

## خصوصیات کیفی مطلوب روش‌های اندازه‌گیری از دید استفاده‌کنندگان در ایران

نویسندگان: دکتر محمدعلی آقائی<sup>۱</sup> و سیدمحمود موسوی‌شیری<sup>۲</sup>

۱. استادیار دانشگاه تربیت مدرس
۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

### چکیده

ارزش هر اطلاعات، از جمله اطلاعات صورت‌های مالی، همانند سایر کالاها و خدمات به کیفیت آن بستگی دارد که توسط استفاده‌کنندگان تعیین می‌گردد. به دلیل نقش با اهمیت روش‌های اندازه‌گیری حسابداری در تهیه صورت‌های مالی، کیفیت این روش‌ها می‌تواند نقش مؤثری بر تعیین کیفیت ارقام صورت‌های مالی داشته باشد. لذا به منظور افزایش کیفیت و در نتیجه، ارزش صورت‌های مالی، استفاده از روش‌های اندازه‌گیری با کیفیت مطلوب ضروری است. در تحقیق حاضر به منظور شناسایی خصوصیات کیفی مطلوب در روش‌های اندازه‌گیری، ابتدا با توجه به تعریف خصوصیات کیفی در متون حسابداری، خصوصیات کیفی موجود در هر یک از روش‌ها را فهرست کرده، پس از آن، طی پرسشنامه‌ای از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی که طبق چارچوب مفهومی حسابداری ایران قابل شناسایی هستند (شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تحلیل‌گران مالی و مؤدیان مالیاتی) خواسته شد تا در اندازه‌گیری هر یک از اقلام ترازنامه، خصوصیات کیفی مطلوب را اولویت‌بندی کنند.

نتایج نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در اندازه‌گیری اقلام مختلف ترازنامه، کیفیت‌های متفاوتی را مطلوب می‌دانند، به طوری که برای اندازه‌گیری کلیه ارقام ترازنامه یک روش خاص مناسب نیست، بلکه استفاده از روش‌های مختلف در اندازه‌گیری با توجه به نوع حساب، مناسب‌تر است.

واژه‌های کلیدی: کیفیت روش‌های اندازه‌گیری حسابداری، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، روش‌های اندازه‌گیری، ترازنامه

دوماهنامه علمی - پژوهشی  
دانشگاه شاهد  
سال دوازدهم - دوره جدید  
شماره ۱۴  
دی ۱۳۸۴

### مقدمه

از مهم‌ترین انواع اطلاعات که استفاده‌کنندگان متعدد دارد گزارشگری مالی است. گزارشگری مالی، محصول نهایی فرایند حسابداری است. «آن گروه از گزارشگری حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می‌شود در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می‌گیرد»

[۱]. همگام با فزونی اهمیت این گزارش‌ها، بیور [۲] در سال ۱۹۸۲ گذر از پیشخدمتی کردن در گزارشگری مالی را به نوع اطلاع‌رسانی آن ارائه کرد. «البته این انتقال از سال ۱۹۶۰ یعنی زمانی که حسابداری دانشگاهی استقلال خود را از حسابداری تجربی اعلام کرد، آغاز شده بود» [۳].

گزارش می‌کند. ارقام مالی این صورت‌ها، با استفاده از روش‌های اندازه‌گیری حسابداری تعیین می‌گردد.

اگرچه اندازه‌گیری و روش‌های آن از دیرباز مورد توجه بوده، ولی چشم‌انداز اطلاعاتی بودن حسابداری، اعتباری دیگر به اهمیت روش‌های اندازه‌گیری حسابداری در رفتار حسابداری داد. در اوایل گسترش چشم‌انداز اطلاعاتی حسابداری، ایجیری در ۱۹۷۵ به این نکته چنین اشاره می‌کند: «اصول پایه‌ای حسابداری تغییر نکرده است. ما هم‌اکنون همان اصول را با اهمیت بیش‌تر به نقطه نظر استفاده‌کننده تفسیر می‌کنیم. بنابراین آنچه تغییر کرده، تفسیر ما از روش‌های حسابداری است». همچنین وی مهم‌ترین وظیفه سیستم‌های حسابداری را «اندازه‌گیری» می‌داند [۷].

هیأت‌های استانداردگذاری و دانشمندان دیگر نیز به اهمیت اندازه‌گیری در حسابداری پرداخته‌اند. دوین در سال ۱۹۸۵ حسابداری را «یک سیستم از مقررات اندازه‌گیری» [۸] معرفی می‌کند. تئوریسین‌های بزرگ اندازه‌گیری سود، از قبیل چمبرز [۹]، استرلینگ [۱۰] و ادوارد وبل [۱۱] عقیده دارند «حسابداری یک فرایند اندازه‌گیری» است و هیأت استاندارد‌های حسابداری مالی در ۱۹۸۰ نیز فایده اطلاعات حسابداری را وابسته به انتخاب روش مناسب از بین روش‌های اندازه‌گیری حسابداری می‌داند [۱۲].

کیفیت روش‌های اندازه‌گیری حسابداری با توجه به اهمیت آن‌ها در حسابداری و تهیه و گزارش ارقام صورت‌های مالی، نقش مؤثری در تعیین کیفیت صورت‌های مذکور خواهد داشت؛ به‌نحوی که استفاده از هر یک از روش‌های اندازه‌گیری در گزارشگری مالی، ارقام مالی متفاوت با کیفیت‌های مختلف را ارائه می‌دهد. به‌عنوان مثال در شرایط تورمی، برای اندازه‌گیری دارایی‌ها، استفاده از بهای تمام شده تاریخی نسبت به ارزش بازار، ارقام محافظه‌کارانه‌تری را گزارش می‌کند. لذا شناسایی کیفیت روش‌های اندازه‌گیری و تعیین کیفیت‌های مطلوب‌تر آن‌ها برای

چشم‌انداز اطلاع‌رسانی حسابداران را به سمت توجه به استفاده‌کنندگان، بخصوص سرمایه‌گذاران و فرایند تصمیم‌گیری آنان کشاند و

این همراه شده بود با فشارهایی در مورد افشای اطلاعات اقتصادی و توصیف و مشکلات حسابداری که در این زمینه وجود داشت [۴].

رویه‌های عملی در حسابداری نیز به‌طور رسمی چشم‌انداز اطلاع‌رسانی را در خود جای داده‌اند؛ به‌طوری که هیأت استاندارد‌های حسابداری مالی در بیانیه شماره یک «مفاهیم حسابداری مالی» تأکید کرده که هدف اصلی گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیرندگان است: «نقش گزارشگری مالی در اقتصاد، تهیه اطلاعات مفید برای تصمیمات اقتصادی و تجاری است» [۱].

اما شناسایی و مدیریت اطلاعات شرکت یک ریز انضباط خاص تجاری است؛ به‌طوری که در دسترس بودن اطلاعات مالی به تنهایی و بدون در نظر گرفتن کیفیت آن، دیگر یک استراتژی مفید نیست. اغلب ما به‌طور تلویحی متکی به کیفیت اطلاعاتی هستیم که در تصمیم‌گیری از آن استفاده می‌کنیم؛ به این نحو که امروزه از اطلاعات با کیفیت ضعیف به‌عنوان یک منبع بهره‌وری ضعیف یا شکست شرکت‌ها یاد می‌شود [۶۵]. اهمیت کیفیت اطلاعات مالی و بخصوص گزارشگری مالی به حدی رسیده که اخیراً بررسی کیفیت گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از وظایف حسابرسان مطرح شده است. در این باره می‌توان بر گزارش سال ۱۹۹۹ کمیته بلوریون و بیانیه حسابرسی شماره ۶۱ (اصلاح شده) اشاره کرد. در این دو، حسابرسان مستقل ملزم به قضاوت درباره کیفیت - نه صرفاً قابلیت قبول - اصول حسابداری مورد استفاده در تهیه صورت‌های مالی شده‌اند. با وجود این، چگونه می‌توان کیفیت گزارشگری مالی را افزایش داد؟

بخش اصلی گزارش‌های مالی، صورت‌های مالی است که آثار و وقایع مالی را براساس واحد پول

موضوعات حسابداری است که از گذشته‌های دور تاکنون مطرح بود، اما اجماعی در مورد مبنا و روش اندازه‌گیری مناسب به‌دست نیامده است [۱۷ و ۱۸]. ایجیری [۷] از قیمت تمام شده حمایت کرده است و استابوس [۱۹] خالص ارزش بازیافتنی را نسبت به سایر روش‌ها برای استفاده‌کنندگان مفیدتر می‌داند. هیأت استانداردهای حسابداری مالی [۲۰] نیز در سال‌های اخیر، ارزش منصفانه - شامل ارزش بازار در صورت وجود و ارزش فعلی وجه نقد آتی - را به‌عنوان مبنا مناسب گزارشگری مالی معرفی کرده است. بسیاری از محققین - از جمله چمبرز و والکر و استوارت نیز یک روش خاص را برتر ندانسته، تلفیقی از روش‌های مختلف اندازه‌گیری را برای گزارشگری مالی مناسب می‌دانند. اگر بتوان یک معیار اساسی برای انتخاب بین دو روش اندازه‌گیری پیدا کرد آنگاه می‌توان به شناسایی روش اندازه‌گیری مفیدتر امیدوار شد [۱۲].

با شناسایی و تعریف کیفیت‌هایی که اطلاعات حسابداری را مفید می‌کند می‌توان یک راهنما برای انتخاب روش‌های مناسب اندازه‌گیری حسابداری به‌منظور تهیه صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی به‌دست آورد [۱۲]. هدف این تحقیق، شناسایی خصوصیات کیفی هر یک از روش‌های اندازه‌گیری و تعیین اولویت هر یک از آنها از نظر استفاده‌کنندگان برای تعیین روش‌های اندازه‌گیری مناسب است.

