



## هیئت استانداردهای حسابداری مالی

### دارای چارچوب مفهومی است؟

John M. (Neel) Foster and L. Todd Johnson

ترجمه و تلخیص: دکتر جمال رودکی



#### مقدمه

تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف<sup>۱</sup>، اصول<sup>۲</sup>، مفاهیم<sup>۳</sup> و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط بوده و شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد. در این راستا تئوری حسابداری، نوعی چارچوب مفهومی<sup>۴</sup> مرجع به وجود می‌آورد که مقررات خاص حسابداری براساس این چارچوب تدوین می‌شوند. در هر کشوری، هدف از تدوین چارچوب مفهومی، فراهم آوردن رهنمودی عام و فراگیر در چارچوب ویژگیهای کشور برای وضع و تجدیدنظر در استانداردهاست به طوری که حقوق و منافع استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان گزارشها و صورتهای مالی به طور متعادل حفظ شود. چارچوب مفهومی تهیه شده علاوه بر هدایت تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مربوط به موضوعات مختلف، می‌تواند مراجع تصمیم‌گیری، مدیران واحدهای اقتصادی و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه را در قضاوت نسبت به مسائل حسابداری و استانداردهای تدوین شده یاری دهد.

نظر به اهمیت موضوع، از سالها قبل، مراجع حرفه‌ای حسابداری در برخی از کشورهای پیشرو در حسابداری، تدوین چارچوب مفهومی را در دستور کار خود قرار داده‌اند. یکی از معروفترین این مراجع، هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۵</sup> ایالات متحد است. اقدامات این هیئت می‌تواند حاوی نکات

آموزنده‌ای باشد.

این مقاله به ارائه آرای دو تن از کارشناسان ارشد هیئت استانداردهای حسابداری مالی می‌پردازد که موضوعات اساسی قابل طرح درباره چارچوب مفهومی را مورد بحث و بررسی قرار داده‌اند.

#### چارچوب مفهومی چیست؟

چارچوب مفهومی مجموعه‌ای از اهداف کلی و مبانی مرتبط با هم است که اهداف کلی و اهداف خاص گزارشگری مالی را تعیین و مبانی و مفاهیم اصلی رسیدن به این اهداف را مشخص می‌کند. این مفاهیم، راهنمایی برای انتخاب رویدادها، معاملات و شرایطی است که باید در نظر گرفته شود و نیز راهنمایی برای چگونگی شناخت و اندازه‌گیری، تلخیص و گزارشگری آنها به شمار می‌رود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی تاکنون ۷ بیانیه مفهومی صادر کرده است که موضوعات اساسی زیر را دربر می‌گیرند:<sup>۶</sup>

- ۱- اهداف گزارشگری مالی واحدهای تجاری،
- ۲- ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری،
- ۳- عناصر صورتهای مالی واحدهای تجاری،
- ۴- اهداف گزارشگری مالی سازمانهای غیرانتفاعی،
- ۵- شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای تجاری،
- ۶- عناصر صورتهای مالی (که جایگزین بیانیه شماره ۳ شده است)،
- ۷- استفاده از جریانهای نقدی و ارزش فعلی در اندازه‌گیری

حسابداری.

این هیئت، اولین بیانیه مفهومی خود را در سال ۱۹۷۸ و آخرین آن را در سال ۲۰۰۰ منتشر کرده است و در شرایط حاضر نیز بیانیه دیگری را در دست تهیه و تدوین ندارد. همچنین بیانیه مفهومی شماره ۶ «عناصر صورتهای مالی» را جایگزین بیانیه مفهومی شماره ۳ «عناصر صورتهای مالی واحدهای تجاری» کرده است، تا واحدهای غیرانتفاعی را نیز به همراه واحدهای انتفاعی دربرگیرد.

## تأثیر چارچوب مفهومی بر عملیات حسابداری چیست؟

بیانیه‌های مفهومی به طور مستقیم بر عملیات حسابداری تأثیر ندارند و موجب تغییر در اصول پذیرفته شده حسابداری و یا اصلاح، تعدیل یا تفسیر روشهای حسابداری موجود یا استانداردهای افشای اطلاعات نمی‌شوند. همچنین این بیانیه‌ها تغییر در روشهای حسابداری یا افشای اطلاعاتی متضاد با این مفاهیم را ضروری نمی‌سازد. بنابراین، چارچوب مفهومی از طریق تأثیر بر تدوین استانداردهای حسابداری جدید بر عملیات حسابداری تأثیر می‌گذارد.

