

پیوست فصل سوم : چارچوب نظری هیات استانداردهای مالی (FASB)

در فصل قبل شماری از گزارشهای ارائه شده توسط کمیته های مختلف و اسناد صادره توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، هیأت اصول حسابداری (APB) و انجمن حسابداری آمریکا (AAA) را بررسی کردیم. ترتیب زمانی این اسناد از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است. سند اول (ASOBAT)، بیانیه ای درباره تئوری بنیادی حسابداری (اندکی پس از انتشار مطالعه تحقیقات حسابداری شماره یک و سه (مطالعات مونیتز و اسپراوس، و مونیتز در زمینه بدیهیات و اصول حسابداری) و سند ششم (SATTA)، بیانیه ای درباره تئوری حسابداری و پذیرش تئوری) درست قبل از انتشار بخش اول چارچوب نظری منتشر شدند. این اسناد با توجه به اینکه قبل از انتشار پروژه چارچوب نظری هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) منتشر شده بودند، در تدوین چارچوب نظری نقش مهمی داشتند.

در مطالعه چارچوب نظری FASB دو نکته حایز اهمیت باید مد نظر قرار گیرد :

- ۱- چارچوب را می توان نتیجه فرآیند تکامل تدریجی **Evolutionary Process** دانست که تا حد زیادی به گزارشهای (ASOBAT، ARS#1، ARS#3 و SATTA) متکی می باشد.
- ۲- می توان با بهبود آن انتظار داشت که مبنای مناسبی برای تدوین استانداردهای حسابداری به شمار آید.

FASB چهار مزیت چارچوب نظری کامل را شامل :

- ۱- می تواند FASB را در تدوین استانداردهای حسابداری رهنمون کند.
 - ۲- برای حل مسأله حسابداری (در صورت نبود استانداردهای مشخص و اعلام شده) می تواند یک چارچوب مرجع ارائه کند.
 - ۳- برای تهیه صورتهای مالی محدود می تواند محدوده های قضاوت را مشخص نماید.
 - ۴- می تواند از طریق کاهش تعداد روشهای حسابداری، پدیده قابل مقایسه بودن گزارشها را تقویت کند.
- چارچوب نظری شامل هشت بخش است که بخش هفتم در سال ۲۰۰۰ یعنی ۱۵ سال بعد از بخش ششم انتشار یافته است و بخش هشتم در سال ۲۰۱۰ منتشر شد.، هر یک از این ۸ بخش با عنوان بیانیه مفاهیم حسابداری مالی مورد اشاره قرار گرفته است.

چارچوب نظری چیست؟

چارچوب نظری مجموعه ای از اهداف کلی و مبانی مرتبط با هم است که اهداف کلی و اهداف خاص گزارشگری مالی (ماهیت، وظایف و محدودیتهای گزارشگری مالی) را تعیین و مبانی و مفاهیم اصلی رسیدن به این اهداف را مشخص می کند. این مفاهیم، راهنمایی برای انتخاب رویدادها، معاملات و شرایطی است که باید در نظر گرفته شود و نیز راهنمایی برای چگونگی شناخت و اندازه گیری، تلخیص و گزارشگری آنها به شمار می رود.

نکته:

همراه نکات مورد بحث، مدرک دیگری حاوی نتایج موقت گزارش کمیته تروبلاد درباره هدفها نیز ارائه شده است. تأکید گزارش تروبلاد بر نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان و گردش وجوه نقد مورد قبول FASB نیز بوده، اما مطالب جدیدی نیز به آن اضافه شده است.

در نکات مورد نظر، دو موضوع بحث برانگیز جدید به شرح زیر مطرح شده است:

- ۱- سه دیدگاه حسابداری مالی و صورتهای مالی: الف- رویکرد درآمد-هزینه ب- رویکرد دارایی- بدهی ج- رویکرد نبود همبستگی بین صورتهای مالی.

۲- رویکردهای مختلف با نظریه حفظ سرمایه:

در نکات مزبور، در ارتباط با موارد بالا کوشش شده است تا امکانات و روشهای مختلفی که می تواند مورد قبول قرار گیرد مطرح شود بدون اینکه موضع قاطعی در این مورد اتخاذ شده باشد. در این نکات، تعاریفی برای داراییها، بدهیها، درآمد فروش، هزینه ها، سود و زیان های غیر عملیاتی همراه با شرح ویژگیهای کیفی صورتهای مالی ارائه شده است. در مورد دوم، مفهوم حفظ سرمایه به این مربوط است که چگونه سودها بر حسب دست نخورده ماندن سرمایه شرکت (دارایی ها منهای بدهی ها) که در ابتدای دوره وجود داشت سنجیده می شود. این نظریه در تبیین هدفهای دستوری جامع حسابداری جایگاه بسیار با اهمیتی دارد.

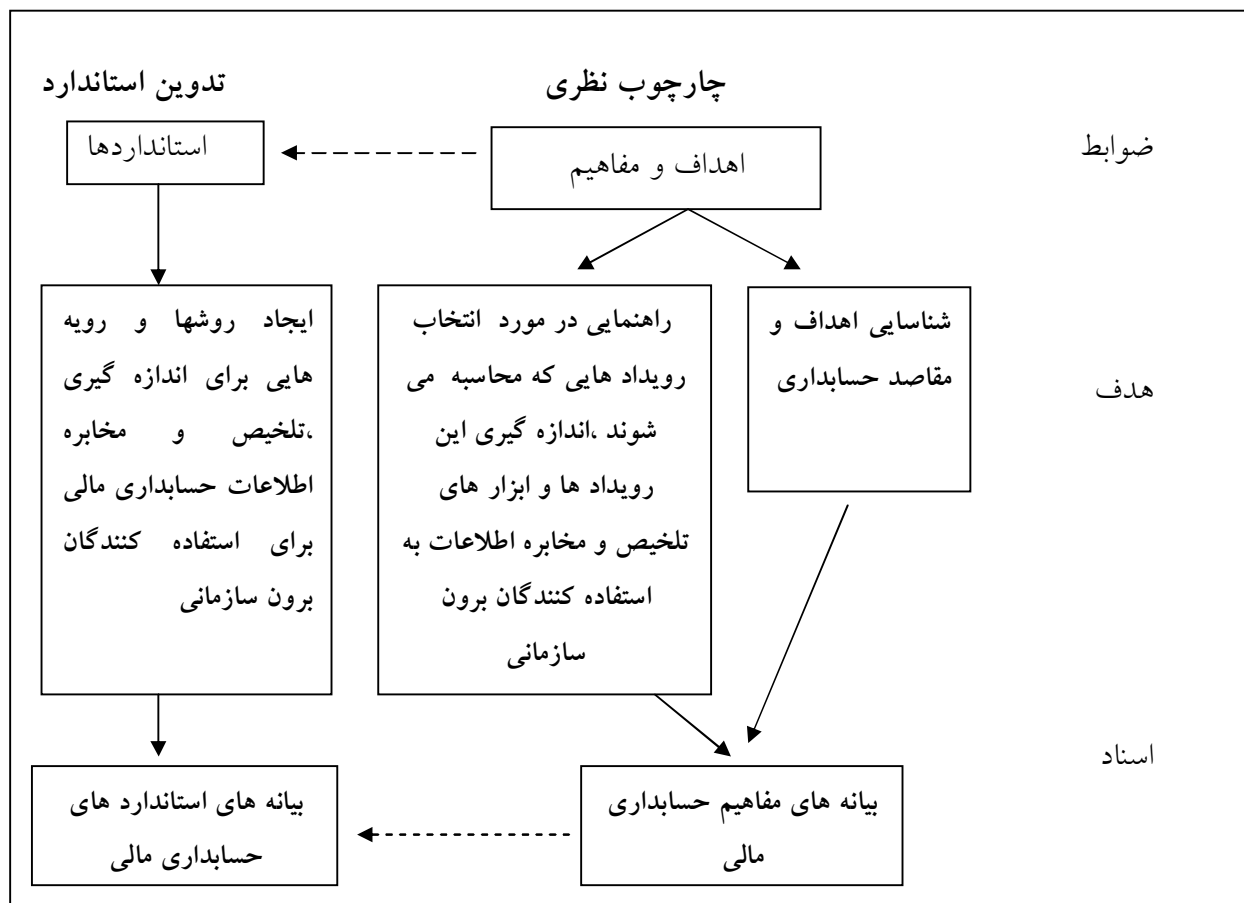
نمایشگر ۱- چارچوب مفهومی هیأت استانداردهای حسابداری مالی

بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱ (نوامبر ۱۹۷۸)	اهداف حسابداری برای واحدهای تجاری انتفاعی. اهداف این بیانیه (و اهداف بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۴) به طور گسترده بر فهرست اهداف تدوین شده در کارگروه تروبلاد تکیه می‌کند.
بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ (می ۱۹۸۰)	ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی.
بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۳ (دسامبر ۱۹۸۰)	تعاریف عناصر صورتهای مالی برای واحدهای تجاری انتفاعی. بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۶ که برای سازمان‌های غیرانتفاعی و واحدهای تجاری انتفاعی به کار برده می‌شود، جایگزین این بیانیه شده است.
بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۴ (دسامبر ۱۹۸۰)	اهداف حسابداری برای واحدهای تجاری غیرانتفاعی.
بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۵ (دسامبر ۱۹۸۴)	این بیانیه دربرگیرنده مفاهیمی مثل شناسایی، تحقق، و اندازه‌گیری برای واحدهای تجاری انتفاعی است و رهنمودی را درباره این که چه مواردی و چه زمانی باید در صورتهای مالی آورده شوند. در این بیانیه درباره مقررات شناسایی مربوط به پرسش‌های شناسایی بحث شده است.
بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۶ (دسامبر ۱۹۸۵)	این بیانیه با تعریف عناصر صورتهای مالی برای تمام واحدهای تجاری جایگزین بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۳ شد.
بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۷ (فوریه ۲۰۰۰)	این بیانیه چارچوبی را برای به کارگیری جریان‌های نقدی آتی به عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری حسابداری با استفاده از روش‌های ارزش فعلی ارائه می‌کند.
بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۸ (سپتامبر ۲۰۱۰)	این بیانیه جایگزین بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱ با عنوان اهداف و بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ ویژگی‌های کیفی شد. این بیانیه در راستای پروژه مشترک هیأت استانداردهای حسابداری مالی با هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی منتشر شده است.

تأثیر چارچوب نظری بر عملیات حسابداری چیست؟

بیانیه های چارچوب نظری 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 نمی شوند. همچنین این بیانیه ها تغییر در روشهای حسابداری یا افشای اطلاعاتی متضاد با این مفاهیم را ضروری نمی سازد. بنابراین، چارچوب نظری از طریق تأثیر بر تدوین استانداردهای حسابداری جدید بر عملیات حسابداری تأثیر می گذارد.

ارتباط بین چارچوب نظری هیئت استاندارد های حسابداری مالی و فرآیند تدوین استاندارد



چرا چارچوب نظری لازم است و چه کسی از آن منتفع می شود؟

استفاده کننده اصلی چارچوب نظری، هیئت استانداردهای حسابداری مالی است زیرا چارچوب نظری، مبانی تدوین استانداردها و نیز مفاهیم مورد نیاز برای حل مسائل حسابداری و گزارشگری را در اختیار هیئت می گذارد. اعضای هیئت از این مفاهیم برای تجزیه و تحلیل درست موضوعات و همچنین ارائه توصیه های خود بهره می برند. به این ترتیب، این مفاهیم اساس مباحث هیئت را در موضوعات مطرح شده را تشکیل می دهند و اعضای هیئت را در تصمیم گیری در مورد استانداردهای خاص یاری می کنند. در حقیقت، بحث درباره مفاهیم است که مبانی تهیه و تدوین استانداردها را فراهم می کند و در نهایت، نتیجه گیری در مورد هر استاندارد بر اساس چارچوب نظری صورت می گیرد.

چارچوب نظری، پایه ای برای استدلال منطقی جهت انتخاب رویکردهای مختلف در تدوین استانداردهاست و اگر چه تمام پاسخهای لازم را ارائه نمی دهد اما در محدوده انتخابهایی که باید صورت گیرد، با حذف موضوعاتی که با آنها تضاد دارد، محدوده های انتخاب را تنگ تر و مشخص تر می کند. چارچوب نظری موجب افزایش کارایی فرایند تدوین استانداردها نیز می شود زیرا با وجود آن، از بحث و مجادله مجدد در مورد موضوعات اساسی مانند تعریف دارایی در زمانهای متوالی خودداری می شود. به علاوه چارچوب نظری در افزایش کارایی برقراری ارتباط درونی و بیرونی نیز نقش دارد و با فراهم کردن مجموعه ای از اصطلاحات و چارچوبی برای ارجاع در مباحث مختلف، تسهیلات زیادی را برای بحث و بررسی موضوعات تخصصی توسط اعضای هیئت فراهم می نماید. در نتیجه، ارتباطات بین اعضای هیئت و حامیان آن، به خصوص افرادی که مذاکرات و پیشنهادهای طرحهای اولیه را بررسی می کنند با سهولت بیشتری برقرار می شود. چارچوب نظری همچنین سبب کاهش فشارهای بیرونی در ارائه قضاوتهای حسابداری می گردد.

چارچوب نظری 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 می کند. اطلاعات بیطرفانه، اطلاعات مفیدی برای استفاده کنندگان اطلاعات در مورد سرمایه گذاری و تصمیم گیریهای اعتباری گردآوری می کند و به این ترتیب، زمینه را برای ارتقای منافع عمومی از طریق تخصیص بهینه منابع فراهم می سازد. چارچوب نظری، در ارتقای کارایی بازاری سرمایه و بازارهای دیگر نقش موثری دارد.

مراجع تدوین استانداردها برای کاهش اثر سلیقه های فردی در تصمیمهای استانداردگذاری از چارچوبهای نظری توافقی استفاده می کنند. نبود این چارچوبهای نظری 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 تصمیم گیری در آن صرفاً براساس نظرات و سلیقه های 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، شورای عالی مشورتی استانداردهای حسابداری مالی و هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی است می گوید: "به دلیل این که حرفه

حسابداری کاملاً منسجم نشده است، هر کدام از ما دست به تدوین چارچوب نظری 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.” او اضافه می کند که: “در هر برهه از زمان، بیشتر ما از شنیدن اینکه افرادی برای رسیدن به نتایج موردنظر 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 نظری شخصی افراد استانداردگذار صورت می گیرد، توافق روی موضوعات فقط زمانی صورت می گیرد که تعداد کافی از چارچوبهای نظری 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 نظری 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 در می آید. به علاوه بدون یک چارچوب نظری، 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 نظری 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 نظری 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 نظری 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 نظری را می توان از مشاهده تنگنانهایی 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 فراهم گردد. در این راستا هیئت اصول حسابداری دو رشته 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 به‌طور اساسی با اصول حسابداری موجود که در حال حاضر مورد قبول واقع شده، متفاوت است.