### کیفیت روش‌های اندازه‌گیری

در ادبیات حسابداری، هشت خصوصیت کیفی در روش‌های اندازه‌گیری بااهمیت شناخته شده است. مدت‌ها پیش از پذیرش صریح هدف سودمندی برای تصمیم‌گیری، ویژگی‌های کیفی محافظه‌کاری و ثبات در روش‌های اندازه‌گیری توسط ساندر، هاتفیلد و مور در سال ۱۹۳۸ معرفی گردید [۲۱]. انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۴۱ نظرها را به سمت ویژگی‌های

انتخاب روش‌های اندازه‌گیری مفیدتر، به‌منظور بهبود کیفیت صورت‌های مالی ضروری است.

کیفیت روش‌های اندازه‌گیری از طریق مباحث تئوریک قابل شناسایی است؛ ولی به‌منظور تعیین کیفیت مطلوب‌تر باید بر هدف تهیه اطلاعات تأکید شود. یکی از انواع مدل‌های اطلاعاتی که با هدف تعریف شده از ارائه گزارشگری مالی همسو است مدل «محصول بودن اطلاعات» نام دارد که بر مبنای نیاز استفاده‌کننده استوار است. این مدل، کیفیت اطلاعات را به‌عنوان برآورده شدن نیاز استفاده‌کننده منطبق با دیدگاه‌های خارجی و موضوعی استفاده‌کننده تعریف می‌کند. مدل‌های متمرکز بر نیاز استفاده‌کننده به‌دنبال کسب محدوده وسیع‌تر از صفاتی هستند که از نظر مصرف‌کننده اطلاعات با اهمیتند [۱۳].

با توجه به این‌که هدف از گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی استفاده‌کنندگان بیان شده، مدل اخیر، مبنای بسیاری از تحقیقات حسابداری در مورد سودمندی اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری بوده است؛ به‌طوری که به اهمیت هر یک از اطلاعات و روش‌های حسابداری و نیز کیفیت آن‌ها از منظر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی پرداخته‌اند. از جمله این تحقیقات می‌توان به تحقیقات گری [۱۴] در سال ۱۹۹۹ در مورد میزان اهمیت افشای هزینه‌های تحقیق و توسعه، گری گوری و بلانچست [۱۵] در سال ۲۰۰۰ در مورد کیفیت صورت‌های مالی و تحقیق جفری، کوهن و آرنولد [۱۶] در سال ۲۰۰۰ در مورد اثر روند اطلاعات مالی و غیرمالی بر ارزیابی شرکت اشاره کرد. این تحقیق نیز با تأکید بر نیاز استفاده‌کنندگان، به تعیین اهمیت هر یک از خصوصیات کیفی در روش‌های اندازه‌گیری حسابداری با توجه به نظر استفاده‌کنندگان می‌پردازد.

### اهمیت موضوع

مبنای مناسب برای اندازه‌گیری در حسابداری چیست؟ تنوع روش‌های اندازه‌گیری از بحث‌انگیزترین

کیفی بیطرفی، قابلیت مقایسه، و ثبات در انتخاب روش‌های حسابداری جلب کرد [۲۲].

کمیته تدوین بیانیه تئوری حسابداری انجمن حسابداری آمریکا در ۱۹۶۶ در بیانیه خود، معروف به بیانیه آسوبات (ASOBAT) ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابلیت تأیید، و عاری بودن از جانبداری را در اندازه‌گیری ارقام مالی به‌عنوان استاندارد انتخاب روش‌های حسابداری معرفی کرد [۲۳]. اسنولی در ۱۹۶۷ با افزودن خصوصیات کیفی قابل فهم بودن، فزونی منافع بر مخارج، در نظر گرفتن قابلیت تأیید، و عاری بودن از جانبداری به‌عنوان اجزای کیفیت قابلیت اتکا، ساختار آسوبات را تعدیل کرد [۲۴].

کیفیت قابلیت کنترل سود و زیان نیز به‌عنوان کیفیت موجود در برخی از روش‌های اندازه‌گیری توسط استابوس ارائه گردید؛ به‌طوری که «قصد مدیریت در خرید یا واگذاری دارایی‌ها، زمانی که از روش بهای تمام شده تاریخی - و روش‌های نزدیک به آن - استفاده می‌کند می‌تواند سود و زیان را تحت کنترل مدیریت قرار دهد» [۲۵].

در ادامه، هر یک از خصوصیات کیفی و شرایط وجود آن‌ها را در روش‌های اندازه‌گیری حسابداری بیان می‌کنیم:

#### ۱. قابلیت فهم

اطلاعاتی که برای استفاده‌کننده قابل فهم نباشد حتی اگر مربوط و قابل اتکا باشد نمی‌تواند اطلاعات مفید تلقی گردد [۱۲].

کورتیس در ۱۹۹۸ بیان می‌کند که «فایده یک گزارش سالانه، بستگی به قابلیت فهم آن توسط استفاده‌کننده دارد» [۲۶] منظور از قابلیت فهم، قابلیت خواندن نیست. جونز در ۱۹۹۶ در این باره می‌گوید: «در بحث گزارشگری مالی مطلقاً قابلیت فهم با قابلیت خواندن برابر نیست؛ اگرچه قابلیت خواندن ممکن است برای فهم یک گزارش مورد نیاز باشد، ولی قابلیت خواندن به ذات خود قابلیت فهم را به وجود نمی‌آورد» [۲۷].

یکی از مهم‌ترین سؤالاتی که در مورد قابل فهم بودن اطلاعات مالی مطرح بوده، این است که آیا زبان مورد استفاده در گزارشگری مالی را غیرحسابداران به آسانی می‌فهمند؟ [۱۵] گزارش بدهی‌ها و دارایی‌ها به ارزش‌های جاری، به دلیل آن‌که مطابق با فهم افراد از ارزش است قابلیت فهم بیش‌تری نسبت به روش‌های بهای تمام شده تاریخی برای استفاده‌کننده دارد. والکر و استیوارت جونز در ۲۰۰۳ علت اصلی حمایت از ارزش جاری را قابلیت فهم بیش‌تر آن عنوان می‌کنند [۱۷].

هرچه روش‌های اندازه‌گیری حسابداری، ارقام نزدیک به دنیای واقعی را گزارش کنند برای استفاده‌کننده، قابلیت فهم و درک بهتری خواهد داشت. روش‌های اندازه‌گیری ارزش جاری نسبت به روش‌های اندازه‌گیری تاریخی به دلیل این‌که ارقام واقع بینانه‌تری را گزارش می‌کنند برای استفاده‌کننده قابلیت درک بیش‌تر دارند.

تایلی در ۱۹۸۵ با اشاره به این موضوع، بهای تمام شده تاریخی را مورد انتقاد قرار داده، چنین می‌نویسد: «بهای تمام شده تاریخی اگرچه معنا دارد، ولی برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان که نگران سوددهی و دریافت طلب در آینده هستند قابل فهم نیست» [۲۸].

استابوس در ۱۹۸۵ از بین روش‌های ارزشگذاری جاری، استفاده از ارزش بازار را به دلیل عدم برخورداری از تخمین، قضاوت و پیچیدگی محاسبات، برای استفاده‌کننده قابل فهم‌تر می‌داند [۲۵].

از طرفی در اندازه‌گیری بدهی‌ها، ارزش اسمی (وجه نقد آتی) نیز به دلیل آن‌که نشان‌دهنده میزان وجه نقدی است که باید در تاریخ سررسید پرداخت شود مطابق فهم افراد از بدهی است [۱۷ و ۲۹].

#### ۲. قابلیت اتکا

برای بیان کیفیت قابلیت اتکا، حسابداران به مفهوم عینیت رجوع می‌کنند. عینیت به شکل‌های مختلف تعریف شده است.

همچنین روش اندازه‌گیری ارزش فعلی وجه نقد آتی نیز به دلیل آن که نیاز به پیش‌بینی وجه نقد آتی دارد به لحاظ دارا بودن کیفیت قابلیت اتکا بسیار پایین است [۳۴].

ارزش بازار سرمایه‌گذاری در اوراق سهام به دلیل وجود یک بازار واحد، به روز و در دسترس، و انجام مداوم معاملات، واجد شرایط قابلیت اتکا طبق تعریف بیانیه مفهومی شماره ۲ است و لذا وجود این خصوصیت کیفی به‌عنوان یک کیفیت شاخص در اندازه‌گیری بهای تمام شده تاریخی برای این گروه از دارایی‌ها قابل شناسایی نیست [۳۵].

### ۳. محافظه‌کاری

محافظه‌کاری را شناسایی سریع‌تر زیان و هزینه‌ها، شناسایی کندتر درآمد، ارزش‌گذاری کم‌تر دارایی‌ها و ارزش‌گذاری بالاتر بدهی‌ها تعریف می‌کنند [۳۶]. فلتنام و السن در ۱۹۹۵ نیز محافظه‌کاری را به‌عنوان تفاوت ارزش‌های دفتری و بازار یک شرکت در بلندمدت تعریف می‌کنند [۳۷]. طبعاً هر روشی که از این قاعده بیش‌تر پیروی کند محافظه‌کارانه‌تر است. با توجه به تعریف محافظه‌کاری، هیچ روشی به‌طور مطلق نمی‌تواند نسبت به دیگر روش‌ها محافظه‌کارانه‌تر تلقی شود و این خصوصیت بسته به شرایط می‌تواند در هر یک از روش‌های اندازه‌گیری وجود داشته باشد. به‌عنوان مثال در شرایط تورمی، استفاده از بهای تمام شده تاریخی نسبت به ارزش جاری بازار برای اندازه‌گیری دارایی‌ها، محافظه‌کارانه‌تر است ولی در شرایط کاهش قیمت، عکس این مطلب صادق است.

