الگوی صنعتی، برخی از تغییرات ارزش منصفانه در ترازنامه در قالب سایر اقلام سود جامع و برخی دیگر در صورت سود و زیان شناسایی می شوند. یافتن راه حلی برای موضوعات مرتبط با شناخت درآمد برای حرکت موفقیت آمیز به سوی الگوی اطلاعات، حیاتی است.

به طور خلاصه، انواع برآوردها و قضاوت‌های بکار رفته در تعیین ارزش منصفانه بسیار متفاوت از برآوردها و قضاوت‌هایی است که در تخصیص هزینه استفاده می شود. دیوید لارسن¹²، عضو هیأت مدیره داف و فیلیپس¹³ می گوید: اگر چه برآورد ارزش منصفانه سخت است، اما استفاده از رویکردهای یکنواخت در انجام برآوردها نشان دهنده بهبود اساسی از بهای تمام شده تاریخی است (مک فدین¹⁴، 2007). به منظور انجام برآورد و قضاوت در رابطه با ارزشیابی، متخصصان حسابداری نیاز به مجموعه مهارت‌های جدید خواهند داشت.

تغییرات دنیای کار

ویژگی نهایی که از تغییری انقلابی به یک الگوی جدید حاصل می شود تغییر دنیای کار شاغلین می باشد. تمامی تغییراتی که در این مقاله شرح داده شد تأثیر چشمگیری بر حرفه حسابداری خواهد داشت. در گذشته به دلیل خواص اندازه گیری های مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی، ممکن بود حسابداران به طور مقتضی «تخصیص دهنده»¹⁵ نامیده شوند، در محیط امروز، ممکن است بهتر باشد که به عنوان «برآورد کننده»¹⁶ شناخته شوند.

در 21 ژوئن 2007، AICPA اولین استاندارد خود را برای خدمات ارزیابی، تحت عنوان بیانیه ای در مورد استانداردهای خدمات ارزیابی شماره 1 جهت راهنمایی شاغلین منتشر ساخت. بی دی اُ سیدمن، ال ال پی¹⁷ در خبرنامه فوریه 2007 چنین نوشت: "واضح به نظر می رسد که استانداردهای منتشره یا در معرض نظر خواهی در طول سال 2006، زمینه را برای نیازهای گسترده جهت استفاده از ارزش منصفانه در آینده مطرح نمود." (بی دی اُ سیدمن، 2007). این موضوع حاکی از این است که شاغلین، هم در بخش عمومی و هم

¹² - David Larsen

¹³ - Duff and Phelps

¹⁴ - MacFadyen

¹⁵ - allocators

¹⁶ - estimators

¹⁷ - BDO Seidman, LLP

خصوصی، نیاز دارند در مورد چگونگی اجرای این استانداردها در آینده راه کارهایی را بیندیشند. همچنین آموزش و تعلیم متخصصان حسابداری در پاسخ به تغییرات محیط کار، باید تغییر کند.

حرکت به سمت استانداردهای مبتنی بر اصول در ارتباط با تلاش FASB برای همگرایی با IASB است. این تغییر برخلاف نگرانی های موجود پیرامون دعوی قضایی در حال وقوع است. شاغلین خواستار رهنمودهای ویژه ای هستند تا آن ها بتوانند در دفاع از تصمیمات خود به آن ها ارجاع کنند. این موضوع منجر به استانداردهای روشن در گذشته شده است. تأثیر و سودمندی حرکت به سمت اصول منوط به این است که آیا هیأت های تدوین کننده استاندارد می توانند از وسوسه تأمین تقاضای شاغلین اجتناب کنند.

