

## بررسی تحلیلی استانداردهای APB و FASB در زمینه گزارشگری تغییرات حسابداری

داریوش فروغی \*



### چکیده

بعد از انتشار بیانیه شماره ۲۰ APB در زمینه نحوه گزارشگری تغییرات حسابداری مباحث متعددی در زمینه کفایت این استاندارد و توان افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای تجاری در نتیجه بکارگیری این رهنمود در مجامع علمی حسابداری مطرح گردید. برخی از محققان و اندیشمندان حسابداری بر این عقیده بودند که بکارگیری روشهای دوره جاری و تسری به آینده از قابلیت مقایسه صورتهای مالی می کاهد، لذا در این نوشتار سعی شده است دیدگاههای تئوریک موجود در زمینه گزارشگری تغییرات در اصول حسابداری مورد بررسی تحلیلی قرار گیرد و به همین منظور کلیه بیانیه های APB و FASB در این زمینه گردآوری و مورد نقد و بررسی قرار گرفته است. هدف از این تحقیق فراهم آوردن مبنایی جهت تدوین و تصویب استاندارد تغییرات حسابداری در ایران بوده است تا بتوان استاندارد مربوط به تغییرات حسابداری را به گونه ای ارایه نمود که بر قابلیت مقایسه صورتهای مالی واحدهای انتفاعی افزوده گردد. بر مبنای نتایج حاصل از این بررسی به نظر می رسد که روش تسری به گذشته می تواند به عنوان روش اصلی گزارشگری تغییرات در اصول حسابداری توصیه شود.

واژه های کلیدی: تغییرات اختیاری، تغییرات غیر اختیاری، روش دوره جاری، روش تسری به گذشته، روش تسری به آینده

Faculty of Admin. Sciences & Econ. Journal,  
University of Isfahan.  
Vol.17, No.4 , 2006

## Analytical Review of APB Opinions & FASB Statements on Accounting Changes

D. Foroghi, \*Ph.D.

### Abstract

Subsequent to issuance of APB opinion No.20, "Accounting changes", in the context of reporting accounting changes, the adequacy of this opinion in disclosure requirements and enhancement of the year-to-year comparability of financial statements has been questioned by scholar circles. Some accounting scholars argue that "cumulative effect" and "prospective application" methods of accounting for such changes diminish the year-to-year comparability of financial statements. Therefore, this paper analyzes the APB opinions and FASB statements about reporting changes in accounting principles. The purpose of this analytical review is providing the basis for standard setting for accounting changes in Iran to enhance comparability of financial statements. The results of this review suggest that the retroactive application as the prime method for reporting changes in accounting principles could be recommended.

**Keyword:** Voluntary change, Mandated change, Current Period Method, Retroactive Method, Prospective Method

### مقدمه

قابلیت مقایسه گزارشهای مالی یک واحد تجاری در طی دوره های مختلف به منظور درک صحیح فعالیتهای آن واحد ضروری می باشد. در واقع حسابرسان این موضوع را که اصول

\* Faculty Member at University of Isfahan

حسابداری در تنظیم صورتهای مالی به طور یکنواخت به کار گرفته شده اند، تأیید می کنند (Zeff, P.555).<sup>۱</sup>

مفهوم ثبات رویه<sup>۲</sup> شخصیت حسابداری را ملزم می کند تا هنگامی که روشی را برای انجام یک رویداد مالی انتخاب می نماید، برای کلیه رویدادهای مشابه و دوره های مالی بعد نیز آن روش را به کاربرد، مگر اینکه دلایل قابل قبولی برای تغییر آن وجود داشته باشد. اگر یک شخصیت حسابداری روشهای خود را برای اندازه گیری و ثبت رویدادها، به تکرار تغییر دهد، مقایسه نتایج یک دوره مالی با دوره های مالی بعد و همچنین صورتهای مالی دیگر شرکتها امکان پذیر نخواهد بود. همواره این فرض اساسی وجود داشته که اصول حسابداری به طور یکنواخت نسبت به دوره های مالی قبل به کار گرفته می شوند اما بدلیل تغییرات مداوم و مستمر که در شرایط اقتصادی و اجتماعی صورت می گیرد، ممکن است فرض فوق صادق نباشد و تغییر در اصول و روشهای حسابداری جهت هماهنگ کردن واحد تجاری با شرایط جدید، ضرورت یابد. تغییر در یک اصل حسابداری مورد استفاده توسط یک واحد گزارشگر می تواند اندازه های صورتهای مالی<sup>۳</sup> و به طور کلی درآمد دوره، ارزش دارایی ها، حقوق صاحبان سهام و یا بدئی های واحد تجاری و سایر اطلاعات حسابداری مرتبط را به نحو با اهمیتی تحت تأثیر قرار دهد. به طور خلاصه تغییر در روش حسابداری می تواند اثرات با اهمیتی بر روی صورتهای مالی دوره جاری و دوره های آتی داشته باشد. افشای نامناسب اثرات تغییر می تواند تفسیر مناسب اطلاعات مالی را مشکل ساخته و قابلیت مقایسه چنین اطلاعاتی را کاهش دهد. یکی از دل مشغولیهای حسابداران نیز به نحوی افشای تغییر و همچنین چگونگی تأثیرگذاری تغییر بر قابلیت مقایسه در طی دوره های زمانی مختلف، مربوط می شود.

با توجه به اهمیت موضوع تغییر در اصول و روشهای حسابداری، کمیته تدوین اصول حسابداری<sup>۴</sup> بیانیه شماره ۲۰ را در این زمینه تدوین نمود.<sup>۵</sup> براساس این بیانیه تغییرات حسابداری دارای سه طبقه شامل تغییر در اصول و روشهای حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر می باشد و برای گزارشگری تغییرات حسابداری

1 . Zeff, S. & Keller, T. F. "Financial Accounting Theory" 3rd. ed, P.555.

2 . Consistency

3 . Financial Statement Measurements

4 . Accounting Principles Board (APB)

5 . APB Opinion No 20, Accounting Changes (New York, AICPA, 1971)

سه روش اثر انباشته<sup>۱</sup> (روش دوره جاری)، روش تسری آثار تغییر به گذشته<sup>۲</sup> و تنظیم واریه مجدد صورتهای مالی (روش تسری به گذشته) و روش تسری آثار تغییر به دوره های جاری و آتی بدون در نظر گرفتن آثار انباشته (روش تسری به آینده)<sup>۳</sup> پیشنهاد شده است.