### ۴. ثبات

منظور از کیفیت ثبات، کیفیت یکنواخت نیست. در چارچوب‌های مفهومی و بیانیه‌های حرفه‌ای، یکنواختی عبارت است از «یکنواختی و تغییر نیافتن روش‌ها و خط مشی‌های حسابداری در دوره‌های مختلف» [۱۵]؛ به‌طوری که استفاده از رویه‌های مختلف امکان پیش‌بینی

هندرکسن در ۱۹۸۲ عقیده دارد زمانی عینیت در اندازه‌گیری وجود دارد که اندازه‌گیری موجودیت خارجی نسبت به فرد اندازه‌گیر داشته باشد برای مثال، زمان شناسایی درآمد که براساس یک معامله خارجی صورت می‌گیرد به دلیل این که فرد اندازه‌گیر نقشی در آن ندارد، دارای کیفیت عینیت است [۳۰].

پتن و لیتلن در ۱۹۵۵ بر شواهد عینی به‌عنوان مبنای قابلیت اثبات تأکید می‌کنند [۳۱]؛ به‌طوری که بهای تمام شده تاریخی به‌عنوان یک ارزش قابل اثبات معرفی می‌گردد. مونتیز در ۱۹۶۱ عینیت را اجماع کارشناسان خبره می‌داند [۳۲]. مؤسسه حسابداران خبره آمریکا در ۱۹۶۶ حداقل پراکندگی در اندازه‌گیری یک صفت توسط اندازه‌گیرهای مختلف را به‌عنوان میزان قابلیت تأیید بیان می‌کند [۲۳] و ایجیری و جدیک در ۱۹۶۶ قابلیت اتکا را درجه‌ای از قابلیت تأیید به‌علاوه عامل تعصب تعریف می‌کنند [۳۳]. سرانجام این که هیأت استانداردهای حسابداری مالی در ۱۹۸۰ در بیانیه مفهومی شماره ۲ کامل‌ترین تعریف از قابلیت اتکا را ارائه داد. طبق تعریف بیانیه شماره ۲ استانداردهای حسابداری مالی، قابلیت اتکا، شامل ارائه معتبر، قابلیت تأیید و بیطرفی عنوان شده است. در بند ۶۳ این بیانیه، ارائه معتبر عبارت است از: مطابقت یا موافقت بین یک معیار یا شرح و پدیده‌ای که گزارش می‌شود؛ در حالی که قابلیت تأیید و بی‌طرفی تحت تأثیر تعصب آگاهانه تعریف می‌شوند [۱۲].

روش‌هایی که مبتنی بر شواهد و مدارک اثباتی باشند قابلیت اتکای بیش‌تر دارند. «بهای تمام شده تاریخی که بر یک رویداد واقعی در گذشته استوار است، معمولاً نسبت به سایر روش‌ها از کیفیت قابلیت اتکای بیش‌تر برخوردار است» [۲۵] و هر چه از تخمین‌ها یا قضاوت در اندازه‌گیری استفاده شود قابلیت اتکای آن خدشه‌دار می‌شود. برای مثال، به‌منظور تعیین بهای جایگزینی جاری، ابتدا باید یک دارایی قابل مقایسه پیدا کرد و سپس ارزش بازار یا بهای جایگزینی تخمین زده شود.

اهمیت مشابه ارائه کند فاقد کیفیت قابلیت مقایسه است. معمولاً دوری از بهای تمام شده تاریخی و حرکت به سوی قیمت‌های جاری، قابلیت مقایسه اندازه‌های ارقام مشابه را امکان‌پذیرتر می‌سازد.» [۲۵].

هیأت استانداردهای حسابداری مالی در ۲۰۰۰ نیز در بند ۳۶ بیانیه مفهومی شماره ۷ خود در حمایت از ارزش فعلی وجه نقد آتی (نرخ جاری) و نیز ارزش جاری بازار، به‌عنوان روش‌های تعیین ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌ها، به وجود خصوصیت قابلیت مقایسه در این روش‌ها استناد می‌کند. در این بیانیه چنین آمده است: «... بازار، آخرین داور ارزش دارایی‌ها و بدهی‌ها است. اندازه‌گیری ارزش فعلی با هدف ارزش منصفانه، با وجود محدودیت‌های تخمینی، مستقل از اجرای اندازه‌گیری توسط مؤسسه است و در نتیجه مبنایی را برای مقایسه یک مؤسسه با مؤسسه دیگر ارائه می‌کند» [۲۰].

#### ۶. قابلیت کنترل سود و زیان

این کیفیت، کم‌تر به‌عنوان کیفیت صورت‌های مالی مطرح شده، اما به‌عنوان یک کیفیت در روش‌های اندازه‌گیری در سال ۱۹۸۵ توسط استابوس معرفی گردید.

تکنیک‌هایی این کیفیت هستند که مستلزم قضاوت باشند؛ مثل پیش‌بینی غیرقابل وصولی‌ها، یا تخمین خالص ارزش بازیافتنی یک بخش کنار گذاشته شده، و نیز آن تکنیک‌هایی که لحظه‌شناسایی درآمد یا زیان را بازمی‌گذارند. روش‌هایی که مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی هستند این امکان را به مدیریت می‌دهند تا با انتخاب لحظه فروش و یا خرید تغییرات سود را کنترل و از کاهش ارزش بازار شرکت جلوگیری کند [۳۸]. «ضرورت این کیفیت انتخاب است و نه قابلیت تغییر در طی زمان» [۲۵].

جریان تأثیرات عوامل خارجی بر فعالیت شرکت را مختل می‌سازد [۳۰].

کیفیت یکنواختی در روش‌های اندازه‌گیری وجود ندارد؛ چراکه به استفاده یکنواخت از یک روش اشاره داشته، به نوع روش اندازه‌گیری بستگی ندارد؛ اما کیفیت ثبات در روش‌های اندازه‌گیری به معنای عدم تغییرپذیری گزارش ارزش در دوره‌های مختلف است. «روش‌هایی دارای این خصوصیت هستند که به دلیل عدم تغییر طی زمان یک اثر ثابت از تخصیص ارقام خالص دارایی در طی عمرش بر سری‌های صورت سود و زیان دارند. چندین تکنیک اندازه‌گیری از این کیفیت برخوردار می‌شوند که از آن جمله می‌توان به روش بهای تمام شده تاریخی، و روش‌های دیگر که به این روش شباهت دارند، مثل ارزش فعلی که براساس نرخ تنزیل قدیم محاسبه شده باشد، اشاره کرد» [۲۵].

#### ۵. قابلیت مقایسه

مقایسه صورت‌های مالی واحدهای تجاری مختلف با هم و نیز مقایسه صورت‌های مالی یک واحد تجاری در طی زمان به منظور تشخیص فرایند تغییرات در وضعیت و عملکرد مالی، از مهم‌ترین ابزارهای تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است.

در اکثر تحقیقات و بیانیه‌ها برای تأمین این هدف، بر استفاده از روش مشابه حسابداری برای رویدادها و معاملات مشابه و همچنین بر روش متفاوت برای رویدادها و معاملات غیرمشابه تأکید شده است [۱۵].

اما در این تحقیق برای تأمین هدف فوق بر وجود خصوصیت کیفی قابلیت مقایسه در هر روش اندازه‌گیری تأکید می‌شود. استفاده از روش‌هایی که دارای این خصوصیت هستند، امکان مقایسه فعالیت‌های اقتصادی را بین واحدهای مختلف و نیز در درون یک واحد امکان‌پذیرتر می‌سازد.

استابوس در ۱۹۸۵ در مورد وجود خصوصیت کیفی قابلیت مقایسه در روش‌های اندازه‌گیری چنین می‌گوید: «هر روشی که اندازه‌گیری‌های مختلف از ارقام با

## ۷. صرفه اقتصادی

در گزارشگری و از جنبه اقتصاد اطلاعات، هزینه تهیه اطلاعات از مهم‌ترین معیارهای ارائه اطلاعات است؛ به طوری که اگر اطلاعاتی منافعی از مخارجش کم‌تر باشد نباید تهیه و گزارش گردد. هزینه‌های ارائه اطلاعات می‌تواند در فرایند تهیه، و نحوه گزارشگری و ارسال آن برای استفاده‌کننده صورت گیرد. هزینه استفاده از هر یک از روش‌های اندازه‌گیری، بخشی از هزینه‌های فرایند تهیه اطلاعات مالی را تشکیل می‌دهد. روش‌های اندازه‌گیری حسابداری، از لحاظ کاربرد متفاوتند. برخی از آنها نیاز به برآوردهای کارشناسانه و صرف وقت برای محاسبه دارند، در حالی که برخی دیگر به سادگی و بدون صرف وقت و هزینه زیاد صورت می‌گیرند.

«استفاده از روش‌های اندازه‌گیری ارزش بازار، به دلیل اخذ رقم از بازار و بهای تمام شده تاریخی، به دلیل سادگی در محاسبه نسبت به سایر روش‌ها، هزینه حسابداری کم‌تری خواهند داشت» [۲۵].

## ۸. مربوط بودن

اطلاعاتی، مربوط محسوب می‌شود که در تصمیم‌گیری‌ها مؤثر و نقش آن با اهمیت باشد. بنابراین مربوط بودن را می‌توان تأثیرگذاری اطلاعات حسابداری بر تصمیمات استفاده‌کنندگان در مورد نتایج رویدادهای گذشته و پیش‌بینی آثار رویدادهای فعلی و آتی یا تأیید یا تعدیل انتظارات قبلی تعریف کرد [۳۹]. «مربوط بودن به معنای فایده اطلاعات در تصمیم‌گیری است» [۴۰]. طبق بیانیه مفهومی شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی، «یکی از مهم‌ترین سؤالات اصولی در مورد مربوط بودن، انتخاب صفتی است که برای اندازه‌گیری در جهت اهداف گزارشگری مالی استفاده می‌شود. صورت‌های مالی بر چه اساسی اندازه‌گیری گردد تا مربوط شناخته شود، براساس بهای تمام شده تاریخی، بهای جاری و یا صفات دیگر؟» [۱۲] اما «استفاده یا قصد استفاده از اطلاعات

حسابداری توسط سرمایه‌گذاران یا اعتباردهندگان بالقوه و بالفعل آن‌قدر مبهم است که قضاوت در مورد مربوط بودن یا مربوط نبودن هر یک از روش‌های اندازه‌گیری بسیار مشکل است» [۲۳]. شواهد چندانی در مورد این‌که کدام روش اندازه‌گیری برای استفاده‌کنندگان مربوط است وجود ندارد [۱۷] که البته باید اثر خصوصیات فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی هر یک از استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را بر تعیین مربوط بودن اطلاعات افزود؛ به طوری که سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان در کشورهای مختلف، با توجه به شرایط مذکور در آن کشورها، نیاز به اطلاعات متفاوت به منظور اخذ تصمیمات اقتصادی دارند.

