

تحلیل بیانیه‌ی شماره ۸

جایگزین بیانیه‌ی ۱ و ۲

هیأت استانداردهای

حسابداری مالی (FASB¹)

دکتر سعید جبارزاده کنگرلویی

عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد ارومیه

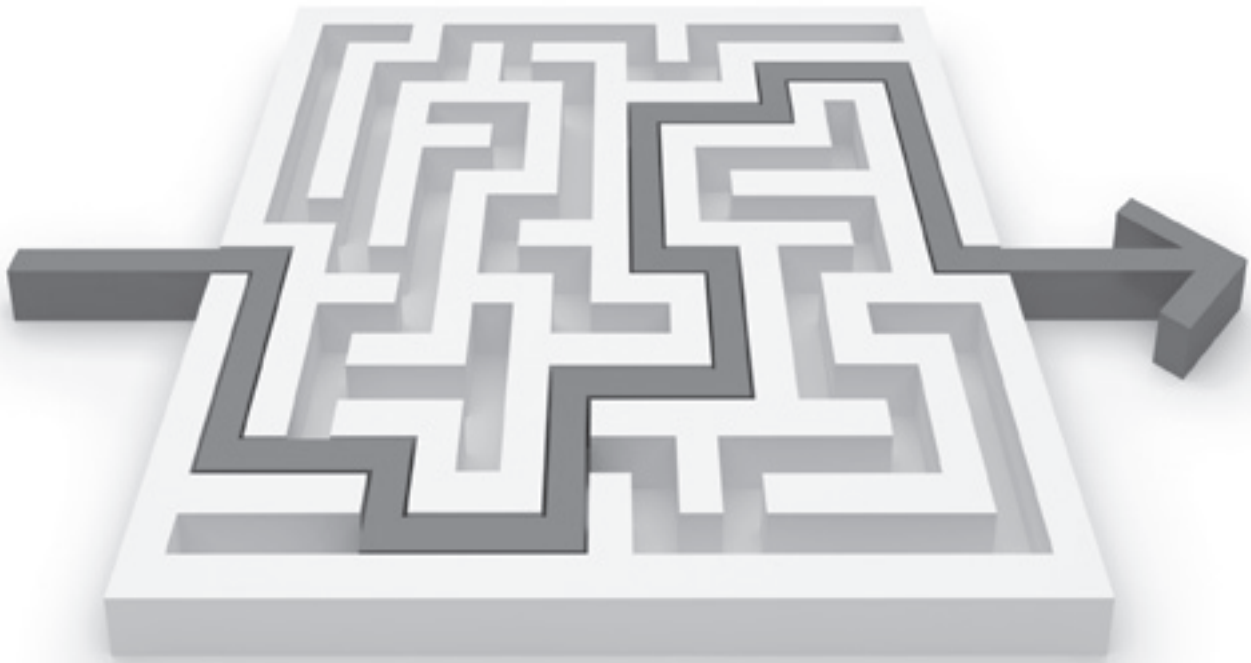
مرتضی متوسل

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات ارومیه

یعقوب بهنمون

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات ارومیه

در تمامی کشورها هدف از تدوین چارچوب مفهومی، فراهم کردن رهنمود عام و فراگیر در چارچوب ویژگی‌های کشور برای تدوین و بازنگری در استانداردها است؛ به طوری که حقوق و منافع استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حسابرسان گزارشگر و حسابرسان صورت‌های مالی به طور متعادل حفظ شود. از آنجا که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به اطلاعاتی نیاز دارند که آن‌ها را در امر تصمیم‌گیری یاری دهد، وجود یک مجموعه چارچوب نظری که موجبات دستیابی استفاده‌کنندگان به اطلاعات مفید را فراهم کند، از اهمیت به‌سزایی برخوردار است و همین امر ضرورت ایجاد یک چارچوب نظری جامع را ایجاب می‌کند. بیانیه‌های یادشده نیز در راستای کمک به استفاده‌کنندگان در امر تصمیم‌گیری انتشار یافته است. در این مقاله سعی می‌شود بررسی مقایسه‌ای از بیانیه شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی که اخیراً به جای بیانیه‌های شماره ۱ و ۲ انتشار یافته، مورد بررسی قرار گرفته و در ادامه همچنین این بیانیه با مبانی نظری گزارشگری مالی ایران و استانداردهای حسابداری بین‌المللی در این زمینه مورد مقایسه قرار می‌گیرد.



۱- مقدمه

چارچوب نظری گزارشگری مالی باید اطلاعات مفیدی در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار دهد تا به آن‌ها در امر تصمیم‌گیری کمک نماید. از آنجا که امروزه به خاطر تغییرات پی‌درپی تجاری، اقتصادی و سایر تغییرات محیطی، مؤسسات و شرکت‌ها و بازارهای مالی به‌سرعت تحت تاثیر قرار می‌گیرند و این تغییرات در کشورهای مختلف در سطح جهان متفاوت است، این امر موجب شده که کشورهای مختلف استانداردهای مختلفی را با توجه به شرایط محیطی به کار گیرند و با توجه به این موارد، چارچوب نظری گزارش‌گری مالی نیز متفاوت است. با توجه به این عوامل بیانیه‌های مختلف که در کشورهای مختلف و به خصوص هیأت تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بین‌المللی منتشر می‌شوند گواه بر این دارد که باید با توجه به تغییر شرایط چارچوب مفهومی نیز تغییر یابد. در این راستا بیانیه مفهومی شماره ۸ به عنوان جایگزینی برای بیانیه مفهومی

شماره ۱ و ۲ در سال ۲۰۱۰ منتشر شده است. مقاله‌ی حاضر سعی در درک بهتر و روشن‌بینانه‌ی شماره هشت و دلایل جایگزینی آن با بیانیه شماره ۱ و ۲ قبلی دارد. برای این منظور در ابتدای مقاله خلاصه‌ای از بیانیه‌ی شماره ۱ و ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی و بیانیه‌ی مفاهیم نظری ایران و همچنین بیانیه هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بیان می‌شود و سپس خلاصه‌ای از بیانیه شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمده است و در نهایت ویژگی‌های کیفی چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی و ایران و هیأت استانداردهای حسابداری مالی به صورت نموداری، مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

۲- لزوم تغییر چارچوب نظری

چارچوب مفهومی، پایه‌ای برای استدلال منطقی جهت انتخاب رویکردهای مختلف در تدوین استانداردهاست، اگر چه تمام پاسخ‌های لازم را ارائه نمی‌دهد اما در محدوده‌ی انتخاب‌هایی که باید صورت گیرد،

با حذف موضوعاتی که با آن‌ها تضاد دارد، محدوده‌های انتخاب را تنگ‌تر و مشخص‌تر می‌کند. چارچوب‌های مفهومی با مشکل دیگری نیز مواجهند. بیش‌تر بخش‌های چارچوب‌های مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی در دو دهه پیش تهیه شده‌اند. از آن زمان فعالیت‌های تجاری و مالی دستخوش تحولات و تغییرات عمیقی شده و به نحو روزافزونی پیچیده‌تر شده است. در نتیجه، بیش‌تر موضوعات در دنیای امروز متفاوت و پیچیده‌تر 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.