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 به‌عنوان 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 را در سال ۱۹۷۰ منتشر کرد. به‌هر حال، هیئت اصول حسابداری از ابتدا پذیرفته بود که بیانیه شماره ۴، بیانیه‌ای توصیفی است نه آمرانه و به‌جای تأکید بر آنچه باید باشد، بر آنچه هست و بر حسابداری مالی موجود تأکید می‌کند. بنابراین، چون بیانیه شماره ۴، گذشته‌نگر 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. مطالعه دیگری که سرانجام به صورت گزارش ویت منتشر شد موضوع تدوین استانداردهای حسابداری مالی را مورد بحث قرارداد.

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)) منتشر شده بود برنامه‌ریزی شد و بر آنچه در گزارش تروبلاد به‌عنوان ((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 نظری تدوین شد.

بیانیه مفاهیم حسابداری مالی

بیانیه های مفاهیم، بخش اتمام یافته پروژه چارچوب نظری را تشکیل می دهند. هشت بیانیه حسابداری مالی از لحاظ تدوین و ارائه اصول پذیرفته شده حسابداری مشابه بیانیه شماره هیات اصول حسابداری APB#4 است. اگر چه این نقطه ضعف ممکن است در نگاه اول اهمیت بیانیه های مفاهیم را تحت الشعاع قرار دهد اما فواید با اهمیتی دارد :

اولاً از امکان بروز بحران به دلیل ناکامی احتمالی در ارائه صورتهای مالی مطابق با آنها جلوگیری می شود. دوم اینکه فرآیند رسیدن به یک ساختار تئوریک قابل اجرا و مطلوب را باید فرآین کند و تدریجی دانست و طبیعی است که باید انتظار آزمون و خطا را داشت .

بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱ : (SAFC#1)

بیانیه مفاهیم بنیادی شماره ۱ به اهداف گزارشگری مالی واحد های تجاری مربوط است. هدف این بیانیه در یک کلام، ارائه اطلاعاتی است که برای اتخاذ تصمیمات تجاری و اقتصادی مفید باشد. این بیانیه فرزند خلف گزارش تروبلاد و نسخه تکامل یافته ای از آن گزارش است. البته با برخی قضاوت های ارزشی ضروری و همچنین برخی اشارات دیگر و این قضاوتها به شرح زیر است:

۱- نظر به اینکه تهیه اطلاعات مستلزم صرف هزینه است، لازم است که منافع حاصل از استفاده اطلاعات بر مخارج تهیه آن فزونی داشته باشد.

۲- گزارشهای حسابداری تنها منبع اطلاعاتی درباره واحد انتفاعی نیستند.

۳- حسابداری تعهدی برای ارزیابی و پیش بینی سودآوری و گردش وجوه نقد واحدهای انتفاعی حائز اهمیت بسیار است.

۴- اطلاعات ارائه شده باید سودمند و یاری دهنده باشد اما استفاده کنندگان باید رأساً نسبت به پیش بینی یا ارزیابی اقدام کنند.

این بیانیه ادامه دهنده دیدگاه تأکید بر استفاده کنندگان اطلاعات مالی محسوب می شود. اگرچه تنوع استفاده کنندگان برون سازمانی در SAFC#1 تأیید می شود اما یک ویژگی مشترک برای تمامی استفاده کنندگان مزبور تعریف شده است. این ویژگی مشترک، علاقه تمامی آنان به پیش بینی مبلغ، زمان بندی و ابهامات مربوط به گردش آتی وجوه نقد واحد انتفاعی است. در این بیانیه از میان تمامی استفاده کنندگان، سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و مشاوران آنان بطور مشخص مورد توجه قرار گرفته اند. ضمناً فرض بر این است که استفاده کنندگان اطلاعات مالی دانش کافی درباره اطلاعات مالی و گزارشگری مالی دارند. (برخلاف گزارش تروبلاد که دانش استفاده کنندگان را محدود می داند) اما همانند گزارش تروبلاد توان استفاده کنندگان برای کسب اطلاعات محدود تلقی شده است. در این بیانیه گفته شده است که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی رادرباره منابع اقتصادی، تعهدات، حقوق صاحبان سرمایه و عملکرد واحد انتفاعی از طریق اندازه گیری سود و اجزای متشکله آن و همچنین گردش وجوه نقد تأمین و ارائه کند. سرانجام اینکه این بیانیه مشخص نمی کند کدام صورت مالی باید مورد استفاده قرار

گیرد، ضمن اینکه به شکل صورتهای مالی نیز اشاره ای ندارد. آنچه بیان شده این است که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی پیرامون منابع اقتصادی شرکت، تعهدات و حقوق مالکان؛ نحوه عملکرد شرکت در قالب اندازه گیری عایدات (سود) و عناصر آن و همچنین نحوه دستیابی به وجه نقد و پرداختهای نقد، فراهم آورد.

بیانیه حسابداری مالی شماره ۲- ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری (جایگزین شده با بیانیه شماره ۸)

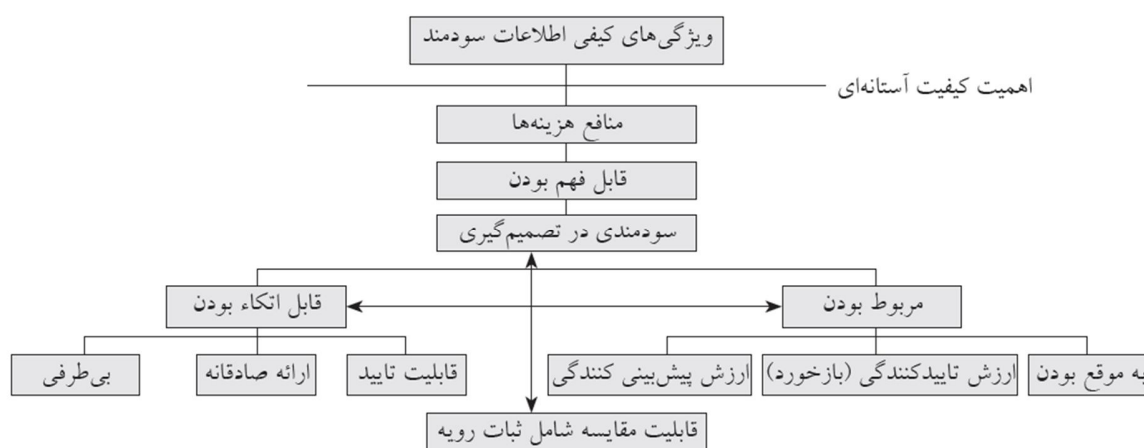
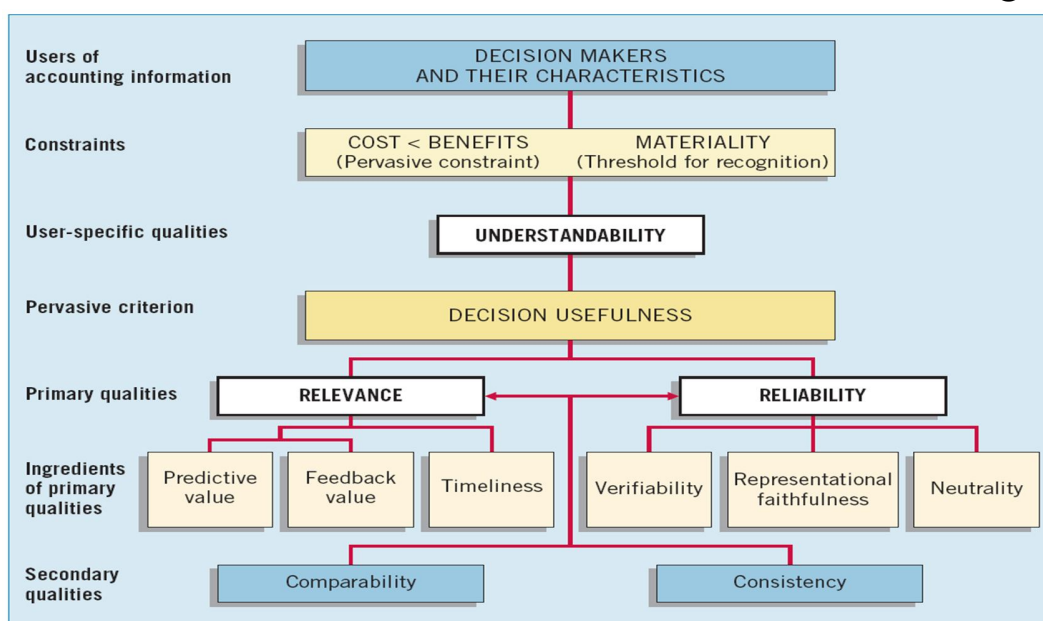
بیانیه شماره ۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالیدر مورد ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری است و از ویژگیهای کیفی در APB#4 مورد استفاده قرار گرفته بود، اما مفاهیم بحث شده در بیانیه شماره ۲ مستقیماً از ASOBAT استخراج شده بودند.

این بیانیه پلی است که فاصله میان بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۱ و بیانیه های بعدی را پوشش می دهد و عناصر صورتهای مالی را توصیف و رهنمودهایی را برای شناسایی، اندازه گیری و افشای آنها بیان می کند. به ویژه در بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۲ این پرسش مطرح می شود که کدام ویژگی می تواند اطلاعات حسابداری را سودمند نماید؟ بیانیه های بعدی در مورد مفاهیم حسابداری مالی کوشیدند شیوه ای که می توان هدف های حسابداری مالی را تأمین کرد، مشخص نمایند.

در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ این موضوع بیان می شود که روش های حسابداری، دست کم، در دو سطح تعیین می شوند. نخست هیئت استانداردهای حسابداری مالی یا نهادهای دیگری مانند کمیسیون بورس اوراق بهادار دارای قدرت لازم هستند تا واحدهای تجاری را ناگزیر نمایند که گزارش را به شیوه ای خاص ارائه کنند و یا مانع از کاربرد روشی شوند که تصور می شود نامطلوب است. دوم واحدهای تجاری که گزارش مالی ارائه می کنند می توانند بین روشها یا گزینه های قابل قبول یکی را انتخاب نمایند. در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ سعی می شود کیفیت هایی که می توانند اطلاعات حسابداری را سودمند نمایند تعیین و تعریف شوند. این کار از مجرای تأمین روشها با ارائه رهنمودهایی برای اتخاذ تصمیم در مورد روش حسابداری انجام می شود (که در هر دو سطح صورت می گیرد). به طور مشخص تر در رابطه با گزینه های موجود در سطح دوم این بیانیه ابراز می نماید که شاخص اصلی برای گزینش از میان دو روش حسابداری این است که چنین پرسشی را مطرح نمود: چه روشی می تواند اطلاعات سودمندتری ارائه نماید؟

اگر نتوان پاسخی روشن به این پرسش داد، آنگاه باید این پرسش را مطرح کرد که آیا ارزش اطلاعات بهتر بیشتر از اطلاعات نامرغوب می رسد تا بتوان بدان وسیله از دیدگاه "هزینه-فایده" هزینه اضافی را توجیه کرد؟ اگر به پاسخی روشن برسیم، انتخاب از بین دو گزینه چندان مشکل نخواهد بود. ویژگیهایی که نشاندهنده اطلاعات بهتر (سودمندتر) نسبت به اطلاعات ناقص (بدان اندازه سودمند نیستند) تعیین کننده ویژگی هایی است که بیانگر ویژگیهای کیفی مربوط بودن و قابلیت اتکا است.

تصمیم گیرندگان صدرنشین این نمودار هستند، که تأمین اطلاعات مورد نیاز آنان توسط حسابداری مالی مورد تأکید قرار گرفته است. 1. SAFC# قبل از این ایده را مطرح کرده بود که صورتهای مالی باید در جهت برآوردن نیازهای اطلاعاتی مشترک استفاده کنندگان گام بردارد. همچنین عنوان شد این موضوع که استفاده کنندگان در مورد صورتهای مالی و اطلاعات مالی آگاهی دارند به عنوان یک ویژگی کیفی خاص استفاده کننده ارائه شده است. با این حال اگر استفاده کنندگان آگاه فرض شوند بازهم خود اطلاعات می تواند به لحاظ قابلیت فهم، درجات مختلفی داشته باشد. ویژگی کیفی قابلیت فهم ویژگی ای است که توسط هر دوی استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات حسابداری تحت تأثیر قرار می گیرد. در بالای ویژگی قابلیت فهم، محدودیت فراگیر فزونی منافع بر مخارج قرار دارد.



تصمیم گیرندگان و ویژگی های آنان

هر تصمیم گیرنده ای که بخواهد قضاوت کند که اطلاعات حسابداری سودمند است، قضاوت او تحت تأثیر عوامل زیر قرار می گیرد:

تصمیمی را که باید اتخاذ کند، روشهایی را که تصمیم گیرندگان باید بکارگیرند، اطلاعات موجود یا اطلاعاتی که از سایر منابع به دست می آیند و در نهایت توان او در پردازش اطلاعات. این ویژگی ها بیانگر این است که معمولاً مدیران و مالکان واحدهای تجاری کوچک یا سهامی خاص در می یابند که اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی که برای افراد برون سازمانی تهیه می شوند، در مقایسه با سهامداران شرکتهای سهامی عام و بزرگ نمی توانند چندان سودمند واقع شوند.

فزونی منافع بر مخارج

این محدودیت فراگیر، ریشه در اقتصاد اطلاعات دارد. هرچند در این مورد، عنصری بسیار ضروری برای یک چارچوب نظری است، اما اجرای آن در عمل شاید دشوارترین بخش چارچوب نظری باشد، زیرا حقیقتاً دستیابی به معیاری قطعی و قابل اندازه گیری از انواع اقلام منافع و بهای تمام شده، غیرممکن است. علاوه بر این سؤال مهم دیگری نیز مطرح است: اینکه اختلاف بین منافع و بهای تمام شده باید چه میزان باشد تا قابل قبول به حساب آید. منافع اطلاعات حسابداری در وهله اول از طریق سودمندی این اطلاعات برای گروههای مختلف استفاده کننده، با تمرکز بر سرمایه گذاران و اعتباردهندگان، در فرآیند تصمیم گیری نشان داده می شود. از اینرو منافع حاصله به میزان سودمندی اطلاعات حسابداری در برآوردن اهداف پیش بینی و حسابداری مربوط است. بهای مستقیم اطلاعات به جمع آوری، آماده سازی و انتشار اطلاعات ارتباط دارد. در مورد اطلاعات همچنین دو نوع بهای غیرمستقیم وجود دارد که بلافاصله در ذهن تداعی می شود اول اینکه انتشار اطلاعات ممکن است مزیت رقابتی را از بین ببرد، بهای غیر مستقیم دیگر مربوط به قابلیت فهم اطلاعات است که خود به عنوان یک ویژگی کیفی جداگانه در نمودار وجود دارد. توانایی افراد و بازار برای جذب و استفاده از اطلاعات محدود است و اگر عامل قابلیت فهم نیز به آن اضافه شود از محدوده شرکت فراتر خواهد رفت. بطور کلی منافع و بهای اطلاعات اعم از مستقیم و غیر مستقیم با بحث پیامدهای اقتصادی مرتبط هستند.

