

استقرار و پیاده سازی رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری بر مبنای اصول

فرید برواری
faridbarvary@yahoo.com
ابراهیم فرجی
ronk300700@yahoo.com

چکیده

در اوایل دههٔ اخیر این انتقاد بر مرجع تدوین استانداردهای حسابداری وارد شد که استانداردهای حسابداری تدوین شده با رویکرد مبتنی بر قواعد، موجب افزایش پیچیدگی و از دست رفتن شفافیت و اهداف سیستم گزارشگری مالی شده است. در واکنش به انتقادهای مطرح شده، در قانون ساربنز-اکسلی و به تبع آن در مطالعات و بررسی‌های کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، توجه به رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، قوت بخشیده شد. در نتیجهٔ مطالعات کمیسیون، پیشنهادهایی به هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) داده شد. هیئت پس از انجام بررسی‌ها و مطالعات لازم، راهکارهای عملیاتی نمودن و پیاده‌سازی این رویکرد را اعلام داشت. در این مقاله راهکارهای پیشنهادی هیئت با توجه به نقطه نظرات مطرح شده در کنفرانس حسابداری مبتنی بر اصول و چالش‌های استقرار آن، که در سال ۲۰۰۷ در آمریکا برگزار شد، معرفی و تحلیل می‌شود.

مقدمه

س از وقوع رسوایی‌های حسابداری و حسابرسی شده است (SEC, 2002).
از جمله آنچه در اوایل دههٔ حاضر در شرکت انرون روی داد، حرفه حسابداری و حسابرسی به شدت مورد انتقاد قرار گرفت. این انتقاد بر حرفه وارد شد که تدوین استانداردهای حسابداری با رویکرد مبتنی بر قواعد^۱ که شامل جزئیات و موارد استثنای بسیار است، موجب افزایش پیچیدگی سیستم گزارشگری مالی شده است و این پیچیدگی توأم با تعدد رهنمودهای حسابداری موجب از دست رفتن اهداف استانداردهای حسابداری شده است و به جای توجه به هدف و روح استاندارد، در بیشتر موارد به منظور تأمین منافع شخصی فقط به رعایت ظاهر استاندارد اکتفا

با بروز این موارد، توجه به رویکردی دیگر در تدوین استانداردهای حسابداری با عنوان رویکرد مبتنی بر اصول^۲ در سیستم حسابداری و گزارشگری مالی، قوت بخشیده شده است (ناظمی، امین، ۱۳۸۵).
قانون ساربنز اکسلی^۳ در سال ۲۰۰۲ در آمریکا تدوین شد. در این قانون، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) ملزم به انجام مطالعه‌ای دربارهٔ اتخاذ سیستم حسابداری مبتنی بر اصول در خصوص رویکرد گزارشگری مالی آمریکا شده بود. قبل از این رویکرد مبتنی بر قواعد، رویکرد غالب تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا بوده است. البته پیش از

این هیئت استانداردهای گزارشگری بین‌المللی (IRSB) و هیئت اصول حسابداری (APB) کوشیده بودند تا رویکرد مبتنی بر اصول را اجرا کند ولی سرانجام با شکست مواجه شدند (دکتر علی تقفی و همکاران، ۱۳۸۳).

در نتیجه مطالعه کمیسیون بورس اوراق بهادار، پیشنهادهایی به شرح زیر به هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) داده شده است:

۱- هیئت استانداردهای حسابداری مالی باید استانداردهایی بر طبق اصول (اهداف) را منتشر کند؛

۲- هیئت نقاط ضعف چارچوب نظری را مشخص کند؛

۳- هیئت باید تنها سازمان معتبر و مجاز تدوین‌کننده رهنمودهای حسابداری در آمریکا باشد؛

۴- هیئت باید کوشش‌های خود را به منظور همگرایی^۴ ادامه دهد؛

۵- هیئت باید به طور مجدد سلسله مراتب اصول پذیرفته شده حسابداری را تعریف کند؛

۶- هیئت باید دسترسی به متون حسابداری مربوط را افزایش دهد؛

۷- هیئت باید بررسی جامعی از انتشارات خود، در معرفی و شناسایی استانداردهای قانونمند (مبتنی بر قواعد) انجام داده و طرحی تحولی برای تغییر آن استانداردها ارائه کند؛

۸- هیئت باید پیشنهادهای کمیسیون بورس اوراق بهادار را بپذیرد و تلاش‌های خود را برای بهبود فرآیند تدوین استانداردها آغاز کند (FASB, July 2004).