در سال‌های اخیر انتقادهای فراوانی از چارچوب نظری انجام شده است. در برخی از جنبه‌ها درجه‌ی پیشرفت چارچوب نظری در ابتدا امیدبخش بوده است اما در سال‌های اخیر این امید به یأس بدل شده است. حتی این سؤال

مطرح شده است که آیا چارچوب نظری ارزش این را دارد که باز هم به کار رود؟ چارچوب نظری در مورد این که ارزش بازار را نادیده می‌گیرد مورد انتقاد قرار گرفته است. یکی دیگر از انتقادات تمرکز آن بر رویه‌ی حاضر به جای رویه‌ی ایده‌آل است.

چارلز تی هورنگرن^۲ می‌گوید: "چارچوب نظری مطلوب است اگر خواهان حیات هیأت استانداردهای حسابداری مالی باشیم. یعنی

۳- چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی

این چارچوب تا قبل از بیانیه ۸ شامل هفت بیانیه زیر بود:

۱- اهداف گزارشگری مالی واحدهای تجاری،^۴

۲- ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری،^۵

۳- عناصر صورت‌های مالی واحدهای تجاری،

۴- اهداف گزارشگری مالی سازمان‌های غیرانتفاعی،

برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعلی و بالقوه (و سایر استفاده‌کنندگان) در ارزیابی مبالغ، زمان‌بندی، و عدم اطمینان جریان‌های نقدی آتی (نظیر پرداخت سود سهام و بهره) سودمند باشد.

۳- در گزارشگری منابع اقتصادی واحد تجاری، ادعا نسبت به این منابع و تاثیر مبادلات و رویدادهای اثرگذار بر منابع و ادعای نسبت به این منابع، سودمند باشد.

بیانیه مفاهیم شماره ۱ بیان می‌کند که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در ارزیابی فرصت‌های سرمایه‌گذاری به

چارچوب نظری

به هیأت قدرت می‌دهد."

حال با توجه به مطالب ذکر شده و انتقادات، لزوم تغییر چارچوب نظری برای حفظ قدرت هیأت استانداردهای حسابداری مالی احساس می‌شود. در این مورد خود هیأت می‌گوید که بعد از بیانیه ۱ و ۲ دیگر بیانیه‌ها هم تجدید خواهند شد (دیگن، کریگ، ۲۰۰۳).

هدف دوم از تغییر چارچوب نظری نزدیک‌سازی تدوین استانداردهای هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای بین‌المللی است. برای انجام این امر لزوم ایجاد چارچوب نظری مشترک احساس می‌شود چون چارچوب نظری همانند قانون اساسی است و استانداردها قوانین فرعی مشتق از آن.

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.

در بیانیه مفاهیم شماره یک به اختصار اهداف گزارشگری مالی عبارت است از ارائه اطلاعاتی که:

- برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فعلی و بالقوه (و سایر استفاده‌کنندگان) در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعتباردهی و سایر تصمیمات مربوط سودمند باشد.

۱ اطلاعات

جریان‌های نقدی علاقه‌مندند. اطلاعات تعهدی، سرمایه‌گذاران را در برآورد خالص جریان‌های نقدی آتی و ریسک مرتبط با این جریان‌ها یاری می‌دهد. حسابداری بر مبنای تعهدی، ثبت رویداد را در دوره‌ی وقوع (نه دوره‌ی دریافت و پرداخت وجه نقد) الزامی می‌سازد. حسابداری بر مبنای نقدی تنها دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی را گزارش می‌کند حال آن‌که حسابداری بر مبنای تعهدی بر مبادلات

و رویدادهایی که پیامد نقدی دارند تاکید دارد (نوروش و همکاران، ۱۳۸۶).

۴ - بیانیه مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی ایران

این بیانیه از شش فصل زیر تشکیل شده است

فصل اول: هدف صورت‌های مالی
فصل دوم: ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی

فصل سوم: عناصر صورت‌های مالی
فصل چهارم: شناخت در صورت‌های مالی

فصل پنجم: اندازه‌گیری در صورت‌های مالی
فصل ششم: نحوه‌ی اندازه‌گیری در صورت‌های مالی

در این مقاله در مورد فصل یک به اختصار بحث می‌شود. در فصل یک، یعنی هدف صورت‌های مالی، به اختصار

چنین آمده است: صورت‌های مالی، بخش اصلی گزارش‌گری را تشکیل می‌دهد. در حال حاضر یک مجموعه‌ی

کامل صورت‌های مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد

(که به آن‌ها صورت‌های مالی اساسی نیز اطلاق می‌شود) و یادداشت‌های توضیحی است. دیگر موارد تشکیل

دهنده‌ی گزارش‌گری مالی، مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره‌ی فعالیت

واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران است که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرسی

قانونی) و صورت‌های مالی تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می‌دهد. صورت‌های مالی هسته‌ی اصلی

گزارش‌گری مالی است، از این رو تعیین اهداف تهیه‌ی آن نخستین گامی است

که باید برداشته شود. هدف صورت‌های مالی، عبارت از ارائه‌ی اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره‌ی وضعیت

مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورت‌های

مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. صورت‌های مالی همچنین نتایج مباشرت مدیریت یا حسابدهی

آن‌ها را در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته منعکس می‌کند. فصل دوم

این بیانیه نیز که شامل خصوصیات کیفی اطلاعات مالی می‌باشد در بخش مقایسه تشریح می‌شود و از تکرار آن

در این قسمت پرهیز می‌شود (نوروش و همکاران، ۱۳۸۶).

۵- چارچوب نظری هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی^۱
چارچوب نظری هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی شامل چهار

فصل است:
۱) هدف‌های صورت‌های مالی
۲) ویژگی‌های کیفی اطلاعات صورت‌های مالی

۳) تعریف، شناخت و اندازه‌گیری عناصر صورت‌های مالی
۴) مفاهیم سرمایه و حفظ سرمایه

در اینجا خلاصه‌ای از فصل اول به عنوان مبنایی برای مقایسه ارائه می‌شود.
- هدف صورت‌های مالی ارائه‌ی

اطلاعات در مورد وضعیت مالی، عملکرد و تغییر در وضعیت مالی است.
- صورت‌های مالی نیازهای عمومی

استفاده‌کنندگان را تهیه می‌کند اما تمام اطلاعات مورد نیاز استفاده‌کنندگان و به‌ناگزیر اطلاعات غیر مالی را تهیه نمی‌کند.

- صورت‌های مالی نشانگر نتایج مدیریت است.
- تصمیمات اقتصادی که

استفاده‌کنندگان اتخاذ می‌کنند، مستلزم ارزیابی توانایی واحد در ایجاد وجه نقد یا معادل وجه نقد است.

- وضعیت مالی واحد انتفاعی متأثر از منابع اقتصادی، ساختار مالی و نقدینگی و توان پرداخت بدهی، ظرفیت تطبیق با تغییرات محیط است.

اطلاعات در مورد عملکرد واحد (مخصوصاً سوددهی) برای ارزیابی تغییرات بالقوه در منابع اقتصادی که احتمالاً در آینده کنترل خواهد نمود، مفید است.

اطلاعات در مورد تغییرات در وضعیت مالی برای ارزیابی سرمایه‌گذاری، تامین مالی و فعالیت‌های عملیاتی طی دوره‌ی گزارش‌گری مهم است.

عموماً، اطلاعات در مورد وضعیت مالی در ترازنامه، عملکرد در صورت سود و زیان و تغییرات در وضعیت مالی، در صورت جداگانه‌ای ارائه می‌شود.