نکات:

- در این بیانیه ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است.
- در صدر نمودار ویژگی های کیفی تصمیم گیرندگان قرار دارند که تأمین اطلاعات مورد نیاز آنان نیز توسط حسابداری مالی مورد تأکید می باشد.
- با توجه به درک استفاده کنندگان از صورتهای مالی قابل فهم بودن اطلاعات به عنوان یکی از ویژگی های خاص استفاده کنندگان مطرح شده است. قابل فهم بودن ویژگی است که تحت تأثیر تهیه کنندگان اطلاعات مالی و همچنین استفاده کنندگان این اطلاعات قرار می گیرد. قبل از طرح قابل فهم بودن محدودیت فراگیر فزونی منافع استفاده از اطلاعات بر مخارج تهیه آن مطرح است.

مربوط بودن

یکی از ویژگی‌هایی است که از ASOBAT گرفته شده است و تعریف نه چندان دقیق آن در SFAC#2 عبارتست از "توانایی ایجاد تفاوت در تصمیم از طریق کمک به استفاده کنندگان برای پیش بینی نتایج رویدادهای گذشته، حال و آینده و یا تأیید یا اصلاح انتظارات. مربوط بودن دو جنبه اصلی دارد: ارزش پیش بینی و ارزش بازخورد و البته یک جنبه کم اهمیت تر یعنی به موقع بودن."

ارزش پیش بینی و ارزش بازخورد: اطلاعات می توانند بر توان تصمیم گیرنده بیفزایند تا او بتواند از طریق تأیید یا تعدیل انتظارات قبلی به شیوه ای بهتر پیش بینی نماید. معمولاً تصمیم گیرنده در سایه کسب اطلاعات می تواند از چنین توانی برخوردار شود، زیرا آگاهی درباره نتایج عمل انجام شده می تواند بر توان تصمیم گیرنده بیفزاید و بر اساس آن نتیجه های حاصل از اقدامات مشابه آینده را پیش بینی نماید.

بطور کلی ارزش پیش بینی اشاره به سودمندی ورودیها برای انجام پیش بینی هایی نظیر پیش بینی جریان های نقد یا توان سودآوری دارد و منظور ارائه خود پیش بینی ها نیست و ارزش بازخورد به تأیید یا اصلاح انتظارات قبلی تصمیم گیرندگان ارتباط دارد با نگاهی عمیقتر می توان بیان کرد که ارزش بازخورد رابطه ای نزدیک با حسابداری دارد. اطلاعاتی که حاوی این ویژگی کیفی است باید بر ارزش پیش بینی نیز اثر بگذارد.

به موقع بودن: به موقع بودن در واقع محدودیتی است برای دو جنبه دیگر مربوط بودن. اطلاعات برای مربوط بودن باید به موقع باشد، بدین معنا که اطلاعات باید پیش از اینکه قابلیت خود برای اثرگذاری بر تصمیمات را از دست بدهد، در دسترس تصمیم گیرندگان باشد. تضادی بین به موقع بودن و دو جنبه دیگر مربوط بودن وجود دارد زیرا اگر بتوان از محدودیت زمان چشم پوشی کرد، اطلاعات می تواند کامل تر و صحیح تر شود. به این ترتیب اغلب موازنه ای بین به موقع بودن و سایر اجزای مربوط بودن وجود دارد.

قابلیت اعتماد بودن (قابلیت استناد بودن)

این ویژگی مشتمل بر سه بخش است که قابلیت تأیید و صداقت در ارائه (ارائه معتبر) و بی طرفی از اجزای آن است.

منظور از **قابلیت تأیید** میزان اتفاق نظر میان اندازه گیران مختلف می باشد. به عبارت دیگر بین افراد مستقلی که از یک روش خاص سنجش یا اندازه گیری استفاده می کنند توافق نظر وجود داشته باشد. از این رو این بخش با تئوری اندازه گیری در ارتباط است. برخلاف جنبه های مختلف مربوط بودن تأیید پذیری از ویژگی کمیت پذیری برخوردار است اما میزان اتفاق نظر و قابلیت تأیید مشخص نشده است. دانشمندان علوم اجتماعی این مفهوم را **Validity** یا روایی می نامند.

منظور از **ارائه معتبر اطلاعات (صداقت در ارائه)** گزارش ارزشهایی است که معرف خاصه های مورد اندازه گیری می باشد. برخی از اندازه گیریها می تواند علی رغم داشتن قابلیت تایید بالا، ارائه معتبر اطلاعات به شمار نیاید. مانند بکارگیری روش یکنواخت محاسبه استهلاک یک قلم دارایی، قابلیت تایید بالایی داشته باشد اما ارزشهای دفتری بدست آمده ممکن است ارائه معتبری از ارزش اقتصادی دارایی مورد بحث محسوب نشود. بنابراین امکان بروز تضاد بین قابلیت تأیید و ارائه معتبر اطلاعات وجود دارد. در این قبیل موارد لازم است تعادل نسبی بین این ویژگیها برقرار شود.

منظور از **بیطرفی** این است که در فرایند تدوین استاندارد های حسابداری باید بر ویژگیهای مربوط بودن و قابلیت اعتماد تاکید شود و آثار این استانداردها بر گروههای مختلف استفاده کننده اطلاعات مورد توجه قرار نگیرد. و صورتهای مالی باید آنچه را که هست گزارش کند نه آنچه را که گروههای مختلف مانند سهامداران یا مدیریت به گزارش آن تمایل دارند.

محافظه کاری

اگرچه محافظه کاری در جدول ارائه نشده است اما این مفهوم تحت عنوان میثاق مطرح شده است. در بیانیه شماره ۲، ارائه ارزشهای کمتر از واقع برای دارایی ها و سود تایید نشده است و در واقع ارائه عمدی ارزشهای کمتر از واقع داراییها با ویژگیهای بیطرفی و مربوط بودن در تضاد قرار می گیرد. مفهوم محافظه کاری نیاز به احتیاط در گزارشگری را القا می کند. و به استفاده کنندگان اطلاع می دهد که ابهامات و مخاطرات در چه زمینه هایی وجود دارد بنابراین مفهوم محافظه کاری می تواند با افشا مرتبط شود که علی رغم واجد اهمیت بودن در بیانیه شماره ۲ ذکری از آن به میان نیامده است.

قابلیت مقایسه و ثبات رویه

این مفهوم نتیجه بکارگیری یک چارچوب نظری مناسب است و نمی توان آن را بخشی از چارچوب نظری محسوب کرد.

اهمیت

در ارتباط با مفهوم اهمیت می توان سؤال کرد که آیا ارزش یک قلم به اندازه ای است که بتواند بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان اثر بگذارد، یا خیر. مفهوم اهمیت در حرفه حسابداری به عنوان یک ویژگی کمی مطرح بوده است. و بکارگیری آن به عنوان ویژگی کیفی توسط حرفه جای بحث دارد. مفهوم اهمیت یک مفهوم نسبی است که نمی توان آنرا به طور مطلق به کار گرفت.

بیانیه شماره ۳- عناصر صورتهای مالی واحد های انتفاعی

در بیانیه شماره ۳، ده عنصر از عناصر تشکیل دهنده صورتهای مالی را تعریف می کند. این تعاریف در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۶ مورد تجدید نظر قرار گرفتند.

در باره این بیانیه ذکر ۳ نکته حایز اهمیت است.

۱- در این بیانیه ذکری از سه دیدگاه مربوط به صورتهای مالی که در نکاتی برای بحث و تبادل نظر مطرح شده به عمل نیامده است.

۲- این بیانیه مفهوم مشخصی از رویکرد نگهداشت (حفظ) سرمایه که باید در تعریف عناصر صورتهای مالی ملحوظ شود را مشخص نمی کند

۳- موضوع شناخت (تحقق) و اندازه گیری و نحوه انعکاس آن در صورتهای مالی مد نظر قرار نگرفته است. بنابراین به نظر می رسد تعاریف ارائه شده در این بیانیه جهت تعیین محتوای صورتهای مالی صرفاً "برده اول" باشند. روشن است که در تجویز ویژگیهای این عناصر مختلف و تازه نه درباره ترتیب چیدن آنها در صورتهای مالی، کارهای زیادی مانده که باید انجام شود.

بیانیه شماره ۴- هدف های گزارشگری در واحدهای غیر انتفاعی

این بیانیه به اهداف گزارشگری مالی واحدهای غیر انتفاعی اختصاص دارد. واحدهای غیر انتفاعی از دیدگاه بیانیه شماره ۴ دارای ویژگیهای زیر است:

- ۱- دریافت مبالغ متناهی از منابع، از تامین کنندگانی که انتظار دریافت اصل یا فرع منابع تامین شده را ندارند.
- ۲- مقاصد عملیاتی که ارتباطی با ارائه کالاها یا خدمات برای تحصیل سود ندارند.
- ۳- نبود مالکیت (منافع مالکانه) تعریف شده ای که بتوان آنرا فروخت، انتقال داد، بازپرداخت کرد و یا در صورت انحلال سازمان، مبالغ باقیمانده را میان مالکان توزیع کرد.
- ۴- همچنین در واحدهای غیر انتفاعی رقم یگانه ای که بتوان همانند سود برای ارزیابی عملکرد بکارگرفت وجود ندارد.

بیانیه شماره ۵- شناخت و اندازه گیری در صورتهای مالی واحد های انتفاعی

مباحث این بیانیه به دلیل مشکل بودن یعنی شناخت و اندازه گیری می توانست موجب موفقیت یا شکست کل پروژه چارچوب نظری شود.

در ابتدای این بیانیه عنوان شده است ضوابط و رهنمودهای شناخت مطروحه در بیانیه، با روشهای جاری حسابداری هم آهنگی دارد. و متضمن تغییرات عمده ای نمی باشد. ضمن این که امکان تغییرات آتی در روشهای جاری شناخت نیز رد نمی شود. اما تغییرات آتی باید از طریق فرایند تکامل تدریجی معمول گردد. همچنین تصریح شده است که مفاهیم مطروحه تنها به صورتهای مالی مربوط است و سایر طرق افشا را در بر نمی گیرد. زیرا سایر موارد افشا شناخت محسوب نمی شود.

یکی از مقاصد اصلی بیانیه شماره پنج، شکل ارائه تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه است که از داد و ستد با سهامداران ایجاد نشده است. در این بیانیه عایدی (Earning) از سود خالص (Net Income) متمایز شده است. یعنی عایدی شامل اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری نیست در حالی که سود خالص شامل اثر انباشته مزبور می باشد بنابراین عایدی معیاری مناسبتر برای عملکرد عملیاتی واحد انتفاعی محسوب می شود. همراه با عایدی، صورت سود و زیان جامع ارائه می شود که تمامی تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه را به جز مبادلات سرمایه ای نشان میدهد.

اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری نیز در این صورت منعکس می شود. علاوه بر این در صورت سود و زیان جامع اقلامی نظیر سود یا زیان تحقق نیافته ناشی از تغییرات ارزش اوراق بهادار آماده برای فروش یا تعدیلات ناشی از تبدیل ارز انعکاس می یابند.

ضوابط شناخت

این ضوابط به زمان شناسایی دارایی، بدهی، درآمد فروش، هزینه، سود یا زیان غیر عملیاتی در حسابها اشاره دارد. ضوابط بنیادی شناخت بر اساس مباحث چارچوب نظری به شرح زیر است:

تعاریف: انطباق قلم مورد شناسایی بر تعریف یکی از عناصر حسابداری

قابلیت اندازه گیری: داشتن خاصه مربوطی که به نحوی قابل اعتماد قابل اندازه گیری باشد.

مربوط بودن: اطلاعات مرتبط با قلم مورد شناسایی بتواند تغییری در تصمیمات استفاده کنندگان ایجاد کند.

قابلیت اعتماد: اطلاعات مرتبط با قلم مورد شناسایی، قابل ارائه معتبر، قابل تایید و بی طرفانه باشد.

مبنای اندازه گیری: در بیانیه شماره ۵ پنج مبنای اندازه گیری به شرح زیر مطرح شده است:

۱- بهای تمام شده تاریخی

۲- ارزش جاری (ارزش جایگزینی)

۳- ارزش جاری بازار (ارزش خروجی)

۴- ارزش خالص بازیافتنی (قیمت فروش - هزینه های فروش)

۵- ارزش فعلی گردش وجوه نقد آتی (تنزیل شده)

دو انتقاد مهم به بیانیه شماره ۵

۱- بحث در مورد ضوابط شناخت قبل از طرح اندازه گیری صحیح به نظر نمی رسد زیرا قبل از آگاهی از مختصات اندازه گیری اقلامی که باید شناسایی شود نمی توان در مورد ضوابط آنها بحث کرد.

۲- اگر چه ۳ بیانیه اول هیات استانداردهای حسابداری مالی می توانست موجب تغییرات عمده در حسابداری شود اما بیانیه شماره ۵ در واقع ضد اصلاح در روشهای حسابداری محسوب می شود. زیرا تاکید بر نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان را نادیده انگاشته است. علاوه بر این دیدگاه دارایی - بدهی مربوطه در سه بیانیه اول فاصله گرفته و ارزشیابی جاری مطرح شده است.

بیانیه شماره ۶: عناصر صورتهای مالی (جایگزین بیانیه شماره ۳ و مکمل بیانیه شماره ۲)

بیانیه شماره ۶ جایگزین بیانیه شماره ۳ شده است با این تفاوت که تعاریف به واحدهای غیر انتفاعی نیز تسری یافته است همچنین ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری نیز شامل واحدهای غیر انتفاعی شده است. بنابراین این بیانیه چیزی به چارچوب نظری اضافه نکرده است. و تعاریف ده عنصر صورتهای مالی ارایه شده است.