هنگامی که APB بیانیه شماره ۲۰ را در سال ۱۹۷۱ منتشر کرد شش نفر از هیجده نفر اعضای کمیته دارای برخی نظریات مخالف برای افشای آثار تغییرات حسابداری بودند. گروه مخالف عقیده داشتند که روش اثر انباشته (روش دوره جاری) و روش تسری به آینده، قابلیت مقایسه صورتهای مالی را که از ضروریات کیفی صورتهای مالی است از بین می برد. آنان معتقد بودند که رایه آثار تغییرات حسابداری بر مبنای روش تسری به گذشته (ارایه مجدد صورتهای مالی) قابلیت مقایسه صورتهای مالی را افزایش می دهد. شاید یکی از دلایلی که درک بخشهای مختلف بیانیه فوق را مشکل می سازد ناشی از اصلاحاتی بوده که توسط کمیته به منظور دستیابی به یک متن که بتواند موافقت حداقل<sup>۲</sup> اعضای را بدست آورد، در پیش نویس بیانیه انجام شده است. هر چند شش نفر از هیجده نفر اعضای کمیته دارای نظریاتی مخالف نظر اکثر اعضای بودند، به علت موافقت ۶۶ درصد اعضای بیانیه مزبور به تصویب رسید.

کمیته اجرایی استانداردهای حسابداری انجمن حسابداران رسمی آمریکا (ACSEC)<sup>۴</sup> به بررسی این موضوع پرداخت که آیا سیستم فعلی گزارشگری اثرات تغییر در اصول حسابداری مناسب و کافی می باشد؟ این کمیته در تاریخ ۲۵ مارس ۱۹۷۷ در نامه ای خطاب به FASB خواهان تجدید نظر در بیانیه شماره ۲۰ APB شد.

در این نوشتار به بررسی این موضوع پرداخته می شود که الزامات موجود در زمینه گزارشگری تغییرات در اصول حسابداری کافی نمی باشد. سپس به انتقاد از روشهای حسابداری «اثر انباشته» و «تسری به آینده» برای گزارشگری تغییر می پردازیم زیرا بنظر می رسد که این روشها قابلیت مقایسه صورتهای مالی را در طی سالهای مختلف از بین می برد. در ادامه، این بحث مطرح می شود که استانداردهای موجود حتی برای انعکاس اصول عمومی افشای تغییرات حسابداری کافی نیست و در واقع ترکیبی از یک مجموعه قواعد است که ممکن است برای استفاده کننده صورتهای مالی نیز قابل استفاده نباشد. هدف نهایی از این نوشتار

- 
- 1 . Current Period Method
  - 2 . Retroactive Mthod
  - 3 . Prospective Mthod
  - 4 . Accounting Standards Executive Committee

ایجاد زمینه مناسبی جهت طرح و تصویب استاندارد تغییرات حسابداری در ایران است به نحوی که این استاندارد از نقاط ضعف استاندارد APB برخوردار نباشد.

### تغییرات اختیاری و غیر اختیاری حسابداری

طرز عمل فعلی در مورد تغییر در اصول حسابداری به این امر بستگی دارد که آیا تغییر داوطلبانه (به اختیار مدیریت) با دستوری (الزام شده توسط بیانیه یک هیأت صلاحیت دار) بوده است. تغییرات اختیاری<sup>۱</sup> حسابداری به تغییراتی گفته می شود که بر اثر عوامل درونی مؤسسه ایجاد می شود و مدیریت می تواند به طور مناسبی آنها را کنترل کند. در حالی که تغییرات غیراختیاری حسابداری<sup>۲</sup> (دستوری) بر اثر عوامل بیرونی بوجود می آیند (مجامع ذی صلاح حرفه ای مثل APB و FASB) و به همین علت، مدیریت کمترین کنترلی روی این نوع تغییرات از نظر تعیین مقدار و موضوع یا زمان وقوع آن نخواهد داشت. بنابراین تغییرات غیراختیاری حسابداری خصوصیت کامل یک تغییر حسابداری را که مد نظر مجامع حرفه ای حسابداری است، بیشتر از تغییرات اختیاری دارا می باشد. در تغییرات اختیاری حسابداری، ایجاد تغییرات بیشتر به علت انتخاب بهینه مدیریت از میان روشهای پذیرفته شده و با توجه به پیش بینی او از آینده شرکت خواهد بود، در حالیکه در مورد تغییرات غیراختیاری، ایجاد تغییرات حسابداری بستگی به نظر مجامع ذی صلاح حرفه ای دارد.

به طور کلی، تغییرات اختیاری حسابداری می توانند به عنوان پیامهایی در زمینه سرمایه گذاری، تولید شرکتها و نیز انتظارات درباره جریانهای نقدی آتی، مورد استفاده قرار گیرند (مانند مالیاتهای پرداختی)، یا از طرف دیگر ممکن است به منظور پیروی از برخی الزامات، ایجاد شده باشند (برای مثال، ایجاد بدهی یا سایر قراردادهای) و یا در برخی مواقع، به خاطر تمایلات مدیریت به هموارسازی سودهای غیرعادی در دوره های مختلف و یا به منظور حفظ روند سودهای فعلی از سقوط و کاهش بوجود آیند.

در مورد تغییرات اختیاری حسابداری، گزارشگری تغییر بر مبنای بیانیه شماره ۲۰ APB انجام می شود. در مورد تغییرات غیراختیاری، طرز عمل مناسب از طریق رهنمودها و بیانیه های خاص مشخص می شود.