اجزای صورت‌های مالی به هم مربوطند چون جنبه‌های متفاوتی از رویدادهای مشابه یا سایر رویدادها را نشان می‌دهند، اگر چه هر صورت حساب اطلاعاتی که متفاوت از سایرین است ارائه می‌کند اما هیچ‌کدام نمی‌توانند تمام

اطلاعات ضروری استفاده‌کنندگان را تامین کنند.
اطلاعات در مورد موقعیت جغرافیایی و بخش‌های صنعت و تاثیر تغییرات قیمت در پیوست صورت‌های مالی ارائه می‌شود.

مفروضات اساسی شامل مبنای تعهدی و تداوم فعالیت می‌باشد (هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، چارچوب نظری، ۱۹۸۷).

۶- خلاصه‌ی بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۸
این بیانیه کار گروهی هیأت

استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای بین‌المللی در جهت نزدیک‌سازی دیدگاه‌های دو هیأت است و شامل ۴ فصل است که فصل اول

دوم اهداف گزارش‌گری با مقاصد کلی

۹۷

و فصل سوم و چهارم ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی است. فصل اول این بیانیه جایگزین بیانیه شماره ۱ و فصل سوم جایگزین بیانیه شماره ۲ شده است. در این بخش خلاصه‌ای از این بیانیه ارائه می‌شود تا مبنایی برای مقایسه‌ی این بیانیه با بیانیه ۱ و ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی فراهم شود.

- گزارشگری مالی عمومی اساس چارچوب نظری را تشکیل می‌دهد و دیگر چارچوب‌های نظری مثل ویژگی‌های کیفی اطلاعات و محصول گزارشگری مالی با اهداف عمومی است. - هدف از گزارشگری مالی عمومی، ارائه‌ی اطلاعات مالی واحد انتفاعی برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، وام‌دهندگان و سایر بستانکاران در تصمیم‌گیری است و این تصمیم‌گیری شامل خرید و فروش یا نگهداری سهام و ابزار بدهی است که بستگی به بازده مورد انتظار آن‌ها دارد.

- بازده به اشکال مختلفی مثل سود سهام، پرداخت اصل و بهره یا افزایش قیمت سهام مربوط است.

- سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه ... برای ارزیابی آینده‌ی واحد انتفاعی به اطلاعاتی مثل منابع و ادعاها و کارایی مدیریت نیازمند هستند.

- سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه باید به گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی تکیه کنند و نمی‌توانند از واحدهای انتفاعی برای تهیه‌ی گزارش مطلوب خود درخواست کنند. بنابراین این افراد، استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی با مقاصد عمومی هستند.

- چون گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی تمام نیازهای این افراد را تهیه نمی‌کند، آن‌ها باید اطلاعات سایر منابع مثل پیش‌بینی‌ها و شرایط اقتصاد کلی، وضعیت سیاسی و آینده‌ی شرکت و صنعت را در نظر بگیرند.

- گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی ارزش واحد انتفاعی را نشان نمی‌دهند اما به این امر کمک می‌کند.

- استفاده‌کنندگان اصلی علایق متفاوت و متضادی دارند و تاکید بر نیازهای اطلاعاتی عمومی، واحد انتفاعی را از ارائه‌ی اطلاعات اضافی سودمند، منع نمی‌کند.

- مدیریت به گزارش‌های مالی با مقصد عمومی نیاز ندارد، چون می‌تواند به طور داخلی آن‌ها را به دست بیاورد.

- سایر اشخاص مثل ناظران و جامعه هم ممکن است گزارش‌های با مقاصد عمومی را مفید بدانند اما اصولاً این گزارش‌ها برای آن‌ها تهیه نمی‌شوند. - گزارش‌های مالی تا حدود زیادی بر مبنای برآوردها و قضاوت است و چارچوب نظری زمینه‌ی این برآوردها و قضاوت را مقرر می‌کند.

- گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی وضعیت مالی واحد انتفاعی را نشان و اطلاعاتی در مورد اثرات رویدادهایی که منابع و ادعاها را تغییر می‌دهد، تهیه می‌کند.

- اطلاعات در مورد ماهیت و مقدار منابع و ادعاها‌ی واحد گزارشگر، به استفاده‌کنندگان در شناسایی ضعف و قدرت مالی واحد گزارشگر کمک می‌کند.

- منابع اقتصادی مختلفی بر ارزیابی استفاده‌کنندگان از آینده‌ی واحد گزارشگر در مورد جریان‌های نقدی آتی تاثیر می‌گذارد. برخی از جریان‌های نقدی آتی مثل حساب‌های دریافتی مستقیماً حاصل از منابع اقتصادی^۷ موجود می‌باشند. و برخی ممکن است حاصل چندین منبع به طور ترکیبی برای ساخت و بازاریابی خدمات و کالاها برای مشتریان باشد. استفاده‌کنندگان گزارش-های مالی به دانستن ماهیت و مقدار منابع قابل دسترس برای استفاده در

عملیات واحد گزارشگر نیازمند هستند. - تغییرات در ادعاها و منابع اقتصادی واحد گزارشگر حاصل از عملکرد مالی واحد تجاری و یا رویدادهای مالی مثل انتشار بدهی یا ابزار مالی سرمایه است. برای ارزیابی صحیح دورنمای جریان‌های نقدی آتی استفاده‌کنندگان باید قادر به تمایز بین این دو تغییر باشند.

- اطلاعات درباره‌ی عملکرد مالی واحد گزارشگری به فهم بازده واحد کمک می‌کند و بازده، شاخص کارایی مدیریت است.

- برای ارزیابی بهتر عملکرد آتی و گذشته‌ی واحد، حسابداری تعهدی مبنای بهتری ارائه می‌کند.

- اطلاعات در مورد عملکرد مالی واحد گزارشگر در ارزیابی توانایی گذشته و آتی واحد انتفاعی در ایجاد خالص جریان‌های نقدی ورودی سودمند است.

- اطلاعات در مورد عملکرد واحد انتفاعی آن میزانی که تغییرات در بازار یا نرخ‌های بهره، باعث افزایش یا کاهش منابع اقتصادی و ادعاها‌ی واحد انتفاعی میشود، را نشان می‌دهد.

- اطلاعات در مورد جریان‌های نقدی برای ارزیابی توانایی واحد در ایجاد خالص جریان‌های نقدی ورودی آتی مفید است.

- اطلاعات در این مورد به استفاده‌کنندگان این فرصت را می‌دهد که بدانند، چرا منابع و ادعاها‌ی اقتصادی واحد تغییر یافته و اثرات آن چیست.

- ویژگی‌های کیفی در مورد اطلاعاتی که برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه ... سودمندترین اطلاعات برای تصمیم‌گیری است، بحث می‌کند.

- گزارش‌های مالی اطلاعاتی در مورد منابع، ادعاها و تاثیرات رویدادهای مالی و دیگر رویدادها و شرایطی که این منابع و ادعاها تغییر می‌کند، را تهیه می‌کنند.

- ویژگی‌های کیفی هم برای اطلاعات صورت‌های مالی و هم برای اطلاعات تهیه شده از سایر روش‌ها به کار می‌رود و هزینه به عنوان محدودیت فراگیر در هر دو به طور یکسان بکار می‌رود.