۱- داراییها، منافع اقتصادی محتمل آتی توسط واحد انتفاعی مشخص تحصیل یا کنترل می شود و نتیجه معامله یا رویدادی در گذشته است.

۲- بدهیها، از دست دادن محتمل منافع اقتصادی توسط واحد انتفاعی مشخص است که در نتیجه تعهدات فعلی واحد انتفاعی برای انتقال داراییها یا ارائه خدمات به سایر واحدهای انتفاعی در آینده، بر اثر معامله یا رویدادی در گذشته ایجاد شده است.

۳- حقوق صاحبان سرمایه یا خالص داراییها در واحد انتفاعی، حقوق مازاد بر داراییهای واحد انتفاعی است که پس از کسر بدهیها باقی می ماند. در واحدهای انتفاعی حقوق خالص داراییها به سه طبقه بندی می شود:

الف- محدود شده دائمی ب- محدود شده موقت ج- محدود نشده

۴- سرمایه گذاری مالکان واحد انتفاعی مشخص موجب افزایش حقوق صاحبان سرمایه می شود. این سرمایه گذاریها غالباً از طریق انتقال دارایی انجام می شود.

۵- توزیع منابع میان مالکان موجب کاهش حقوق صاحبان سرمایه واحد انتفاعی می شود. این توزیع ممکن است از طریق انتقال داراییها، انجام خدمات یا تقبل بدهی ها در مقابل مالکان صورت پذیرد.

۶- سود جامع عبارت است از تغییر در حقوق صاحبان سرمایه یک واحد انتفاعی در یک دوره مالی که بر اثر معاملات و سایر رویدادها و وضعیتهای، به جز مبادلات با صاحبان سرمایه، ایجاد شده باشد.

۷- درآمد فروش عبارت است از ورود داراییها یا افزایش داراییهای موجود واحد انتفاعی، تسویه یا کاهش بدهیهای آن و یا ترکیبی از آنها که از فعالیتهای همچون تحویل یا تولید کالا، انجام خدمات و انجام فعالیتهایی که جز عملیات اصلی و مرکزی واحد انتفاعی محسوب می شود، ایجاد شده باشد.

۸- هزینه عبارت است از خروج یا سایر موارد کاهش داراییها یا تقبل بدهیها و یا ترکیبی از آنها که از فعالیتهایی همچون تحویل یا تولید کالا، انجام خدمات یا انجام فعالیتهایی که جز عملیات اصلی و مرکزی واحد انتفاعی محسوب می شود، ایجاد شده باشد.

۹- سود غیر عملیاتی (Gain) عبارت است از افزایش در خالص داراییها واحد انتفاعی که از معاملات اتفاقی یا جانبی، رویدادها یا شرایط موثر بر آن واحد ناشی شده باشد مگر آن که افزایش مزبور بر اثر سرمایه گذاری صاحبان واحد انتفاعی یا درآمد فروش باشد.

۱۰- زیان غیر عملیاتی (Loss) عبارت است از کاهش در خالص داراییهای واحد انتفاعی که از معاملات اتفاقی یا جانبی، رویدادها یا شرایط موثر بر آن واحد ناشی شده باشد مگر آنکه کاهش مزبور بر اثر توزیع میان صاحبان واحد انتفاعی یا وقوع هزینه باشد.

تعاریف ارائه شده بطور مسلم بهبودی نسبت به تعاریف مطرح شده در بیانیه شماره ۴ هیات اصول حسابداری محسوب می شود.

بیانیه شماره هفت: بکارگیری اطلاعات مرتبط با گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه گیری های حسابداری

این بیانیه در فوریه سال ۲۰۰۰ انتشار یافته و به استفاده از گردش وجوه نقد و ارزش فعلی در اندازه گیری های حسابداری مربوط است .

دو نکته مهم در مورد بیانیه شماره ۷ این است که ۱- با وجود اهمیت گزارش ترویلادو تأکید آن بر اهمیت جریانهای نقد، شگفت آور است که انتشار این بیانیه ۱۵ سال پس از بیانیه شماره ۶ به طول انجامیده باشد هرچند کار روی این پروژه در سال ۱۹۸۸ شروع شده بود . ۲- این بیانیه بیشتر به مسائل خاص اندازه گیری می پردازد تا مسائل نظری گسترده تر ، از اینرو آنرا زیر مجموعه ای برای بیانیه شماره ۵ نیز به حساب آورد.

نکات اصلی شامل موارد زیر است

۱- در این بیانیه چارچوبی برای استفاده از گردش وجوه نقد در شناخت اولیه ، اندازه گیریهای ابتدا به ساکن ، و روش استهلاك مبتنی بر نرخ بهره ارائه می شود. این چارچوب اصول کلی حاکم بر بکارگیری گردش وجوه نقد را به ویژه در مواردی که مبالغ وجوه نقد اتی ، زمان بندی یا هر دوی آنها همراه با ابهام است ارائه می کند

۲- در این بیانیه تنها به مباحث اندازه گیری توجه شده و سوالات مربوط به شناخت مد نظر قرار نگرفته است ضمناً موارد بکارگیری اندازه گیری ابتدا به ساکن یا سایر روشهای اندازه گیری در این بیانیه مسکوت مانده است

۳- هدف از بکارگیری ارزش فعلی در اندازه گیری حسابداری این است که تا حد امکان تفاوت اقتصادی بین موارد مختلف برآورد گردش وجوه نقد اتی تعیین شود . اندازه گیریهای مبتنی بر ارزش فعلی در مقایسه با اندازه گیریهای مبتنی بر وجوه نقد تنزیل نشده ، اطلاعات مربوط تری را در اختیار استفاده کنندگان قرار میدهد.

۴- به منظور تامین اطلاعات مربوط در گزارشگری مالی لازم است ارزش فعلی بتواند برخی از خاصه های مشهود اندازه گیری شده داراییها یا بدهیها را ارائه کند . در مواردی که قیمت مبادلات معلوم نیست اندازه گیری های حسابداری در شناخت اولیه و اندازه گیریهای ابتدا به ساکن باید عواملی را اشکار کند که مجموعاً معرف ارزش متعارف یا ارزش بازار (در صورت وجود) باشد.

۵- در اندازه گیریهای حسابداری که با استفاده از ارزش فعلی انجام می شود لازم است ابهامات موجود در برآورد گردش وجوه نقد انعکاس یابد زیرا اقلامی که مخاطرات نامساوی دارند ظاهراً مشابه به نظر می رسند. ابهامات مربوط به مبالغ و زمان بندی گردش وجوه نقد برآوردی بر اندازه گیری داراییها یا بدهیها تأثیر می گذارد .

۶- بکارگیری ارزش فعلی در حسابداری نوعاً بر استفاده از ارقام یگانه وجوه نقد برآوردی و نرخ تنزیل یگانه مبتنی بوده است در این بیانیه بجای بکارگیری ارقام یگانه وجوه نقد بر بکارگیری دامنه ای از مبالغ ممکن و احتمالات مربوط به هر مبلغ تأکید شده است .

- ۷- اندازه گیری بدهیها با مسائلی متفاوت از مسایل داراییها روبروست . اگر چه هدف هر دو مورد یکسان است در این بیانیه روشهای برآورد ارزش متعارف بدهیها تشریح شده است .
- ۸- وضعیت اعتبار واحد انتفاعی نیز بر اندازه گیری بدهی ها در شناسایی اولیه و ابتدا به ساکن موثر است. در مربوط ترین اندازه گیری بدهی واحد انتفاعی باید وضعیت اعتبار آن نیز لحاظ شود.
- ۹- در این بیانیه شرایطی که بکارگیری روش استهلاك مبتنی بر نرخ بهره را ایجاب می کند تشریح شده و عواملی که در این بکارگیری باید لحاظ شود نیز مورد بحث قرار گرفته است .

بیانیه شماره هشت : اهداف گزارشگری مالی با مقاصد عام و ویژگی های کیفی اطلاعات مالی مفید (جایگزین بیانیه شماره ۲۰۱)

در سپتامبر ۲۰۱۰ هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیانیه مفاهیم شماره ۸ چارچوب نظری برای گزارشگری مالی را منتشر نمود. تقریباً ۳۰ سال پس از پذیرش بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲۰۱.

سطح اول: هدف اصلی

هدف گزارشگری مالی با مقاصد عام ارائه اطلاعات مالی درباره واحد گزارشگری است که برای سرمایه گذاران فعلی و بالقوه، وام دهندگان و سایر اعتبار دهندگان در تصمیم گیری در مورد تأمین منابع به موسسه سودمند و مفید می باشد. این تصمیمات شامل خرید، فروش، یا نگهداری حقوق و ابزارهای بدهی، و ارائه یا تسویه وامها و سایر اشکال اعتبار دهی می باشد. اطلاعاتی که تصمیم گیری مفید را برای تأمین کنندگان سرمایه فراهم می سازد ممکن است برای سایر استفاده کنندگان از گزارشگری مالی که تأمین کنندگان سرمایه نیستند، مفید واقع شود. همانطور که می دانید، جهت ارائه اطلاعات به تصمیم گیرندگان، شرکتها صورتهای مالی با مقاصد عام تهیه می کنند. گزارشگری مالی با مقاصد عام به استفاده کنندگانی کمک می کند که توانایی این را ندارند همه اطلاعات مالی را که از یک واحد تجاری نیاز دارند، درخواست (مطالبه) کنند، و بنابراین باید حداقل تا حدی بر اطلاعات ارائه شده در گزارشهای مالی اتکا کنند. با این حال، فرض ضمنی این است که استفاده کنندگان نیاز به دانش معقولی از واحد تجاری و مسئله های حسابداری مالی جهت درک اطلاعات موجود در صورتهای مالی دارند. این نکته مهم است. این بدان معناست که تهیه کننده صورتهای مالی چنین فرض می کند که استفاده کنندگان صورتهای مالی در سطحی معقول قرار دارند. این فرض بر شیوه و گستره ای اثر می گذارد که شرکتها اطلاعات خود را گزارش می کنند.

اهداف کلی گزارشگری مالی :

هدف عمومی گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعات سودمند درباره واحد گزارشگر برای سرمایه گذاران فعلی و بالقوه، وام دهندگان و سایر اعتبار دهندگان به منظور کمک به تصمیم گیری آنها در باره تأمین منابع واحد گزارشگر می باشد. این تصمیمات شامل خرید، فروش، یا نگهداری حقوق و ابزارهای بدهی، و ارائه یا تسویه وامها و سایر اشکال اعتبار دهی می باشد

اجزا (جزئیات) اهداف کلی گزارشگری مالی

- ۱- فراهم آوردن اطلاعات در باره منابع اقتصادی، ادعاها بر آن منابع و تغییرات در منابع و ادعاها.
- ۲- فراهم آوردن اطلاعات در باره عملکرد مالی انعکاس یافته توسط حسابداری تعهدی.
- ۳- فراهم آوردن اطلاعات در باره عملکرد مالی انعکاس یافته توسط جریانهای نقدی گذشته.
- ۴- فراهم آوردن اطلاعات درباره منابع اقتصادی و ادعاها نسبت به آن منابع که ناشی از عملکرد مالی نیست.

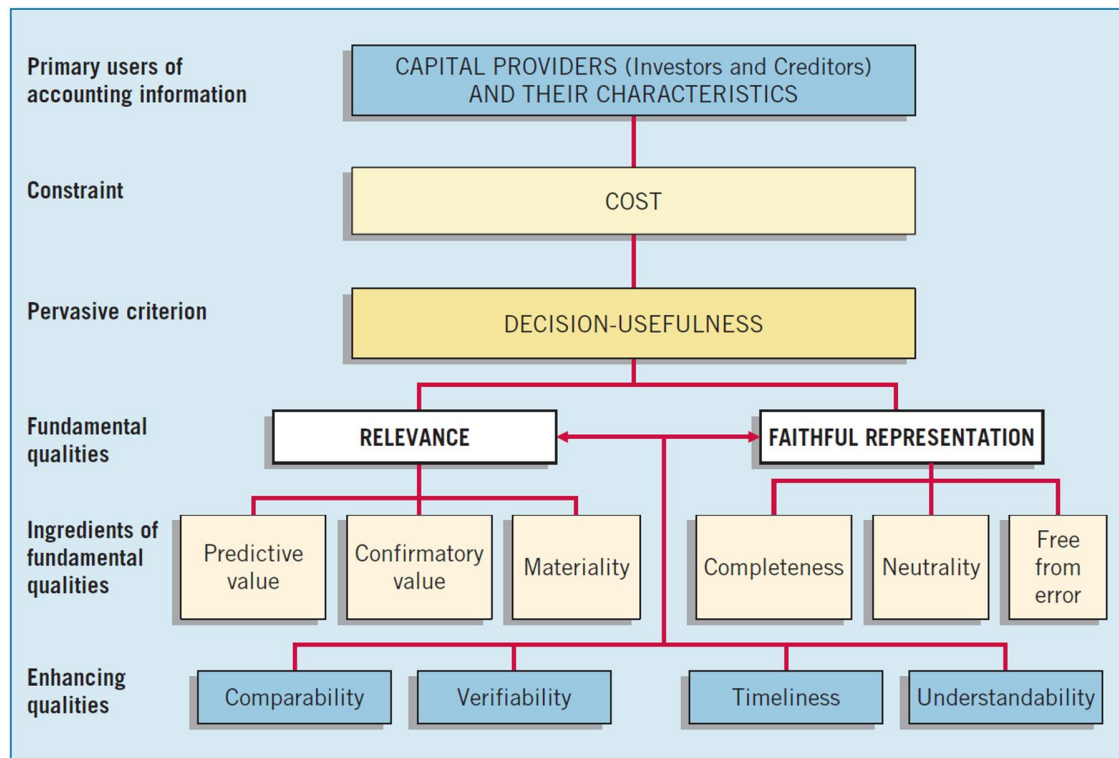
سطح دوم: مفاهیم بنیادی

هدف (سطح اول) بر مقاصد گزارشگری مالی تمرکز می کند. در جای دیگر، ما درباره شیوه هایی بحث می کنیم که به این مقاصد (هدف ها) جامه عمل می پوشانند (سطح سوم). پس، مقصود از سطح دوم چیست؟ در سطح دوم پایه ها و اساس نظری ارائه می شود و بیان کننده ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری و نیز اقلام تشکیل دهنده صورتهای مالی می باشد. یعنی سطح دوم پلی است بین ((چرای)) حسابداری ((هدف)) و شیوه حسابداری ((شناخت، اندازه گیری و ارائه صورتهای مالی)).

ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری:

شرکتهایی باید اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی را تا چه میزان به بهای تمام شده تحصیل دارایی هایشان (بر مبنای بهای تمام شده تاریخی) یا تا چه میزان دارایی ها را به ارزش جاری (بر مبنای ارزش منصفانه) نشان می دهند؟

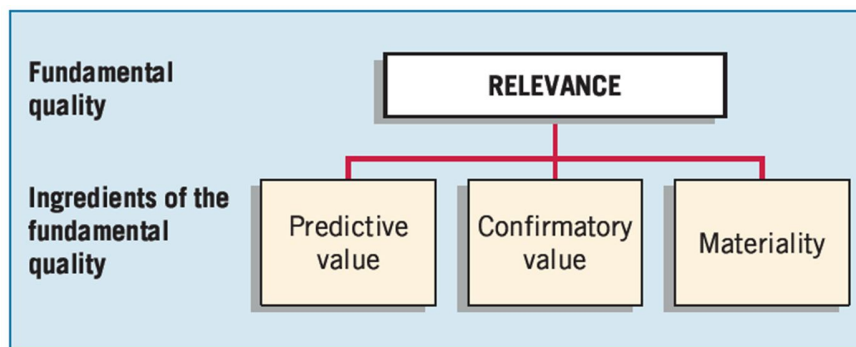
چگونه یک شرکت یک روش قابل قبول حسابداری، میزان و نوع اطلاعات جهت افشا و شکلی را که باید این اطلاعات را ارائه نماید، انتخاب کند؟ پاسخ این است: تعیین کدام روش اطلاعات سودمند تری را برای مقاصد تصمیم گیری (سودمندی تصمیم) ارائه می نماید. هیئت استاندارد های حسابداری مالی ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری را مشخص نمود که بدان وسیله اطلاعات بهتر (سودمندتر) از اطلاعات نامرغوب (کمتر سودمند) برای مقاصد تصمیم گیری متمایز ساخت. گذشته از این هیئت استانداردهای حسابداری مالی یک محدودیت هزینه را به عنوان بخشی از چارچوب نظری مورد توجه قرار داد. همانگونه که در نمودار ۲-۲ نشان می دهد، می توان این ویژگی ها را به صورت سلسله مراتب مورد توجه قرار داد.



همانطور که در تصویر ۲-۲ نشان داده شده است، ویژگی های کیفی یا بنیادی هستند یا بهبود دهنده (تقویت کننده) ویژگی ها هستند، بسته به این دارد که آنها چگونه بر سودمندی تصمیم اطلاعات اثر می گذارند. صرفنظر از طبقه بندی، هر ویژگی کیفی منجر به سودمندی تصمیم اطلاعات گزارشگری مالی می شود. (اطلاعات گزارشگری مالی برای تصمیم گیری سودمند واقع شود). بهر حال ارائه اطلاعات مالی سودمند بواسطه محدودیت فراگیر در گزارشگری مالی محدود شده است-یعنی هزینه نباید بیشتر از منافع روش ها و رویه های گزارشگری باشد. (فزونی منافع بر مخارج)

کیفیت بنیادی-مربوط بودن

مربوط بودن یکی از دو ویژگی بنیانی است که اطلاعات حسابداری را برای تصمیم گیری سودمند می سازد. مربوط بودن و اجزای مرتبط با این کیفیت بنیادی در زیر نشان داده شده است.



برای **مربوط بودن**، اطلاعات حسابداری باید قادر به ایجاد تفاوت در تصمیم گیری باشد. اطلاعاتی که بر تصمیم افراد اثر ندارد، بی ربط است (مربوط نیست). اطلاعات مالی هنگامی قادر به ایجاد تفاوت است که دارای ویژگی سودمندی در پیش بینی (ارزش پیش بینی)، ارزش تأیید کنندگی و یا هردو باشد.

اطلاعات مالی در صورتی دارای ارزش پیش بینی است که آن به عنوان یک ورودی در فرآیند پیش بینی توسط سرمایه گذاران جهت شکل دهی انتظاراتشان در باره آینده، مورد استفاده قرار گیرد. به عنوان مثال، اگر سرمایه گذاران بالقوه علاقه مند به خرید سهام عادی UPS باشند، آنها ممکن است منابع فعلی آن و ادعاها نسبت به این منابع، پرداختهای سود سهام، و عملکرد سود و زیان گذشته اش را برای پیش بینی مبلغ، زمان بندی و عدم اطمینان از جریان های نقدی آتی UPS، تجزیه و تحلیل کنند.

اطلاعات مربوط نیز کمک می کند تا استفاده کنندگان انتظارات قبلی (گذشته) را تأیید یا تصحیح کنند، از اینرو آن دارای ارزش تأیید کنندگی است. به عنوان مثال هنگامی که UPS صورتهای مالی پایان سال را منتشر می کند، آن انتظارات گذشته (فعلی) را بر مبنای ارزیابی های گذشته تأیید یا تغییر می دهد. آن ارزش پیش بینی را به دنبال دارد و ارزش تأیید کنندگی نیز مرتبط و وابسته به آن است. به عنوان مثال اطلاعات درباره سطح فعلی و ساختار دارایی ها و بدهی های UPS به استفاده کنندگان کمک می کند تا توانایی خود را به استفاده از فرصتها و واکنش به شرایط نامطلوب، پیش بینی کنند.

همان اطلاعات به استفاده کنندگان در باره توانایی آنها جهت تأیید یا تصحیح پیش بینی های گذشته شان کمک می کند.

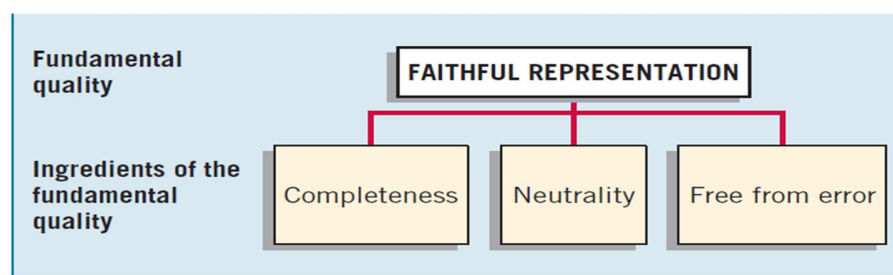
اهمیت شرکت یک جنبه خاص از مربوط بودن است. اطلاعات در صورتی با اهمیت است که حذف یا ارائه نادرست آن می تواند تصمیم گیری استفاده کنندگان را بر مبنای اطلاعات مالی گزارش شده تحت تأثیر قرار دهد. یک شرکت به تنهایی (خودش) تعیین می کند چه اطلاعاتی مهم است زیرا ماهیت و ویا مقدار قلم (اقلام) اطلاعات مربوط باید در چارچوب (سابقه) گزارش مالی یک شرکت در نظر گرفته شود. اطلاعاتی که اثری بر تصمیم گیری ندارد بی اهمیت است و بنابراین نامربوط می باشد. بطور مختصر آن باید یک تفاوتی را ایجاد کند یا

یک شرکت نیاز به افشای آن نداشته باشد. ارزیابی اهمیت یکی از پرچالش ترین جنبه های حسابداری است زیرا نیازمند ارزیابی هم اندازه نسبی شرکت و اهمیت یک قلم است.

بنابراین، بطور کلی مشخص کردن آستانه کمی یکنواخت که در آن یک قلم با اهمیت باشد، امکان پذیر نیست. در عوض، قضاوت در باره اهمیت باید در زمینه ماهیت و مبلغ یک قلم ایجاد شود. همچنین در مورد بسیاری از تصمیمات داخلی حسابداری نیز از عامل اهمیت استفاده می کنند. نمونه ها عبارتند از قضاوتی را که شرکت ها برای موارد زیر می نمایند: مبلغی را که باید به حساب هزینه های واحد فرعی در دفتر کل منظور کرد، میزان دقت مورد نیاز برای تخصیص هزینه ها بین واحد های یک شرکت و ثبتهای اصلاحی از بابت اقلام تعهد شده و انتقالی. پاسخ معقول و مناسب در گرو قضاوت معقول و تخصصی حرفه ای قرار دارد و از همین دیدگاه می توان عامل محدود کننده اهمیت را مورد توجه قرار داد.

کیفیت بنیادی – ارائه منصفانه (بیان صادقانه)

ارائه منصفانه دومین کیفیت بنیادی است که اطلاعات حسابداری را برای تصمیم گیری سودمند می سازد. ارائه منصفانه و عناصر مرتبط با این کیفیت بنیادی در زیر نشان داده شده است.



ارائه منصفانه به این معناست که ارقام و توضیحات مطابق با آنچه که واقعاً وجود داشته یا اتفاق افتاده است باشد. ارائه منصفانه یک ضرورت است چرا که اکثر استفاده کنندگان نه وقت و نه تخصص لازم برای بررسی محتوای واقعی اطلاعات را ندارند. جهت ارائه منصفانه، اطلاعات باید کامل، بی طرف، و عاری از اشتباه باشد.

کامل بودن: کامل بودن به این معناست که تمام اطلاعاتی که برای ارائه منصفانه لازم است، ارائه شده است. حذف می تواند موجب شود که اطلاعات نادرست یا گمراه کننده شود و در نتیجه نمی تواند برای استفاده کنندگان گزارش های مالی مفید یا سودمند واقع شود..

بی طرفی: بی طرفی به این معناست که شرکت نمی تواند در جهت تأمین منافع یک گروه، نسبت به سایر گروهها اطلاعات گزینشی ارائه کند. اطلاعات عاری از هر نوع تعصب یا سو گیری باید مهم در نظر گرفته شود (یعنی اطلاعاتی باید ارائه شود که عاری از هر گونه تعصب یا سو گیری باشد).

عاری بودن از خطا(اشتباه): یک قلم اطلاعاتی عاری از اشتباه خواهد بود در صورتیکه بطور دقیق تر(صادقانه) یک قلم مالی را ارائه کند. به عنوان مثال، اگر شرکتی زیانهای ناشی از استقراض خود را به درستی بیان نکند، صورتهای مالی آن گمراه کننده است و نتایج مالی اش بطور منصفانه ارائه نمی شود. با این حال، ارائه منصفانه دلالت بر این ندارد که کلاً عاری از خطا است. دلیل این است که اکثر معیارها در گزارشگری مالی شامل

برآوردهایی از انواع مختلف قضاوت‌های متحدالشکل مدیریت است. به عنوان مثال مدیر باید میزان حسابهای غیر قابل وصول را برای تعیین هزینه مطالبات مشکوک الوصول برآورد نماید. و تعیین هزینه استهلاك مستلزم برآورد عمر مفید ماشین آلات و تجهیزات و همچنین ارزش اسقاط دارایی ها می باشد.

بکارگیری ویژگی های کیفی بنیادی :

در صورتی اطلاعات سودمند است که هم مربوط باشد و هم بطور صادقانه بیان شده باشد. بیان و ارائه صادقانه یک رویداد نامربوط و همچنین ارائه و بیان غیر صادقانه یک رویداد مربوط ،به استفاده کنندگان در تصمیم گیری کمک نمی کند .

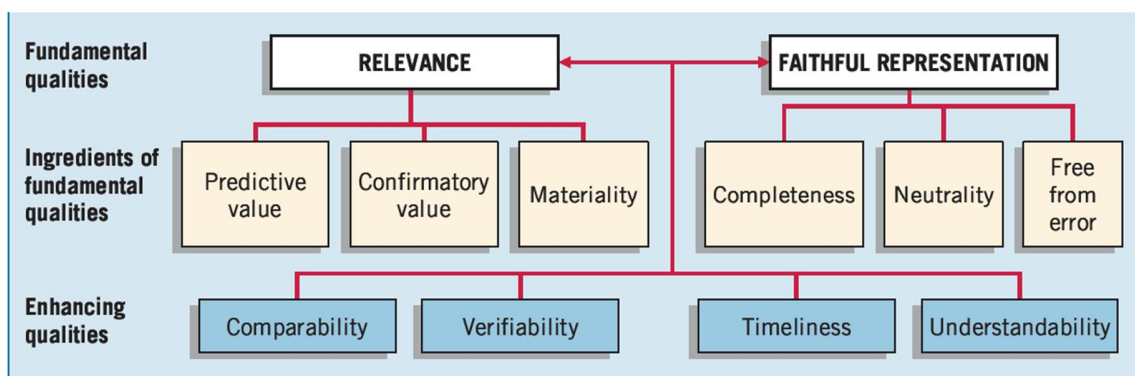
کارآمد ترین و اثربخش ترین فرآیند برای بکارگیری ویژگی های کیفی، معمولاً به ترتیب به شرح زیر است:
الف) تعیین پدیده یا رویداد اقتصادی که بطور بالقوه برای تصمیم گیری استفاده کنندگان اطلاعات مالی واحد گزارشگر سودمند است.

ب) تعیین نوع اطلاعات درباره پدیده یا رویدادی که می تواند مربوط ترین اطلاعات باشد. در صورتی اطلاعات مربوط محسوب می شود که آن اطلاعات در دسترس بوده و بتوان آن را بطور صادقانه بیان نمود. (مربوط بودن شرط لازم است اما بیان صادقانه شرط کافی است).

ج) تعیین اینکه اطلاعات در دسترس هستند و می تواند بطور صادقانه بیان شود.

کیفیت های ارتقاء دهنده (بهبود دهنده):

ویژگی های کیفی ارتقاء دهنده مکمل ویژگی های کیفی بنیادی هستند. این ویژگی ها اطلاعات سودمند تر را از اطلاعاتی که کمتر سودمند و مفید هستند، متمایز می کند. ویژگی های ارتقاء دهنده در زیر نشان داده شده که شامل قابلیت مقایسه، قابلیت تأیید، به موقع بودن و قابلیت فهم هستند.



قابل مقایسه بودن: اگر اطلاعات متعلق به شرکتها ی مختلف به روشی یکسان (شیوه ای مشابه) اندازه گیری شده و گزارش شود ،این اطلاعات قابل مقایسه می باشند. قابل مقایسه بودن اطلاعات استفاده کنندگان را قادر می سازد تا شباهت ها و تفاوت های واقعی در رویدادهای اقتصادی بین شرکتها را شناسایی کنند. برای مثال ،شیوه ثبت و

گزارش کردن رویدادها ی مالی مربوط به بازنشستگی در ایالات متحده از شیوه ثبت و گزارش کردن این نوع رویدادها ی مالی در کشور ژاپن متفاوت است. در ایالات متحده شرکتها هزینه های بازنشستگی را در زمانی که تحمل می شود ثبت می کنند در ژاپن شرکت ها از بابت این هزینه ها هیچ مبلغی در صورت سود و زیان گزارش نمی کنند. در نتیجه نمی توان نتایج مالی شرکتهای جنرال موتورز یا فورد را با شرکتهای رقیب ژاپنی مقایسه کرد. همچنین تصمیم گیری در مورد تخصیص سرمایه هم نیاز به این دارد که بتوان گزینه های پیش رو را مورد ارزیابی قرار داد. تنها زمانی می توان ارزیابی معتبر انجام داد که اطلاعات قابل مقایسه در دسترس باشند.