تطابق نظریه کوهن با تغییر الگوهای حسابداری

تشخیص آغاز یک انقلاب دشوار است. آلفرد کینگ¹⁸ نایب رئیس شرکت مارشال و استیونز¹⁹ و عضو مؤسس گروه کاری موضوعات ارزیابی²⁰، نشان می دهد که هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) و هیأت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) نزدیک به 30 سال است از حسابداری بهای تمام شده تاریخی به سمت حسابداری ارزش منصفانه گام برداشته اند. لین اسمیر²¹ عضو FASB اظهار می دارد که انگیزه برای انقلاب در دهه 1970 زمانی ایجاد شد که در اثر افزایش ریسک ناشی از مبادلات ارز خارجی²² و افزایش نوسان در قیمت های نفت، تقاضا برای مشتقات مالی²³

18 - Alfred King

19 - Marshall and Stevens, Inc.

20 - Appraisal Issues Tasks Force

21 - Linsmeier

۲۲) بعد از این که رئیس جمهور نیکسون پیمان Brenton Woods را نقض کرد، شرکت های سهامی، افزایش ریسک ناشی از مبادلات ارز خارجی را در اواسط دهه ۱۹۷۰ تجربه نمودند. این پیمان، بعد از جنگ جهانی دوم بسته شده بود، و تمام نرخ مبادلات خارجی را با دلار آمریکا برابر ساخته بود که بر اساس «استاندارد طلا» بودند. در ۱۹۷۲، رئیس جمهور نیکسون این

شیوع پیدا کرد و افزایش استفاده از ابزارهای مالی، منجر به ایجاد اختلاف در آنچه که بر اساس الگوی صنعتی گزارش می شود و اطلاعاتی که در اقتصاد جدید مورد نیاز بود، گردید. صرف نظر از اینکه چه موقع انقلاب آغاز شده، زمان مناسب برای تغییر در اصول بنیادین گزارشگری مالی فرا رسیده است.

تغییر در اصول بنیادین، خود را در قالب چارچوب نظری به خوبی نشان می دهد. نگاه 2 سلسه مراتب خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری را که توسط FASB در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره 2 ایجاد شده است، نشان می دهد. در این سلسه مراتب، مربوط بودن و قابل اتکا بودن، خصوصیات کیفی اولیه اطلاعات حسابداری مفید برای تصمیم گیری هستند.

FASB هرگز قصد نداشت که قابلیت اتکاء مترادف با دقت²⁴ یا اطمینان²⁵ در نظر گرفته شود. با این وجود به مرور زمان، قابلیت اتکای اطلاعات مترادف با قابل اثبات بودن²⁶ اندازه گیری ها شد و بسیاری این نکته را باور کردند که اطلاعات حسابداری دقیق بود. این نکته به طور واضح در مقالات و کتب بازرگانی مشهود است، به طوری که با مراجعه به اطلاعات حسابداری در این مقالات و کتب با اصطلاحاتی از قبیل "درست"²⁷، "دقیق"²⁸ و "راست"²⁹ مواجه می شویم. البته اطلاعات حسابداری دقیق نیست، اما به طور منصفانه واقعیات مفروض، برآوردها، و قضاوت ها را نشان می دهد. همچنین، معانی ضمنی موجود در اطلاعات بهای تمام شده تاریخی "شکاف انتظارات" بین آنچه را که در قالب

معاهده را شکست (کشورهای دیگر پیش از این چنین کرده بودند) و ارز آمریکا در سیستم شناور آزاد ثبت شد.

²³ - Financial Derivatives

²⁴ - Precision

²⁵ - Certainty

²⁶ - Verifiability

²⁷ - Correct

²⁸ - Accurate

²⁹ - Right

اطلاعات گزارش می شوند و آنچه را که استفاده کنندگان از اطلاعات انتظار دارند، تقویت می کند.