- ویژگی کیفی اولیه^۸ مربوط بودن^۹ و ارائه‌ی صادقانه^{۱۰} و ویژگی کیفی ثانویه^{۱۱} قابل مقایسه بودن^{۱۲} قابل تأیید بودن^{۱۳} به موقع بودن^{۱۴} و قابل فهم بودن^{۱۵} است. - مربوط بودن یعنی قابلیت ایجاد تفاوت در تصمیمات استفاده‌کنندگان.

- اطلاعات ارزش تأییدکنندگی دارند، اگر در مورد ارزش‌یابی‌های گذشته بازخورد ایجاد کنند.

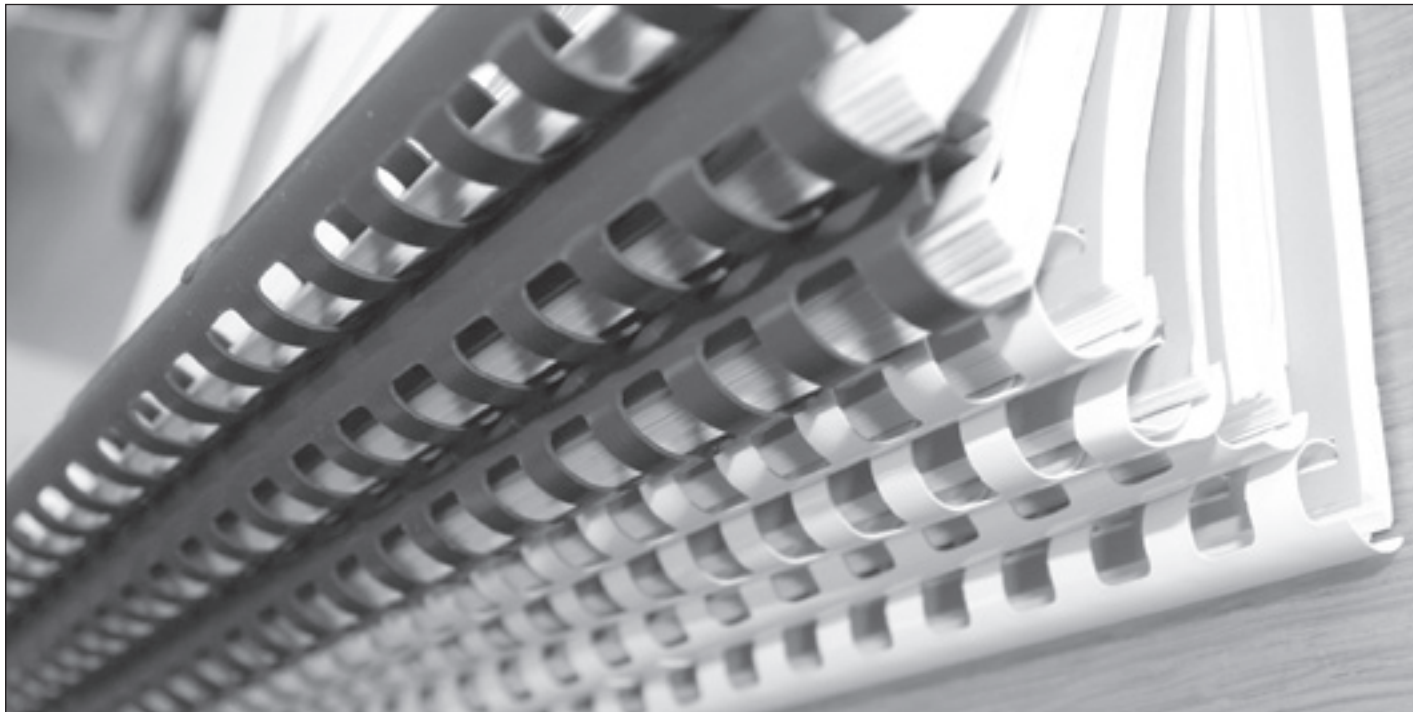
- ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و تأییدکنندگی به هم وابسته‌اند و اطلاعاتی که ارزش پیش‌بینی‌کنندگی دارند، ارزش تأییدکنندگی هم دارند.

- اطلاعاتی با اهمیت هستند که از قلم انداختن یا نیانداختن آن بر تصمیمات استفاده‌کنندگان تاثیر بگذارد. اهمیت^{۱۸} اجزای مربوط بودن است و هیأت، آستانه‌ی کیفی یکنواختی برای آن

اطلاعات مالی مربوط قابلیت ایجاد تفاوت در تصمیم‌گیری می‌باشد.

- عاری از خطا به معنی صحت در تمام جنبه‌ها نیست برای مثال نمی‌توان گفت ارزش‌داری نامشهود صحیح است یا غلط.

- ارائه‌ی صادقانه، به خودی خود به اطلاعات مفید منجر نمی‌شود. برای مثال ارائه‌ی کاهش ارزش‌داری می‌تواند صادقانه باشد اما اگر سطح عدم اطمینان عمده باشد این اطلاعات سودمند نخواهد بود.



اطلاعات ممکن است قابلیت ایجاد تفاوت در تصمیمات را حتی اگر استفاده‌کنندگان نخواهند از آن بهره ببرند یا از اطلاعات دیگری آگاهی دارند، را داشته باشد.

- قابلیت ایجاد تفاوت در اثر دارا بودن ارزش پیش‌بینی‌کنندگی^{۱۶} و ارزش تأییدکنندگی^{۱۷} به وجود می‌آید.

- اطلاعات ارزش پیش‌بینی‌کنندگی دارند، اگر استفاده‌کنندگان آن را به عنوان ورودی در پیش‌بینی نتایج آینده استفاده کنند.

مشخص نمی‌کند.

- ارائه‌ی صادقانه سه ویژگی دارد که عبارتند از کامل بودن^{۱۹} بی‌طرفی^{۲۰} و عاری از خطا^{۲۱} بودن.

- کامل بودن شامل تمام اطلاعات ضروری برای استفاده‌کننده جهت فهم پدیده‌ها و تمام توضیحات ضروری است.

- بی‌طرفانه بودن یعنی انتخاب یا ارائه صورت‌های مالی بدون تعصب. بی‌طرفانه بودن به معنی ارائه اطلاعات بی‌تاثیر بر استفاده‌کننده نیست. برعکس

- ارائه‌ی صادقانه پدیده‌های غیرمربوط و عدم ارائه‌ی صادقانه پدیده‌های مربوط به استفاده‌کنندگان در اتخاذ تصمیم کمک نمی‌کند.

- فرایند به‌کار بردن ویژگی کیفی بنیادین به شرح زیر است: اول، شناسایی پدیده اقتصادی که برای استفاده‌کنندگان سودمند است. دوم، شناسایی نوع اطلاعات در مورد پدیده‌های که بیش از همه مربوط است و دردسترس بوده و به‌طور صادقانه ارائه شود، سوم تعیین این‌که آیا اطلاعات صادقانه ارائه شده‌اند.

در این نقطه فرایند به پایان می‌رسد اما اگر اطلاعات صادقانه ارائه نشود فرایند، با تکرار مربوط‌ترین نوع اطلاعات بعدی تکرار می‌شود.