نوع دیگری از قابل مقایسه بودن، ثبات رویه می باشد و هنگامی ارائه می شود که یک شرکت رفتارهای حسابداری یکسان را برای رویدادهای مشابه از دوره ای به دوره دیگر، به کار گیرد

از طریق چنین بکارگیری، شرکت نشان می دهد که از استانداردهای حسابداری یکنواخت استفاده می کند. مفهوم ثبات رویه این نیست که شرکتها نمی توانند یک روش حسابداری را جایگزین روش دیگری نمایند. یک شرکت می تواند روشها را تغییر دهد. ولی نخست باید ثابت کند که روش جدید نسبت به روش پیشین برتری دارد. اگر چنین ادعایی تأیید شود، آنگاه شرکت باید ماهیت و اثر تغییر حسابداری و نیز دلیل چنین تغییری را در صورتهای مالی دوره ای که چنین تغییری انجام شده است بیان نماید. هنگامی که در اصول حسابداری تغییری داده شود، حسابرس خواننده را به بند توضیحی در گزارش حسابرسی ارجاع می دهد. این بند بیانگر ماهیت تغییرات است و خواننده را به یادداشت پیوست صورت های مالی ارجاع می دهد که تغییر، به صورتی مفصل، مورد بحث قرار گرفته است.

قابلیت تأیید: قابلیت تأیید زمانی وجود دارد که اشخاص مستقل (بدون وابستگی به یکدیگر) با استفاده از روشهای همانند به نتایج مشابه دست یابند. قابلیت تأیید در موقعیتهای زیر اتفاق می افتد:

۱- دو حسابرس مستقل موجودی کالای شرکتی را شمارش کرده و به همان مقدار فیزیکی از موجودی دست می یابند. بنابراین قابلیت تأیید یک مبلغ برای یک دارایی می تواند از طریق شمارش موجودی رخ دهد (اشاره دارد به عنوان اثبات مستقیم).

۲- دو حسابرس مستقل موجودی کالای شرکتی را جهت محاسبه ارزش موجودی کالای پایان سال را با استفاده از روش ارزشیابی موجودی FIFO محاسبه نمایند. اثبات ممکن است از طریق بررسی کردن ورودی ها (مقدار و بهای تمام شده) و محاسبه مجدد خروجی ها (ارزش موجودی پایان دوره) با بکارگیری میثاقها یا روشهای مشابه (اشاره دارد به عنوان اثبات غیر مستقیم).

به موقع بودن: به موقع بودن به معنای داشتن اطلاعات در دسترس برای تصمیم گیرندگان قبل از آنکه اطلاعات منقضی شود باید توانایی تأثیر بر تصمیمات را داشته باشد. داشتن اطلاعات مربوط در دسترس زودتر می تواند توانایی اطلاعات را در اثر گذاری بر تصمیمات افزایش دهد و به موقع نبودن اطلاعات می تواند سودمندی اطلاعات را از بین ببرد. به عنوان مثال اگر شرکت دل برای گزارشهای میان دوره ای خود تا ۹ ماه پس از دوره صبر کند، اطلاعات آن برای مقاصد تصمیم گیری سودمندی بسیار کمتری خواهد داشت.

قابل فهم بودن: تصمیم گیرندگان بطور گسترده ای در نوع تصمیماتی که اتخاذ می کنند، شیوه ای که تصمیم می گیرند، اطلاعاتی که تا کنون در دست دارند یا می توانند از سایر منابع به دست آورند و سرانجام از دیدگاه توانایی آنها در پردازش این اطلاعات، متفاوت هستند. برای اینکه اطلاعات سودمند باشند باید بین استفاده کنندگان از این اطلاعات و تصمیماتی را که اتخاذ می کنند نوعی رابطه وجود داشته باشد. چنین حلقه ای قابل فهم بودن، همان کیفیت اطلاعات است که به یک استفاده کننده مطلع امکان می دهد به اهمیت آن پی ببرد. قابل فهم بودن هنگامی ارتقا دهنده یا بهبود دهنده است که اطلاعات طبقه بندی شده، شناخته شده و به وضوح و اختصار ارائه شده باشد. برای مثال، فرض کنید شرکت GE یک گزارش سه ماهه منتشر می کند که نشان می دهد سود میان دوره ای بطور عمده رو به کاهش است. این گزارش میان دوره ای اطلاعاتی را ارائه می کند که برای مقاصد تصمیم گیری مربوط و منصفانه (صادقانه) است. برخی از استفاده کنندگان پس از مطالعه گزارش تصمیم به فروش این سهام می گیرند. ولی برخی دیگر از استفاده کنندگان به محتوا و اهمیت گزارش پی نمی برند و آن را درک نمی کنند. هنگامی که شرکت فوق در پایان سال سود تقسیمی کمتری اعلام می کند و قیمت سهام در بازار کاهش می یابد آنها شگفت زده می شوند. بنابراین اگر چه شرکت GE اطلاعاتی را ارائه کرد که بسیار مربوط بود و بطور منصفانه ارائه شده بود، ولی برای آنان که توانایی درک آن را نداشتند هیچ فایده ای نداشت.

بنابراین، فرض شده که استفاده کنندگان از گزارشهای مالی یک دانش معقول و منطقی از فعالیتهای تجاری و اقتصادی دارند. در تصمیم گیری، استفاده کنندگان همچنین باید اطلاعات را با سعی و کوشش (پشتکار) منطقی، بررسی و تجزیه و تحلیل کنند. اطلاعاتی که مربوط است و بطور منصفانه ارائه شده نباید صرفاً به این دلیل که درک آن بدون کمک برای برخی از استفاده کنندگان پیچیده یا مشکل است از گزارشهای مالی حذف شود.

بکارگیری ویژگی های کیفی ارتقاء دهنده

ویژگی های کیفی ارتقاء دهنده تا جایی که امکان دارد باید به حد اعلا برسند. اما اگر اطلاعات نامربوط باشند و یا بطور صادقانه ارائه نشوند، در آن صورت این دسته از ویژگی های کیفی چه به صورت گروهی و چه به صورت فردی، نمی توانند اطلاعات سودمندی را ایجاد نماید.

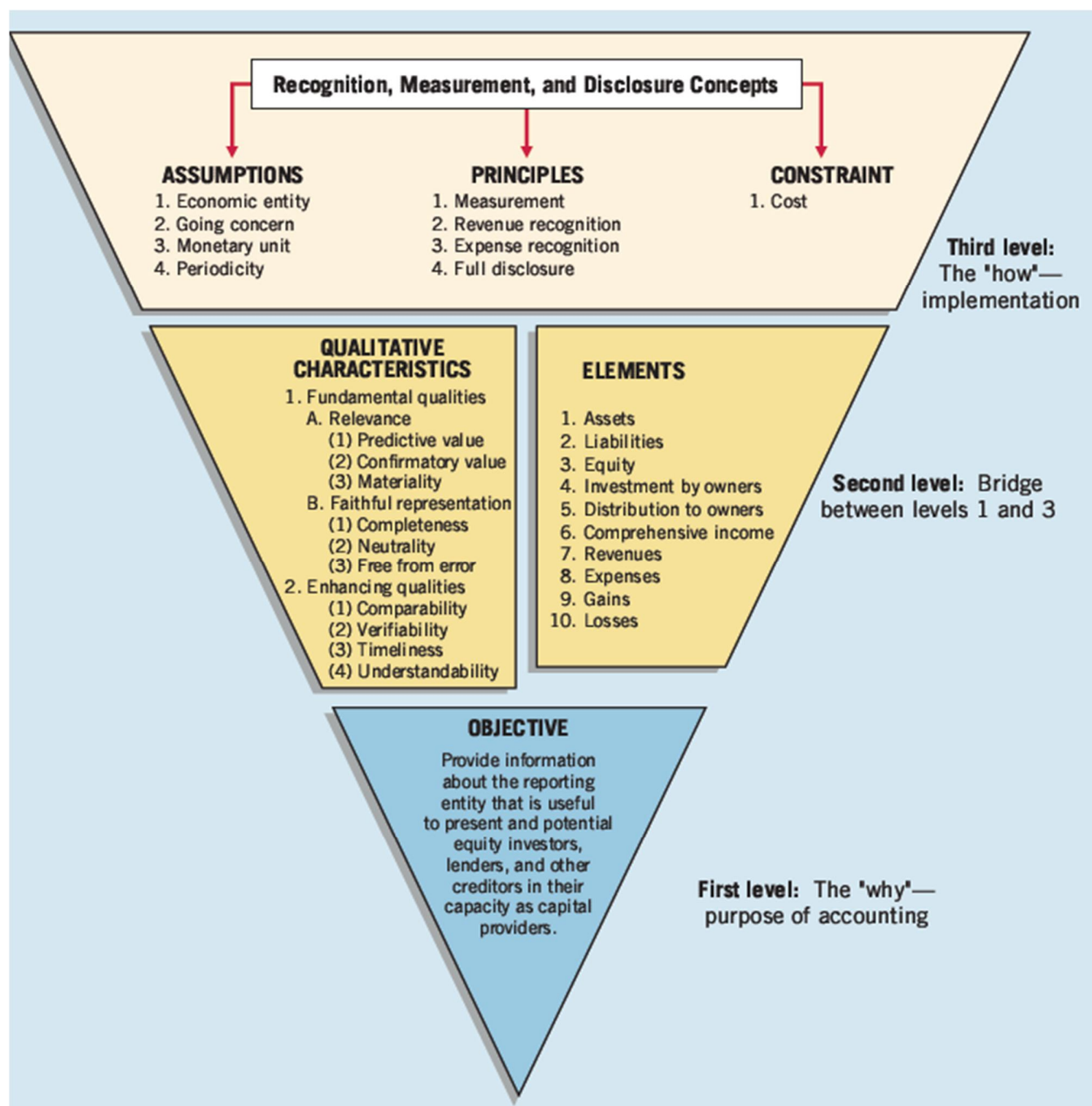
به کارگیری ویژگی های کیفی ارتقاء دهنده یک فرآیند تکراری است که از یک دستور پیروی نمی کند گاهی اوقات، یک ویژگی کیفی ارتقاء دهنده باید تقلیل داده شود تا ویژگی کیفی به حد اعلا برسد. مثلاً کاهش موقت در قابلیت مقایسه در نتیجه به کارگیری استاندارد گزارشگری مالی جدید ممکن است برای بهبود مربوط بودن یا بیان صادقانه (ارائه منصفانه) در بلندمدت سودمند و ارزنده باشد. در چنین مواردی افشای مناسب ممکن است تا حدودی عدم قابلیت مقایسه اطلاعات را جبران کند.

محدودیت هزینه برای گزارشگری مالی سودمند

هزینه تهیه اطلاعات محدودیتی فراگیر برای گزارشگری مالی است. گزارشگری مالی، هزینه هایی را به تهیه کنندگان اطلاعات تحمیل می نماید و بهتر است تا آن هزینه ها با منافع حاصل از گزارشگری اطلاعات مقایسه شوند. در این مقایسه موارد زیر را باید در نظر داشت:

الف- تهیه کنندگان اطلاعات تلاش و هزینه زیادی را برای جمع آوری، پردازش، تأیید و انتشار اطلاعات مالی صرف می کنند. اما در نهایت این هزینه ها باعث کاهش سود و بازده استفاده کنندگان صورتهای مالی می شود. هم چنین استفاده کنندگان اطلاعات مالی، هزینه هایی مانند تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات را نیز متحمل می شوند. اگر اطلاعات مورد نیاز تهیه نمی شد، در آنصورت استفاده کنندگان هزینه های اضافی را برای تهیه اطلاعات از جای دیگر و یا تخمین آن متحمل می شدند. ص ۹

بیانیه مفاهیم شماره ۲ FASB	بیانیه مفاهیم شماره ۸ FASB	
۱- هدف به طور خلاصه، هدفهای گزارشگری مالی ارائه اطلاعاتی است که: ۱- برای تصمیم گیری در جهت سرمایه گذاری و اعطای اعتبارات سودمند واقع شود، ۲- از نظر تعیین یا برآورد جریانهای نقدی آتی سودمند واقع شود. و ۳- در مورد منابع شرکت، ادعا نسبت به این منابع و تغییر در آنها اطلاعاتی ارائه کنند.	هدف گزارشگری مالی با مقاصد عام، فراهم آوردن اطلاعات سودمند درباره واحد گزارشگری برای سرمایه گذاران فعلی و بالقوه، وام دهندگان و سایر اعتبار دهندگان به منظور کمک به تصمیم گیری آنها در باره تأمین منابع واحد گزارشگر می باشد. این تصمیمات شامل خرید، فروش، یا نگهداری حقوق و ابزارهای بدهی، و ارائه یا تسویه وامها و سایر اشکال اعتبار دهی می باشد.	
۱- ویژگی های اصلی: الف- مربوط بودن ۱- به موقع بودن ۲- ارزش پیش بینی ۳- ارزش بازخورد ب- قابل اتکا بودن ۱- قابلیت تأیید ۲- بی طرفی ۳- صداقت در ارائه ۲- ویژگی های ثانویه تصمیم: ۱- قابلیت مقایسه ۲- ثبات رویه	۱- ویژگی های بنیادی الف- مربوط بودن ۱- ارزش پیش بینی ۲- ارزش تأیید کنندگی ۳- اهمیت ب- ارائه منصفانه ۱- کامل بودن ۲- بی طرفی ۳- عاری از اشتباه ۲- ویژگی های ارتقاء دهنده ۱- به موقع بودن ۲- قابلیت تأیید ۳- به موقع بودن ۴- قابل فهم بودن	۲- ویژگی های کیفی
۳- عناصر صورتهای مالی دارایی، بدهی، حقوق صاحبان سهام سرمایه گذاری توسط صاحبان سهام، توزیع سود بین صاحبان سهام، سود جامع، درآمد، هزینه ها، سود و زیان	دارایی درآمد بدهی هزینه ها حقوق صاحبان سهام	
۴- مفاهیم شناخت، اندازه گیری و افشا مفروضات اصول محدودیتها واحد اقتصادی تداوم فعالیت دوره مالی واحد اندازه گیری افشای کامل تعهدی	مفروضات اصول محدودیتها واحد اقتصادی تداوم فعالیت دوره مالی واحد اندازه گیری افشای کامل تعهدی	بهای تمام شده تحقق درآمد تطابق هزینه افشای کامل بهای تمام شده تحقق درآمد تطابق هزینه افشای کامل تعهدی



چارچوب نظری به عنوان مبنای تدوین استانداردها

رویکرد مفروضات بنیادی - اصول بکارگرفته شده در تحقیقات حسابداری شماره یک و سه اصطلاحاً تدوین بنیادی استانداردها نامیده شده است زیرا در این رویکرد سعی می شود که مبنای منطقی برای استنتاج قیاسی استانداردهای صحیح یا دست کم مناسب حسابداری فراهم گردد. از سوی دیگر چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری به مثابه قانونی است که روشهای مختلف حسابداری از لحاظ انطباق یا عدم انطباق با آن ارزیابی می شود لیکن بدیهی است که رویکرد قانونی نمی تواند ساختار منطقی ، همانند رویکرد بنیادی ، برای تدوین استانداردهای حسابداری ایجاد کند اما در عین حال در مقایسه با قوانین ضمانت اجرا ندارد . این چارچوب سندی است که بر اساس آن می توان استانداردهای مختلف حسابداری را مورد ارزیابی قرار داد و از این لحاظ جنبه تئوریک دارد . زیرا ضوابط لازم را برای این قبیل ارزیابیها فراهم می کند . این ضوابط شامل مربوط بودن و قابلیت اعتماد و محدودیت فزونی منافع بر مخارج است .