1 . Voluntary Changes  
2 . Mandatory Changes

### تغییرات اختیاری

بیانیه شماره ۲۰ به طور کلی الزام نموده که اثرات انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری بر سود خالص دوره های گذشته باید در صورتحساب سود و زیان دوره تغییر گزارش شود. مبلغ اثرات انباشته به طور کلی و برای هر سهم باید در صورتحساب سود و زیان نشان داده شود. بیانیه شماره ۲۰ مشخص نموده که روش اثرات انباشته در سه مورد استثنایی به کار نمی رود و در این سه حالت<sup>۱</sup> باید از روش تسری اثرات تغییر به گذشته و تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی دوره های قبل (روش تسری به گذشته) استفاده نمود. APB بیان نموده که در این سه مورد محاسبان استفاده از روش تسری به گذشته بیشتر از معایب آن می باشد. در این موارد مبلغ اثرات انباشته ناشی از تغییرات حسابداری ممکن است به قدری قابل توجه باشد که منظور نمودن آن در صورتحساب سود و زیان دوره تغییر صورتحساب مزبور را برای استفاده کنندگان گمراه کننده سازد. با استفاده از روش تسری به گذشته، اثر تغییر بر سود قبل از اقالام غیر مترقبه و سود خالص و همچنین سود هر سهم قبل و پس از اقالام غیر مترقبه کلیه دوره هایی که مورد مقایسه قرار می گیرد باید در صورتهای مالی مربوطه افشاء شود. بیانیه شماره ۲۰ همچنین مشخص نموده که در بعضی موارد هیچ گونه اثرات انباشته ای نباید محاسبه شود به عنوان مثال روش اثرات انباشته در مواردی که واحد تجاری روش ارزشیابی موجودیها را از روش FIFO به روش LIFO تغییر می دهد به کار گرفته نخواهد شد. در چنین مواردی افشاء به نشان دادن آثار تغییر بر نتایج عملیات دوره تغییر (شامل سود هر سهم) و توجیه دلایل عدم انعکاس اثرات انباشته، محدود می شود.

### تغییرات غیراختیاری (دستوری)

#### بیانیه های APB

۱. موارد سه گانه فوق به شرح زیر است:

- الف - تغییر از روش «اولین صادره از آخرین وارده» به سایر روشهای قیمت گذاری موجودی کالا
- ب - تغییر در روش حسابداری قراردادهای بلندمدت پیمانکاری
- ج - تغییر به روش هزینه یابی کامل یا تغییر از آن روش به روش دیگر در صنایع استخراجی

الزامات حسابداری و گزارشگری مالی براساس بیانیه شماره ۲۰ در برگرفته آن دسته از تغییرات در اصول حسابداری نمی گردد که به منظور اجرای توصیه ها و نظرات ویژه AICPA و یا مطابقت با بیانیه های APB و FASB بوجود آمده اند.

هنگامی که بیانیه شماره ۲۰ در سال ۱۹۷۱ منتشر شد، این بیانیه اجازه داد رهنمودهای حسابرسی AICPA که با روشهای حسابداری و حسابرسی در صنایع خاص سر و کار داشت، تعیین کننده روشهای گزارشگری اثرات تغییر در روشهای حسابداری قابل کاربرد در آن صنایع باشد. بعدها AICPA اقدام به انتشار یک سری جدید از رهنمودهای حسابداری برای صنایع خاص نمود. هر یک از این رهنمودها در بردارنده روش گزارشگری اثرات تغییر در اصول حسابداری به گونه ای منطبق با توصیه های انجام شده توسط انجمن بود. در حال حاضر صورت وضعیت مربوط به روشهای حسابداری صنایع خاص جایگزین مجموعه رهنمودهای فوق گردیده است. FASB در تفسیر شماره ۲۰ تحت عنوان «گزارشگری تغییرات حسابداری بر مبنای صورت وضعیت AICPA»<sup>۱</sup> بیان نموده است که :

به منظور کاربرد بیانیه شماره ۲۰ APB، واحدهای تجاری که اقدام به ایجاد تغییر در اصول حسابداری منطبق با رهنمودهای صورت وضعیت AICPA می نمایند، گزارشگری تغییر را براساس روش تصریح شده در صورت وضعیت فوق انجام خواهند داد. چنانچه صورت وضعیت AICPA روش گزارشگری تغییر در اصول حسابداری را منطبق با توصیه های خود تعیین نکرده باشد واحدهای تجاری که اقدام به تغییر در اصول حسابداری به گونه ای منطبق با توصیه های صورت وضعیت AICPA می نمایند باید گزارشگری تغییر را بر مبنای روش تعیین شده در بیانیه شماره ۲۰ انجام دهند.

رویه کلی APB در بیانیه هایش (مگر در موارد خاص) این است که تمایل به کاربرد روش تسری به جای روش تسری به گذشته دارد. این رویه کلی به ناچار به معنای ممنوع ساختن کاربرد روش تسری به گذشته در یک واحد تجاری نمی باشد، به عنوان مثال بیانیه شماره ۱۱ APB «حسابداری مالیات بر درآمد»<sup>۲</sup> بیان می دارد که «ممکن است شرکتها این بیانیه را از

1 . FASB Interpretation NO.20 "Reporting Accounting Changes under AICPA Statements of Position"

2 . APB Opinion No.11, Accounting for Income Taxes

طریق تسری به دوره های گذشته به کار گیرند تا در نتیجه قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی دوره های جاری و آتی حاصل شود.»

اما در مواردی نیز APB کاربرد روش تسری به گذشته را ممنوع ساخته است. به عنوان مثال در بیانیه شماره ۸ «حسابداری هزینه طرحهای بازنشستگی»<sup>۱</sup> اینگونه آمده است که، «اثرات ناشی از هر گونه تغییر در روشهای حسابداری که در نتیجه به کارگیری این بیانیه حاصل می شود باید به دوره های جاری و آتی تسری یابد و نباید آن را به دوره گذشته از طریق تعدیل سود و زیان انباشته، تسری داد.» ممنوعیت به کارگیری روش تسری به گذشته در چندین بیانیه دیگر نیز پیش بینی شده است.

از طرف دیگر در مواردی APB استفاده از روش تسری آثار تغییر به دوره های جاری و آتی (روش تسری به آینده) را ممنوع ساخته و استفاده از روش تسری به گذشته را مجاز شمرده است. به عنوان مثال از بیانیه های شماره ۲۳ و ۲۴ در رابطه با مالیات بر درآمد می توان نام برد. در بیانیه شماره ۲۳ و همچنین بیانیه شماره ۲۴، APB بیان داشته است که «تعدیلات ناشی از تغییر در روش حسابداری که در نتیجه به کارگیری این بیانیه حاصل می شود باید به عنوان تعدیلات سنواتی در نظر گرفته شود و صورتهای مالی دوره هایی که تحت تأثیر این امر قرار می گیرد باید تنظیم و ارایه مجدد شوند.»<sup>۲</sup>

به طور خلاصه تمامی بیانیه های APB اجازه داده است که از یکی از روشهای تسری به آینده یا تسری به گذشته و یا هر دوی این روشها استفاده شود. ولی در هیچ موردی حتی با در نظر گرفتن بیانیه های منتشر شده قبل یا بعد از بیانیه شماره ۲۰، APB استفاده از روش اثر انباشته<sup>۳</sup> را برای گزارشگری تغییر دستوری در اصول حسابداری توصیه ننموده است.

