

# ماهیت تئوری حسابداری

و

## فرایند تکامل تدریجی آن

دکتر رضاشاهنگ

تدوین شده باشد.  
۲- فراهم کردن زمینه بهبود در فرایند تدوین استانداردهای جدید.

در هر برهه از زمان، با تدوین استانداردهای حسابداری، کارپایان نمی‌یابد. فرایند تدوین استانداردهای حسابداری به‌طور مستمر ادامه خواهد داشت. هر یک از استانداردها ممکن است مورد تجدیدنظر و بازنگری قرار گیرد و یا حتی تغییر کند و یا با استانداردهای جدید جایگزین شود. این فرایند در دنیا اجرا شده است و همچنان ادامه دارد. حسابداران در دنیا معتقدند که تئوری حسابداری و استانداردهای حسابداری را باید از طریق فرایند تکامل تدریجی بهبود بخشید. به عبارت دیگر، حسابداری هیچ‌گاه با انقلاب مواجه نبوده ولی همواره شاهد تکامل بوده است. انجام تحقیقات جدید و تدوین استانداردهای تازه، همگی نشانه‌هایی از فرایند تکامل تدریجی است.

۳- یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی و همچنین در سطح بین‌المللی.

نمونه‌ای از یکپارچه کردن استانداردهای حسابداری در سطح ملی، استانداردهایی است که از سوی سازمان حسابرسی تدوین و انتشار یافته است و انتشار می‌یابد. انجمن بین‌المللی حسابداران کوشش می‌کند با تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری وظیفه یکپارچه کردن در سطح بین‌المللی را انجام دهد.

۴- کمک به بیان یا توصیف وضعیت موجود.

به کمک تئوری می‌توان دلایل و نحوه به‌کارگیری برخی از روشهای حسابداری به‌وسیله عده‌ای از حسابداران را تعیین کرد.

۵- کمک به پیش‌بینی.

در این مقاله کوشش می‌شود ماهیت تئوری حسابداری و معنی آن توصیف و تشریح شود و کاربرد این تئوری در چهل سال گذشته و وضعیت آن در حال حاضر و در آینده پیش‌بینی پذیر مورد بحث قرار گیرد. نخست، تعریفهایی از تئوری و تئوری حسابداری ارائه می‌شود.

**تئوری:** تئوری عبارت است از بیان سیستماتیک اصول و تبیین روابط آشکار یا مفروضات بنیادی پدیده‌های مشاهده شده که تا حدودی تایید شده باشد.

**تئوری حسابداری:** تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعریفها، اصول و مفاهیم و نحوه استنتاج از آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری به‌وسیله مبادی مربوط و همچنین گزارش اطلاعات حسابداری است.

تعریف تئوری حسابداری به شرح بالا، جامع و مورد قبول همگان در حرفه حسابداری نقاط مختلف دنیا است. اگر تفاوت در نظرها وجود داشته باشد، مربوط به اصطلاحات فرضیات مبنا، تعریفها، اصول و مفاهیم است که در پنجاه سال گذشته مورد بحث صاحب‌نظران تئوری حسابداری بوده است.

### کاربرد و فواید تئوری حسابداری

کاربرد و فواید تئوری حسابداری را می‌توان به‌طور خلاصه به شرح زیر بیان کرد:

۱- درک بهتر نحوه تدوین قواعد و استانداردهای حسابداری در چارچوب ساختار حسابداری مالی.

اکنون که در آستانه انتشار استانداردهای ملی حسابداری قرار داریم، لازم است گفته شود که این استانداردها زمانی ممکن است مورد استفاده و تحلیل قرار گیرد که دارای ساختار تئوریک

تئوری در پیش‌بینی سمت و سوی آینده استانداردهای حسابداری و همچنین پیش‌بینی اینکه چه روش‌هایی جایگزین روش‌های موجود خواهد شد، کمک‌کننده است. پنج فایده بیان شده، از فوایدی است که می‌توان برای یک تئوری حسابداری خوب فهرست کرد.