میلر و بانسون در ۲۰۰۵ تنها راه شناسایی دقیق، روش اندازه‌گیری مربوط را مراجعه به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌دانند [۳۴] با توجه به این‌که در این تحقیق برای شناسایی خصوصیات کیفی مطلوب روش‌های اندازه‌گیری به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی رجوع گردیده این کیفیت نیز به نوعی پوشش داده می‌شود؛ به طوری که روش‌هایی را که حاوی خصوصیات کیفی مطلوب‌تر برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان باشند می‌توان برای تصمیم‌گیرندگان «مربوط‌تر» توصیف کرد.

بررسی مختصر روش‌های اندازه‌گیری می‌تواند مبنایی برای ارزیابی فایده نسبی مقادیر محاسبه شده توسط هر روش در تصمیم‌گیری‌ها باشد. [۱۹].

خصوصیات کیفی موجود در هر روش اندازه‌گیری در مقایسه با سایر روش‌ها معنا پیدا می‌کند؛ به طوری که بدون مقایسه روش‌های اندازه‌گیری با یکدیگر نمی‌توان خصوصیات کیفی آن‌ها را مشخص کرد. برای شناسایی وجود هر یک از خصوصیات کیفی در هر روش اندازه‌گیری، ابتدا فهرستی از روش‌های معمول اندازه‌گیری که توسط هیأت‌های استانداردگذاری، و کتب و مقالات معتبر حسابداری [هیأت اصول حسابداری (APB)، هیأت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، اصول پذیرفته شده عمومی (GAAP)،

بیانیه‌های بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC)، استانداردهای حسابداری ایران، تئوری‌های حسابداری (نویسندگان بلکویی، هندرکسن، زیمرمن و...)، کتاب‌های میانه حسابداری، استانداردهای حسابداری کشورهای انگلستان، کانادا، هلند، استرالیا و... [برای هر یک از اقلام دارایی‌ها و بدهی‌ها براساس سرفصل‌های ترازنامه استانداردهای حسابداری ایران پیشنهاد شده بود تهیه گردید و سپس با توجه به تعریف خصوصیات کیفی بیان شده، برای هر یک از روش‌های اندازه‌گیری در هر حساب، خصوصیات کیفی شناسایی شد (جدول پیوست). لازم به ذکر است هر یک از خصوصیات کیفی فهرست شده در مقابل هر یک از روش‌های اندازه‌گیری، شامل خصوصیات کیفی برتر در آن روش نسبت به روش‌های دیگر است، به طوری که ممکن است برخی از خصوصیات کیفی در برخی از روش‌های اندازه‌گیری وجود داشته باشند ولی به دلیل وجود ضعیف آن کیفیت، در مقابل روش اندازه‌گیری به‌عنوان یک کیفیت قابل مشاهده فهرست نشده باشند. همان‌گونه که پیش‌تر گفته شد به دلیل آن‌که تشخیص وجود یا عدم وجود خصوصیت کیفی مربوط بودن در روش‌های اندازه‌گیری بسیار مشکل است و کیفیت یکنواختی به نوع روش اندازه‌گیری بستگی ندارد از شناسایی این کیفیت‌ها در هر یک از روش‌های اندازه‌گیری خودداری شده است.

در ادامه، شرح مختصری از روش‌های اندازه‌گیری که در جدول پیوست بیان شده، ارائه می‌گردد:

### روش‌های اندازه‌گیری

۱. ارزش جاری بازار (current market price): برای حالت‌هایی به کار می‌رود که واحد اقتصادی، اقلام را در یک بازار یکسان خرید و فروش می‌کند. در این روش، هیچ هزینه اکتسابی اضافی به بهای تمام شده اضافه نمی‌گردد و هیچ هزینه توزیع از مبلغ فروش کسر نمی‌شود.

۲. وجه نقد آتی (future cash flow): براساس شواهد قراردادی، مقادیری هستند که باید بدون آن‌که تنزیلی بابت انتظار آن صورت گیرد، انتقال یابد. وجه نقد آتی می‌تواند از غیرقابل وصول‌ها یا ناخالصی‌ها، خالص شود.

۳. ارزش فعلی وجه نقد آتی (present value of future cash flow): مبتنی بر شواهد قراردادی مقادیر و اقلام آتی وجه نقد است که برای مدت زمان انتظار تنزیل می‌شود. نرخ تنزیل، کم و بیش با مشاهده نرخ بهره بازار انتخاب می‌گردد؛ به طوری که معمولاً شامل یک صرف برای پوشش غیرقابل وصولی‌ها است که این خود یک احتیاط یا محافظه‌کاری محسوب می‌شود. نرخ تنزیل مورد استفاده ممکن است نرخ مشاهده شده در تاریخ ایجاد طلب یا بدهی (نرخ قدیمی) باشد و یا به تاریخ اندازه‌گیری تجدید شود (نرخ جاری).

تفاوت ارزش فعلی وجه نقد آتی با ارزش بازار در این است که اولی، شامل شواهد زمانی و مقداری از آینده و نیز نرخ تنزیل بازار است و حسابداران با پردازش این اطلاعات ارزش را تعیین می‌کنند، درحالی که در ارزش جاری بازار، مشاهدات و پردازش شواهد توسط بازار مورد قبول حسابداران قرار می‌گیرد.

۴. ارزش خالص بازیافتنی (net realizeable value): ارزش جاری بازار است که انتظار می‌رود واحد اقتصادی دارایی را بفروشد و یا قیمت فروش دارایی تکمیل شده در بازار منهای هزینه‌های مورد نیاز برای تکمیل دارایی است. رویه‌های حسابداری در مورد این روش متنوع است. در بعضی از حالات، فروش دارایی در وضع موجود (به‌عنوان مثال کار در جریان ساخت یا پروژه در حال تکمیل) و در برخی دیگر به شکل معمول تجارت (دوره کامل) فرض می‌گردد.

۵. بهای اکتسابی اولیه (original acquisition cost): به جای بهای تمام شده تاریخی به کار می‌رود:



### فرضیه‌های تحقیق

در سال ۱۹۸۸ آقای گری در تحقیق خود با تمرکز بر نقش فرهنگ بر گزارشگری مالی، ایرانیان را حامی سیستم‌های حسابداری محافظه کارانه معرفی کرد [۴۱]. در تحقیق دیگری در سال ۱۹۹۳ گری میک و حمیدپور جلالی به افزایش این خصوصیت فرهنگی در سیستم‌های گزارشگری مالی ایرانیان اشاره کردند [۴۲].

از طرفی طبق بیانیه شماره ۲ هیأت استانداردهای حسابداری مالی بیان شد اطلاعاتی که برای استفاده‌کننده قابلیت فهم نداشته باشد توسط استفاده‌کنندگان قابل استفاده نبوده، ارزشی نخواهند داشت. لذا انتظار می‌رود این دو خصوصیت مورد حمایت قوی استفاده‌کنندگان باشند.

خصوصیت کیفی قابلیت اتکا از اصلی‌ترین خصوصیات کیفی اطلاعات مالی است و «اطلاعات غیرقابل مقایسه، اگرچه ممکن است مفید باشد ولی از ارزش پایین برخوردار است» [۴۳].

به دلیل وجود خصوصیت قابلیت مقایسه در روش‌های مبتنی بر ارزش‌های جاری و عدم وجود آن در روش‌هایی که بر مبنای بهای تمام شده تاریخی هستند و نیز عکس این حالت در مورد خصوصیت کیفی قابلیت اتکا، استفاده‌کنندگان در انتخاب بین این دو باید یکی را بر دیگری ترجیح دهند. با توجه به کوتاه مدت بودن بدهی‌ها و دارایی‌های جاری و کم اهمیت بودن فاصله ارزش بین بهای تمام شده تاریخی و ارزش‌های جاری و در نتیجه، کم‌رنگ شدن خصوصیات کیفی برتر خاص ارزش‌های جاری نسبت به ارزش‌های تاریخی اقلام کوتاه مدت [۳۰ و ۱۷] انتظار می‌رود در این اقلام، خصوصیت کیفی قابلیت اتکا که معمولاً در روش‌های بهای تمام شده وجود دارد، نسبت به خصوصیت کیفی قابلیت مقایسه که معمولاً در روش‌های ارزش جاری وجود دارد توسط استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در روش‌های اندازه‌گیری مورد تأکید بیش‌تر قرار گیرد. در اندازه‌گیری بدهی‌ها و دارایی‌های بلندمدت به دلیل

چراکه ضرورتاً تمام اندازه‌گیری‌ها در حسابداری براساس تاریخ است و لذا از این عنوان استفاده شده است.

حسابداران هزینه‌های جانبی را در صورتی که با اهمیت باشند در نظر می‌گیرند که شامل هزینه بهره طبق بیانیه شماره ۳۴ هیأت استانداردهای حسابداری مالی است.

اندازه‌گیری اسناد دریافتی براساس این روش به معنای در نظر نگرفتن بهره در ارزشگذاری است. بهای اکتسابی اولیه خالص به معنای کسر استهلاک است.