### بیانیه های FASB

روش انتقال<sup>۴</sup> منطبق با الزامات جدید گزارشگری، توسط بیانیه های FASB تشریح شده است. در این نوشتار بیانیه های انتخاب شده به منظور مقایسه، شامل بیانیه هایی می شود که در ارتباط با شقوق مختلف اندازه گیری صورتهای مالی است. در این بحث از بیانیه هایی که در

1 . APB Opinion No.8, Accounting for the cost of Pension Plans

2 . APB Opinion No.23, Accounting for Income Taxes – Special Areas (New York: AICPA, 1972) P.32

3 . Cumulative Effect Mthod

4. Transition Mthod



رابطه با افشاء محض اطلاعات و یا طبقه بندی صورتهای مالی است، استفاده نشده است. در مواردی که تغییر در روشهای اندازه گیری حسابداری دستوری (غیر اختیاری) است، سه روش اساسی انتقال به عنوان انتخابهای بالقوه جهت گزارشگری تغییر وجود دارد. این سه روش شامل موارد زیر است:

روش تسری به گذشته از طریق تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی دوره های قبل، روش تسری به آینده و روش اثر انباشته منطبق با بیانیه شماره APB<sup>۲۰</sup>. هر یک از این روشهای انتقال در شرایط متفاوتی انتخاب شده اند، گر چه روش تسری به گذشته انتخاب برتر بوده است. بعلاوه انتخاب روش انتقال اغلب در پیش نویس و در بیانیه نهایی با یکدیگر متفاوت بوده است. تنها یکبار آن هم در بیانیه شماره ۵ «حسابداری بدهیهای احتمالی»، روش اثر انباشته به عنوان مبنای گزارشگری تغییر دستوری در اصول حسابداری پیشنهاد شده است. در عین حال در بیانیه شماره ۱۱ «حسابداری بدهیهای احتمالی - روش انتقال»<sup>۱</sup> FASB موضع خود را تغییر داده و روش تعدیل شده تسری به گذشته را جهت اجرای بیانیه شماره ۵، جایگزین روش اثر انباشته نمود. FASB بیان داشته است که تصمیم به تغییر روش انتقال بعد از یک بررسی همه جانبه حاصل شده است.

در عین حال عامل اصلی تغییر در وهله اول عدم یکنواختی روش انتقال الزام شده در بیانیه شماره ۵ و بیانیه شماره ۸ «حسابداری مبادلات ارزی و صورتهای مالی بر مبنای ارز خارجی»<sup>۲</sup> می باشد. بیانیه های شماره ۸ و ۱۱ یک روش پیوندی را که از ترکیب روش تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی دوره های قبل و روش اثر انباشته، بدست آمده، مورد استفاده قرار داده اند. در این روش اطلاعات ارایه شده در صورت امکان برای دوره های مربوط تنظیم و ارایه مجدد می شود و اثر انباشته را می توان در صورتحساب سود و زیان نزدیکترین سال ارایه مجدد نشان داد.

تعدیلات بعدی<sup>۳</sup> در این روش پیوندی به بیانیه شماره ۱۳ «حسابداری اجاره های بلندمدت»<sup>۳</sup> مربوط می شود. به منظور اجرای رهنمودهای این بیانیه، بکارگیری روش تسری به آینده ضروری بود. تنها بعد از سال ۱۹۸۰ بود که بکارگیری روش تسری به گذشته الزام شد و

1 . Statement of FASB NO.11, Accounting For Contingencies – Transition method

2 . Statement of FASB No.8, Accounting for the Translation of Foreign Crrency Transactions and Freign Crrency Fncaneial Statements

3 . Accounting for Leases

مقرر گردید صورتحساب سود و زیان و ترازنامه سالهای بعد از ۱۹۷۶، تنظیم و ارایه مجدد گردد و اثر انباشته در صورتحساب سود و زیان نزدیکترین سال ارایه مجدد نشان داده شود. در بیانیه شماره ۹ «حسابداری مالیات بر درآمد - شرکتهای نفت و گاز»<sup>۱</sup> FASB الزام در بکارگیری روش تسری به گذشته در مورد تغییرات دستوری در اصول حسابداری را به اجازة در بکارگیری این روش در موقعیتهای خاص، تغییر داد. در این حالت واحد گزارشگر در صورتی که روش تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی را انتخاب نکند باید روش تسری به آینده را به کار گیرد و استفاده از روش اثر انباشته به عنوان یک راه حل در مورد کاربرد روش تسری به گذشته، مجاز شمرده نشده است.

### توجیه دلایل پذیرش هر یک از روشهای انتقال تغییرات اختیاری

در زمان انتشار بیانیه شماره ۲۰، APB به وضوح نگران سوء استفاده از تغییر در اصول حسابداری بود بدین معنی که تغییر در زمانی انجام شود که شرایط اقتضای چنین امری را نداشته باشد. در این زمینه APB اینگونه بیان می دارد:

« هیأت به این نتیجه رسیده است که در تنظیم و ارایه صورتهای مالی این پیش فرض وجود دارد که اصول حسابداری پذیرفته شده نباید برای رویدادها و فعالیتهای مالی با ماهیت مشابه تغییر یابد. یکنواختی در استفاده از اصول حسابداری در طی دوره های مالی مختلف، مطلوبیت صورتهای مالی را برای استفاده کننده و قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری را افزایش می دهد. این پیش فرض که یک واحد تجاری نباید یک اصل حسابداری را تغییر دهد در صورتی صادق می باشد که آن اصل، روش مرجح باشد.»<sup>۲</sup>

بر همین مبنا، بیانیه شماره ۲۰ الزام نموده است که توجیه تغییر در اصول حسابداری بایستی در صورتهای مالی افشاء شود. این افشاء باید در بردارنده این مطلب باشد که «اصل حسابداری که به تازگی پذیرفته شده است چه مزیتهایی نسبت به اصل حسابداری که قبلاً به کار می رفت، دارد.»<sup>۳</sup>

1 . Accounting for Income Taxes – oil and GAS Producing Companies.

2 . APB Opinion NO.20. p. 15 - 16

۳. همان منبع صفحه ۱۷

تأکید بیشتر بر روش اثر انباشته و درج اثر انباشته به عنوان یک رقم خاص در صورتحساب سود و زیان می تواند به عنوان یک معیار کیفی<sup>۱</sup> به منظور جلوگیری از تغییرات اختیاری نامناسب در اصول حسابداری، قلمداد شود. در حقیقت مخالفت سه عضو APB نیز با انتشار بیانیه شماره ۲۰ بدلیل اعتقاد آنها به این مسأله بود که روش اثر انباشته به عنوان یک معیار انضباطی و نه به عنوان روشی جهت افزایش سودمندی صورتهای مالی، در نظر گرفته شده است.