### عوامل مؤثر بر سیاستگذاری حسابداری

سیاستگذاری حسابداری در جوامع مختلف وجود دارد. مسئولیت این کار در ایران برعهده سازمان حسابرسی است. در جوامع دیگر، مؤسسات و انجمن‌هایی عهده‌دار این امر هستند. منظور از سیاستگذاری، تدوین استانداردهای حسابداری است. تاکنون سه عامل، به شرح زیر، به‌عنوان عوامل مؤثر بر تدوین استانداردهای حسابداری شناخته و ارائه شده است:

- تئوری حسابداری
- شرایط سیاسی
- وضعیت اقتصادی

عوامل بالا از هم مستقل نیستند و با یکدیگر تعامل دارند. وضعیت اقتصاد می‌تواند بر تئوری حسابداری اثر داشته باشد. مروری بر استانداردهای تدوین شده در گذشته نشان می‌دهد که وقتی در دهه ۱۹۷۰ تورم در آمریکا و اروپای غربی جدی‌تر شد، استانداردهایی برای حسابداری توری ضرورت یافت و تدوین شد و برای برخی از واحدهای تجاری لازم‌الاجرا گردید. در دهه بعد که نرخ تورم کندتر شد باز وضعیت جدید بر تئوری حسابداری اثر گذاشت و الزاماتی که برای تهیه صورتهای مالی در شرایط توری تدوین شده بود، منتفی گشت. بدین ترتیب شرایط و وضعیت اقتصادی بر تئوری حسابداری اثر می‌گذارد.

شرایط سیاسی نیز از جمله عوامل مؤثر بر تدوین استانداردهای حسابداری است. گروه‌های ذیعلاقه و ذینفع به اطلاعات حسابداری ممکن است با اعمال فشار بتوانند بر سیاستگذاری حسابداری و تدوین استانداردهای حسابداری تأثیر بگذارند.

### انواع تئوریهای حسابداری

بدون داشتن یک تئوری خوب، تدوین استانداردهای حسابداری نمی‌تواند عملی و مفید باشد. در این بخش دو نوع اصلی از تئوریهای حسابداری بیان می‌شود زیرا در بحث‌های بعدی به این طبقه‌بندی نیاز است.

دسته اول تئوریهای حسابداری، تئوریهای **دستوری** است. مجامع حرفه‌ای از طریق استدلال‌های قیاسی و یا از طریق استقرار تئوریهایی را تدوین و لازم‌الاجرا می‌کنند. این تئوریها دستوری هستند و آنچه را باید باشد و حرکت و روند آینده حرفه حسابداری را بیان می‌کند.

دسته دوم تئوریهای حسابداری، تئوریهای **توصیفی** است. این تئوریها بیان‌کننده "آنچه که هست" هستند. تحقیقاتی که در این راستا به‌عمل می‌آید کوشش می‌کند تا وضعیت موجود را

بررسی کند.

وضعیت ایده‌آل این است که دو تئوری دستوری و توصیفی بر هم منطبق باشند و تعارضی بین آنها وجود نداشته باشد. اما این تمایز وجود دارد، زیرا بین "آنچه باید باشد" و "آنچه هست"، تفاوت وجود دارد. صاحب‌نظران حسابداری کوشش بسیار جهت نزدیک کردن این دو نوع تئوری به عمل آورده‌اند.

### طبقه‌بندی تئوریها

به‌منظور روشن کردن پیامدهای تئوری حسابداری و تاثیر آن در گذشته حسابداری و چگونگی تاثیر گذاری آن بر آینده حسابداری، در این بخش مقایسه‌ای بین حسابداری به‌عنوان زبان تجارت و زبان به‌طور اعم انجام می‌گیرد.

حسابداری به عنوان زبان تجارت	تئوری	زبان (به‌طور اعم)
۱- بیان قواعد تهیه اطلاعات	SYNTACTICS	گرامر به‌کارگیری واژه‌ها
۲- معنای اطلاعات گزارش شده	SEMANTICS	معانی واژه‌ها
۳- اثر اطلاعات بر استفاده‌کنندگان	PRAGMATIC	اثر واژه‌ها بر مخاطبان

در هر زبان برای به‌کارگیری واژه‌ها در جمله‌بندیها قواعدی وجود دارد. در زبان انگلیسی گرامر، در زبان عربی صرف و نحو و در زبان فارسی دستور زبان چگونگی به‌کارگیری واژه‌ها را مشخص می‌کند. از لحاظ علمی، بیان و به‌کارگیری این قواعد، تئوریهای SYNTACTICS نامیده می‌شود. در حسابداری نیز چنین تئوریهایی وجود دارد که مشخص می‌کند اطلاعات چگونه باید تهیه شود.