- ویژگی‌های کیفی ثانویه عبارتند از قابلیت مقایسه، قابلیت تأیید، به موقع بودن و قابل فهم بودن. ویژگی‌های کیفی ثانویه نشان می‌دهد که کدام روش باید در تشریح پدیده‌ها، اگر مربوط بودن و ارائه‌ی صادقانه را به طور مساوی لحاظ کنند، استفاده شود.

- قابل مقایسه بودن اطلاعات در

میان واحدهای گزارشگر باشد. قابلیت مقایسه هدف است و ثبات رویه وسیله رسیدن به این هدف می‌باشد.

- قابلیت مقایسه یکنواختی نیست، چیزهای مشابه باید مشابه و چیزهای متفاوت باید متفاوت به نظر برسند.

- با بالا بردن ویژگی‌های کیفی اولیه، قابل مقایسه بودن هم تا حدودی افزایش می‌یابد. برای مثال ارائه‌ی صادقانه باید حاوی قابل مقایسه بودن با واحدهای دیگر باشد.

- استفاده از روش‌های حسابداری

خروجی با استفاده از روش مشابه) باشد. - تأیید برخی از اطلاعات مالی آتی تا دوره‌ی آینده ممکن نیست. برای کمک به استفاده‌کنندگان در مورد استفاده از اطلاعات، باید روش‌های گردآوری اطلاعات افشا شود.

- به موقع بودن یعنی ارائه‌ی اطلاعات در زمانی که بر تصمیمات استفاده‌کنندگان قابلیت تأثیر داشته باشد. معمولاً اطلاعات قدیمی‌تر کم‌تر مفید هستند اما برای ارزیابی روند اطلاعات طولانی‌مدت هم به موقع هستند.



مورد واحد گزارشگری زمانی مفیدتر است که بتوان آن‌ها را با اطلاعات مشابه سایر واحدها مقایسه کرد یا اطلاعات مشابه همان واحد با دوره‌های دیگر مقایسه نمود.

- قابلیت مقایسه مربوط به یک قلم واحد نیست و به‌لزوم باید حداقل دو قلم را در برگیرد.

- ثبات رویه قابل مقایسه بودن نیست، ثبات رویه یعنی روش یکسان برای ارقام یکسان، خواه از دوره‌ای به دوره دیگر باشد یا در یک دوره در

مختلف برای پدیده‌های اقتصادی مشابه، قابل مقایسه بودن را از بین می‌برد.

- قابلیت تأیید یعنی مشاهده‌کنندگان مستقل با دانش متفاوت به اجماع برسند، اگر چه به توافق کامل نرسند که یک پدیده به خصوص ارائه‌ی صادقانه است. اطلاعات کمی نیازی به برآورد مشخص یگانه ندارند و دامنه‌ای از مقادیر احتمالی می‌تواند مربوط باشد.

- تأیید می‌تواند مستقیم (شمارش وجه نقد) یا غیرمستقیم (بررسی ورودی مدل یا سایر تکنیک‌های محاسبه مجدد

- طبقه بندی، تمایز، ارائه‌ی شفاف و صادقانه اطلاعات، آن‌ها را قابل فهم می‌کند.

- برخی از پدیده‌ها ذاتاً پیچیده‌اند و به آسانی قابل فهم نیستند. کنارگذاری آن اطلاعات، قابل فهم بودن را آسان می‌کند اما در این صورت اطلاعات ناکامل و بالقوه گمراه‌کننده می‌شود.

- گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگانی که دانش معقول از فعالیت‌های اقتصادی دارند و اطلاعات را به طور پیگیرانه بررسی می‌کنند، تهیه

می‌شوند اما این افراد هم ممکن است، به کمک مشاوره در مورد پدیده‌های اقتصادی پیچیده نیازمند باشند.

- اگر اطلاعات به‌طور صادقانه و مربوط ارائه نشوند، ویژگی‌های کیفی ثانویه آن‌ها را مفید نمی‌کنند.

- گاه یک ویژگی کیفی ثانویه باید از بین برود تا ویژگی دیگر به حداکثر برسد. مثلاً به‌کارگیری استاندارد جدید باعث کاهش قابل مقایسه بودن می‌شود اما در بلندمدت موجب ارائه اطلاعات مربوط و صادقانه می‌شود. در این مواقع باید افشای مناسب برای جبران غیرقابل مقایسه بودن ارائه شود.

- هزینه‌ی محدودیت فراگیر در خصوص اطلاعاتی است که در گزارش‌های مالی ارائه می‌شوند.

- استفاده‌کنندگان هزینه‌های تهیه‌ی اطلاعات را می‌پردازند اما اگر اطلاعات مورد نیاز تهیه نشوند آن‌ها مجبور خواهند بود اطلاعات را از جای دیگر با هزینه‌های اضافی تهیه کنند.

- ارائه‌ی اطلاعات مربوط، که به‌طور صادقانه بیان شده است منجر می‌شود که استفاده‌کنندگان تصمیمات مطمئن‌تری اتخاذ کنند. این امر به عملکرد کارآتر منجر می‌شود و هزینه‌ی سرمایه‌ی کمتری برای اقتصاد دارد.

- در زمان اعمال محدودیت هزینه در تدوین استاندارد، هیأت اطلاعاتی را از تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، استفاده‌کنندگان، حساب‌رسان، اساتید و سایرین به‌دست می‌آورد و در اکثر مواقع ارزیابی با ترکیب اطلاعات کمی و کیفی صورت می‌گیرد.

- به خاطر ذهنیت ذاتی اشخاص، ارزیابی‌ی هزینه و فایده‌ی گزارشگری اقلام متفاوت است، بنابراین هیأت به واحدهای گزارشگری به‌خصوص توجه ندارد اما در ارزیابی هزینه و منفعت، الزامات گزارشگری مشابهی برای تمام

مؤسسات قلمداد نمی‌کند (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه شماره ۸، ۲۰۱۰).

۷- مباحث مربوط به نتیجه‌گیری در مورد تدوین بیانیه ۸

این بخش از مقاله شامل مباحثی است که برای رسیدن به بیانیه ۸ انجام شده است و می‌تواند ما را در درک چرایی تغییرات انجام شده یاری کند و شامل دلایلی برای پذیرش بعضی از گزینه‌ها و رد سایر گزینه‌ها است. هیأت عنوان می‌کند که برخی از اعضای هیأت به بعضی از عوامل ارزش بیشتری نسبت به سایر عوامل دادند.

- هیأت، فرایند تدوین ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی را با بررسی چارچوب و مفاهیم خود و سایر مراجع استانداردگذاری شروع کرد. در ژوئیه ۲۰۰۶، در این زمینه هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استاندارد بین‌المللی مقاله بحث موضوعی را منتشر کردند و ۱۷۹ پاسخ دریافت شد. در ماه مه ۲۰۰۸، هیأت استانداردهای بین‌المللی و هیأت استانداردهای حسابداری مالی مشترکاً پیش‌نویس ارائه دادند. که با لحاظ ۱۴۲ پاسخ به پیش‌نویس، نتیجه‌ی آن انتشار بیانیه ۸ بود.

- معیارهایی که برای همه‌ی جنبه‌های گزارشگری مالی در دسترس هستند شامل شناخت، عدم شناخت، اندازه‌گیری، طبقه‌بندی، ارائه و افشا هستند. در تدوین استانداردهای حسابداری مالی، هیأت معیارهایی را انتخاب می‌کند که به بهترین شکل به اهداف گزارشگری مالی دست پیدا کند. تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی باید از میان معیارها، اگر استاندارد قابل اجرای مشخصی برای آن وجود نداشته و یا اگر اعمال استاندارد خاصی مستلزم قضاوت یا انتخاب باشد، برای دستیابی به اهداف گزارشگری مالی برگزینند.