## چرا چارچوب مفهومی لازم است و چه کسی از آن منتفع می‌شود؟

استفاده‌کننده اصلی چارچوب مفهومی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی است زیرا چارچوب مفهومی، مبانی تدوین استانداردها و نیز مفاهیم مورد نیاز برای حل مسائل حسابداری و گزارشگری را در اختیار هیئت می‌گذارد. اعضای هیئت از این مفاهیم برای تجزیه و تحلیل درست موضوعات و همچنین ارائه توصیه‌های خود بهره می‌برند. به این ترتیب، این مفاهیم اساس مباحث هیئت را در موضوعات مطرح شده تشکیل می‌دهند و اعضای هیئت را در تصمیم‌گیری در مورد استانداردهای خاص یاری می‌کنند. در حقیقت، بحث درباره مفاهیم است که مبانی تهیه و تدوین استانداردها را فراهم می‌کند و در نهایت، نتیجه‌گیری در مورد هر استاندارد بر اساس چارچوب مفهومی صورت می‌گیرد. چارچوب مفهومی، پایه‌ای برای استدلال منطقی جهت انتخاب رویکردهای مختلف در تدوین استانداردهاست و اگر چه تمام

پاسخهای لازم را ارائه نمی‌دهد اما در محدوده انتخابهایی که باید صورت گیرد، با حذف موضوعاتی که با آنها تضاد دارد، محدوده‌های انتخاب را تنگتر و مشخصتر می‌کند. چارچوب مفهومی موجب افزایش کارایی فرایند تدوین استانداردها نیز می‌شود زیرا با وجود آن، از بحث و مجادله مجدد در مورد موضوعات اساسی مانند «تعریف دارایی» در زمانهای متوالی خودداری می‌شود. به علاوه چارچوب مفهومی در افزایش کارایی برقراری ارتباط درونی و بیرونی نیز نقش دارد و با فراهم کردن مجموعه‌ای از اصطلاحات و چارچوبی برای ارجاع<sup>۸</sup> در مباحث مختلف، تسهیلات زیادی را برای بحث و بررسی موضوعات تخصصی توسط اعضای هیئت فراهم می‌نماید. در نتیجه، ارتباطات بین اعضای هیئت و حامیان آن، به خصوص افرادی که مذاکرات و پیشنهادهای طرحهای اولیه را بررسی می‌کنند با سهولت بیشتری برقرار می‌شود. چارچوب مفهومی همچنین سبب کاهش فشارهای سیاسی در ارائه قضاوتهای حسابداری می‌گردد.

چارچوب مفهومی راهنمایی برای تدوین استانداردهای حسابداری است و زمینه را برای تهیه و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط و در دسترس به طور بیطرفانه و بدون جانبداری فراهم می‌کند. اطلاعات بیطرفانه، اطلاعات مفیدی برای استفاده‌کنندگان اطلاعات در مورد سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیریهای اعتباری گرد می‌آورد و به این ترتیب، زمینه را برای ارتقای منافع عمومی از طریق تخصیص بهینه منابع فراهم می‌سازد. چارچوب مفهومی، در ارتقای کارایی بازار سرمایه و بازارهای دیگر نقش موثری دارد.

مراجع تدوین استانداردها برای کاهش اثر سلیقه‌های فردی در تصمیمهای استانداردگذاری از چارچوبهای مفهومی توافقی<sup>۹</sup> استفاده می‌کنند. نبود این چارچوبهای مفهومی توافقی ممکن است این مشکل را به وجود آورد که فرایند تدوین استانداردها بر مبانی کاملاً متفاوتی از آنچه لزوماً بر آن استوار است بنا شده و تصمیم‌گیری در آن صرفاً بر اساس نظرات و سلیقه‌های فردی اعضای هیئت صورت گیرد. در این مورد، چارلز تی هورنگرن (Charles T. Horngren) از استادان معروف حسابداری که دارای سابقه عضویت در هیئت اصول حسابداری<sup>۱۰</sup>، شورای عالی مشورتی استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱۱</sup> و هیئت امنای بنیاد

**حسابداری مالی**<sup>۱۲</sup> است می گوید: «به دلیل این که حرفه حسابداری کاملاً منسجم نشده است، هر کدام از ما دست به تدوین چارچوب مفهومی خاصی زده ایم. در این میان، برخی از این چارچوبها به نحو مطلوبی تعریف شده و منسجم و برخی دیگر، مبهم و ضعیف ارائه شده اند.»<sup>۱۳</sup>