در اکتبر سال ۲۰۰۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی طرح پیشنهادی خود را در خصوص تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا بر مبنای اصول تهیه کرد و پس از سپری شدن حدود ۲ سال، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی در جولای سال ۲۰۰۴ جوابیه‌ای به مطالعه و پیشنهادهای کمیسیون بورس اوراق بهادار در خصوص بندهای ۱ تا ۸ بالا به منظور اتخاذ سیستم حسابداری مبتنی بر اصول با تأکید و توجه به عملیاتی نمودن و پیاده سازی این رویکرد

در عمل تدوین و ارائه کرد. در ادامه، راهکارهای پیشنهادی هیئت با توجه به نقطه نظرات مطرح شده در کنفرانس حسابداری مبتنی بر اصول و چالش‌های استقرار آن، که در سال ۲۰۰۷ در آمریکا برگزار شد، معرفی و تحلیل می‌شود (FASB July, 2004).

۱- استانداردهای مبتنی بر اهداف (اصول)

استانداردهای تدوین شده بر پایه اصول باید دارای ویژگی‌های زیر باشد:

● مبتنی بر یک چارچوب نظری بهبود یافته^۵ باشد؛

● به طور واضح هدف استاندارد را بیان کند؛

● ساختار و جزئیات کافی را به گونه‌ای ارائه کند که متن استاندارد را به حداقل برساند؛ و

● از آزمون‌های درصدی^۶ اجتناب کند، زیرا در نتیجه این آزمون‌ها، حسابداران بیشتر متوجه رعایت ظاهر استاندارد می‌شوند تا محتوای استاندارد (بنی مهد، بهمن، ۱۳۸۵).

در پاسخ به نظرات مطرح شده در خصوص پیشنهادی کمیسیون، هیئت پذیرفت با وجود اینکه استانداردهای کنونی بر اساس مفاهیم و اصول هستند، ولی برای افزایش قابلیت درک این استانداردها، روش‌های نگارش استاندارد را نیز باید به شیوه زیر بهبود بخشید:

الف- بیان واضح اهداف حسابداری؛

ب- بخش بندی^۷ اصول اساسی؛

ج- بهبود و توضیح منطق حاکم بر اصول و چگونگی ارتباط آنها با چارچوب نظری.

ماهیت استانداردهای حسابداری شامل اصطلاحات تکنیکی خاص و بسیار است، هیئت معتقد است می‌تواند نقش بهتری را در ساده و روان کردن زبان به‌کارگرفته شده در استانداردها برای توصیف معاملات پیچیده ایفا کند. همچنین هیئت تلاش‌هایی را در به‌کارگیری تکنیک‌های موثر نوشتاری جهت افزایش قابلیت درک استانداردها انجام داده است و در عملیاتیکردن استانداردها و فراهم ساختن اطلاعات

کافی برای به کارگیری استانداردها کوشیده تا همان‌گونه که مد نظر بوده است به کار گرفته شوند، برای مثال توصیف اهداف اساسی استاندارد در پاراگراف مقدماتی استاندارد، به کارگیری خطوط پررنگ برای جلوه دادن اصول و فراهم کردن واژه نامه در پایان برای تعریف اصطلاحات به کاررفته در متن استاندارد.

همان‌طور که در طرح پیشنهادی هیئت استانداردهای حسابداری بیان شده است رویکرد مبتنی بر اصول، نیازمند تغییر و اضافه کردن رهنمودهایی به منظور به کارگیری یکنواخت استانداردها در عمل است. هیئت معتقد است تعدد رهنمودهای مورد نیاز منوط به ماهیت پیچیدگی ترتیباتی است که در استانداردها وجود دارد و باید رهنمودهای کافی در خصوص قابلیت درک اصول و اهداف، عملیاتی شدن و قابلیت کاربرد یکنواخت استاندارد در موقعیت‌های مشابه وجود داشته باشد.