۶. بهای اکتسابی جاری (current acquisition cost): به همان روش بهای اکتسابی اولیه تعیین می‌شود، با این تفاوت که قیمت‌های ورودی جاری، به‌عنوان قیمت‌های ورودی در تاریخ اکتساب در نظر گرفته می‌شود.

۷. عواید اولیه (original proceed): مبلغی است که در مقابل ایجاد یک تعهد در تاریخ ایجاد تعهد دریافت شده است.

۸. روش ارزش ویژه (equity method): روشی است که برای اوراق بهادار استفاده می‌شود و با بهای اکتسابی اولیه شروع شده، با تغییرات سهم سرمایه‌گذار در حقوق صاحبان سهام سرمایه‌پذیر تعدیل می‌گردد.

علاوه بر روش‌های شاخص فوق در برخی از موارد، حالت عدم اندازه‌گیری نیز فهرست شده است.

این عدم اندازه‌گیری‌ها در مورد تخصیص مالیات با عنوان «در جریان» (flow through) نشان داده شده که به معنای شناسایی هزینه مالیات طبق مقررات وزارت دارایی است. عدم اندازه‌گیری در مورد دارایی‌های نامشهود هم وجود دارد که با اصطلاح «شناسایی هزینه» (immediate expense) عنوان گردیده و به معنای عدم شناسایی دارایی نامشهود به‌عنوان دارایی است.

قابلیت فهم، محافظه‌کاری و قابلیت اتکا در روش‌های اندازه‌گیری نسبت به سایر خصوصیات کیفی اهمیت بیش‌تر می‌دهند.

۲. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در اندازه‌گیری دارایی‌های بلندمدت به خصوصیات کیفی قابلیت فهم، محافظه‌کاری و قابلیت مقایسه در روش‌های اندازه‌گیری نسبت به سایر خصوصیات کیفی اهمیت بیش‌تر می‌دهند.

۳. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در اندازه‌گیری بدهی‌های بلندمدت به خصوصیات کیفی قابلیت فهم و قابلیت مقایسه در روش‌های اندازه‌گیری نسبت به سایر خصوصیات کیفی اهمیت بیش‌تر می‌دهند.

به‌دلیل نامربوط بودن خصوصیت کیفی محافظه‌کاری در روش‌های اندازه‌گیری بدهی‌های بلندمدت (به‌دلیل غیرقابل مقایسه کردن اطلاعات) و عدم وجود این خصوصیت در روش‌های پیشنهاد شده، در فرضیه سوم قرار نگرفت.

### روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف، تحقیقی کاربردی و از نظر جمع‌آوری داده‌ها، تحقیقی توصیفی پیمایشی است. به‌منظور اجرای این پژوهش سه گام الف) مرور متون، ب) تهیه و ارسال پرسشنامه، ج) انجام آزمون آماری دنبال گردید. مرور متون با بهره‌گیری از کتب و مقالات معتبر داخلی و خارجی انجام شد. دو نوع پرسشنامه برای کسب اهداف تحقیق تهیه و توزیع گردید. پرسشنامه اول برای کسب نظر کارشناسان حرفه در مورد کیفیت‌های شناسایی شده روش‌های اندازه‌گیری حسابداری به‌گونه‌ای تهیه گردید که در آن، خصوصیات کیفی مطرح شده در مقابل هر یک از روش‌های اندازه‌گیری - که در مقایسه با سایر روش‌های اندازه‌گیری شناسایی شده‌اند - مورد سؤال واقع شود. از آزمودنی‌ها خواسته شد میزان موافقت خود را در مورد وجود خصوصیات کیفی مطرح شده

بااهمیت بودن تفاوت ارزش بین روش‌های مبتنی بر بهای تمام شده تاریخی و ارزش‌های مبتنی بر ارزش‌های جاری، عکس این حالت مورد انتظار است.

والکر و استیوارت در ۲۰۰۳ نیز به این مطلب اشاره کرده‌اند. آن‌ها با بیان این که ارزش بازار به‌دلیل منحصر به فرد بودن نسبت به بهای تمام شده تاریخی دارای کیفیت قابل مقایسه بودن است [۱۷] برای اندازه‌گیری بدهی‌های کوتاه مدت - به‌دلیل کم اهمیت بودن تفاوت ارزش جاری و ارزش اسمی - وجود خصوصیت کیفی قابل اتکا را در روش ارزش اسمی به کیفیت‌های موجود در ارزش بازار برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بااهمیت‌تر معرفی می‌کنند. آن‌ها به عکس این حالت برای بدهی‌های بلندمدت اشاره می‌کنند و به‌دلیل اهمیت تفاوت ارزش بازار و ارزش اسمی بدهی‌ها در تاریخ ترازنامه، اندازه‌گیری و گزارش بدهی‌های بلندمدت به ارزش بازار (جاری) را برای استفاده‌کنندگان مفیدتر می‌دانند [۱۷].

خصوصیت کیفی کنترل سود و زیان که به مدیریت تا حدی قدرت تغییر موقت ارقام سود را می‌دهد (سود شرکت در بلندمدت به روش اندازه‌گیری مورد استفاده بستگی ندارد)، خصوصیت کیفی صرفه اقتصادی که به هزینه تهیه اطلاعات اشاره دارد، و نیز خصوصیت کیفی ثبات که صرفاً موجب تخصیص بدون تغییر هزینه‌ها - از قبیل استهلاک ماشین آلات - بین دوره‌های مختلف می‌شود، البته با توجه به تغییر ارزش در طی دوره‌های مختلف، در مقایسه با خصوصیات کیفی قابلیت فهم، محافظه‌کاری، قابلیت مقایسه و قابلیت اتکا به‌دلیل نقش کم‌رنگ آن‌ها در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی (تصمیم‌گیرندگان اقتصادی خارج از شرکت) انتظار می‌رود از اهمیت کم‌تری برخوردار باشند.

با توجه به تمهیدات یاد شده، فرضیه‌های تحقیق به‌صورت زیر مطرح می‌شوند:

۱. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در اندازه‌گیری دارایی‌ها و بدهی‌های جاری به خصوصیات کیفی

در نوبت اول و دوم مقایسه تطبیقی شد، ولی اختلاف بااهمیتی به لحاظ آماری بین پاسخ‌های دو نوبت ملاحظه نگردید.

با توجه به جمع‌آوری پاسخ‌های پرسشنامه دوم، در سه نوبت، عمل فوق برای پرسشنامه مذکور نیز انجام شد که در آن نیز اختلاف بااهمیتی بین پاسخ‌های جمع‌آوری شده در سه نوبت مشاهده نگردید. این نتایج می‌تواند مؤید عدم آلودگی نتایج تحقیق به دلیل عدم پاسخ برخی از افراد جامعه باشد.

### جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری برای توزیع پرسشنامه اول تحقیق، شامل کارشناسان دارای مدرک دکتری، کارشناسی ارشد و دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، به دلیل آشنایی آنان با مباحث تئوری حسابداری بود و جامعه آماری پرسشنامه دوم براساس تعریف استفاده‌کنندگان اصلی صورت‌های مالی در بیانیه چارچوب مفهومی استانداردهای حسابداری ایران و تحقیقات مختلف (شامل: ۱) سرمایه‌گذاران (شرکت‌های سرمایه‌گذاری)، ۲) اعتباردهندگان (کارشناسان سرپرستی بانک‌ها)، ۳) دولت (مؤدیان مالیاتی)، ۴) تحلیل‌گران مالی که به دلیل عدم تعریف این گروه در ایران از مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده گردید است. اطلاعات مربوط به توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌های مذکور در جدول ۱ و ۲ آورده شده است.

### شیوه تحلیل اطلاعات

برای آزمون پاسخ‌های دریافتی پرسشنامه اول از آزمون دو جمله با احتمال ۹۵ درصد استفاده می‌شود. پاسخ‌های دریافتی به دو گروه تقسیم شدند، به طوری که پاسخ‌های با شدت موافقت صفر تا ۴ در یک گروه به عنوان نسبت «عدم موافقت» و پاسخ‌های با شدت موافقت ۵ تا ۹ در گروه دیگر به عنوان نسبت «موافقت» طبقه‌بندی شدند. در صورتی که با احتمال ۹۵ درصد

در هر یک از روش‌های مورد اشاره از شماره صفر (کم‌ترین) تا شماره ۹ (بیش‌ترین) مشخص سازند. پرسشنامه دوم نیز به منظور آزمون فرضیات و کسب نظر اصلی‌ترین استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی صورت گرفت. این پرسشنامه علاوه بر سؤالات عمومی (جنس، تحصیلات و تجربه کاری) شامل ۲۱ سؤال بود، به طوری که برای هر یک از سرفصل حساب‌های دارایی و بدهی (مجموعاً ۲۱ سرفصل به گونه‌ای که در جدول پیوست آمده) هفت خصوصیت کیفی روش‌های اندازه‌گیری شناسایی شده را فهرست کرد. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود با توجه به نیازهای اطلاعاتی، خصوصیات کیفی مطلوبشان را در اندازه‌گیری ارقام ریالی ترازنامه برای هر یک از سرفصل حساب‌ها، از شماره ۱ (بیش‌ترین اهمیت) تا شماره ۷ (کم‌ترین اهمیت) رتبه‌بندی کنند. البته اگرچه خصوصیات کیفی قابلیت کنترل سود و زیان و نیز بلندمدت وجود ندارند، ولی به منظور تکمیل بحث و جمع‌آوری اطلاعات اضافی این خصوصیات نیز برای سرفصل‌های فوق در پرسشنامه فهرست شدند. همچنین تعریف مختصری از هر یک از خصوصیات کیفی و شرایط وجودی آن‌ها در روش‌های اندازه‌گیری، برای برداشت صحیح پاسخ‌دهندگان، در پرسشنامه ارائه گردید.