در می آید. به علاوه بدون یک چارچوب مفهومی، انجام بحثهای منطقی میسر نیست زیرا در این صورت، برای موضعگیری در مورد برخورد حسابداری مناسب با یک معامله خاص، تعاریف لازم در اختیار قرار ندارند. این برخورد حسابداری مناسب از دیدگاه دیگران به نسبت مطابقت آنها با مصوبات کمیته رویه های حسابداری انجمن حسابداران رسمی امریکا و نیز مصوبات هیئت اصول حسابداری بستگی دارد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی تنها استفاده کننده از چارچوب مفهومی نیست. زمانی که اهداف و مفاهیم برای تعیین جهت و اجزای گزارشگری مالی مورد استفاده قرار می گیرد اعتبار گزارشهای مالی ارتقای کیفی می یابد. در این شرایط، چارچوب مفهومی به تدوین استانداردهای مرتبط باهم و دارای انسجام درونی کمک شایانی می کند و تهیه کنندگان و استفاده کنندگان گزارشهای مالی از گزارشهایی که براساس یک مجموعه استانداردهای منسجم، تدوین شده و در طول دوره ای زمانی و نه در لحظه ای خاص به وجود آمده اند، استفاده می کنند.

چارچوب مفهومی به استفاده کنندگان اطلاعات مالی کمک می کند که درک بهتری از اطلاعات مالی و محدودیت آن پیدا کنند. این چارچوب، چارچوبی قابل رجوع است که برای درک نتایج از استانداردها به کار می رود و به وسیله افرادی که استانداردها را به کار می برند، حسابرسی که نتایج گزارشهای مالی را آزمون می کنند و دانشجویان و استادان رشته حسابداری، مورد استفاده قرار می گیرد.

### **انگیزه هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تدوین چارچوب مفهومی چیست؟**

در حقیقت، انگیزه هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تدوین چارچوب مفهومی را می توان از مشاهده تنگناهایی به دست آورد که سلف آن یعنی هیئت اصول حسابداری تجربه کرده است. هیئت اصول حسابداری از ابتدای کار خود بر آن بود تا برای تصمیمات خود مبانی مفهومی تهیه کند. کمیته خاص انجمن حسابداران رسمی امریکا در سال ۱۹۵۸ در گزارش خود که منجر به تولد هیئت اصول حسابداری گردید اعلام کرد که هیئت اصول حسابداری باید هم روی مفاهیم و هم روی استانداردها کار کند تا مفاهیم اساسی معنی داری برای استانداردها

**چارچوب مفهومی مجموعه ای از اهداف کلی و مبانی مرتبط با هم است که اهداف کلی و اهداف خاص گزارشگری مالی را تعیین و مبانی و مفاهیم اصلی رسیدن به این اهداف را مشخص می کند**

او اضافه می کند که: «در هر برهه از زمان، بیشتر ما از شنیدن این که افرادی برای رسیدن به نتایج مورد نظر خود از زنجیره پیچیده ای از دلایل سست بهره می گیرند احساس ناراحتی می کنیم. در حالی که، شاید بعضی اوقات، صدای اندیشه خودمان باشد که به گوشمان می رسد. تجربه من به عنوان عضو هیئت اصول حسابداری، به من درسهای زیادی آموخته است. یک درس مهم آن است که بیشتر ما تمایلی طبیعی و زائدالوصف برای فراوری دلایل درباره نتایج قبلی خودمان داریم که بدون تغییر باقی بماند.»

در محیطی که در آن استانداردگذاری براساس چارچوبهای مفهومی شخصی افراد استانداردگذار صورت می گیرد، توافق روی موضوعات فقط زمانی صورت می گیرد که تعداد کافی از چارچوبهای مفهومی با هم انطباق داشته باشند. به هر حال، این توافق نیز موقت است چون اعضای هیئت نیز به مرور تغییر می کنند و مجموعه های چارچوبهای مفهومی افراد پیوسته در حال تغییر است. بنابراین اعضای یک هیئت تدوین استانداردها در مورد موضوعی مشابه یا حتی یکسان ممکن است به نتایج کاملاً متفاوتی از آنچه قبلاً رسیده اند دست یابند. زیرا هر گروه از استانداردها ممکن است با سایر استانداردها یکسان نبوده و تصمیمهای گذشته، گویای تصمیمهای آینده نباشد. به بیان دیگر، فرایند استانداردگذاری به صورت فرایندی کم و بیش لحظه ای

فراهم گردد. در این راستا هیئت اصول حسابداری دورشته مطالعه در مورد مفروضات و اصول حسابداری را به انجام رساند و پس از بررسی این مطالعات، چنین نتیجه گرفت که توصیه‌هایی که در این زمینه انجام می‌شود به طور اساسی با اصول حسابداری موجود که در حال حاضر مورد قبول واقع شده، متفاوت است.