تعداد و ماهیت رهنمودهای اضافی از استاندارد به استاندارد دیگر متفاوت است و نیاز به قضاوت دارد و نباید این رهنمودها محدود به صنعت یا بنگاهی خاص باشد، بلکه باید دربرگیرنده توضیح یا بسط اصول و اهداف موجود در استانداردها باشد (James L. Kroeker, 2007).

هیئت قصد دارد در استانداردهای پیشنهادی و نهایی که ارائه می‌دهد مثال‌هایی را بگنجاند که تا حد امکان واقعی و مربوط به معاملات و رویدادهای متداول باشد. با توجه به این، مثال‌ها به تبیین قصد و کاربرد اصول اساسی استاندارد کمک می‌کنند. اعتقاد هیئت این است که این مثال‌ها باید به عنوان رهنمودهای اضافی در کاربرد و درک استانداردها منظور شوند نه به عنوان قواعدی که باید از آنها تبعیت شود.

همچنین هیئت بر این باور است که باید مسئولیت فراهم آوردن رهنمودهای تفسیری را، زمانی که یک استاندارد به طور نادرست تعبیر می‌شود یا به کار می‌رود، عهده‌دار باشد.

یکی از عوامل افزایش پیچیدگی رویکرد مبتنی بر قواعد، وجود استثنا^۱ در استانداردهاست، که این خود باعث افزایش قواعد می‌شود. در واقع یکی از چالش‌های بسیار دشوار،

ایجاد دامنه مناسبی برای استاندارد است. دامنه هر استاندارد می‌تواند در طیف بسیار گسترده یا بسیار محدود باشد. اگر دامنه استاندارد گسترده باشد تدوین‌کننده استاندارد نخواهد توانست رهنمودهای کافی را به طور معنی‌دار و کاربردی در اختیار حسابداران و حساب‌برسان قرار دهد و امکان ایجاد موارد استثناء بیش از حد معمول را منجر خواهد شد.

یکی از جنبه‌های پیشنهادی هیئت، نبود یا وجود حداقل موارد استثناء، در استانداردهاست که این خود موجب افزایش یکنواختی در حسابداری و گزارشگری معاملات و رویدادهای مشابه، که باید به صورت مشابه به حساب گرفته شوند، خواهد شد و همچنین افزایش قابلیت مقایسه و حداقل جزئیات و پیچیدگی‌ها را در پی خواهد داشت.

در صورت حذف موارد استثناء، لزوم به کارگیری قضاوت حرفه‌ای در کاربرد استانداردها، افزایش یافته و در این صورت بحث هماهنگی محتوای اقتصادی معاملات و رویدادها مطرح می‌شود.

هم در مطالعات FASB و هم در مطالعات SEC بیان شده است که رویکرد مبتنی بر قواعد، دارای جزئیات بسیاری است که می‌تواند یکنواختی و قابلیت مقایسه ظاهری اطلاعات و گزارش‌ها را افزایش دهد. این امر می‌تواند موجبات افزایش قابلیت مقایسه کاذب و نیز گزارشگری مبتنی بر شکل، به جای گزارشگری مبتنی بر محتوا را فراهم آورد. جیمز کروکر

قائم مقام رئیس حسابداری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، در کنفرانس حسابداری مبتنی بر اصول و چالش‌های استقرار آن، که در سال ۲۰۰۷ برگزار شد، بیان داشته است که «مقایسه‌پذیری تحت سیستم مبتنی بر قواعد توهمی بیش نیست، در این رویکرد، حسابداران ملزم به رعایت مجموعه‌ای از قواعد هستند و به همین دلیل از توجه به اهداف کاسته می‌شود و ممکن است برای افرادی که در پنهان کردن گزارشگری مالی ضعیف باشند، زمینه‌هایی را فراهم آورد. این استانداردها محیطی را به وجود می‌آورند که واژگان و شکل معاملات در رسیدن به اهداف حسابداری شخصی،

بدون توجه به محتوای اقتصادی معاملات مورد پذیرش قرار می‌گیرند. نقش حسابداران، متمرکز شدن به گزارشگری صادقانه^۹ است نه چگونگی صورت‌بندی معاملات برای رسیدن به نتیجه دلخواه حسابداری» (James, 2007, L.Kroeker).