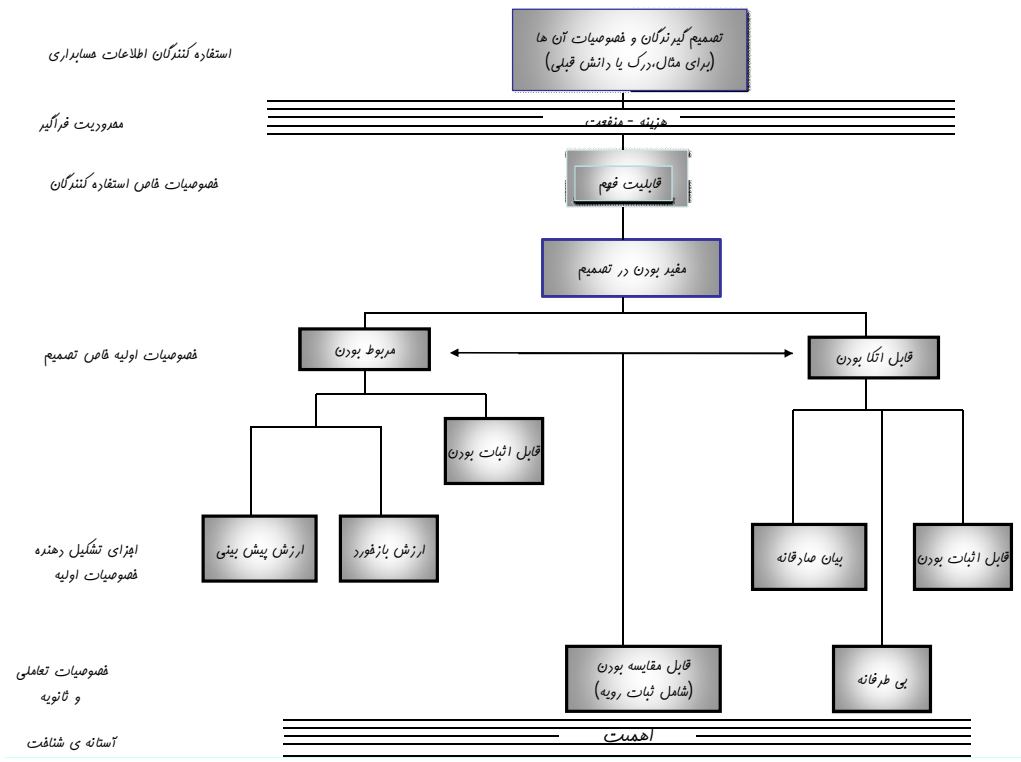
نگاره 3، [1] سلسله مراتب ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری در چارچوب نظری، طبق بیانیه شماره 8 را نمایش می دهد. که در آن ویژگی های کیفی اولیه شامل مربوط بودن و ارائه ی صادقانه و ویژگی کیفی ثانویه شامل قابل مقایسه بودن ، قابل تایید بودن ، به موقع بودن و قابل فهم بودن است اولین و مهمترین خصوصیت مربوط بودن است. مربوط بودن به معنی قابلیت ایجاد تفاوت در تصمیمات استفاده کنندگان می باشد. قابلیت ایجاد تفاوت در اثر دارا بودن ارزش پیش بینی کنندگی و ارزش تایید کنندگی به وجود می آید. اطلاعات ارزش پیش بینی کنندگی دارند، اگر استفاده کنندگان آن را به عنوان ورودی در پیش بینی نتایج آینده استفاده کنند. اطلاعات ارزش تایید کنندگی دارند، اگر در مورد ارزش یابی های گذشته بازخورد ایجاد کنند. همچنین اطلاعاتی با اهمیت هستند که از قلم انداختن یا نیاخذن آن بر تصمیمات استفاده کنندگان تاثیر بگذارد. و اهمیت جزو مربوط بودن است و هیات ، آستانه کیفی یکنواختی برای آن مشخص نمی کند.