## چارچوب مفهومی به تدوین استانداردهای مرتبط با هم و دارای انسجام درونی کمک شایانی می‌کند

با توجه به مشکلات ناشی از تطابق نداشتن آرای هیئت اصول حسابداری با رهنمودهای مفهومی موجود، انجمن حسابداران رسمی امریکا در سال ۱۹۶۴، کمیته خاص دیگری را برای بررسی مجدد برنامه مربوط به تدوین اصول حسابداری تشکیل داد. در میان توصیه‌های ارائه شده توسط این کمیته، این توصیه نیز شده بود که هیئت اصول حسابداری، چارچوبی مفهومی به عنوان راهنمای تصمیم‌گیری‌های خود ایجاد کند و در اجرای این توصیه، هیئت اصول حسابداری، بیانیه شماره ۴ «مفاهیم اساسی و اصول حسابداری مرتبط با گزارشهای مالی واحدهای تجاری»<sup>۳</sup> را در سال ۱۹۷۰ منتشر کرد. به هر حال، هیئت اصول حسابداری از ابتدا پذیرفته بود که بیانیه شماره ۴، بیانیه‌ای توصیفی است نه آمرانه و به جای تأکید بر آنچه باید باشد، بر آنچه هست و بر حسابداری مالی موجود تأکید می‌کند. بنابراین، چون بیانیه شماره ۴، گذشته نگر بود ضرورتاً نمی‌توانست راهنمایی قوی برای هیئت اصول حسابداری در تدوین استانداردها شمرده شود.

بعد از آن به علت انتقادات از هیئت اصول حسابداری، انجمن حسابداران رسمی امریکا دو گروه مطالعاتی، یکی به ریاست فرانسیس ام ویت (Francis M. Wheat) و دیگری به ریاست رابرت ام تروبلاد (Robert M. Trueblood) را به منظور بررسی فرایند تدوین استانداردهای حسابداری و اهداف گزارشهای مالی تشکیل داد. براساس توصیه‌های کمیته تروبلاد، بنیاد حسابداری مالی تشکیل شد و این بنیاد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی را به وجود آورد.<sup>۱۵</sup> مطالعه دیگری که سرانجام به صورت گزارش ویت منتشر

شد موضوع تدوین استانداردهای حسابداری مالی را مورد بحث قرارداد.<sup>۱۶</sup>

در سال ۱۹۷۳ زمانی که هیئت استانداردهای حسابداری مالی فعالیت خود را آغاز کرد یکی از موضوعاتی که در دستور کار آن قرار داشت بررسی اهداف گزارشهای مالی بود. این طرح براساس یافته‌های گزارش تروبلاد که تحت عنوان «اهداف گزارشهای مالی»<sup>۱۷</sup> منتشر شده بود برنامه‌ریزی شد و بر آنچه در گزارش تروبلاد به عنوان «اولین اصول» در اهداف گزارشهای مالی مطرح شده بود متمرکز گردید. هیئت استانداردهای حسابداری مالی کار خود را بر پایه این که گزارشهای مالی چه اهدافی باید داشته باشند قرار داد. این موضوع منجر به ایجاد مبانی اساسی و مناسبی گردید که براساس آنها چارچوب مفهومی تدوین شد.

### دیگران چگونه چارچوب مفهومی خود را تدوین کرده‌اند؟

به دنبال هیئت استانداردهای حسابداری مالی، مراجع تدوین استانداردهای دیگر اقدامات خود را برای تدوین چارچوب مفهومی آغاز کردند. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری که به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تبدیل شده است و کشور کانادا و متعاقب آن کشورهای استرالیا و نیوزلند و در سال ۱۹۹۹ انگلستان، چارچوبهای مفهومی خود را تدوین و ارائه کردند. چارچوب مفهومی این مراجع تدوین استانداردها نیز مشابه هیئت استانداردهای حسابداری مالی براساس اهداف پایه‌ای قرار دارد که باید براساس آن گزارشهای مالی، اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در سرمایه‌گذاری و تصمیمات اعتباری را ارائه دهند. چارچوبهای مفهومی تدوین شده توسط مراجع مختلف در مجموع مشابه یکدیگرند ولی با هم یکسان نیستند.