### تغییرات غیراختیاری (دستوری)

همانگونه که قبلاً نیز بیان شده، APB تمایل دارد که گزارشگری تغییرات حسابداری برای دوره های جاری و آتی و نه برای دوره های گذشته انجام شود. هیأت آشکارا به دنبال فراهم نمودن دلایلی جهت پذیرش روش تسری به گذشته نبوده است. دلیل این امر ممکن است ناشی از این فرض باشد که استفاده از روش تسری به گذشته باعث می گردد که اطمینان جامعه به صورتهای مالی گزارش شده دوره های قبل کاهش یابد. همانگونه که قبلاً گفته شد پاره ای استثنائات بر این روش کلی وجود دارد. نظیر بیانیه شماره ۱۱ که براساس آن هیأت اجازه داده بود که به منظور ایجاد قابلیت مقایسه در وضعیت مالی، روش تسری به گذشته مورد استفاده قرار گیرد.

گرچه هیچکدام از خط مشی های اعلام شده درباره روشهای انتقال، توسط FASB پذیرفته نشده است، لیکن آشکارا تمایل فزاینده ای به انتخاب روش تسری به گذشته (مگر در مورد وضعیتهای خاصی که روش دیگری توصیه شده است) وجود دارد. انتخاب روش تسری به گذشته بر این مبنا بوده که این روش می تواند اطلاعات بسیار مفیدی جهت مقایسه صورتهای مالی دوره بعد از تاریخ تغییر و قبل از آن فراهم آورد. این پیش فرض که تسری به گذشته از طریق تنظیم واریه مجدد (بابت تعدیلات دوره های قبل) فراهم کننده اطلاعات بسیار مفیدی می باشد، به روشنی در چندین بیانیه (از جمله بیانیه های ۲، ۷، ۸، ۱۱، ۱۳ و ۱۹) مورد تأیید قرار گرفته است. این دیدگاه همچنین به عنوان مبنایی برای انتخاب روش تسری به گذشته در پیش نویس بیانیه شماره ۵ مورد تأیید قرار گرفت، گرچه در بیانیه نهایی روش دیگری انتخاب شد.

انحراف از روش تسری به گذشته بیشتر در مورد وضعیت‌های کم اهمیت<sup>۱</sup> انجام شده است. در بیانیه شماره ۵ روش اثر انباشته انتخاب شده بود. اصلاح بیانیه شماره ۵ از طریق بیانیه شماره ۱۱ FASB و به دلیل عدم هماهنگی آن بیانیه با طرز عمل الزام شده در بیانیه شماره ۸، انجام شد. در بیانیه شماره ۸ FASB استفاده از روش تسری به گذشته را (تا حدی که امکان پذیر باشد) الزام نموده است. دوباره در بیانیه شماره ۱۳، روش تسری به گذشته (تا حدی که امکان پذیر باشد) الزام شده است اما برای اجرای کامل آن یک دوره انتقالی چهارساله لازم بنظر رسیده است. هدف این دوره چهار ساله فراهم نموده فرصتی مناسب برای شرکت به منظور حل مسأله جمع آوری اطلاعات و موضوعات مرتبط با میثاق‌های محدود کننده<sup>۲</sup> در قراردادهای وام<sup>۳</sup> می باشد.

FASB همچنین در بیانیه شماره ۱۵ «حسابداری تجدید ساختار بدهیهای مشکوک الوصول توسط بدهکاران و بستنکاران»<sup>۴</sup> روش تسری به آینده را الزام نموده است. این الزام بر مبنای این استدلال بوده است که تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی دوره قبل اول قابلیت مقایسه را افزایش نداده و دوم فراهم نمودن اطلاعات لازم جهت تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی، مشکل است.

به طور خلاصه می توان گفت که مغایرت آشکاری در روشهای انتقال مربوط به تغییرات اختیاری در اصول حسابداری و تغییرات غیر اختیاری وجود دارد. در حالیکه روش اثر انباشته به عنوان روش عمومی در تغییرات اختیاری در نظر گرفته شده است، این روش به عنوان روش مناسبی جهت تغییرات غیراختیاری قلمداد نشده است. عدم پذیرش روش اثر انباشته در مورد تغییرات غیراختیاری، تقویت کننده این دیدگاه فکری است که این روش به عنوان روش کیفی محوری<sup>۵</sup> در مقابله با تغییرات اختیاری در اصول حسابداری قلمداد می شود.

به علاوه تفاوت آشکاری بین APB و FASB در زمینه گرایش به کاربرد تغییرات غیراختیاری وجود دارد. روش عمومی APB در وهله اول روش تسری به آینده می باشد در حالی که FASB تمایل به اجرای روش تسری به گذشته دارد.

1 . Extenuating circumstances

2 . Restrictive covenants

3 . Loan Agreements

4 . Accounting by Debtors and Creditors for Troubled Debt Restructurings

5 . Punitively Oriented Way

## تغییرات غیراختیاری در مقابل تغییرات اختیاری

به منظور تعیین اینکه آیا سیستم گزارشگری تغییرات در اصول حسابداری بر مبنای بیانیه شماره ۲۰ APB نیاز به بازنگری دارد، در وهله اول لازم است به این سؤال پاسخ داده شود که آیا باید بین تغییرات غیراختیاری و تغییرات اختیاری تفاوتی قایل شد؟

کمیته اجرایی استانداردهای حسابداری AICPA خاطر نشان ساخته است که سه عامل زیر اجرای مناسب تر تغییرات اختیاری و غیر اختیاری در اصول حسابداری را ایجاب می نماید.

۱. محیط حسابداری و گزارشگری مالی با انتشار بیانیه شماره ۲۰ به طور اساسی تغییر یافته است.

۲. نتایج متناقض و ناهماهنگ براساس سیستم جاری گزارشگری تغییرات حسابداری حاصل می شود.

۳. مدیریت ممکن است تمایل به پذیرش داوطلبانه گزارشگری تغییر در اصول حسابداری براساس روش برتر مندرج در بیانیه شماره ۲۰ نداشته باشد.