به منظور اعتبارسنجی پرسشنامه‌ها هر یک از آن‌ها قبل از توزیع، به صورت پرسشنامه‌های مقدماتی به معرض مطالعه جنبی صاحب‌نظران (چند تن از اساتید حسابداری برای پرسشنامه اول و چند تن از استفاده‌کنندگان در هر گروه برای پرسشنامه دوم) گذاشته شد. بر مبنای پاسخ و نظرات صاحب‌نظران به پرسشنامه‌های مقدماتی و پس از انجام اصلاحات، پرسشنامه نهایی تهیه و بین نمونه‌های آماری توزیع گردید.

یکی از نارسایی‌های پرسشنامه، عدم تکمیل کلیه پرسشنامه‌ها توسط نمونه آماری است که این می‌تواند سبب تغییر نتایج شده، از اعتبار نتایج بکاهد. به منظور کاهش نقص مذکور، پاسخ‌های دریافتی پرسشنامه اول

جدول ۱: وضعیت آماری تعداد توزیع پرسشنامه اول و تعداد جمع‌آوری شده

نمونه	تعداد توزیع شده	درصد	تعداد جمع‌آوری شده	درصد
۱. دارندگان مدرک دکتری	۲۷	۲۷/۵	۹	۱۵/۸
۲. کارشناسان ارشد و دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد	۷۱	۷۲/۵	۴۸	۸۴/۲
جمع	۹۸	۱۰۰	۵۷	۱۰۰

جدول ۲: وضعیت آماری تعداد توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه دوم

انواع استفاده‌کنندگان	تعداد توزیع شده	درصد	تعداد جمع‌آوری شده	درصد
۱. سرمایه‌گذاران (کارشناسان شرکت‌های سرمایه‌گذاری)	۱۱۸	۲۴	۷۸	۲۵
۲. اعتباردهندگان (کارشناسان ادارات کل اعتبارات بانک‌ها در تهران)	۱۱۵	۲۳	۷۳	۲۴
۳. مدیران مالی (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس)	۱۱۷	۲۴	۶۳	۲۱
۴. مؤدیان مالیاتی (کارشناسان وزارت دارایی)	۱۴۲	۲۹	۹۳	۳۰
جمع	۴۹۲	۱۰۰	۳۰۷	۱۰۰

با این تفاوت که در آن گروه‌های مستقل بیش‌تری وجود دارد. برای آزمون فرضیات از آزمون مقایسه‌ای ویلکاکسون (wilcoxon matched-pairs signed-rank) استفاده می‌شود. این آزمون به دلیل آن‌که از اطلاعات مربوط به اختلاف بین دو عضو یک گروه استفاده می‌کند احتمال آن‌که اختلاف‌های واقعی موجود را کشف کند بسیار زیاد است. همچنین به منظور آزمون اعتبار تفاوت معنادار بین میانگین رتبه‌ها، به دلیل آن‌که صفات موردنظر کیفی و ناپارامتریک بوده از روش تجزیه و تحلیل واریانس رتبه‌ای فریدمن (Friedman - test) استفاده می‌شود. آزمون فریدمن این فرضیه صفر را که  $K$  متغیر وابسته از یک جامعه یکسان هستند آزمون می‌کند.

### نتایج تحقیق

#### الف) نتایج آزمون خصوصیات کیفی در روش‌های اندازه‌گیری

در جدول ۳ نتایج پاسخ‌های دریافتی پرسشنامه اول با استفاده از آزمون دوجمله‌ای نشان داده شده است. با توجه به این‌که سطح معنادار در تمامی سؤالات آزمون کم‌تر از ۵ درصد است با احتمال ۹۵ درصد خصوصیات کیفی مطرح شده برای هر یک از روش‌های اندازه‌گیری مورد تأیید قرار می‌گیرد.

نسبت موافقت ۵۰ درصد و بیش از آن باشد خصوصیات کیفی مطرح شده برای هر یک از روش‌های اندازه‌گیری مورد تأیید قرار می‌گیرد.

$$H_0: P \geq \%50 \quad \text{ادعا}$$

$$H_1: P < \%50 \quad \text{نقیض ادعا}$$

آزمون پاسخ‌های دریافتی پرسشنامه دوم شامل دو قسمت است: آزمون سؤالات عمومی، و آزمون سؤالات فرضیه‌های تحقیق.

برای آزمون سؤالات عمومی، شامل جنس (مرد یا زن)، مدرک تحصیلی (زیردیپلم، دیپلم، کارشناسی، کارشناسی ارشد یا دکتری) و تجربه کاری (کم‌تر از ۵ سال، بین ۵ تا ۱۰ سال، بین ۱۰ تا ۱۵ سال، بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۲۰ سال به بالا)، با توجه به این‌که یافته‌ها در حد مقیاس ترتیبی به دست آمده، برای آزمون این‌که آیا دو گروه مستقل از یک جامعه آماری مشترک آمده‌اند یا خیر؟ از آزمون‌های ناپارامتریک من‌ویتنی (Mann-witney) و کروسکال والیس (Kruskal-Wallis) استفاده شده است. آزمون من‌ویتنی پرکاربردترین جایگزین آزمون «تی» با نمونه‌های مستقل است که میانگین رتبه‌های دو گروه را با هم مقایسه می‌کند. آزمون کروسکال والیس، مترادف غیر پارامتری برای آنالیز واریانس یک‌طرفه است. این آزمون دقیقاً مثل آزمون من‌ویتنی محاسبه می‌شود

جدول ۳: نتایج مربوط به آزمون پرسشنامه اول

سؤال	نسبت آزمون	سطح اهمیت	سؤال	نسبت آزمون	سطح اهمیت	سؤال	نسبت آزمون	سطح اهمیت
۱	۰/۵	۰/۰۰۱	۳۱	۰/۵	۰/۰۰۱	۶۱	۰/۵	۰/۰۰۳
۲	۰/۵	۰/۰۰۰	۳۲	۰/۵	۰/۰۰۰	۶۲	۰/۵	۰/۰۰۰
۳	۰/۵	۰/۰۰۱	۳۳	۰/۵	۰/۰۰۰	۶۳	۰/۵	۰/۰۰۲
۴	۰/۵	۰/۰۰۰	۳۴	۰/۵	۰/۰۰۲	۶۴	۰/۵	۰/۰۰۰
۵	۰/۵	۰/۰۰۰	۳۵	۰/۵	۰/۰۰۰	۶۵	۰/۵	۰/۰۰۱
۶	۰/۵	۰/۰۰۰	۳۶	۰/۵	۰/۰۰۱	۶۶	۰/۵	۰/۰۰۰
۷	۰/۵	۰/۰۰۰	۳۷	۰/۵	۰/۰۰۰	۶۷	۰/۵	۰/۰۰۰
۸	۰/۵	۰/۰۰۰	۳۸	۰/۵	۰/۰۰۰	۶۸	۰/۵	۰/۰۰۱
۹	۰/۵	۰/۰۰۱	۳۹	۰/۵	۰/۰۰۰	۶۹	۰/۵	۰/۰۰۱
۱۰	۰/۵	۰/۰۰۰	۴۰	۰/۵	۰/۰۰۱	۷۰	۰/۵	۰/۰۰۰
۱۱	۰/۵	۰/۰۰۰	۴۱	۰/۵	۰/۰۰۰	۷۱	۰/۵	۰/۰۰۰
۱۲	۰/۵	۰/۰۰۱	۴۲	۰/۵	۰/۰۰۱	۷۲	۰/۵	۰/۰۰۰
۱۳	۰/۵	۰/۰۰۱	۴۳	۰/۵	۰/۰۰۰	۷۳	۰/۵	۰/۰۰۰
۱۴	۰/۵	۰/۰۰۰	۴۴	۰/۵	۰/۰۰۰	۷۴	۰/۵	۰/۰۰۱
۱۵	۰/۵	۰/۰۰۵	۴۵	۰/۵	۰/۰۰۰	۷۵	۰/۵	۰/۰۰۱
۱۶	۰/۵	۰/۰۰۰	۴۶	۰/۵	۰/۰۰۲	۷۶	۰/۵	۰/۰۰۰
۱۷	۰/۵	۰/۰۰۰	۴۷	۰/۵	۰/۰۰۰	۷۷	۰/۵	۰/۰۰۰
۱۸	۰/۵	۰/۰۰۶	۴۸	۰/۵	۰/۰۰۰	۷۸	۰/۵	۰/۰۰۱
۱۹	۰/۵	۰/۰۰۰	۴۹	۰/۵	۰/۰۰۱	۷۹	۰/۵	۰/۰۰۰
۲۰	۰/۵	۰/۰۰۰	۵۰	۰/۵	۰/۰۰۰	۸۰	۰/۵	۰/۰۰۰
۲۱	۰/۵	۰/۰۰۰	۵۱	۰/۵	۰/۰۰۶	۸۱	۰/۵	۰/۰۰۲
۲۲	۰/۵	۰/۰۰۰	۵۲	۰/۵	۰/۰۰۰	۸۲	۰/۵	۰/۰۰۰
۲۳	۰/۵	۰/۰۰۱	۵۳	۰/۵	۰/۰۰۰	۸۳	۰/۵	۰/۰۰۱
۲۴	۰/۵	۰/۰۰۰	۵۴	۰/۵	۰/۰۰۲	۸۴	۰/۵	۰/۰۰۳
۲۵	۰/۵	۰/۰۰۰	۵۵	۰/۵	۰/۰۰۰	۸۵	۰/۵	۰/۰۰۱
۲۶	۰/۵	۰/۰۰۲	۵۶	۰/۵	۰/۰۰۱	۸۶	۰/۵	۰/۰۰۰
۲۷	۰/۵	۰/۰۰۱	۵۷	۰/۵	۰/۰۰۰	۸۷	۰/۵	۰/۰۰۰
۲۸	۰/۵	۰/۰۰۰	۵۸	۰/۵	۰/۰۰۴	۸۸	۰/۵	۰/۰۰۱
۲۹	۰/۵	۰/۰۰۰	۵۹	۰/۵	۰/۰۰۰	۸۹	۰/۵	۰/۰۰۱
۳۰	۰/۵	۰/۰۰۰	۶۰	۰/۵	۰/۰۰۰			

ب) نتایج آزمون فرضیات تحقیق

جدول ۴، ۵ و ۶ نتایج سؤالات عمومی پرسشنامه دوم را نشان می‌دهد. در اکثر موارد، سطح اهمیت بیش‌تر از ۵ درصد بوده که حاکی از نقش مؤثر نوع جنس، میزان تحصیلات و تجربه‌کاری در رتبه‌بندی خصوصیات کیفی روش‌های اندازه‌گیری است.