- در فصل ۱ بیان می‌شود که هدف گزارشگری مالی با اهداف عمومی، فراهم کردن اطلاعات مالی در مورد واحد تجاری است به طوری که برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان برای تصمیم‌گیری در مورد منابع واحد تجاری مفید باشد. تصمیم‌گیرندگانی که بر چارچوب نظری بر آن‌ها تمرکز می‌کنند سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، وام‌دهندگان و سایر اعتباردهندگان هستند. این هدف تا اندازه‌ی زیادی به اعمال قضاوت تاکید دارد و راهنمای کمی برای چگونگی اعمال قضاوت را فراهم می‌کند. این فصل اولین قدم در اعمال قضاوت برای رسیدن به آن هدف را توصیف می‌کند. آن ویژگی‌های کیفی را که صورت‌های مالی باید داشته باشد، برای این که به اهداف گزارشگری مالی دست پیدا کند، را توصیف و تعیین می‌کند.

- فصل‌های بعدی از ویژگی‌های کیفی برای کمک به انتخاب شناخت، اندازه‌گیری، و سایر جنبه‌های گزارشگری مالی کمک خواهند گرفت.

- فصل ۳ بین ویژگی‌های کیفی بنیادین که حیاتی‌ترین ویژگی کیفی است و ویژگی‌های ثانویه که در درجه‌ی اهمیت کمتری هستند، تفاوت قایل می‌شود. مقاله بحث موضوعی به وضوح بین آن ویژگی‌های کیفی تمایز قایل نشد. اما چون پاسخ‌دهندگان را دچار سر در گمی کرده بود، در پیش‌نویس بین آن‌ها تفاوت قایل شد.

- بعضی از پاسخ‌دهندگان به مقاله بحث موضوعی بیان کردند که همه‌ی ویژگی‌های کیفی باید به طور مساوی لحاظ شوند و تمایز بین ویژگی‌های بنیادین و ثانویه اختیاری است. دیگر پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که ویژگی‌های کیفی بنیادین به شرایط

بستگی دارد. بنابر این تفاوت میان ویژگی‌های کیفی مناسب نیست.

- هیأت موافق اختیاری بودن تمایز نیست چون اطلاعات مالی بدون دو ویژگی کیفی بنیادین مربوط بودن و ارائه‌ی صادقانه سودمند نیست و نمی‌تواند با قابلیت مقایسه و قابلیت تأیید و به موقع بودن و قابل فهم بودن بیشتر سودمند شود. به هر حال، اطلاعات مالی که مربوط هستند و به طور صادقانه ارائه می‌شوند، ممکن است حتی اگر ویژگی‌های ثانویه را نداشته باشند نیز مفید باشند.

- کاملاً بدیهی است که اطلاعات مالی فقط زمانی که توانایی ایجاد تفاوت در تصمیم‌گیری را داشته باشند، مفید هستند. مربوط بودن اصطلاحی است که در چارچوب نظری برای توصیف آن قابلیت ایجاد تفاوت در تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار می‌گیرد. مربوط بودن یک ویژگی کیفی بنیادین برای اطلاعات مالی سودمند است.

- تعریف مربوط بودن در چارچوب نظری هیأت استانداردهای بین‌المللی، با تعریف چارچوب نظری بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی در مورد ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری یکسان است. تعریف مربوط بودن در چارچوب نظری هیأت استانداردهای بین‌المللی این بود که اطلاعات مربوط است فقط اگر در تصمیم استفاده‌کنندگان تفاوت ایجاد نماید. به هر حال، استفاده‌کنندگان اطلاعات گوناگون از منابع زیادی را مورد بررسی قرار می‌دهند.

- هیأت به این نتیجه رسیده که واژه‌ی ارزش تأییدکنندگی و بازخورد هم معنی هستند بنابراین واژه‌ی ارزش تأییدکنندگی (برگرفته از چارچوب بین‌المللی) را برای بیانیه ۸ برگزیده‌اند. - در مقاله بحث موضوعی و

پیشنویس اهمیت محدودیت فراگیر چون به همه‌ی ویژگی‌های کیفی مربوط است پیشنهاد شده بود اما برخی از پاسخ‌دهندگان به مقاله بحث موضوعی عنوان کردند که: اگر چه اهمیت فراگیر است اما محدودیت نیست بلکه جنبه‌ای از مربوط بودن است چون اطلاعات بی‌اهمیت بر تصمیم‌گیری اثر ندارد. به علاوه هنگام تدوین استانداردها اهمیت ویژگی واحد محور است.

- هیأت عنوان می‌کند که درک مشترکی از قابلیت اتکا وجود نداشت برخی آن را صرفاً عاری از خطای عمده و برخی آن را ارائه‌ی صادقانه و برخی دقت تلقی می‌کردند. چون تلاش برای تشریح قابلیت اتکا بی‌نتیجه بود، هیأت به دنبال واژه‌ای بود تا هدف را بیان کند و در نهایت واژه‌ی بیان صادقانه انتخاب شد. البته بسیاری از پاسخ‌دهندگان مخالف این جایگزینی بودند و عقیده داشتند به جای آن هیأت می‌تواند واژه‌ی قابلیت اتکا را بهتر توضیح دهد با این وجود همان پاسخ‌دهندگان تعاریف متفاوتی که بیشتر به معانی قابلیت تأیید نزدیک بود ارائه دادند. در نهایت به همین خاطر هیأت تصمیم به تغییر این واژه گرفت.

- خود واژه‌ی منصفانه در ذات خود حاوی رجحان محتوا بر شکل است و آوردن این واژه در بیانیه ۸ اضافه به نظر می‌رسید.

- به خاطر تضاد محافظه‌کاری با بی‌طرفی، محافظه‌کاری در بیانیه گنجانده نشده است. برخی با این نظر هیأت مخالف بودند و معتقد بودند در برخی شرایط که تعصب موجب ایجاد اطلاعات مربوط‌تر است، مطلوب است. آن‌ها معتقدند در مواجهه با برخی از برآوردهای بسیار خوشبینانه‌ی مدیریتی برآورد محافظه‌کارانه از دارایی‌ها و

بدهی‌ها مطلوب است. اما کم‌تر از واقع بیان نمودن دارایی و بیشتر از واقع بیان نمودن بدهی در یک دوره موجب بیشتر از واقع بیان نمودن عملکرد دوره‌ی آتی می‌شود.