اعتبار عامل اول کمتر مورد تردید قرار می گیرد. از زمانی که بیانیه ۲۰ منتشر شد، دامنه روشهای قابل قبول حسابداری و گزارشگری مالی به نحو قابل توجهی محدود شد. به عنوان مثال دامنه روشهای اجرایی مجاز در موضوعات بحث انیگری نظیر هزینه های تحقیق و توسعه و اجاره های بلندمدت، کاهش یافت. به علاوه یکی دیگر از عوامل باز دارنده تغییرات نامناسب در اصول حسابداری توسط SEC وضع شده است. مجموعه دستورالعملهای حسابداری (ASR)<sup>۱</sup> شماره ۱۷۷ الزام نموده که حسابداران رسمی بایستی در مورد اینکه آیا انجام تغییر اختیاری در اصول حسابداری توسط مدیران واحدهای تجاری زیر نظر SEC، با توجه به شرایط و موقعیت، مناسب بوده است یا خیر، اظهار نظر نمایند. SEC معتقد است که توجه تغییرات اختیاری در اصول حسابداری توسط مدیریت به تنهایی کافی نیست و حسابرس نیز باید متقاعد شود که نتایج حاصل از کاربرد اصل جدید حسابداری منجر به اندازه گیری بهتر عملیات واحد تجاری در آن شرایط می گردد. بعلاوه SEC الزام نموده است که در صورتی که حسابرس واحد تجاری تغییر یافته و حسابرس قبلی مخالف با ایجاد تغییر در اصول حسابداری بوده است، موضوع عدم توافق

صاحبکار با حسابرس قبلی بایستی صددرصد گزارش شود زیرا تغییر حسابرس در این حالت ممکن است با انگیزه مخفی نگهداشتن تغییر نادرست در اصول حسابداری صورت گرفته باشد.

بحث مربوط به عدم ایجاد یکنواختی در نتیجه کاربرد الزامات جاری گزارشگری تغییرات حسابداری نیز قابل تعمق و بررسی است. به عنوان مثال اگر یک واحد تجاری اقدام به پذیرش یک تغییر اختیاری نماید، ممکن است نتایج حاصل از تغییر را براساس روش اثر انباشته ثبت و گزارش کند. اکنون اگر یک واحد تجاری دیگر نیز همان تغییر را انجام دهد اما اینکار در تاریخی بعد از انتشار بیانیه FASB صورت گرفته باشد، تغییر بدون شک براساس مبنایی غیر از روش اثر انباشته ثبت و گزارش خواهد شد. در این حالتها، منطقی است روش به کار گرفته شده جهت گزارشگری تغییرات حسابداری، اعم از اختیاری یا غیراختیاری، نتایج مشابهی را فراهم نماید.

بخش سوم رهنمود AICPA به تأثیرات رفتاری روش اثر انباشته بر تصمیمات مدیریت مربوط می شود. شرکتی که در نظر دارد به صورت اختیاری یک اصل حسابداری متفاوت و جدید را بپذیرد ممکن است به دلیل اثرات کاهنده این تغییر بر درآمد سال تغییر، از این کار امتناع ورزد. در نتیجه مدیریت ممکن است تمایلی نداشته باشد که یک روش (اصل) جدید حسابداری را که واقعاً نیز برتر بوده و دارای مزایای بیشتری است، بپذیرد. در این حال ممکن است مدیریت تحریک به پذیرش یک اصل حسابداری شود که دارای مزایای کمتری است اما منجر به افزایش درآمد در سال تغییر روش می شود.

گروهی بر این عقیده هستند که تغییرات اختیاری در اصول حسابداری که اعتبار حسابداری و گزارشگری مالی را به خطر بیندازد و امکان دستکاری در نتایج عملیات را تسهیل نماید، دلسرد کننده خواهد بود. در عین حال امکان محدود کردن تغییرات نامناسب در اصول حسابداری از طریق وضع قواعد انتقالی که ظاهراً قانونمند بوده اما در عمل دارای اثرات غیر مربوط می باشند وجود ندارد.

قواعدی که در مورد تغییرات در اصول حسابداری به کار گرفته می شوند باید منجر به بهبود کیفیت اندازه های مالی و نه تخریب کیفیت اندازه های مالی گردد. قضاوت حرفه ای و اظهار نظر فنی حسابرسان حرفه ای می تواند به عنوان یک مبنای قابل اطمینانی در جهت تعیین اعتبار تغییرات ایجاد شده در اصول حسابداری به کار گرفته شود. از زمان انتشار بیانیه شماره ۲۰ APB دامنه راه حلهای قابل پذیرش جهت انتخاب اصول حسابداری محدود شد و حفاظتهای

جدیدی در سیستم حسابداری ایجاد شد که مانع از پذیرش تغییرات نامناسب در اصول حسابداری می‌گردد. در نتیجه طرفداری از این دیدگاه فکری که تغییرات اختیاری و غیراختیاری در اصول حسابداری دارای تأثیرات ذاتی (ماهوی) متفاوتی می‌باشند، کمتر شده است.

### ایجاد رهنمودهایی در مورد روش انتقال

بیانیه شماره ۲۰ APB یک چارچوب عمومی قابل استفاده جهت انجام تغییرات اختیاری در اصول حسابداری فراهم آورد. هیچگونه چارچوب مشابهی برای انجام تغییرات غیراختیاری در اصول حسابداری وجود ندارد. در عوض روشهای انتقال براساس یک مبنای مورد به مورد<sup>۱</sup> و بدون مراجعه به یک خط مشی تعیین شده قبلی، ایجاد شده اند. به منظور ایجاد هماهنگی و یکنواختی بیشتر بین تغییرات اختیاری و غیراختیاری و حصول اطمینان از رعایت یکنواختی در محتوای تغییرات غیراختیاری، لازم است رهنمودهای جدیدی جایگزین آن بخش از بیانیه شماره ۲۰ APB گردد که در رابطه با تغییرات در اصول حسابداری است تا از این طریق بتوان آن را در مورد تمامی حالت‌های تغییر در اصول حسابداری بکار برد.