### آینده چارچوب مفهومی چیست؟

هیئت استانداردهای حسابداری مالی برنامه تجدیدنظر محدودی را در تعریف بدهی پیشنهاد کرده است و در حال حاضر کار امکان‌سنجی برای بررسی مجدد بدهیها و نحوه شناخت آنها را در دستور کار خود قرار داده و تصمیم دارد با دیدگاه وسیعتری تعهدات و نحوه شناسایی آنها را در نظر بگیرد. نیاز به این موضوع از



زمان فعالیتهای تجاری و مالی دستخوش تحولات و تغییرات عمیقی شده و به نحو روزافزونی پیچیده تر گشته است. در نتیجه، بیشتر موضوعات در دنیای امروز متفاوت و پیچیده تر از موضوعاتی است که در زمان تدوین چارچوب مفهومی وجود داشته است. به این دلیل در بعضی از موارد روزآمد کردن چارچوب مفهومی ممکن است هم مطلوب و هم مورد نیاز باشد تا با موضوعات امروز و فردا تطابق یابد.



### پانوشتها:

- 1 - Basic Assumptions
- 2 - Definitions
- 3 - Principles
- 4 - Concepts
- 5 - Conceptual Framework
- 6 - Financial Accounting Standards Board (FASB)
- ۷- برای مطالعه بیشتر در مورد بیانیه های مفهومی به مرجع زیر مراجعه شود:  
شباهنگ، رضا، **تئوری حسابداری** (جلد اول)، سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، نشریه شماره ۱۵۷، اردیبهشت ماه ۱۳۸۱، فصل ۵
- 8 - Common Terminology and Frame of Reference
- 9 - Agreed-upon Framework
- 10 - Accounting Principle Board (APB)
- 11 - Financial Accounting Standards Advisory Council (FASAC)
- 12 - Financial Accounting Foundation (FAF)
- 13 - Charles T. Horngren, **Uses and Limitations of a Conceptual Framework**, Journal of Accountancy, April 1981, P. 90
- 14 - APB Statement 4, **Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises**
- ۱۵- برای مطالعه بیشتر در این مورد به صفحه ۷۷ مرجع زیر مراجعه کنید:  
Wolk H. I., Tearney M. G., & Dodd J. L., **Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach**, 5th. ed., South-Western College Publishing, 2001
- 16 - The Wheat Report: **Establishing Financial Accounting Standards**
- 17 - The Trueblood Report: **Objectives of Financial Statements**
- ۱۸- در زمانی که این ترجمه در دست انتشار بود، نتایج تحقیقات مربوط به بدهیها و نحوه شناخت آنها منتشر شده است.

### منبع:

- Financial Accounting Standards Board (FASB), **Understanding the Issues**, August 2001