۲- تلاش در رفع نقاط ضعف چارچوب نظری

هیئت معتقد است داشتن یک چارچوب نظری منسجم و واضح، ضرورتی در جهت تسهیل حرکت به سوی رویکرد مبتنی بر اصول است و باید کوشش‌های زیر را برای بهبود چارچوب نظری اعمال کند:

- ۱- به گونه‌ای بسیار روشن، توازن بین ویژگی‌های کیفی مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابلیت مقایسه را برقرار نماید؛
- ۲- ناهماهنگی‌های مباحث شناسایی درآمد (SFAC NO,5) و تعاریف اجزای صورت‌های مالی (SFAC NO,6) را در بیانیه‌های مفهومی حسابداری حذف نماید؛
- ۳- ایجاد و تعیین یک ابر تئوری^{۱۰} برای انتخاب معیار اندازه‌گیری.

هیئت تعدیلات و تغییرات بیانیه‌های مفهومی خود را در قالب سه پروژه برنامه‌ریزی کرده است. در پروژه شناسایی درآمد، اصلاح ناهماهنگی بین فرایند شناخت درآمد و تعاریف اجرای صورت‌های مالی مد نظر قرار گرفته است. در دومین پروژه که پروژه بدهی و حقوق صاحبان سهام نام گرفته است، فاصله مفهومی بین بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام و نیز ابعاد مختلف تعریف بدهی مورد تأکید و توجه مجدد قرار گرفته است.

در سومین پروژه نیز که یکی از طرح‌های بلندمدت به عنوان «پروژه اندازه‌گیری ارزش جاری» است، هیئت به چگونگی توازن ویژگی‌های کیفی مربوط بودن و قابلیت اتکاء در این مقیاس اندازه‌گیری به عنوان یک روش مطلوب اندازه‌گیری توجه و تأکید کرده است.

در راستای توجه به سومین پروژه، هیئت استانداردهای حسابداری کانادا (ACSB) به نمایندگی از طرف هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و شرکای تدوین‌کننده حسابداری، پروژه‌ای تحقیقاتی را با عنوان «مقاصد و اهداف اندازه‌گیری»^{۱۱} به انجام رسانده است که کارکنان هیئت (FASB) نیز در انجام آن همکاری داشته‌اند (FASB, July 2004).

هدف این پروژه، معرفی مبانی اندازه‌گیری ارزش جاری به عنوان یک مقیاس اندازه‌گیری مطلوب برای دارایی‌ها و بدهی‌ها، به ویژه در شرایطی است که استانداردهای حسابداری، اندازه‌گیری مجدد (تجدید ارزیابی) را ملزم می‌کنند.

هیئت موافقت نموده است که پروژه اصلاح و بهبود چارچوب نظری را با هدف شفاف سازی، تکامل و منسجم نمودن چارچوب نظری عهده دار باشد. در این راستا هیئت‌های استانداردهای حسابداری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB و FASB) توافق کرده‌اند که با همکاری یکدیگر به منظور بسط و توسعه یک چارچوب نظری واحد، کامل و منسجم تلاش کنند.

جنبه دیگری که توجه به چارچوب نظری را افزایش داده مربوط به اصل افشا در صورت‌های مالی است. در این راستا نیز هیئت استانداردهای حسابداری مالی کانادا (ACSB) با همراهی‌های استانداردهای حسابداری مالی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB و FASB) در حال انجام تحقیقات اساسی مشترک در خصوص چارچوب نظری افشا به عنوان بخشی از کلیات چارچوب نظری است.

۳- تدوین استانداردهای حسابداری از سوی

یک مرجع در امریکا

هیئت بیان می‌دارد تحت رویکرد مبتنی بر اصول یا هدف‌گرایی، وجود تعدد تدوین‌کنندگان استاندارد ممکن نیست، بلکه باید یک تدوین‌کننده استاندارد، یعنی هیئت FASB وجود داشته باشد.