### روشهای اثر انباشته و تسری به آینده

به منظور بسط و تکامل رهنمودهایی برای انجام تغییرات در اصول حسابداری لازم است اولویت و حق تقدمی برای یکی از سه روش انتقال در نظر گرفته شود. روش اثر انباشته از حمایت تئوریک کمتری به عنوان یک روش عمومی اجرای برخوردار است. ایراد اصلی روش اثر انباشته در این است که این روش قادر به حفظ قابلیت مقایسه اندازه های مالی در طی زمان نمی‌باشد. فقدان قابلیت مقایسه بویژه در طی دوره سه ساله مرتبط با تغییر شدیدتر خواهد بود. درآمد سال قبل از تغییر بر مبنای اصل قدیم می‌باشد. درآمد سال تغییر بر مبنای اصل جدید و مشتمل بر اثر انباشته تغییر خواهد بود و درآمد سال بعد از تغییر بر مبنای اصل جدید خواهد بود. یکی از انتقادات وارده بر این روش ناشی از این امر است که این روش به دلیل شمول اثر انباشته تغییر به عنوان یکی از اقلام دوره جاری موجب تحریف نتایج عملیات دوره جاری می‌گردد در حالیکه این اثر انباشته در واقع مربوط به سالهای قبل می‌باشد. در صورتی که اثر انباشته تغییر به عنوان تعدیل مانده سود انباشته ابتدای دوره تغییر در نظر گرفته شود علاوه بر

1. Case – by – Case basis

اینکه از تحریف درآمد سال تغییر اجتناب می شود، امکان مقایسه درآمد سال تغییر را با سالهای بعد نیز فراهم می آورد. در عین حال، عدم قابلیت مقایسه درآمد سال تغییر با درآمد دوره های قبل از آن، همچنان باقی می ماند. گرچه استفاده از روش تسری به آینده موجب پرهیز از مسأله محاسبه و گزارشگری اثر انباشته تغییر می گردد اما در عین حال به روش تسری به آینده نیز این انتقاد وارد است که در این روش نیز نتایج عملیات سال تغییر و سالهای بعد از آن با نتایج عملیات سالهای قبل از وقوع تغییر قابل مقایسه نخواهد بود بعلاوه اندازه گیری نتایج عملیات سال تغییر و چندین سال بعد از آن نیز بر پایه استفاده مشترک از اصول جدید و قدیم حسابداری صورت می پذیرد.

### روش تسری به گذشته

روش تسری به گذشته (با وجود مشکلات ناشی از برآورد و تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی دوره های قبل) جهت انجام تغییرات در اصول حسابداری، دارای یک سری محاسن مفهومی<sup>۱</sup> نسبت به سایر روشهای گزارشگری تغییرات می باشد. روش تسری به گذشته تنها روشی است که قابلیت مقایسه کامل صورتهای مالی یک واحد تجاری را در طی دوره های زمانی مختلف فراهم می آورد. FASB نیز براولویت روش تسری به گذشته به واسطه فراهم آوردن صورتهای مالی معنی دارتر و قابل مقایسه تر، تأکید نموده است. APB نیز بر مزایای روش تسری به گذشته تأکید نموده است و در بیانیه شماره ۹ چنین آمده است:

« تغییر در کاربرد اصول حسابداری ممکن است منجر به ایجاد وضعیتی گردد که در آن وضعیت، بکارگیری روش تسری به گذشته مناسبتر باشد. در چنین وضعیتی، اینگونه تغییرات، طرز عمل یکسان و مشابهی با آنچه برای تعدیلات دوره های قبل وجود داشته را خواهند پذیرفت.»<sup>۲</sup>

APB معتقد است تا زمانی که بین تغییرات در اصول حسابداری و تعدیلات دوره های قبل تفاوتی شناخته می شود، طرز عمل حسابداری مشابهی برای هر دو قابل استفاده بوده و این طرز عمل در اصطلاح روش تسری به گذشته نامیده شده است.

1. Conceptual Advantage

2. APB NO.9, Reporting the Results of Operations, P. 25.



موضوع گیری بیانیه شماره ۹ APB بعداً از طریق بیانیه شماره ۲۰ تغییر یافت. این تغییر در بیانیه شماره ۲۰ به شرح زیر بیان شده است:

«بند ۲۵ بیانیه شماره ۹ APB تغییر کرده است. گر چه نتیجه حاصل از آن بند تعدیل نشده است. مفاد بیانیه جدید در مورد تغییرات حسابداری، کاملتر می باشد.»

جالب توجه است که APB در پیش نویس اولیه بیانیه شماره ۲۰ اعلام نموده بود که:

«هیأت به این نتیجه رسید، در مواردی که تغییرات در روشهای حسابداری مناسب است، یکنواختی در طرز عمل حایز کمال اهمیت بوده و اثر تغییرات حسابداری، به استثنای مواردی که در سطور بعد ذکر خواهد شد، باید محاسبه و از طریق تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی تمامی دوره هایی که تحت تأثیر تغییر قرار داشته اند، تسری به گذشته داده شود.»

این موضع گیری در پیش نویس بعدی که منجر به انتشار بیانیه نهایی گردید، تغییر یافت. یکی از انتقاداتی که به روش تسری به گذشته می شود این است که این روش ممکن است منجر به کاهش اعتماد عمومی به گزارشگری مالی به طور عام و به حسابرس مستقلی که در مورد صورتهای مالی اولیه اظهار نظر نموده به طور خاص گردد. در مقابل طرفداران روش تسری به گذشته معتقد هستند که بدون بکارگیری روش تسری به گذشته، صورتهای مالی ارایه شده موجب سردرگمی سرمایه گذران گردیده و مقایسه را مشکل و حتی غیرممکن می سازد که این خود می تواند اعتماد عمومی را به گزارشگری مالی به میزان زیادتری کاهش دهد.

در صورتی که تصمیمات قبلی استفاده کنندگان از صورتهای مالی بر مبنای اطلاعات مالی قدیمی حسابرسی شده، اتخاذ گردیده است این امر نباید به عنوان مانعی در جهت تنظیم و ارایه مجدد صورتهای مالی بر مبنای روش جدید حسابداری، تلقی شود. صورتهای مالی بایستی غیرقطعی و قابل تجدید نظر فرض شوند که قضاوتها و ارزیابی های مندرج در آن در نتیجه اطلاعات جدید و بسط و تکامل روشهای حسابداری، قابل تغییر است. تصمیماتی که در گذشته توسط استفاده کنندگان از صورتهای مالی اتخاذ شده است قابل تغییر نمی باشد و در واقع تصمیمات جاری و آتی بایستی مربوط تلقی گردند. تصمیمات جدید بایستی بر مبنای بهترین اطلاعات قابل دسترسی. شامل اندازه های مالی که از طریق کاربرد متفاوت اصول حسابداری (در صورت مناسب بودن) بدست می آیند، اتخاذ شود. بهترین حالت این است که به منظور انجام تصمیم گیریهای جاری اقدام به تهیه صورتهای مالی مقایسه ای شود که براساس مبنای یکنواخت

تهیه شده و از مجموعه ای از اصول حسابداری استفاده شده باشد که تحت شرایط موجود بهترین بنظر رسیده اند. بدیهی است افشای کامل اثرات تغییر در اصول حسابداری بر صورتهای مالی منتشر شده دوره جاری و دوره های قبل، مناسب خواهد بود. چنانچه واحدهای تجاری و حسابرسان آنها (در مورد تغییرات اختیاری) و هیأت های حرفه ای مجاز (در رابطه با تغییرات اجباری) بر این باور باشند که یک اصل متفاوت حسابداری موجب بهبود کیفیت اندازه های مالی می گردد و بر همین مبنا تغییر لازم را در اصول حسابداری انجام دهند، این امر می تواند اندازه گیری گذشته را نیز همانند نتایج جاری و آتی، بهبود بخشد.