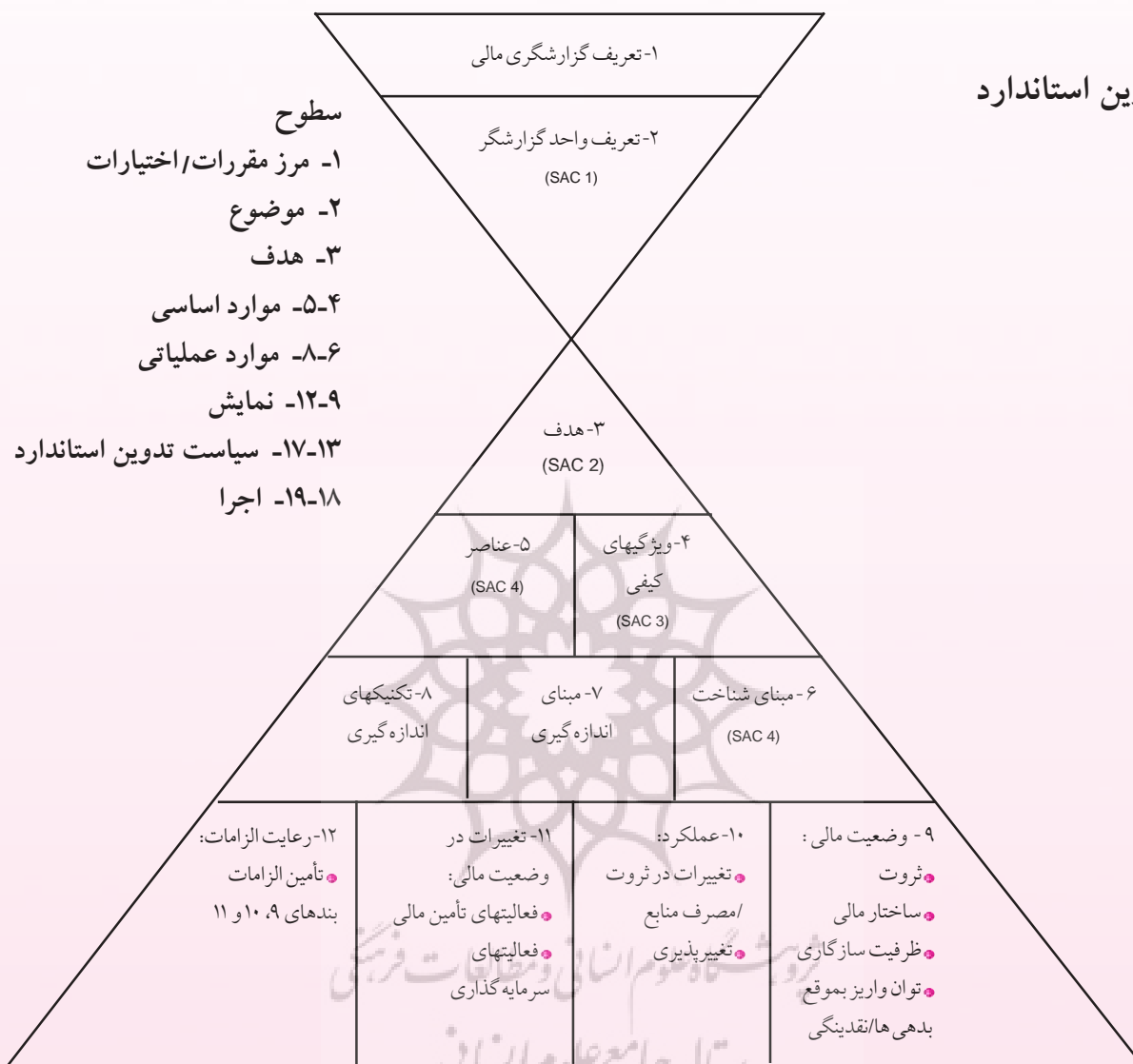
طریق طرحهای مطالعاتی که اخیراً صورت گرفته احساس شده است. بررسی گسترده تری می تواند موضوعات مرتبط شامل شناخت درآمد را در برگیرد. افزایش نگرانیها در مورد این موضوعات ضرورت تجدیدنظر را تشدید کرده است.<sup>۱۸</sup>

علاوه بر این، وجود هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری می تواند منجر به ارتقای هر چه بیشتر کیفیت چارچوبهای مفهومی شود. این هیئت، به عنوان بخشی از فعالیتهای خود در پی افزایش هماهنگی استانداردهای حسابداری در سطح بین المللی است و در همین راستا مشغول بررسی امکان کاهش تفاوتهای چارچوبهای مفهومی تدوین شده توسط مراجع حرفه ای ملی - نظیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی - است. با این کار، چارچوبهای مفهومی یا حداقل بخشهایی از آنها مورد توجه مجدد قرار می گیرند. گفتنی است که هیچکدام از چارچوبهای مفهومی، اعم از چارچوب مفهومی تدوین شده به وسیله هیئت استانداردهای حسابداری مالی و یا هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری و دیگران در حقیقت کامل نیستند. برای نمونه، مواردی که در چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای ارائه و افشای گزارشهای مالی پیش بینی شده بود و یا مواردی که باید در خارج از متن اصلی گزارشهای مالی افشامی شد در آنها رعایت نشده است. علاوه بر این جنبه های خاصی از چارچوب مفهومی مانند شناخت و اندازه گیری هنوز ناقص است.

از سوی دیگر، چارچوبهای مفهومی با مشکل دیگری نیز مواجهند. بیشتر بخشهای چارچوبهای مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی در دو دهه پیش تهیه شده اند. از آن

## سنگ بنای مبانی نظری گزارشگری مالی برای مقاصد عام

### تدوین استاندارد



۱۳- قابلیت کاربرد (واحدهای مخاطب)	۱۴- کلیات در برابر جزئیات	۱۵- روش تحقیق/فرایند در خور و مناسب	۱۶- الزام به حسابرسی	۱۷- سیاستهای دوره گذار
-----------------------------------	---------------------------	-------------------------------------	----------------------	------------------------

۱۸- نظارت بر رعایت الزامات	۱۹- عواقب عدم رعایت الزامات
----------------------------	-----------------------------