در خصوص اتخاذ تصمیمات خود است. با این حال مجموعه اصول پذیرفته شده حسابداری کنونی، کاربردهای عملی حسابداری در صنعت را بالاتر از چارچوب نظری مد نظر قرار داده و عمل را بر تئوری مقدم شمرده است. هیئت باید چارچوب نظری را بهبود بخشند. رهنمودهای این چارچوب نظری بهبود یافته نباید، تنها برای اتخاذ تصمیم از سوی FASB باشد، بلکه همچنین باید این رهنمودها باید در خصوص حل مسائل دشواری که حرفه حسابداری در عمل با آنها مواجه می شود و رهنمودهای واضح و شفافی برای آنها وجود ندارد، یاری رسانند. هیئت با این پیشنهاد که سطوح مختلفی از سلسله مراتب اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) باید حذف و به چارچوب نظری اهمیت بیشتری داده شود، موافق است (FASB, July 2004).

۶- افزایش دسترسی به متون رسمی

یکی از نگرانی‌ها و ناکامی‌های حسابداران حرفه‌ای نبود یا دسترسی دشوار به یک پایگاه اطلاعاتی واحد^{۱۵} با قابلیت جست و جوی مناسب در خصوص تمامی رهنمودهای رسمی است. ساز و کار این کار در خصوص FASB در قانون ساربنز-اکسلی ارائه شده است. بر این اساس، اهداف بلند مدت هیئت باید آن باشد که اسناد و بیانیه‌ها آزادانه در دسترس عموم قرار گیرد. در این راستا هیئت یک تیم تخصصی را برای بررسی راه حل مشکلات موجود جهت استقرار و به کارگیری یک پایگاه اطلاعاتی واحد و سازماندهی لازم به نشریات حسابداری، به کار گماشته است. همچنین اقداماتی به شرح زیر انجام شده است.

الف) ایجاد قابلیت دسترسی آزادانه به استانداردها و بیانیه‌های مفهومی برای بارگذاری (دانلود) در سایت FASB؛
ب) ایجاد و گسترش دسترسی به متون کنونی هیئت و رهنمودهای به کارگیری که پرسش‌ها و پاسخ‌ها را در بر می‌گیرد و به متون و نشریات انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) عطف و ارجاع می‌دهد و بدین وسیله

هیئت با افزودن دو نفر از اعضای خود به جلسه‌های کمیته EITFS و الزام به تصویب تصمیم‌های کمیته از سوی FASB تنها مرجع تدوین کننده استاندارد در امریکا را تقریباً تحقق بخشیده است (FASB, July 2004).

۴- همگرایی بین المللی

هیئت معتقد است که تغییر موضع هیئت به سوی رویکرد تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، باید فرآیند همگرایی را تسهیل کند. FASB همکاری با IASB و دیگران را به منظور ایجاد مجموعه‌ای از استانداردهای واحد و با کیفیت بالا انجام می‌دهد. یک چنین استانداردهایی به شکل منطقه‌ای و نیز بین المللی برای پشتیبانی از سلامت بازارهای جهانی سرمایه می‌تواند مورد استفاده قرار گیرد. FASB و IASB پروژه‌های مشترک در خصوص شناخت درآمد، ترکیب واحدهای تجاری (روش خرید)^{۱۲} و گزارشگری عملکرد مالی^{۱۳} را انجام داده‌اند. هر دو هیئت پروژه همگرایی مشترک کوتاه مدتی را دنبال می‌کنند.

دامنه پروژه همگرایی در کوتاه مدت، محدود به رفع تفاوت‌های اصول پذیرفته شده حسابداری امریکا (GAAP) و استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS) حول ارائه راهکارهایی با کیفیت عالی است که در کوتاه مدت قابل دستیابی باشد. موضوع‌هایی که از سوی FASB در بخش پروژه همگرایی گنجانده شده است، شامل تغییرات حسابداری، اصلاح اشتباهات، سود سهام، مبادله دارایی‌های تولیدی^{۱۴}، مالیات بر درآمد، بهای تمام شده موجودی‌ها و حسابداری قراردادهای بیمه است. پیش بینی می‌شود برخی از استانداردهای حاصل شده در حوزه‌هایی که مدنظر است، دستیابی به همگرایی بیشتر را موجب شود (FASB, July 2004).