دومین خصوصیت کیفی ملزم می کند که اطلاعات باید صادقانه ارائه شوند. ارائه ی صادقانه سه ویژگی دارد که عبارتند از کامل بودن ، بی طرفی و عاری از خطا بودن . کامل بودن شامل تمام اطلاعات ضروری برای استفاده کننده جهت فهم پدیده ها و تمام توضیحات ضروری است. بی طرفانه بودن یعنی انتخاب یا ارائه صورتهای مالی بدون تعصب . عاری از خطا به معنی صحت در تمام جنبه ها نیست برای مثال نمی توان گفت ارزش دارایی نامشهود صحیح است یا غلط . در چارچوب نظری 1980 ، ارائه ی صادقانه جزئی از قابل اتکا بودن به شمار می رفت و در چارچوب نظری بیانیه شماره 8 به تنهایی جایگزین اصطلاح قابل اتکا بودن گردید .

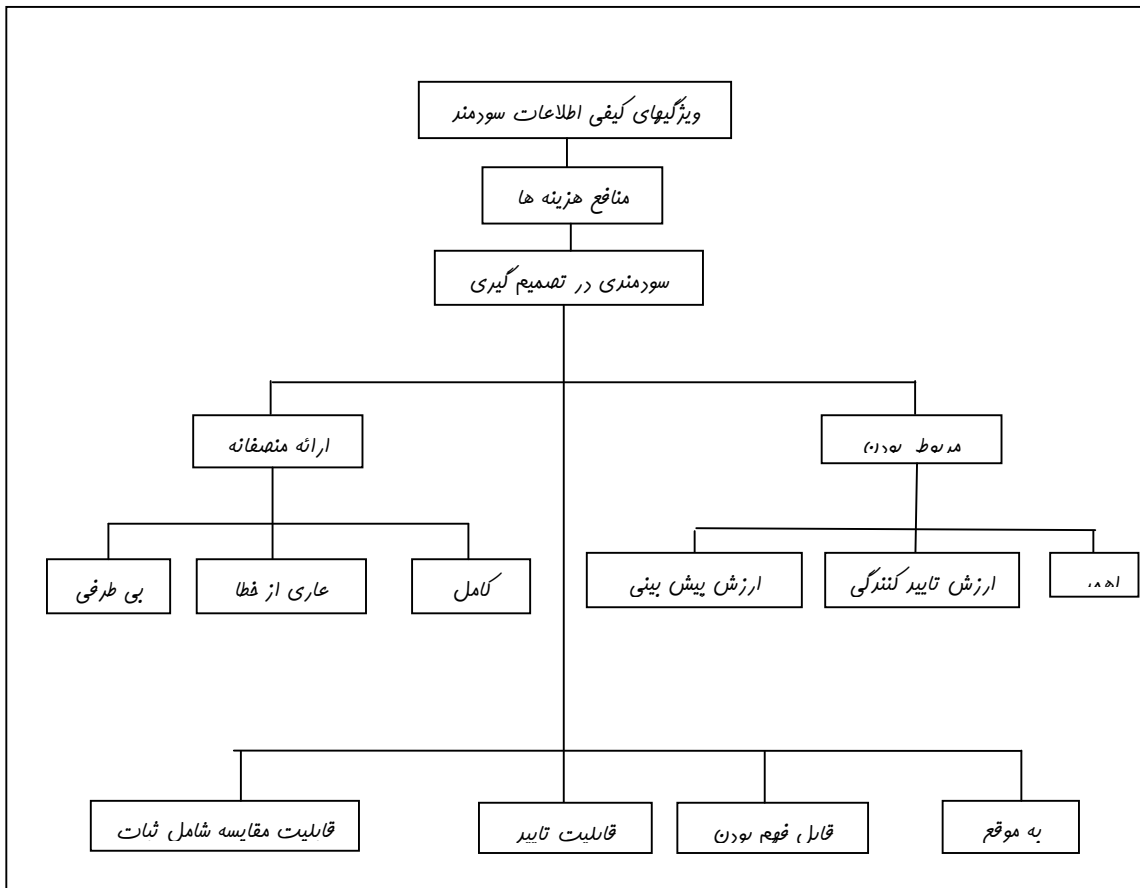
ویژگی های کیفی ثانویه عبارتند از قابلیت مقایسه ، قابلیت تائید، به موقع بودن و قابل فهم بودن. ویژگی های کیفی ثانویه نشان می دهد که کدام روش باید در تشریح پدیده ها ، اگر مربوط بودن و ارائه ی صادقانه را به طور مساوی لحاظ کنند، استفاده شود. قابل مقایسه بودن اطلاعات در مورد واحد گزارشگری زمانی مفیدتر است که بتوان آنها را با اطلاعات