- اگر چه این ضوابط می تواند به هیأت تدوین استانداردها در انتخاب روشهای مختلف حسابداری کمک کند اما سودمندی اطلاعات گزارش شده بر اساس استانداردهای مصوب از دیدگاه سرمایه گذاران فعلی و بالقوه ، اعتبار دهندگان و سایر استفاده کنندگان برون سازمانی را تضمین نمی کند .

بر اساس این دیدگاه نه تنها استانداردهای تدوین شده را می توان بهبود بخشید همچنین خود چارچوب نظری را نیز می توان تصحیح یا بهتر کرد . این فرایند تکامل تدریجی می تواند ویژگیهای مربوط به رویکردهای قیاس و استقرا را توأم در بر داشته باشد .

سؤالات چهارگزینه ای

۱- نکات حائز اهمیت که در مطالعه چارچوب نظری باید مد نظر قرار گیرد، کدامند؟

الف- چارچوب نتیجه فرایند تکامل تدریجی است .

ب- علی رغم انتقادات وارده بر چارچوب نظری، یا بهبود آن می توان انتظار داشت مبنای مناسبی برای تدوین استانداردها ایجاد شود.

ج- هنگام مطالعه چارچوب، باید سیر استقرایی تدوین آن توجه کرد.

د- الف و ب

۲- در چارچوب نظری حسابداری مالی چه دیدگاهی مد نظر قرار نگرفته است؟

الف- رویکرد درآمد-هزینه

ب- رویکرد صورتهای مالی جامع

ج- رویکرد دارایی-بدهی

د- رویکرد نبود همبستگی بین صورتهای مالی

۳- چارچوب نظری منتشره در سالهای ۱۹۷۸ تا ۲۰۰۰ شامل چند بخش است و تحت چه عنوانی ؟

الف- ۷ بخش و تحت عنوان مفروضات حسابداری

ب- ۵ بخش و تحت عنوان مفروضات حسابداری

ج- ۷ بخش و تحت عنوان بیانیه مفاهیم حسابداری مالی

د- ۵ بخش و تحت عنوان بیانیه مفاهیم حسابداری مالی

۴- کدام گزینه در مورد بیانیه مفاهیم شماره یک (SFAC#1) نادرست است ؟

الف- در این بیانیه توان استفاده کنندگان برای کسب اطلاعات مالی محدود تلقی شده است.

ب- در این بیانیه فرض بر این است که استفاده کنندگان دانش زیادی درباره اطلاعات مالی دارند.

ج- در این بیانیه یک ویژگی مشترک برای تمامی استفاده کنندگان تعریف شده است .

د- در این بیانیه ذکری از نوع صورتهای مالی یا شکل آنها به عمل نیامده است.

۵- با توجه به بیانیه شماره یک، صورتهای مالی باید منعکس کننده کدام اطلاعات باشند؟

۱- منابع اقتصادی، تعهدات و حقوق صاحبان سهام

۲- عملکرد واحد انتفاعی از طریق اندازه گیری ودور و اجزای متشکله آن

۳- عملکرد مدیریت واحد انتفاعی در اداره بهینه امور

۴- گردش وجوه نقد واحد انتفاعی

الف- ۱ و ۲ و ۳

ب- ۱ و ۲ و ۴

ج- ۱ و ۳ و ۴

د- ۱ و ۲ و ۳ و ۴

۶- محدودیت فراگیر ذکر شده در بیانیه مفاهیم شماره ۲ (SFAC#2) قبل از طرح قابل فهم بودن کدام است ؟

الف- اهمیت

ب- محافظه کاری

ج- احتیاط

د- فزونی منافع بر مخارج

۷- مطالب مندرج در بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، مبتنی بر کدام گزارش است؟

الف- ASOBAT ب- True Blood ج- SATTA د- APB#4

۸- کدام ویژگی تحت تأثیر هم تهیه کنندگان اطلاعات مالی و هم استفاده کنندگان اطلاعات مالی قرار می گیرد؟

الف-قابل تأیید بودن ب-اهمیت ج-به موقع بودن د-قابل فهم بودن

۹- قابلیت اعتماد مشتمل بر کدام سه بخش زیر است ؟

الف-قابلیت تأیید،ارائه معتبر،عینیت ب-قابلیت تأیید،بیطرفی،عینیت

ج-قابلیت تأیید،ارائه معتبر،بی طرفی د-عینیت ،بی طرفی ،ارائه معتبر

۱۰- گزارش ارزش هایی که معرف خاصه های مورد اندازه گیری باشد بیانگر چیست؟

الف-قابل تأیید بودن ب-ارائه معتبر ج-بی طرفی د-عینیت

۱۱-تعارض در گزارش ارزشهای جاری یا بهای تمام شده تاریخی منجر به تضاد کدام دو کیفیت می شود؟

الف-قابل اعتماد بودن و بی طرفی ب-قابل اعتماد بودن و مربوط بودن

ج-مربوط بودن و بی طرفی د-مربوط بودن و قابل تأیید

۱۲-در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۳ کدام نوع رویکرد حفظ سرمایه لحاظ شده است؟

الف-حفظ سرمایه مالی

ب-حفظ سرمایه فیزیکی

ج-حفظ سرمایه مالی تعدیل شده با شاخص قیمت ها

د-در این بیانیه ،مفهوم حفظ سرمایه مد نظر قرار نگرفته است.

۱۳-واحدهای غیر انتفاعی ،از دیدگاه بیانیه شماره ۴ دارای همه ویژگی های زیر است ،به جز کدام مورد؟

الف-دریافت منابع متناهی از منابع ،از تأمین کنندگانی که انتظار دریافت اصل یا فرع منابع را ندارند.

ب-عدم استفاده از روشهای مرسوم جهت تهیه صورتهای مالی و عدم هیچگونه فعالیت انتفاعی و تجاری .

ج-مقاصد عملیاتی که ارتباطی با ارائه کالاها یا خدمات برای تحصیل سود ندارند .

د-نبود مالکیت تعریف شده که بتوان آنرا فروخت ،انتقال داد،بازپرداخت کرد و یا در صورت انحلال باقی مانده را در بین مالکان توزیع کرد.

۱۴-اثرا نباشته تغییر در اصول و روش های حسابداری ،طبق بیانیه مفاهیم شماره ۵ در کدام مورد شامل می شود؟

الف-عایدی ب-سود جامع ج-سودخالص د-ب و ج

۱۵-عایدی طبق بیانیه شماره ۵ :

الف-معیار مناسب تری برای عملکرد عملیاتی جاری واحد انتفاعی محسوب می شود .

ب-شامل اثر انباشته در اصول و روشهای حسابداری نمی باشد

ج-شامل مبادلات مالکان نیز می باشد.

د-الف و ب

۱۶-ضوابط شناخت اقلام صورتهای مالی اشاره به چه دارد؟

الف-نحوه شناخت اقلام ب-منبع شناخت ج-چگونگی شناخت اقلام د-زمان شناخت

۱۷-انتقادات وارده بر بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۵ چیست؟

الف-موجب تغییرات عمده در روشهای حسابداری می شود.

ب- تأکید بر نیازهای اطلاعاتی ارائه کنندگان صورتهای مالی نادیده گرفته شده است.
 ج- تأکید بر نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان صورتهای مالی نادیده گرفته شده است.
 د- از دیدگاه ارزشهای جاری فاصله گرفته است و به دیدگاه دارایی بدهی گرایش داشته است .
 ۱۸- ((افزایش حقوق صاحبان سهام از طریق انتقال دارایی یا ارائه خدمات یا تبدیل بدهی ها صورت گیرد))
 تعریف کدامیک از عناصر صورتهای مالی است؟

الف- خالص دارایی ها ب- سرمایه گذاری مالکان ج- درآمد فروش د- سود غیر عملیاتی
 ۱۹- خروج یا سایر موارد کاهش دارایی ها یا تقبل بدهی ها و یا هردو که ناشی از فعالیتی نظیر تحویل کالا یا خدمات صورت گیرد و جزء عملیات واحد انتفاعی است)) این تعریف کدامیک از عناصر صورتهای مالی است؟
 الف- زیان غیر عملیاتی ب- هزینه ج- توزیع منابع بین مالکان د- بدهی ها
 ۲۰- بیانیه شماره ۷ مفاهیم حسابداری مالی FASB مربوط به چیست ؟

الف- تأکید بر یکنواختی رویه های حسابداری
 ب- استفاده از گردش وجوه نقد و ارزش آتی در اندازه گیری
 ج- استفاده از گردش وجوه و ارزش فعلی در اندازه گیری
 د- استفاده از صورت عایدی و سود و زیان جامع
 ۲۱- در اندازه گیری ابتدا به ساکن ، ارزش دفتری چگونه تغییر می کند ؟
 الف- با توجه به نرخهای تنزیل اولیه
 ب- براساس ارزش فعلی برآوردهای تعدیل شده گردش وجوه نقد و با بکارگیری نرخ تنزیل موثر اولیه تغییر می یابد.
 ج- با استفاده از نرخهای چندگانه تنزیل
 د- با توجه به برآوردی از نرخهای تنزیل در هنگام تحصیل دارایی .
 ۲۲- در بیانیه شماره ۷ مفاهیم حسابداری مالی FASB به مباحث توجه شده ولی سئوالات مربوط به مدنظر قرار نگرفته است.

الف- شناخت ، اندازه گیری ب- اندازه گیری - گردش وجوه نقد
 ج- اندازه گیری ، شناخت د- شناخت ، ارزش گردش وجوه نقد
 ۲۳- اندازه گیری هایی مبتنی بر کدام مورد اطلاعات مربوط تری را در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد؟
 الف- ارزش فعلی ب- بهای تمام شده تاریخی ج- ارزش دفتری د- وجوه نقد تنزیل شده
 ۲۴- در تدوین بنیادی استانداردها :

الف- سعی می شود مبنایی منطقی برای استنتاج قیاسی استانداردهای صحیح دست کم مناسب حسابداری فراهم گردد.
 ب- روش های مختلف حسابداری ، از لحاظ انطباق یا عدم انطباق با آنها ارزیابی می شوند.
 ج- سودمندی اطلاعات گزارش شده بر اساس استانداردها ی مصوب را از دیدگاه سرمایه گذاران تضمین می کند.
 د- تنها استانداردهای تدوین شده را نمی توان تغییر یا بهبود داد، بلکه خود چارچوب نظری را نیز نمی توان تصحیح نمود.

۲۵-فرآیند تکامل چارچوب نظری ویژگی های مربوط به کدام رویکرد را می تواند داشته باشد؟

قیاسی	استقرایی
(۱) بله	خیر
(۲) خیر	بله
(۳) خیر	خیر
(۴) بله	بله

۲۶- رویکرد بکارگرفته شده توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی در تدوین چارچوب نظری چیست؟

الف- رویکرد بنیادی ب- رویکرد قانونی ج- رویکرد محتوایی د- رویکرد ساختاری

۲۷-در تحقیقات بعمل آمده از سه گروه تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و حساب رسان، کدام گروه به ویژگی مربوط

بودن بهای بیشتری دادند؟

الف-حسابرسان ب-تهیه کنندگان و استفاده کنندگان ج-حسابرسان و تهیه کنندگان د-استفاده کنندگان

الف	ب	ج	د	
				١٩
				٢٠
				٢١
				٢٢
				٢٣
				٢٤
				٢٥
				٢٦
				٢٧

الف	ب	ج	د	
				١
				٢
				٣
				٤
				٥
				٦
				٧
				٨
				٩
				١٠
				١١
				١٢
				١٣
				١٤
				١٥
				١٦
				١٧
				١٨

۱- کدامیک، تحت شمول چارچوب نظری نمی باشد؟

الف- تلاشی برای ارائه قالب فکری حاکم بر محیط حسابرسی است.

ب- شامل سیستمهای هماهنگی از هدفهای مرتبط با یکدیگر است که به تدوین استانداردهای نامتجانسی منجر می شود.

ج- تعیین کننده حدود حسابداری مالی و صورتهای مالی است.

د- کوششی در راستای فراهم کردن ساختار جامع تئوریک برای حسابداری مالی است.

۲- کدام مورد از بیانیه شماره یک (SFAC#1) برداشت می شود؟

الف- کلاً مبتنی بر گزارش ASOBAT است.

ب- هدفهای گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی و غیر انتفاعی را مورد توجه قرار می دهد.

ج- دنباله رو دیدگاه تأکید بر تهیه کنندگان اطلاعات مالی است.

د- مقصد کلی گزارشگری مالی، فراهم کردن اطلاعاتی است که به تصمیم گیری های مفید تجاری منجر شود.

۳- ویژگی مشترک که بیانیه شماره یک (SFAC#1) برای استفاده کنندگان قائل است، چیست؟

الف- علاقه تمامی آنها به پیش بینی منابع و زمان بندی سود ویژه است.

ب- داشتن آگاهی کامل در تفسیر صورتهای مالی اساسی

ج- علاقه تمامی آنها به پیش بینی مبلغ، زمان بندی و ابهامات مربوط به گردش آتی وجوه نقد واحد انتفاعی است.

د- تمامی موارد فوق .