نتایج آزمون فرضیات تحقیق در جدول ۷ ارائه گردیده است. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود هر سه فرضیه مورد تأیید قرار گرفت. به عبارت دیگر، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، در اندازه‌گیری دارایی‌های جاری و بدهی جاری به وجود خصوصیات کیفی، قابلیت فهم،



جدول ۷: نتایج آزمون فرضیات با استفاده از آزمون مقایسه‌ای ویلکاکسون

نتیجه	سطح خطا	سطح اهمیت	Z	
تأیید	٪۵	۰/۰۰۰	-۱۵/۴۹۸	فرضیه اول دارایی‌های جاری
تأیید	٪۵	۰/۰۰۰	-۱۵/۳۰۶	فرضیه اول بدهی‌های جاری
تأیید	٪۵	۰/۰۰۰	-۱۵/۵۲۹	فرضیه دوم دارایی‌های بلندمدت
تأیید	٪۵	۰/۰۰۰	-۱۵/۲۰۵	فرضیه سوم بدهی‌های بلندمدت

تأیید قرار گرفت؛ اما در صورتی که رتبه خصوصیات کیفی در هر یک از حساب‌های ترازنامه را بررسی کنیم درمی‌یابیم که در برخی از حساب‌ها، رتبه خصوصیات کیفی با رتبه خصوصیات کیفی در گروه حساب‌ها یکسان نیست. همان‌گونه که در جدول ۹ مشاهده می‌گردد در سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت، در اوراق سهام و اوراق قرضه که در گروه دارایی‌های جاری قرار گرفته، وجود خصوصیت کیفی قابلیت مقایسه نسبت به خصوصیت کیفی اتکا، و در حساب‌های کالا و دارایی‌های اسقاطی، دارایی تخصیص مالیات، و ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان که در گروه دارایی‌ها و بدهی‌های بلندمدت قرار دارند، وجود خصوصیت کیفی قابلیت اتکا نسبت به خصوصیت کیفی قابلیت مقایسه در روش‌های اندازه‌گیری از نظر استفاده‌کنندگان مطلوب‌تر شناسایی شده است.

همچنین بررسی جداگانه پاسخ‌های دریافتی از هر یک از گروه‌های استفاده‌کننده، حاکی از برخی تفاوت‌ها در تعیین رتبه خصوصیات کیفی در هر یک از حساب‌های ترازنامه توسط گروه‌های مختلف نسبت به نتایج کلی گروه‌ها است؛ به طوری که مدیران مالی در اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت اوراق سهام به کیفیت‌های قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه، رتبه یکسان داده، کیفیت قابلیت مقایسه را در اندازه‌گیری ذخیره مالیات نسبت به کیفیت قابلیت اتکا مفیدتر دانسته‌اند. مؤدیان مالیاتی نیز در اندازه‌گیری حساب‌ها و اسناد دریافتی بلندمدت، کیفیت قابلیت اتکا را نسبت به کیفیت قابلیت مقایسه مفیدتر بیان کرده‌اند.

محافظه‌کاری و قابلیت اتکا، در اندازه‌گیری دارایی‌های بلندمدت به وجود خصوصیات کیفی قابلیت فهم، محافظه‌کاری و قابلیت مقایسه، و در اندازه‌گیری بدهی‌های بلندمدت به وجود خصوصیات کیفی قابلیت فهم و قابلیت مقایسه نسبت به سایر خصوصیات کیفی شناسایی شده در روش‌های اندازه‌گیری، اولویت بیش‌تر داده، آن‌ها را در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی خود مفیدتر می‌دانند.

جدول ۸ رتبه اهمیت خصوصیات کیفی را برای هر یک از گروه حساب‌ها از نظر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نشان می‌دهد. سطح اهمیت آزمون فریدمن (کم‌تر از ۵ درصد) حاکی از رد فرض صفر است که این به معنای اهمیت فاصله‌های رتبه‌ای خصوصیات کیفی در تمام گروه‌های حساب به لحاظ آماری است. اگرچه فرضیات تحقیق در ارتباط با خصوصیات کیفی روش‌های اندازه‌گیری در سطح گروه حساب‌های دارایی‌ها و بدهی‌های کوتاه مدت و بلندمدت مورد

جدول ۸: رتبه خصوصیات کیفی در هر یک از گروه حساب‌ها با استفاده از آزمون فریدمن

خصوصیات کیفی گروه حساب	قابلیت فهم	قابلیت مقایسه	محافظه‌کاری	قابلیت اتکا	ثبات	صرفه اقتصادی	کنترل سود	آماره کای اسکویر	سطح اهمیت
دارایی جاری	۱/۳۴	۳/۴۲	۲/۷۴	۲/۹۴	۴/۶	۶/۲۱	۴/۷۴	۱۵۳۵/۶۰۴	۰/۰۰۰
دارایی بلندمدت	۱/۳۸	۲/۷۳	۲/۷۶	۳/۵۸	۴/۶۵	۶/۱۶	۶/۷۵	۱۵۱۹/۳۴۲	۰/۰۰۰
بدهی جاری	۱/۳۱	۳/۷۲	۲/۷	۲/۷۸	۴/۵۲	۶/۱۹	۶/۷۷	۱۵۴۹/۶۰۴	۰/۰۰۰
بدهی بلندمدت	۱/۳۱	۲/۶۵	۲/۷۴	۳/۶۶	۴/۷	۶/۲۴	۶/۷	۱۵۷۲/۰۸۷	۰/۰۰۰

۱ = بیش‌ترین اولویت

۷ = کم‌ترین اولویت





مناسب‌ترین روش‌ها از بین روش‌های پیشنهاد شده در ایران را می‌توان به صورت جدول ۱۰ بیان کرد.

### محدودیت‌های تحقیق

همانند تحقیقات دیگر، این تحقیق نیز دارای محدودیت‌هایی است که در تحلیل نتایج باید آن‌ها را مدنظر داشت. این محدودیت‌ها عبارتند از:

۱. تعریف هر یک از کیفیت‌های روش‌های اندازه‌گیری برای استفاده‌کنندگان براساس تعریف‌های معمول این کیفیت‌ها صورت گرفت، درحالی‌که کیفیت‌های مذکور در منابع گوناگون دارای تعاریفات مختلف است که به جنبه‌های آن پرداخته نشد.
۲. اگرچه انتخاب کیفیت‌های مطلوب توسط استفاده‌کنندگان، نمایانگر کیفیت‌های مربوط برای استفاده‌کنندگان است، ولی در این تحقیق به دلیل مشکل بودن تشخیص خصوصیت کیفی مربوط بودن در روش‌های اندازه‌گیری، این کیفیت شناسایی نگردید.
۳. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی براساس تعریف استفاده‌کنندگان اصلی در بیانیه‌ها و چارچوب‌های مفهومی و بدون هرگونه اولویت‌بندی بین اهداف آن‌ها صورت گرفت؛ به‌طوری‌که اهمیت نظرهای تمام استفاده‌کنندگان در گزارشگری مالی برابر در نظر گرفته شد.
۴. اطلاعات لازم برای اثبات فرضیه‌ها از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری گردید و لذا یکی از محدودیت‌های تحقیق، محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه است. از مهم‌ترین محدودیت‌های پرسشنامه می‌توان به میزان ادراک، تفسیر و تحلیل پاسخ‌دهندگان از موضوع و اثر پرسشنامه‌های تکمیل نشده بر نتایج تحقیق اشاره کرد.
۵. از آن‌جا که در بازار سرمایه ایران، متخصصینی که از طرف جوامع حرفه‌ای رسماً به‌عنوان تحلیلگران مالی شناخته شوند وجود ندارد، در این تحقیق از مدیران مالی به‌عنوان نماینده تحلیلگران مالی استفاده شد.

اعتباردهندگان، قوی‌ترین حمایت را از کیفیت محافظه‌کاری در اندازه‌گیری داشتند و از این نظر مدیران مالی، سرمایه‌گذاران و مؤدیان مالیاتی به ترتیب در رده‌های بعدی قرار گرفتند. کیفیت‌های ثبات، صرفه اقتصادی و کنترل سود نیز توسط تمام گروه‌های استفاده‌کننده از کم‌ترین مطلوبیت برخوردار شدند.