در نهایت باید گفت قابلیت مقایسه اطلاعات مالی بدست آمده از طریق کاربرد روش تسری به گذشته یکی از دلایل اصلی حمایت از این روش انتقال به منظور انجام تغییرات در اصول حسابداری است. در اختیار داشتن مجموعه ای از صورتهای مالی یکنواخت مربوط به یک واحد تجاری که بر مبنای مجموعه ای از اصول حسابداری تهیه شده اند دلیلی بر پذیرش روش تسری به گذشته به عنوان روش عمومی انجام تغییرات در اصول حسابداری می باشد.

در عین حال استثنائاتی بر روش تسری به گذشته باید در نظر گرفته شود. این موارد استثنایی به موقعیتهای ویژه ای مربوط می شود که مؤید تعدیل یا عدم امکان استفاده از این روش می باشد به عنوان مثال فقدان اطلاعات در رابطه با دوره های قبل و یا سایر مسایل مربوط به جمع آوری اطلاعات ممکن است استفاده از روش تسری به گذشته را غیر عملی سازد. در چنین مواردی ممکن است از یک روش تعدیل شده یا پیوندی (بر مبنای بیانیه های ۸، ۱۱ و ۱۳ FASB) استفاده شود. در بعضی موارد نادر تعیین اثر تغییر روش بر صورتهای مالی دوره های قبل نیازمند انجام یک سری مفروضات قراردادی است. مثلاً اگر واحد تجاری روش قیمت گذاری موجودی کالا را به روش LIFO تغییر دهد، می تواند فرض کند که موجودی کالای ابتدای دوره تغییر با استفاده از روش LIFO محاسبه شده است زیرا تسری اثرات این تغییرات به دوره های گذشته و در نتیجه محاسبه موجودی کالا با این فرض که واحد تجاری در سنوات گذشته از روش LIFO استفاده کرده است بسیار مشکل و در برخی موارد غیر ممکن است، لذا در این حالت به ناچار بایستی از روش تسری با آینده استفاده شود.

گر چه این بحث فقط در رابطه با آن دسته از تغییرات در اصول حسابداری می باشد که اندازه های صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار می دهد، لیکن بسیاری از رهنمودهای

اجرائی هیأت های مجاز با اطلاعات مربوط به طبقه بندی و افشای صورتهای مالی سر و کار دارد. در چنین موقعیتهایی نیز ممکن است اجرای رهنمودها از طریق بکارگیری روش تسری به گذشته نسبت به روش تسری به آینده یا روش تسری به گذشته تعدیل شده، ایده آل تر و مناسبتر باشد.

### خلاصه و نتیجه گیری

با توجه به اینکه استاندارد تغییرات حسابداری در ایران تاکنون تصویب و منتشر نشده است، لذا در این نوشتار سعی گردید دیدگاههای تئوریک موجود در زمینه استاندارد مربوط به تغییرات حسابداری مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد تا از این رهگذر بتوان رهنمودهای مناسبی برای اجرای تغییرات اختیاری و اجباری در اصول حسابداری ارائه نمود تا براساس آن، تغییرات مذکور به شکلی منطقی و یکنواخت گزارش شوند. با توجه به اهمیت قابل مقایسه بودن صورتهای مالی، و با عنایت به بررسی انجام شده در این نوشتار، بنظر می رسد که روش تسری به گذشته و تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی می تواند به عنوان روش اصلی جهت گزارشگری تغییرات در اصول حسابداری توصیه شود.

### منابع

- ۱- عالی ور. عزیز، نظری. رضا، نویسی. فرشید. (خرداد ۱۳۶۵). «تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات» چاپ اول، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- ۲- آقای. محمدعلی، برزگری خانقاه. جمال. (بهار ۱۳۷۶). «کارکرد تغییرات حسابداری در شرکتهای موافق و ناموفق» فصلنامه مدرس، دوره دوم، شماره دوم.
- 3- APB opinion No. 20. (1971). Accounting Changes. New York: AICPA.
- 4- APB opinion No. 11. (1967). Accounting for Income Taxes. New York: AICPA.
- 5- APB opinion No. 8. (1966). Accounting for the Cost of Pension Plans. New York: AICPA.
- 6- APB opinion No. 23. (1972). Accounting for Income Taxes – Special Areas. New York: AICPA.

- 7- APB opinion No. 9. (1966) . Reporting the Results of Operations. New York: AICPA.
- 8- APB Exposure Draft. (1970) . Proposed APB Opinion: Changes in Accounting Methods and Estimates. New York: AICPA.
- 9- FASB Interpretation No. 20. (1977) . Reporting Accounting Changes under AICPA Statements of Position. Stamford, conn: FASB.
- 10- Grinnell, D. J and Norgaard, C. T. (1979) . Reporting changes in accounting principles. *Journal of Accountance*.
- 11- Statement of Financial Accounting Standards No. 11. (1975) . Accounting for Contingencies-Transition Method. Stamford, conn: FASB.
- 12- Statement of FASB No. 5. (1975) . Accounting for Contingencies. Stamford, conn: FASB.
- 13- Statement of FASB No. 8. (1975) . Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements. Stamford, conn: FASB.
- 14- Securities and Exchange commission, Accounting series Release No. 177. (1975) . Notice of Adoption of Amendments to From 10-Q and Regulation S-X Regarding Interim Financial Reporting.
- 15- Securities and Exchange Commission, Accounting series Release No. 165. (1974) . Notice of Amendments to Require Increased Disclosure of Relationships between Registrants and their Independent Public Accountants.
- 16- Statement on Auditing standards No. 15. (1976) . Reports on Comparative Financial Statements. New York: AICPA.
- 17- Zeff, S. A and Keller, T. F. (1985) . *Financial Accounting Theory* (3rd.Ed). McGrawhill Book Company.