۴- کدامیک از گزینه ها، از جمله قضاوتهای ارزشی با اهمیت مندرج در بیانیه شماره ۱ (SFAC#1) نمی باشد؟

الف- بخاطر اینکه تهیه اطلاعات مستلزم صرف هزینه است، لازم است که منافع حاصل از اطلاعات از مخارج آن فزونی یابد.

ب- گزارشهای حسابداری تنها منبع اطلاعاتی درباره واحدهای انتفاعی نیست.

ج- حسابداری تعهدی برای ارزیابی و پیش بینی سودآوری و گردش وجوه واحدهای انتفاعی حائز اهمیت بسیار است.

د- اطلاعات ارائه شده باید سودمند و یاری دهنده بوده و پیش بینی کننده باشد .

۵- "اطلاعات باید استفاده کنندگان را در ارزیابی نتایج حال، گذشته و پیش بینی رویدادهای آتی یا تأیید انتظارات

آنها یاری کند" این عبارت اشاره به کدام ویژگی اطلاعات مالی است؟

الف- مربوط بودن ب- سودمندی در ارزیابی و پیش بینی

ج- به موقع بودن د- همه موارد

۶- کدام مفهوم، نیاز به احتیاط در گزارشهای مالی را القا می کند؟

الف- میثاق ب- محافظه کاری ج- عاری از بی طرفی د- الف و ب

۷- کدام مفهوم، نتیجه بکارگیری یک چارچوب نظری مناسب است، نه بخشی از چارچوب نظری؟

الف- قابلیت اتکاء ب- بی طرفی ج- قابلیت مقایسه و ثبات رویه د- مربوط بودن

۸- کدام مورد از موارد شمول سود جامع نمی باشد؟

الف- ارتباط با صورتهای مالی ب- در برگیری سایر طرق افشا (علاوه بر ارتباط با صورتهای مالی)

ج-ارائه روشهای مختلف برای تهیه صورتهای مالی د-الف و ب

۹- صورتی که تمام تغییرات در حقوق صاحبان سهام، به جز مبادلات سرمایه ای را نشان می دهد، چیست؟

الف- صورت عایدی ب- صورت سود و زیان ج- صورت سود و زیان جامع د-الف و ب

۱۰- "منابع اقتصادی محتمل آتی که توسط واحد انتفاعی مشخص تحصیل یا کنترل می شود و نتیجه معامله یا رویدادی در گذشته است" تعریف کدامیک از عناصر صورتهای مالی است؟

الف- خالص دارایی ها ب- دارایی ها ج- سرمایه گذاری مالکان د- سود غیر عملیاتی

۱۱- "افزایش در خالص دارایی های واحد انتفاعی که از معاملات اتفاقی یا جانبی ناشی شده باشد" تعریف کدامیک از عناصر صورتهای مالی است؟

الف- درآمد فروش ب- هزینه ج- توزیع منابع بین مالکان د- سود غیر عملیاتی

۱۲- در بیانیه شماره ۷ (SFAC#7) چارچوبی برای استفاده در گردش وجوه نقد در کدام مورد ارائه شده است؟

۱- شناخت اولیه

۲- اندازه گیریهای ابتدا به ساکن

۳- اندازه گیریهای استهلاک با توجه به ارزش آتی

۴- روش استهلاک مبتنی بر نرخ بهره

الف- ۱ و ۲ و ۳ ب- ۱ و ۲ و ۴ ج- ۱ و ۳ و ۴ د- ۲ و ۳ و ۴

۱۳- هدف از بکارگیری ارزش فعلی در اندازه گیریها، در بیانیه شماره ۷ (SFAC#7) چیست؟

الف- تا حد امکان تفاوت اقتصادی بین موارد مختلف برآورد گردش وجوه نقد آتی تعیین شود.

ب- اطلاعات مربوط تری در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرد.

ج- الزام نهادهای تدوین کننده استانداردها به انجام این کار.

د- گزینه الف و ب

۱۴- چارچوب نظری تدوین استانداردها را راستای دستیابی به کدام ویژگی گزارشگری مالی، کمک کرده است؟

الف- مربوط بودن و قابلیت اعتماد ب- ثبات رویه و قابلیت مقایسه

ج- قابل فهم بودن و اهمیت د- قابلیت تأیید و ارائه معتبر

۱۵- با توجه به بیانیه شماره هفت (SFAC#7) ارزش دارایی ها و بدهی ها چگونه تعیین می شود؟

الف- توسط مدیریت ب- با توجه به بهای تمام شده تاریخی

ج- در بازار د- به ارزش دفتری توسط حسابدار

۱۶- در تحقیقات بعمل آمده از سه گروه تهیه کنندگان، استفاده کنندگان و حساببران، این سه گروه کدام ویژگی را

همپراز مربوط بودن و قابلیت اعتماد دانسته اند؟

الف- قابل فهم بودن ب- قابلیت مقایسه ج- ثبات رویه د- اهمیت

۱۷- در کدام بیانیه ها به مربوط بودن قابلیت اعتماد محدودیت فزونی منافع اشاره شده است؟

الف- بیانیه ۱ و ۶ ب- بیانیه ۲ و ۶ ج- بیانیه ۲ و ۵ د- بیانیه ۲ و ۷

۱۸- فرآیند تکامل تدریجی چارچوب نظری، ویژگیهای مربوط به کدام رویدادها رادر بر دارد؟

الف-قیاس ب-استنتاجی ج-قیاس،استنتاج د-قیاس، استقرایی

۱۹- کدام گزینه کوششی است در راستای ایجاد ساختار جامع تئوریک برای حسابداری مالی ؟

الف-رهنمودهای مربوط به گزارش اطلاعات حسابداری

ب- استانداردهای ارزیابی اطلاعات

ج-چارچوب نظری

د-بیانیه های اهداف حسابداری

۲۰- چرا هفت بیانیه مفاهیم حسابداری مالی (SFACS) ایجاب می کند که در موارد لازم، اجزای آنها به تناسب

نیازها تغییر یابد؟

الف-به دلیل عدم وجود توافق بین بیانیه ها

ب-به دلیل ماهیت موقتی بودن بیانیه ها

ج-به دلیل فرآیند تکامل آنی تئوری جامع حسابداری

د-به دلیل تدوین اصول حسابداری مشابه با APB#4

۲۱- گفته می شود هفت بیانیه مفاهیم حسابداری مالی (SFACS) از لحاظ عدم تدوین و ارائه اصول پذیرفته شده

حسابداری مشابه APB#4 است. کدام مورد، از فواید با اهمیت این ویژگی است؟

الف-پرهیز از امکان بروز بحران به دلیل عدم توافق با بیانیه ها

ب-پذیرش تبعیت تدوین ساختار تئوری جامع حسابداری از فرآیند تکامل تدریجی

ج-پذیرش نسبی نظریه حفظ سرمایه در هردو گروه این گزارش ها

د-الف و ب

۲۲- بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱ (SFAC#1) :

الف-کاملاً در تضاد با گزارش کمیته تروبلاد است.

ب-برخی از قضاوتهای ارزشی ضروری را نیز در نظر گرفته است.

ج-بردیدگاه تأکید بر تدوین کنندگان استانداردها توجه می کند.

د-به تنوع استفاده کنندگان و نیاز آنها توجهی نمی شود .

۲۳- کدام بیانیه مفاهیم حسابداری مالی، هدفهای گزارشگری مالی واحدهای انتفاعی را مورد توجه قرار می دهد؟

الف-SFAC#1 ب-SFAC#2 ج-SFAC#3 د-SFAC#4

۲۴- در کدامیک از بیانیه ها یا گزارش های زیر، توان استفاده کنندگان برای کسب اطلاعات مالی محدود شده تلقی شده

است؟

قیاسی	استقرایی
(الف) بله	بله
(ب) بله	خیر
(ج) خیر	بله
(د) خیر	خیر

۲۵- کدامیک از موارد زیر، به طور صریح یا ضمنی در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره یک SFAC#1 مورد بحث قرار گرفته است؟

- ۱- حسابداری تعهدی ۲- فزونی منافع بر مخارج ۳- ویژگی های کیفی ۴- انواع صورتهای مالی
- الف- ۱ و ۴ و ۵ ب- ۲ و ۳ و ۴ ج- ۱ و ۲ د- ۳ و ۵

۲۶- ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری در کدام بیانیه مفاهیم هیأت استانداردهای حسابداری مالی مورد بحث قرار گرفته است؟

- الف- SFAC#1 ب- SFAC#2 ج- SFAC#3 د- SFAC#4
- ۲۷- مشکل ترین بخش چارچوب ویژگی های کیفی طبق SFAC#2 از لحاظ کاربرد عملی کدام مورد محسوب می شود؟

- الف- قابل فهم بودن ب- سودمندی در تصمیم گیری ج- فزونی منافع بر مخارج د- بی طرفی
- ۲۸- سودمندی در ارزیابی، از کدامیک از هدفهای تأمین اطلاعات مفید منبث شده است؟
- الف- نقدینگی کلی ب- معیار حفظ سرمایه ج- کارایی بازار سرمایه د- حسابداری
- ۲۹- با توجه به ویژگی های کیفی بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۲ (SFAC#2) کدام گزینه با بقیه گزینه ها متفاوت است؟

- الف- قابلیت اعتماد - ارائه معتبر ب- مربوط بودن - به موقع بودن
- ج- قابلیت اعتماد - بی طرفی د- قابلیت تأیید - ارائه معتبر
- ۳۰- آستانه شناسایی در نمودار ویژگی های کیفی SFAC#2 کدام مورد است؟
- الف- اهمیت ب- فزونی منافع بر مخارج ج- قابل فهم بودن د- فایده در تصمیم گیری
- ۳۱- بکارگیری روش یکنواخت محاسبه یک قلم دارایی و ارزش دفتری بدست آمده، می تواند امکان بروز تضاد بین کدام دو کیفیت را باعث گردد؟

الف - قابلیت تأیید - ارائه معتبر
 ب - مربوط بودن - ثبات رویه
 ج - ثبات رویه - قابلیت مقایسه
 د - بی طرفی - قابلیت اعتماد

۳۲- منظور از بی طرفی این است که در فرآیند تدوین استانداردهای حسابداری با ید بر کدام ویژگی های کیفی تأکید شود ؟

الف - مربوط بودن - به موقع بودن
 ب - مربوط بودن - قابلیت اعتماد
 ج - احتیاط - قابلیت اعتماد
 د - قابلیت تأیید - ارائه معتبر

۳۳- عبارت "صورت های مالی باید آنچه را که هست گزارش کند" بر کدام کیفیت تأکید دارد؟

الف - بی طرفی
 ب - ارائه معتبر
 ج - قابلیت تأیید
 د - قابل فهم بودن

۳۴- ارائه عمومی ارزش های کمتر از واقع، با کدام ویژگی های کیفی در تضاد قرار می گیرد؟

الف - ارائه معتبر
 ب - مربوط بودن
 ج - بی طرفی
 د - هر سه مورد

۳۵- کدام مفهوم به استفاده کنندگان اطلاع می دهد که ابهامات و مخاطرات در چه مواردی وجود دارد؟

الف - بی طرفی
 ب - قابلیت مقایسه
 ج - محافظه کاری
 د - به موقع بودن

۳۶- کدام مفهوم در بیانیه شماره ۲ SFAC#2 مطرح نشده است؟

الف - اهمیت
 ب - افشا
 ج - ثبات رویه
 د - هر سه مورد

۳۷- عبارت "آثار استانداردهای حسابداری بر گروه های مختلف استفاده کنندگان اطلاعات باید مورد توجه قرار گیرد" بر کدام مفهوم اشاره دارد؟

الف - بی طرفی
 ب - فایده در تصمیم گیری
 ج - نقض بی طرفی
 د - قابل فهم بودن

۳۸- در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۳ SFAC#3 :

الف - نوع رویکرد حفظ سرمایه ای در تعریف عناصر صورتهای مالی به خوبی تعیین شده است .
 ب - موضوع شناخت و اندازه گیری و نحوه انعکاس آن در صورتهای مالی مد نظر قرار نگرفته است.
 ج - بر دیدگاه رویکرد دارایی - بدهی متمرکز شده است.
 د - ضوابط و رهنمودهایی در مورد مبانی اندازه گیری مطرح شده است.

۳۹- در بیانیه شماره ۳ SFAC#3 از کدام رویکرد حفظ سرمایه در تعریف عناصر صورتهای مالی استفاده شده است؟

الف - رویکرد حفظ سرمایه اسمی
 ب - رویکرد حفظ سرمایه پولی - حفظ قدرت خرید
 ج - رویکرد حفظ سرمایه فیزیکی
 د - نوع رویکرد حفظ سرمایه تعیین نشده است.

۴۰- مفاهیم مطروحه در بیانیه مفاهیم شماره ۵ SFAC#5 مربوط به کدامیک از موارد ذیل است؟

	صورت‌های مالی		سایر طرق افشا
	بله	خیر	بله
(الف)			خیر
(ب)	خیر		بله
(ج)	بله		بله
(د)	خیر		خیر

۴۱- کدامیک از موارد زیر در بیانیه مفاهیم شماره ۵ SFAC#5 مطرح شده است؟

الف- شناخت ب- اندازه گیری ج- شکل صورت‌های مالی د- هر سه مورد

۴۲- ضوابط شناخت بر اساس مباحث چارچوب نظری کدام است ؟

- الف- منطبق بودن با تعریف عناصر، قابلیت اندازه گیری، پرهیز از جانبداری
 ب- منطبق بودن با تعریف عناصر، قابلیت اندازه گیری، مربوط بودن، قابلیت اعتماد
 ج- لزوم تغییر در دارایی ها، قابلیت سنجش، عینیت
 د- قابلیت سنجش، قابلیت اعتماد، مربوط بودن

۴۳- کدام بیانیه مفاهیم FASB عناصر صورت‌های مالی واحد های انتفاعی و غیر انتفاعی را تعریف می کند ؟

الف- SFAC#3 ب- SFAC#4 ج- SFAC#5 د- SFAC#6

۴۴- در بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۷ کدامیک از موارد زیر مطرح شده است؟

الف- شناخت ب- اندازه گیری ج- شکل صورت‌های مالی د- هر سه مورد

۴۵- در اندازه گیری های حسابداری که با استفاده از ارزش فعلی انجام می شود، کدام مورد باید در نظر گرفته شود؟

- الف- ابهامات مربوط به مبلغ برآوردی
 ب- ابهامات مربوط به زمانبندی جریان‌ات نقدی آتی برآوردی
 ج- وضعیت اعتبار واحد انتفاعی
 د- هر سه مورد