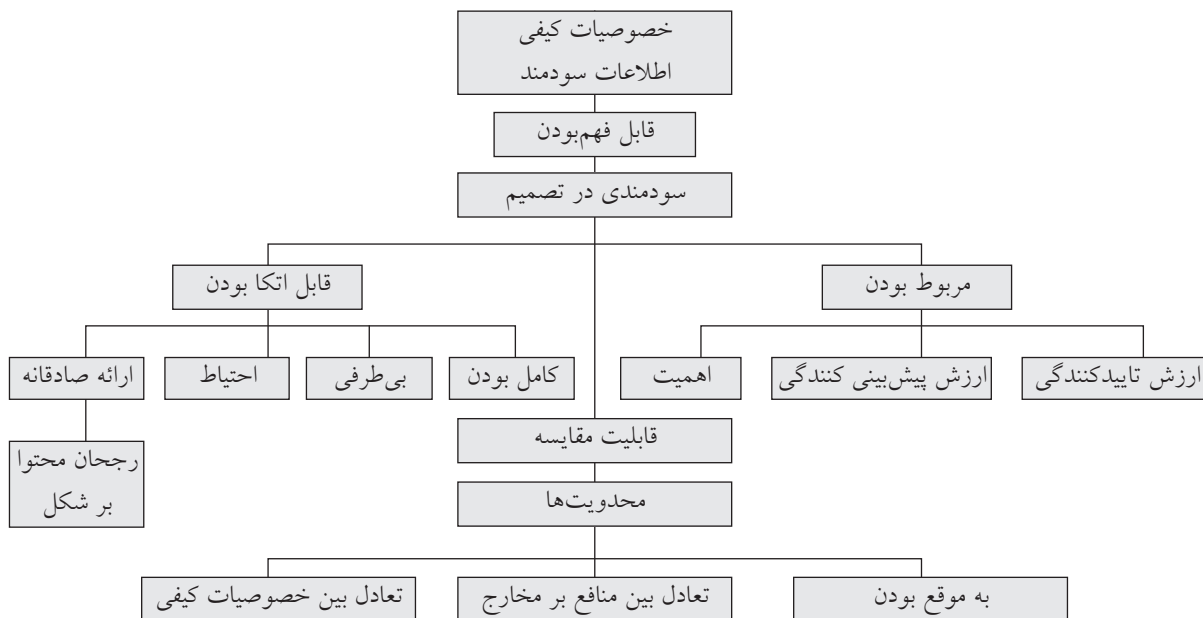
- برخی از پاسخ‌دهندگان معتقد بودند رسیدن به بی‌طرفی ناممکن است چون اطلاعات باید هدف داشته باشند و اطلاعات هدف دار بی‌طرفانه نیست. اما هیأت اعتقاد دارد این واقعیت که استفاده‌کنندگان بر مبنای اطلاعات گزارش شده عمل می‌کنند نشانگر عاری از بی‌طرفی نیست. در صورتی اطلاعات بی‌طرفانه نیست که آن اطلاعات به شکلی بیان شود که استفاده‌کننده را به اقدام از پیش تعیین شده وادارد.

- هیأت استانداردهای حسابداری مالی قابل مقایسه بودن را در بیانیه ۲ ویژگی کیفی ثانویه در نظر می‌گرفت در حالی که هیأت استاندارد های بین‌المللی آن را ویژگی کیفی اولیه. با این وجود حتی اگر اطلاعات قابل مقایسه نباشند، اگر مربوط بوده و صادقانه ارائه شوند، مفیدند. بنابراین قابل مقایسه بودن ویژگی کیفی ثانویه است.

- در مقاله‌ی بحث موضوعی قابلیت تأیید جزو ارایه‌ی منصفانه گنجانده شده بود اما برخی از پاسخ‌دهندگان اشاره کردند که گنجاندن قابلیت تأیید موجب مستثنی کردن اطلاعاتی می‌شود که به آسانی قابل تأیید نیستند. مثلاً اطلاعات مربوطی مثل جزیانات نقدی مورد انتظار، عمر مفید و ارزش اسقاط گنجانده نمی‌شود. در نهایت هیأت با تأیید این منظر قابلیت تأیید را جزو ویژگی‌های کیفی ثانویه (مطلوب اما نه الزامی) طبقه‌بندی کرد.

- در مقاله‌ی بحث موضوعی به موقع بودن جزو مربوط بودن پیشنهاد شد اما برخی از پاسخ‌دهندگان عنوان کردند

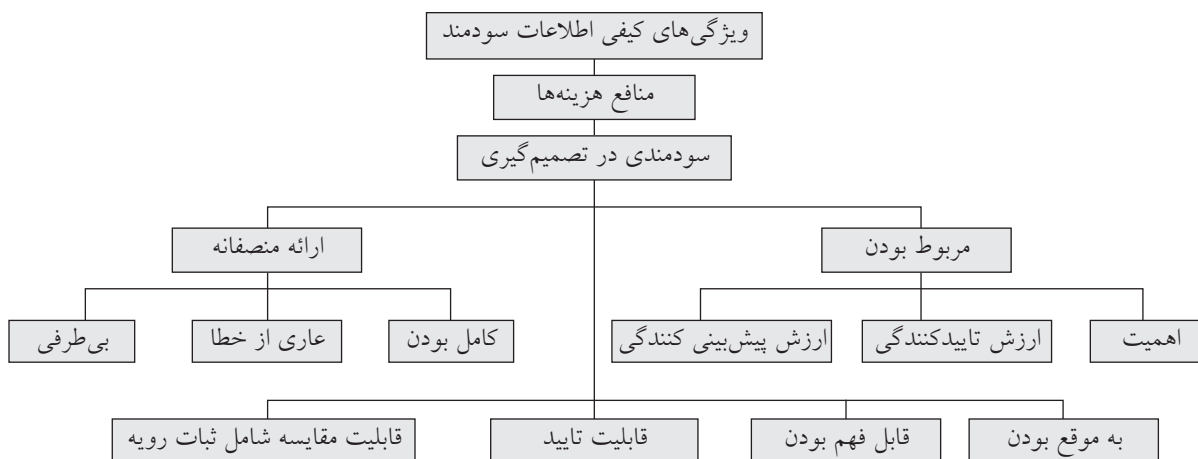
که به موقع بودن سنخیتی با ارزش پیش‌بینی‌کنندگی و ارزش تأییدکنندگی ندارد. در نهایت با توجه به این مطلب به موقع بودن جزو ویژگی کیفی ثانویه طبقه‌بندی شد. به موقع بودن مطلوب است اما نه به اندازه‌ی مربوط بودن و ارایه صادقانه. بنابراین آن ویژگی کیفی ثانویه است. - قابل فهم بودن ویژگی کیفی ثانویه است چون اگر ویژگی کیفی بنیادین می‌بود اطلاعاتی که مربوط بوده و صادقانه ارایه شده به خاطر پیچیدگی زیاد گزارش نمی‌شد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، بیانیه شماره ۲۰۱۰، ۸).