مشابه سایر واحدها مقایسه کرد یا اطلاعات مشابه همان واحد با دوره های دیگر مقایسه نمود. ثبات رویه قابل مقایسه بودن نیست، ثبات رویه یعنی روش یکسان برای اقلام یکسان، خواه از دوره ای به دوره دیگر باشد یا در یک دوره در میان واحدهای گزارشگر باشد، قابلیت مقایسه هدف است و ثبات رویه وسیله رسیدن به این هدف می باشد.

قابلیت تایید یعنی مشاهده کنندگان مستقل با دانش متفاوت به اجماع برسند، اگرچه به توافق کامل نرسند که یک پدیده به خصوص ارائه ی صادقانه است. اطلاعات کمی نیازی به برآورد مشخص یگانه ندارند و دامنه ای از مقادیر احتمالی می تواند مربوط باشد. به موقع بودن یعنی ارائه ی اطلاعات در زمانی که بر تصمیمات استفاده کنندگان قابلیت تاثیر داشته باشد. معمولاً اطلاعات قدیمی تر کم تر مفید هستند اما برای ارزیابی روند اطلاعات طولانی مدت هم به موقع هستند. تغییر چارچوب نظری تنها قسمتی از شواهدی است که نشان از بوجود آمدن تغییر در الگو دارد. همانطور که در نگاره 1 نشان داده شده است، تغییرات دیگری وجود دارد که در راستای تغییرات در چارچوب نظری می باشد. برای مثال، تغییر به سمت اندازه گیری های مبتنی بر ارزش منصفانه، افزایش تأکید بر اصول در مقابل قواعد و افزایش تمرکز بر رویدادهای اقتصادی در مقابل رویدادهای مالی.



نگاره 2- چارچوب نظری بر اساس الگوی صنعتی [11]



نگاره 3 - ویژگی های کیفی اطلاعات بیانیه شماره 8 [1] FASB

نتیجه گیری



تمامی تغییراتی که در این مقاله شرح داده شد تأثیر چشمگیری بر حرفه حسابداری خواهد داشت. در این مقاله این بحث مطرح شد که چرا تغییرات در حسابداری

رخ می دهند. نظریه

کوهن به عنوان چارچوبی برای توضیح تغییر انقلابی در الگوهای حسابداری، بکار گرفته شد. کوهن نشان می دهد که تغییرات انقلابی منجر به احیاء غالب اصول اساسی مجموعه ای از دانش موجود می شود. تحولات اساسی در دنیای حسابداری در حال وقوع است همانطوری که حسابداری اصولی جدید خلق می کند، سوالاتی که باید پاسخ داده شوند و همچنین، زندگی کاری شاغلین را تغییر می دهد.

بر طبق چارچوب کوهن، تغییر الگو در حسابداری مجموعه ای از مراحل را دنبال می کند. اولین مرحله شناسایی ناهنجاری ها و موارد خلاف قواعد می باشد. ناهنجاری در گزارشگری مالی بواسطه تغییر در محیط اقتصادی و عدم تغییر در الگوی حسابداری موجود به وجود می آید. نارضایتی در مورد چارچوب نظری موجود منجر به توسعه ایده های جدید در مورد چگونگی حل کمبودهای فعلی می شود. به مرور زمان، یک مکتب جدید فکری از این نظرات ظهور می کند. ظهور چنین مکتبی حایز اهمیت است زیرا این مکتب الگوی قدیمی و گذشته را به الگوی جدید فکری تبدیل می کند. به دلیل این که الگوی قدیمی طی دهه ها بوجود آمده و ریشه دوانیده بود، اکنون در دوره مقاومت در برابر مکتب فکری جدید هستیم.