در زبان، صرف‌نظر از دستور زبان، معانی واژه‌ها و استنباط از آنها اهمیت دارد. در زبان انگلیسی این دسته از تئوریها، SEMANTICS نامیده می‌شود. در حسابداری نیز، اطلاعاتی که با به‌کارگیری قواعد تهیه و گزارش می‌شود باید دارای معنی باشد. تئوریهایی که در معنی کردن، تفسیر و تحلیل اطلاعات کمک می‌کند، تئوریهای SEMANTICS نامیده می‌شود.

هدف از صحبت کردن و نوشتن در هر زبان، انتقال مفاهیمی به مخاطبان و تاثیرگذاری بر آنهاست. در حسابداری نیز با به‌کارگیری قواعد معین، اطلاعاتی را گردآوری و گزارش می‌کنیم و یا معانی اطلاعات را توضیح می‌دهیم، با این هدف که بر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و تصمیم‌گیریهای آنها تاثیر بگذاریم. تئوریهایی که در تاثیرگذاری اطلاعات مالی بر استفاده‌کنندگان به ما کمک می‌کند، تئوریهای PRAGMATIC (عملی) نامیده می‌شود.

طبقه‌بندی تئوریها از لحاظ سیر تکاملی تدوین استانداردها اهمیت بسیار دارد. در گذشته، از دو دهه قبل، بیشترین تاکید بر تئوریهای نوع اول و نوع دوم بوده است اما در بیست سال اخیر به‌طور کلی بر تئوری نوع سوم تاکید می‌شود. هدف این است که اطلاعاتی گردآوری و گزارش شود که بتواند در

تصمیم‌گیریهای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مؤثر باشد. بیشتر تحقیقات انجام‌شده در سالهای اخیر در زمینه تاثیر اطلاعات مالی بر استفاده‌کنندگان بوده‌است.

دچار اشتباه کند. اگر روش قیاسی را به تنهایی به کار گیریم فقط در ذهن خود و بدون مراجعه به دنیای واقعی فعالیت می‌کنیم. اگر تنها به دنیای واقعی مراجعه شود این مخاطره وجود دارد که تحت تاثیر آنچه عمل می‌شود قرار بگیریم و به آنچه باید عمل شود توجه نگردهد. امروزه باور عمومی بر این است که این دو روش مکمل یکدیگرند و باید تلاشهای ذهنی و استدلالها را در دنیای واقعی آزمون کرد و از دنیای واقعی بازخورد گرفت و در صورت لزوم استدلالها را مورد بازنگری قرارداد. ترکیب روشهای قیاسی و استقرایی برای تدوین تئوری حسابداری در سالهای اخیر مورد استفاده بسیار قرار گرفته است.

**سایر رویکردها:** رویکردهای دیگری به‌منظور تدوین تئوری حسابداری مطرح شده است که به اهمیت ترکیب روشهای قیاسی و استقرایی نیست. این رویکردها که در ادبیات تئوری حسابداری از آنها نام برده شده، به شرح زیر است:

- رویکرد عملی
- رویکرد اخلاقی
- رویکرد رفتاری

بسیاری از نظریه‌پردازان حسابداری عقیده دارند که این سه رویکرد، ضوابط تدوین تئوری خوب است. تئوری خوب به تئوری‌ای اطلاق می‌شود که در عمل بتوان از آن استفاده کرد (عملی باشد)، اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای را مورد توجه قرار دهد، منافع گروههای مختلف را بدون جانبداری رعایت کند و بر رفتار استفاده‌کنندگان تاثیر بگذارد.

## حسابداران در دنیا معتقدند که تئوری حسابداری و استانداردهای حسابداری را باید از طریق فرایند تکامل تدریجی بهبود بخشید

### راههای استدلال برای تدوین تئوری حسابداری

در بخش قبل، تعریف تئوری حسابداری، فواید و کاربرد آن و انواع تئوریه‌ها بیان شد. حال این سؤال مطرح می‌شود که چگونه می‌توان تئوری را تدوین کرد. برای این کار راه‌حل‌های علمی مختلف مطرح و ارائه شده است. در دنیا از این روشها در مقاطع مختلف زمان استفاده‌های لازم به‌عمل آمده است. روشهای تدوین تئوری به شرح زیر است:

**روش قیاسی:** در این روش، با انتخاب هدفها و فرضیات مبنا، سعی می‌شود با استدلال به یک مبنای اصولی رسید که راهنمای کارهای عملی باشد.