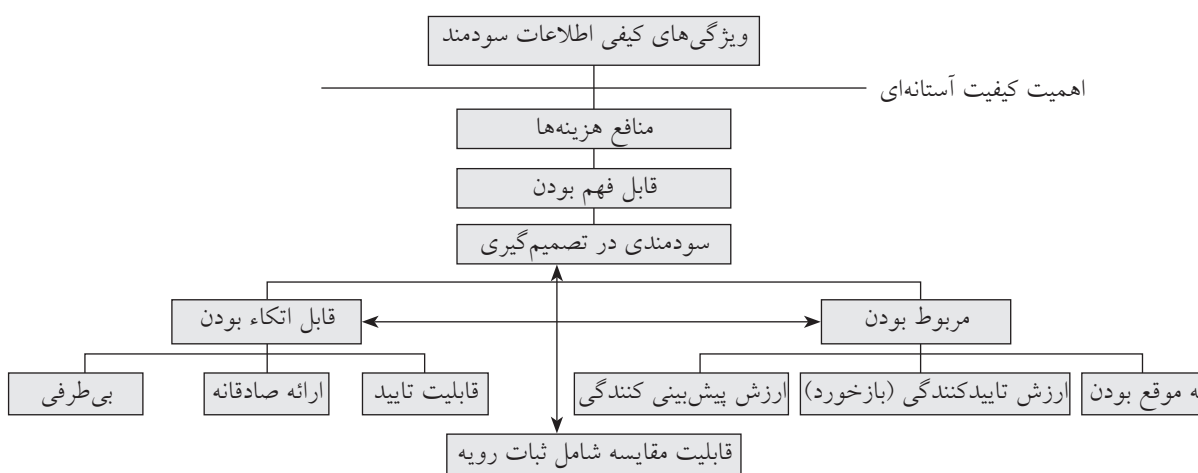
نگاره ۱- ویژگی‌های اطلاعات میان استانداردهای حسابداری بین‌المللی



نگاره ۲- ویژگی‌های کیفی اطلاعات میان استانداردهای حسابداری ایران



نگاره ۳- ویژگی های کیفی اطلاعات بیانیه شماره ۸ FASB



نگاره ۴- ویژگی های کیفی اطلاعات بیانیه شماره ۲ FASB

حسابداری بین المللی و بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی است. در ضمن در چارچوب نظری استانداردهای حسابداری بین المللی و زندهی قابل اتکا بودن بیشتر از مربوط بودن است اما در بیانیه ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی تعادلی بین آنها مشاهده می شود. یکی از تفاوت های مشهود بین بیانیه ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی و بیانیه های قبلی ویژگی های کیفی ثانویه است. از اهمیت ویژگی های قابل فهم بودن و به موقع بودن کاسته شده و جزو ویژگی های کیفی ثانویه طبقه بندی شده اند، در حالی که به موقع بودن در بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی جزو مربوط بودن

حسابداری بین المللی و بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی است. در بیانیه شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی گنجانده نشده اند. رجحان محتوا بر شکل، محافظه کاری حذف شده اند و قابلیت تأیید جزو ویژگی کیفی ثانویه است. چارچوب نظری ایران تقریباً به استثنای نحوه برخورد با ویژگی اهمیت برگرفته از چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری بین المللی است. با نگاه اجمالی به بیانیه شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی کاملاً مشهود است که این بیانیه هم بیشتر متاثر از چارچوب نظری استانداردهای

۸ - مقایسه ویژگی های کیفی همان طور که در نگاره های ۱، ۲، ۳ و ۴ مشاهده می شود ویژگی های کیفی اولیه در هر سه بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای بین المللی و بیانیه ۲ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران یکسان است اما در بیانیه شماره ۸ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ارائه صادقانه جای قابل اتکا بودن را گرفته تا هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای بین المللی تا حدودی از تضاد بین ویژگی های کیفی اولیه کاسته باشند. رجحان محتوا بر شکل، محافظه کاری و قابلیت تأیید که در چارچوب نظری هیأت استانداردهای

و در چارچوب نظری استانداردهای حسابداری بین‌المللی و بیانیه ۲ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری جزو محدودیت بود. قابل فهم بودن جزو ویژگی‌های کیفی اولیه در هر سه بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی و چارچوب نظری استانداردهای حسابداری بین‌المللی و بیانیه ۲ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بود.

۹- نتیجه‌گیری

با توجه به تغییرات سریع در حوزه‌ی تجارت نیاز به تغییرات در استانداردهای حسابداری نیز غیرقابل پرهیز به نظر می‌رسد. جامعه‌ی حسابداری با توجه به بحران مالی و نقش حسابداری در آن مورد انتقاد وسیع قرار گرفته است با توجه به این موارد فوق هیأتی تحت عنوان هیأت مشورتی بحران مالی در سالهای اخیر تشکیل یافته و بر نحوه

تدوین استانداردها ناظر است. همان طور که هندریکسون می‌گوید چارچوب نظری همانند قانون اساسی است و استانداردها قوانین مشتقه از آن است. حال هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی تصمیم به تغییر این قانون اساسی نموده است انتظار می‌رود شاهد رویکردهای جدید و یکنواخت با توجه به هماهنگی این دو هیأت به عنوان مرجع اصلی تدوین استانداردها در تدوین استانداردها باشیم. در ضمن با تغییر واژه‌ی قابل اتکا بودن به ارایه صادقانه اگر چه این دو هیأت ادعا می‌کنند معانی این دو مشابه است اما می‌توان پیش‌بینی کرد که صداقت در ارایه واژه‌ای است که بار اخلاقی هم دارد و شاهد تدوین استانداردهای با ویژگی مربوط بودن باشیم. در کل می‌توان گفت

با کاهش قابلیت اتکا می‌توان بر تدوین استانداردهایی مغایر با اصل بهای تمام شده امید داشت. همان‌طور که در بند ۳۰ فصل ۳ بیانیه ۸ عنوان می‌کند "تحقیقات تجربی نشان از همبستگی ارایه‌ی منصفانه و مربوط بودن با قیمت‌های بازار حقوق صاحبان سهام و ابزار بدهی دارد اگر چه این تحقیقات در مورد ارزیابی جداگانه ارایه‌ی منصفانه و مربوط بودن حاصلی نداشت."

با مطالعه چهار چارچوب نظری، کاملاً مشهود است که چارچوب بین‌المللی تأثیر به‌سزایی در تدوین چارچوب نظری جدید داشته است و با توجه به این که چارچوب نظری ایران عمدتاً برگرفته از چارچوب بین‌المللی است می‌توان انتظار داشت کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری هم اقدام به اصلاح چارچوب نظری کند.

پی‌نویش‌ها

- | | |
|--|---|
| 1- Financial Accounting Standards Board | 11- Enhancing Qualitative Characteristics |
| 2- Statements Of Financial Accounting Concepts | 12- Comparability |
| 3- Charles T. Horngren | 13- Verifiability |
| 4- The Objective of General Purpose Financial Reporting | 14- Timeliness |
| 5- Qualitative Characteristics of Useful Financial Information | 15- Understandability |
| 6- International Accounting Standards Board | 16- predictive value |
| 7- Economic Resources | 17- confirmatory value |
| 8- Fundamental Qualitative Characteristics | 18- Materiality |
| 9- Relevance | 19. complete |
| 10- Faithful Representation | 20. neutral |
| | 21. free from error |

منابع

- ۱- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۶)، مفاهیم نظری گزارشگری مالی، نشریه ۱۶۰
- ۲- نوروش، ایرج و مهرانی، ساسان و کرمی، غلامرضا و مرادی، محمد، (۱۳۸۶)، "مروری جامع بر حسابداری مالی"، جلد اول، چاپ سوم، انتشارات نگاه دانش، ص ۹ تا ۳۱.
3. Deegan, Craig, (2003), "Financial Accounting Theory", Mc Graw-Hill.
4. Financial Accounting Standards Board, (1978), Statement of Financial Accounting Concepts No. 1, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises"
5. Financial Accounting Standards Board, (1980), Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, "Qualitative Characteristics of Accounting Information"
6. Financial Accounting Standards Board, (2010), Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, "The Objective of General Purpose Financial Reporting", and "Qualitative Characteristics of Useful Financial Information"
7. International Accounting Standards Board, (1989) "Framework for the Preparation and Presentation of Financial