### بحث نتایج

هفت خصوصیت کیفی در روش‌های اندازه‌گیری قابل شناسایی است، به‌طوری‌که هر یک از روش‌های اندازه‌گیری به‌طور شاخص برخی از این کیفیت‌ها را در خود جای داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای اندازه‌گیری ارقام مختلف ترازنامه از کیفیت‌های متفاوت در اندازه‌گیری حمایت می‌کنند. این بدان معنا است که برای اندازه‌گیری ارقام ترازنامه، یک روش اندازه‌گیری، برتر نیست، بلکه با توجه به کیفیت هر روش اندازه‌گیری، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای اندازه‌گیری ارقام مختلف ترازنامه، روش‌های اندازه‌گیری مختلفی را مناسب می‌دانند. با توجه به اولویت کیفیت‌ها، آن‌ها تقریباً در اندازه‌گیری ارقام کوتاه مدت از روش‌های ارزش تاریخی و در اندازه‌گیری ارقام بلندمدت از روش‌های ارزش جاری حمایت می‌کنند. اگرچه استثنائاتی نیز در این باره وجود دارد که از جمله می‌توان به اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق سهام و اوراق قرضه اشاره کرد که علی‌رغم کوتاه مدت بودن، اولویت‌بندی کیفیت‌های روش‌های اندازه‌گیری، حاکی از حمایت از روش‌های ارزش جاری در اندازه‌گیری این ارقام است. این انتخاب می‌تواند به دلیل قابل اتکا بودن ارزش‌های جاری در این حساب‌ها با توجه به وجود بازار رسمی و به‌روز برای معاملات این گروه از سرمایه‌گذاری‌ها باشد. با استفاده از جدول روش‌های اندازه‌گیری و خصوصیات کیفی، هر یک از آن‌ها (جدول پیوست) و با توجه به رتبه خصوصیات کیفی

جدول ۱۰: مناسب‌ترین روش‌ها از بین روش‌های پیشنهاد شده در ایران

ردیف	عنوان حساب	روش اندازه‌گیری مفیدتر
۱	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق قرضه	ارزش جاری بازار
۲	سرمایه‌گذاری کوتاه مدت در اوراق سهام	ارزش جاری بازار
۳	حساب‌های دریافتی کوتاه مدت	وجه نقد آتی (ناخالص)
۴	اسناد دریافتی کوتاه مدت	وجه نقد آتی (ناخالص)
۵	موجودی مواد و کالا	بهای تمام شده تاریخی
۶	سفارش‌ها و پیش‌پرداخت‌ها (غیر پولی)	بهای تمام شده تاریخی
۷	دارایی ثابت مشهود	بهای اکتسابی جاری
۸	دارایی ثابت نامشهود	شناسایی هزینه
۹	سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق قرضه	ارزش جاری بازار
۱۰	سرمایه‌گذاری بلندمدت در اوراق سهام	ارزش جاری بازار
۱۱	حساب‌ها و اسناد دریافتی بلندمدت	بهای تمام شده تاریخی
۱۲	کالا و دارایی‌های اسقاطی	ارزش جاری بازار
۱۳	دارایی تخصیص مالیات	عدم شناسایی
۱۴	حساب‌ها و اسناد پرداختی کوتاه مدت	وجه نقد آتی
۱۵	پیش‌دریافت‌ها (غیر پولی)	وجه اولیه دریافتی
۱۶	ذخیره مالیات	عدم شناسایی
۱۷	تسهیلات مالی دریافتی کوتاه مدت	وجه نقد آتی
۱۸	حساب‌ها و اسناد پرداختی بلندمدت	ارزش فعلی وجه نقد آتی به نرخ جاری
۱۹	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت (وام دریافت شده از عموم مثل اوراق قرضه)	ارزش جاری بازار
۲۰	تسهیلات مالی دریافتی بلندمدت (وام دریافت شده از غیرعموم مثل بانک)	ارزش فعلی وجه نقد آتی به نرخ جاری
۲۱	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان	وجه اولیه دریافتی

## منابع

1. Financial Accounting Standards Board (1978) "Concept No 1: objectives of Financial Accounting..
2. Beaver, W.H. (1989) "Financial Reporting: An Accounting revolution". Englewood cliffs, NJ; Prentice-Hall. Inc.
3. Whitley, R.D. (1989) "The transformation of business finance into financial economics: the role of academic expansion and changes in U.S capital Markets". Accounting organization and society. No 2. pp 171-192.
4. Reuters, S.A. (1998) "Economic imperialism and the crisis in financial Accounting Research". Critical Perspective on Accounting, Vol. 9. No. 2. pp 143-171.
5. Wand, Y. Wang, R.Y. (1996) "Anchoring Data quality dimensions in ontological foundation". Communication of the ACM, November, 39(11), pp 86-95.
6. Strong, D.M. Lee Y.W. and Wang, R.Y. (1997) "Data Quality in Context". Communication of the ACM. May, 40(5). pp. 103-110.
7. Ijiri, Y. (1975) "Studies in Accounting Research # 10: theory of Accounting Measurement". Sarasota, FL: American Accounting Association.
8. Devine, C.T. (1985) "Studies in Accounting Research # 22: Essays in Accounting Theory". Sarasota, FL: American Accounting Association Vol. 1.
9. Chambers, R.J. (1974) "Accounting, Evaluation and Economic Behavior". Houston, TX: Scholars Book Company.
10. Sterling, R.R. (1970) "The theory of measurement of Enterprise Income". Houston, TX: Scholars, Book company.
11. Edward, E.O. and Bell. P.W.L. (1961) "The theory and measurement of Business Income". Berkeley, CA: university of California press.
12. Financial Accounting Standard Board. (1980) "Concept No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information". Stamford, CN: Financial Accounting Standard Board.

13. Matthew. B, Rajendra, P.S, Brenda, M. (1999) "A Conceptual Framework and Belief – Function Approach to Assessing Overall Information Quality". *International Journal of Intelligent Systems* Volume 18, No. 1. January, pp 51-74.
  14. Gary, M. (1999) "Exploring the R&D Disclosure Environment". *Accounting Horizons*. December.
  15. Gregory. J. and Blanchet. J. (2000) "Assessing Quality of Financial Reporting". *Accounting Horizon*, September. pp 353-363.
  16. Jeffrey. R. Cohen, G.K. Arnold, M. (2002) "Evidence on the effect of Financial and non Financial Trends on Analytical Review" *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, May.
  17. Walker. R.G and Stewart. J. (2003) "Measurement: A Way Forward". *ABACUS*. Vol 39. No. 3. p 356-374.
  18. Chambers, R.J. (1998) "Wanted: Foundation of Accounting Measurement". *ABACUS*, Vol.34, No.1. pp.36-47.
  19. Staubus, G.J. (1967) "Current cash equivalent for Asset: A Dissent" *The Accounting Review*. No.42. pp 650-667.
  20. Financial Accounting Standard Board (2000) "Concept No.7: Using Cash Flow information and present value in Accounting measurements". *Financial Accounting Standard Board*. Feb.
  21. Sander, T.H. Hatfield, H.R. and Moore, U. (1938) "A Statement of Accounting Principles". New York: American Institute of Certified Public Accountants.
  22. American Accounting Association. Executive Committee. (1941) "Accounting principle underlying corporate financial statements". *The Accounting Review*. No. 16. June. pp 133-139.
  23. American Accounting Association. Committee to prepare a statement of Basic Accounting theory (1966) "A Statement of Basic Accounting theory". Evanston, III: American Accounting Association.
  24. Snavelly, H. (1967) "Accounting Information Criteria" *the Accounting Review*. No. 42. April. pp. 223-232.
  25. Staubus, G.J. (1985) "An Induced Theory of Accounting Measurement" *Accounting Review*. Vol. LX. No. 1. jan. pp 53-73.
  26. Curtis, J. (1998) "Annual Report Readability Variability: test of the obfuscation hypothesis". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol 811, No. 4. pp 459-471.
  27. Jones, M. (1966) "Readability of Annual Reports: Western Versus Asian evidence". *Accounting Auditing and Accountability Journal*, Vol 9. No 2. pp. 86-91.
  28. Tilley. I. (1985) "A Critique of Historical Record Accounting". *Studies in Accounting Research # 23: American Accounting Association*, pp.103-129.
  29. Schuetze. W.P. (2001) "A memo to National and International Accounting and Auditing Standard Setters and Securities regulators". *The Accounting Fundation, the university of Sydney*. pp. 73-92.
  30. Hendriksen, E.S. (1982) "Accounting theory". IRWIN, fourth Edition.
  31. Paton, W.A. and Littleton, A.C. (1955) "An Introduction to corporate Accounting Standards". American Accounting Association. pp 18-21.
  32. Moontiz, M. (1961) "the Basic Postulates of Accounting". "Accounting Research Study. No 1.
  33. Ijiri, Y. and Jaedicke, R.K. (1966) "Reliability and Objectivity of Accounting Measurement". *Accounting Review*, No 41. July. pp. 480-83.
  34. Miller, P.B. and Bahnson, P.R. (2005) "The relevance and reliability of future cash flows". *Accounting Today*, Jan. pp 12-13.
  35. Miller, P.B and Bahnson. P.R. (2004) "Value – Based Accounting II: Timeliness and reliability". *Accounting today*. Feb-March. pp 14-17.
  36. Stickney, C.P. and Weil R.L. (1994) "Financial Accounting: An Introduction to concepts, Methods and uses". The Dryden press, Harcourt Brace College Publishers, Texas, 7<sup>th</sup> Edition.
  37. Feltham. G.A. and Ohlson, J.A. (1995) "Valuation and Clean Surplus Accounting for operating and financial Activities". *Contemporary Accounting Research*. Spring. pp 689-728.
  38. Kellog, I. And Kellog. L.B, (1991) "Fraud window dressing and negligence in Financial statements". MC Graw Hill. Colorado, Springs.
۳۹. شباهنگ، رضا. (۱۳۸۱) «تئوری حسابداری». تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، اردیبهشت، نشریه شماره ۱۵۷.
۴۰. عالی‌ور، عزیز. (۱۳۷۴) «صورت‌های مالی اساسی». تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۶.
41. Gray S.J. (1988) "Toward a theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally" *Abacus*, Vol 24, pp 1-15.
  42. Meek, G. and PourJalali. H. (1993) "The Impact of changes in Cultural Value on Accounting Value Systems: A case study" *IRANIN Accounting Review*. No 4. pp 109-137.
  43. Staubus. J. (1977) "Determinants of the Value of Accounting Procedures". *ABACUS*, Vol 14. pp 105-119.