**روش استقرایی:** در روش استقرا، به دنیای واقعی مراجعه می‌شود. در این روش کوشش می‌شود براساس آنچه در دنیای واقعی مشاهده می‌شود و با استدلال و یا به کمک تکنیکهای آماری به نتایج کلی درمورد کل جامعه رسید. این روش در گذشته برای تدوین تئوری حسابداری مورد استفاده قرار گرفته است.

**ترکیب روشهای قیاسی و استقرایی:** هر یک از روشهای قیاسی و استقرایی در گذشته، به تنهایی، برای تدوین تئوری حسابداری مورد استفاده قرار گرفته است. امروزه نظر بر این است که این دو روش نه‌مغایر یا جایگزین یکدیگر، که مکمل یکدیگرند. به‌کارگیری هر یک از این روشها به تنهایی ممکن است ما را

### علم یا فن بودن حسابداری

همواره این سؤال مطرح بوده است که حسابداری علم است یا هنر (فن). در مورد اینکه حسابداری چیست برخی عقیده دارند که حسابداری هنر (در زبان انگلیسی ART) و برخی دیگر عقیده دارند که علم است.

**دیدگاههای صاحب‌نظرانی که حسابداری را هنر دانسته اند به شرح زیر است:**

۱- حسابداران مانند اهل فن، بر مبنای هدفهای انتخابی، طیف گسترده‌ای از روشهای اندازه‌گیری را به کار می‌گیرند. طبق نظر این گروه از صاحب‌نظران، در واقع حسابداران همانند نقاشان، تصویری را که دارند به تصویر می‌کشند. آیا واقعاً چنین است؟ آیا حسابدار در عمل آزاد است که طبق سلیقه خود اندازه‌گیریها و ارزشیابیها و یا شناسایی اقلام را انجام دهد و طبق نظر و سلیقه خود اطلاعات مالی را گزارش کند؟ درست است که روشهای متنوع حسابداری وجود دارد اما بحث یکنواختی (یکپارچگی) و تنوع نیز وجود دارد. آیا هدف این است که به یکنواختی کامل برسیم، به گونه‌ای که همه در تمامی نقاط دنیا نسبت به یک موضوع معین از یک روش خاص و یگانه پیروی کنند و یا بگذاریم در چارچوب ضوابط مدّون، حسابداران بتوانند بنا بر مقتضیات صنعت یا شرکت یا مؤسسه خود، روش مناسب را در چارچوب استانداردهای حسابداری به کار گیرند. اگر روشهای

متنوع وجود دارد این روشها، روشهای پذیرفته شده مبتنی بر استانداردهای حسابداری است و نه سلیقه حسابداران.

۲- اندازه گیریهای حسابداری به دستیابی به هدفهای پیش بینی یا ارزیابی کمک نمی کنند. هدف از گزارشگری مالی کمک به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به منظور ارزیابی واحد تجاری یا فراهم کردن امکان و انجام پیش بینی های نسبت به آینده

دارد که هر یک روابط متعدد ریاضی را انتخاب و مورد استفاده قرار می دهد. در اقتصاد نیز پیش بینی های مختلف از سوی افراد صاحب نام مختلف معمولاً یکسان نیست و با یکدیگر اختلاف دارند و در عمل با واقعیت تطبیق نمی کنند.

**دیدگاههای صاحب نظرانی که حسابداری را بالقوه یا بالفعل علم دانسته اند به شرح زیر است:**

۱- تدوین روشهای کاملاً یکنواخت که همواره به نتایج مشابه برسد قابل قبول نیست و از دیدگاه حسابداری جای بحث دارد. در سایر علوم نیز محققین در تمامی موارد و در اندازه گیریهای خود به نتایج یکسان نمی رسند (مثلاً در اقتصادسنجی).

۲- پیش بینی های سایر علوم نیز لزوماً با نتایج واقعی یکسان یا مشابه نیست.

۳- پیش بینی خود بر نتایج واقعی تاثیر می گذارد.

۴- اندازه گیریهای حسابداری که به طور گسترده با عامل انسانی سروکار دارد بقاعده در مقایسه با اندازه گیریهای علوم طبیعی از دقت کمتری برخوردار است؛ مقایسه حسابداری با اقتصاد منطقی تر است.