تلاش در الگوی جدید حرکت به سمت استاندارد مبتنی بر اصول به جای استاندارد مبتنی بر قواعد می باشد.

کوهن خاطر نشان می کند که پذیرش الگوی جدید زمان می برد، «یکسان سازی الگوی جدید و پذیرش آن نیاز به احیای نظریه قبلی و تجدید ارزیابی حقایق قبلی دارد، یک فرآیند انقلابی فی نفسه، به ندرت توسط یک نفر و یک شبه کامل می شود. در طول دوره ی تغییر، استانداردها ممکن است با یکدیگر متعارض باشند. کوهن بیان می کند که "در طول دوره گذار، همپوشانی بزرگ اما نه هرگز کامل بین مسائلی که می تواند توسط الگوی قدیم و جدید حل شود، وجود خواهد داشت. اما تفاوت در انواع راه حل ها می باشد.

تغییرات حسابداری به عنوان یک دانش اجتماعی، دارای جنبه ای اضافی تر از رفتارهای انسانی است که متقابلاً روی الگوی حسابداری اثر می گذارد. بیشتر بحث ها در عمل، ابعاد رفتاری را کامل می کند و انصافاً چنین است. اگر چه حسابداری باید به تغییرات در محیط اقتصادی واکنش نشان دهد، اما نمی تواند به اندازه کنترل محیط اقتصادی رفتارهای فردی را در عمل کنترل کند. هر دو غیر قابل پیش بینی هستند. بنابراین، الگوها به خوبی می توانند در بافت یک محیط همواره در حال تغییر، سازگاری پیدا کنند. به نظر میرسد تغییر در پارادایم غالب حسابداری (بهای تمام شده تاریخی) با تغییرات اعمال شده در چارچوب نظری FASB آغاز شده و این روند در آینده ادامه خواهد داشت.

منابع فارسی و لاتین

1. جبارزاده کنگرلویی، سعید، متوسل، مرتضی، بهنمون، یعقوب، (تابستان 90). "تحلیل بیانیه ی شماره 8 جایگزین بیانیه 1 و 2 هیات استانداردهای حسابداری مالی FASB". **نشریه حسابدار رسمی**، شماره 14، ص 94-105
2. ریاحی بلکویی، احمد، (1389). "تئوری های حسابداری". تهران: ترمه.
3. شاهنگ، رضا، (1389). "تئوری حسابداری". تهران: مرکز تحقیقات حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.

4. عبدالله پور، محمد، (1380). "نگاهی به چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی". **مجله حسابرسی**، شماره 13.
5. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی. (1387). "مفاهیم نظری گزارشگری مالی". **نشریه 160 استانداردهای حسابداری**.
6. مجتهد زاده، ویلا، (1374). "گذری بر چارچوب نظری هیأت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا". **فصلنامه علمی پژوهشی بررسی های حسابداری**، سال سوم شماره 13 و 12.
7. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2007). Statement on standards for valuation services No. 1
8. Financial Accounting Standards Board (FASB) (2000). Using cash flow information and present value in accounting measurements. **Statement of Financial Accounting Concepts** No. 7. Norwalk, CT: FASB.
9. Financial Accounting Standards Board (FASB) (1980). Using cash flow information and present value in accounting measurements. **Statement of Financial Accounting Concepts** No. 7. Norwalk, CT: FASB.
10. Miller, Paul B.W. & Bahnson R. Paul, The Top 10 Reasons to Fix The FASB's Conceptual Frame Work, Strategic Finance, July, 2007
11. Myojung Cho, Oliver Kim, Steve C. Lim "Two conflicting definitions of relevance in the FASB Conceptual Framework" J. Account. Public Policy 29 (2010) 604–611
12. Shortridge, R. T., & Smith, P. A. (2008). "Understanding the changes in accounting thought". **Research in Accounting Regulation**. doi:10.1016/j.racreg.2008.11.010