۵- اگر راجع به تئوری حسابداری بحث می شود چگونه می توان اعتقاد داشت که حسابداری علم نیست؟ چیزی که علم نیست چگونه می تواند تئوری داشته باشد. بدون تئوری نمی توان استاندارد تدوین کرد. به کمک تئوری می توان روشی را توجیه و روش دیگری را رد کرد.

### رویکردهای چهاردهه گذشته برای تدوین تئوری حسابداری

مطالب زیر تا حدی بیانگر کوششهای به عمل آمده طی چهار سال گذشته برای تدوین تئوری حسابداری است. در چهار سال گذشته دو رویکرد اساسی در زمینه تئوری حسابداری وجود داشته است: رویکرد اول "مفروضات بنیادی - اصول" نام دارد. کوششهایی که طبق این رویکرد صورت گرفته منجر به صدور بیانیه هایی به شرح زیر شده است:

#### رویکرد مفروضات بنیادی - اصول (POSTULATES PRINCIPLES)

شماره بیانیه	عنوان بیانیه	نهاد تدوین کننده بیانیه	سال انتشار
۱	ARS	AICPA	۱۹۶۱
۳	ARS	AICPA	۱۹۶۲
۷	ARS	AICPA	۱۹۶۵
۴	APB	APB	۱۹۷۰

توجه به تاریخها دارای اهمیت است. در ARS شماره ۱ و ۳ کوشش شد تا با استفاده از روش قیاسی، اصول و روشهای حسابداری در حدود چهار سال قبل تدوین شود. ARS شماره ۷ پس از سه سال و در ادامه کوششهای قبلی تدوین شده است. تا

## اطلاعات حسابداری وسیله ای است برای رسیدن به هدف. هدف این است که استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری بتوانند به نحو مقتضی از اطلاعات استفاده کنند

واحد تجاری است. آیا اطلاعات حسابداری آن گونه که این گروه از صاحب نظران عقیده دارند برای رسیدن به این هدفها کمک نمی کنند؟ درست است که در روند فرایند تکاملی تدوین استانداردهای حسابداری قرارداریم اما این نظر که اندازه گیریهای حسابداری برای دستیابی به هدفهای پیش بینی شده و ارزیابی کمکی نمی کند، درست نیست.

۳- نتایج اندازه گیریهای اشخاص مختلف در یک علم بقاعده باید مشابه باشد. وقتی صحبت از علم می شود به طور عمده علوم طبیعی به ذهن متبادر می شود. در علوم طبیعی، نظیر فیزیک، شیمی و بیولوژی، البته باید اندازه گیریهای اشخاص مختلف به نتیجه یکسان منجر شود. اما وقتی از علوم اجتماعی صحبت می شود، چون رفتار انسانها بر نتایج به دست آمده تاثیر دارد، نباید انتظار داشت که نتایج اندازه گیریهای اشخاص مختلف به نتایج یکسان منجر شود. علم بودن اقتصاد مورد تایید و قبول همگان است. در علم اقتصاد نیز در شاخه اقتصادسنجی چندین مدل برای پیش بینی وضعیت اقتصادی در دوره های آینده وجود

یکباره رخ نداده است و فرایند تکامل تدریجی که قبلاً به آن اشاره شد مطرح است و در هر مطالعه کوشش شده است که مطالعه قبلی تا حدودی تکمیل گردد. نتیجه مطالعات انجام شده، انتشار بیانیه چارچوب نظری، تدوین شده از سوی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)، است.

تدوین چارچوب نظری از سال ۱۹۷۸ شروع شد و در سال ۱۹۸۵ پایان یافت. این چارچوب نظری خود در برگیرنده، هفت بیانیه به شرح زیر است:

موضوع بیانیه	شماره بیانیه	سال انتشار
هدفهای گزارشگری مالی	SFAC#1	۱۹۷۸
ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی	SFAC#2	۱۹۸۰
اجزای صورتهای مالی	SFAC#3	۱۹۸۰
هدفهای گزارشگری مالی واحدهای غیرانتفاعی	SFAC#4	۱۹۸۰
شناخت و اندازه گیری در صورتهای مالی واحدهای انتفاعی	SFAC#5	۱۹۸۴
اجزای صورتهای مالی (جایگزین SFAC#3 بخشی از SFAC#2)	SFAC#6	۱۹۸۵
استفاده از اطلاعات گردش وجوه نقد و ارزش فعلی	SFAC#7	۲۰۰۰

تدوین کنندگان چارچوب نظری بر این عقیده اند که بیانیه های منتشر شده احتمالاً دارای نواقصی است که باید از طریق تحقیقات آینده اصلاح شود و یا توسعه یابد.

### کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری

کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری که در سال ۱۹۷۳ تاسیس شده، کوششهایی را برای تدوین چارچوب نظری (چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی) به عمل آورده است. کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری تمامی بیانیه چارچوب نظری را با توجه به در اختیار داشتن مبنای و تحقیقات انجام شده طی چهار سال اخیر، در سال ۱۹۸۹ تدوین و منتشر کرد. رئیس مطالب بیانیه چارچوب نظری کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری به شرح زیر است:

#### هدفهای تهیه و ارائه صورتهای مالی

- تهیه و ارائه اطلاعات به طیف وسیعی از استفاده کنندگان برای مقاصد تصمیم گیری

#### ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی

- مربوط بودن
- قابلیت اعتماد
- قابلیت مقایسه
- قابل فهم بودن

چارچوب تهیه و ارائه صورتهای مالی تدوین شده از سوی کمیته بین المللی استانداردهای حسابداری بسیار شبیه به چارچوب نظری تدوین شده از سوی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) است.

اینجا نظریه پردازان کوشش کرده اند که با استدلال، اصول و روشهای حسابداری را استنتاج و گزارش کنند. پس از انتشار تحقیقات انجام شده، انتقادات بسیاری نسبت به مطالعات انجام شده صورت گرفت. انتقادات بیشتر در این زمینه بود که در تحقیقات و استدلالهای ذهنی به استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری توجه نشده و به گونه ای برخورد شده است که گزارش اطلاعات حسابداری به خودی خود هدف است در حالی که اطلاعات حسابداری وسیله ای است برای رسیدن به هدف. هدف این است که استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری بتوانند به نحو مقتضی از اطلاعات استفاده کنند. انتقادات موجب شد که APB در سال ۱۹۷۰ بیانیه شماره ۴ را منتشر کند. بیانیه شماره ۴ (APB#4) در واقع حلقه اتصال بین تحقیقات و مطالعات انجام شده بر مبنای روش قیاسی و مطالعات رویکرد دوم بود.

در رویکرد دوم مطالعات، استفاده کنندگان از اطلاعات مالی در کانون توجه قرار گرفتند. اگر چه APB#4 تحت تاثیر سه مطالعه قبلی بود، اما برای اولین بار استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را به رسمیت شناخت.

در کنار این مطالعات، برخی دیگر از صاحب نظران حسابداری کوشش کردند استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری را شناسایی و مدل های تصمیم گیری آنها را بررسی کنند و به نیازهای اطلاعات حسابداری آنها پی ببرند.

محققان و نظریه پردازانی که در این زمینه مطالعات خود را انجام داده اند رویکرد "هدفها - استانداردها" را مورد توجه قرار داده اند. به عبارت دیگر، در این رویکرد، از طریق تعیین هدفها کوشش می شود اصول و استانداردهای حسابداری تبیین شود. مطالعات انجام شده طبق رویکرد هدفها - استانداردها به ترتیب تاریخ به شرح زیر است:

### رویکرد هدفها-استانداردها

#### (OBJECTIVES PRINCIPLES)

سال انتشار	نهاد تدوین کننده بیانیه	عنوان و شماره بیانیه
۱۹۶۶	AAA	ASOBAT
۱۹۷۰	APB	APB#4 (ترکیب دورویکرد)
۱۹۷۳	AICPA	TRUE BLOOD REPORT
۱۹۷۷	AAA	SATTA
۱۹۷۸ - ۱۹۸۵	FASB	SFACS

در اولین مطالعه در سال ۱۹۶۶ کوشش شد که ضمن شناسایی نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، استانداردها و ضوابطی ارائه شود. در سال ۱۹۷۳ با انتشار گزارش TRUE BLOOD از سوی AICPA، کوشش شد که هدفهای گزارشگری مالی از دیدگاه استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری تبیین و به طور آشکار بیان شود. بررسی کوششهای انجام شده نشان می دهد که روی دادها