۵- تعریف مجدد سلسله مراتب اصول

پذیرفته شده حسابداری (GAAP)

هیئت معتقد است که هدف اصلی چارچوب نظری کمک

اهمیت است.

قابلیت اصلاح رهنمودهای به‌کارگیری را بهبود می‌بخشد؛

ج) اتصال سیستم تحقیقات حسابداری مالی (FARS) به سیستم شبکه وب و تسریع به‌روز رسانی و بهنگام آن (FASB, July 2004).



■ هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد ارومیه
■ هیئت علمی و معاون پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی مرکز شاهین دژ

۷- بررسی جامع متون و نشریات تخصصی

یکی از اقدامات هیئت، انجام بررسی‌های جامع استانداردهای کنونی برای شناسایی و معرفی استانداردهای مبتنی بر قواعد است و اخیراً سلسله فعالیت‌هایی را برای شناسایی و در اولویت قرار دادن پروژه‌های بالقوه آینده انجام داده است. به هر صورت چگونگی تأثیر متون کنونی مبتنی بر قواعد بر اخذ تصمیم در موضوع‌های آینده و بهبود گزارشگری مالی و دستیابی به همگرایی بین المللی مورد توجه قرار گرفته است. هیئت قصد ندارد پروژه‌ای مجزا برای شناسایی استانداردهای مبتنی بر قواعد و جایگزینی آنها با استانداردهای مبتنی بر اهداف را انجام دهد. هیئت بر این باور است حوزه‌های نیازمند به توجه بیشتر، حوزه‌های دارای استانداردهای مبتنی بر قواعد نیستند، بلکه حوزه‌هایی هستند که برای آنها رهنمودهای خاصی وجود ندارد یا رهنمودهای آنها کاربردی نیست (FASB, July 2004).

پی‌نوشت‌ها

- 1) Rules – Based Accounting system
- 2) Principles – Based Accounting system
- 3) Sarbanes – Oxley
- 4) Convergence
- 5) Improved framework
- 6) Percentagetests (bright–lines)
- 7) Articulate the underling principles
- 8) Exceptions
- 9) faithful reporting
- 10) Paradiqm
- 11) Measurement objectives – conceptes
- 12) Purchase method procedure
- 13) Reporting Financial performance
- 14) Exchanges of productive assets
- 15) Single Searchable database

نتیجه‌گیری

با توجه به موارد مطرح شده و بررسی تلاش‌های صورت گرفته از سوی مراجع معتبر تدوین استانداردهای حسابداری دنیا از قبیل FASB و IASB پیش‌بینی می‌شود که در کشور ما نیز با توجه به تأثیر پذیری استانداردهای ملی از استانداردهای بین‌المللی، تلاش‌هایی گسترده در راستای انجام مطالعات و انجام پژوهش‌های بیشتر در خصوص تدوین استانداردهای حسابداری مالی مبتنی بر اصول به‌جای استانداردهای مبتنی بر قواعد صورت پذیرد و راهکارهای مناسب برای عملیاتی کردن این رویکرد ارائه شود. در این راستا توجه به تجربیات مراجع استانداردگذاری مطرح و پیشرو، در این حوزه حائز

منابع

- FASB Response to SEC Study on the Adoption of a Principles – Based Accounting System , FASB , U.S , July 2004 .
- Remarks before the 2007 Conference on Principles – Based Accounting and the challenges of Implementation , James L . Kroeker, U.S, 2007.
- Study pursuant to section 108 (d) of the Sarbanes – Oxly act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting system of a Principles – based Accounting System , SEC , U.S, 2002 .
- FASB, PROPOSAL for a Principles – Based Approach to U.S. standard setting U.S. october 2002 .
- بنی مهد، بهمن، تدوین استانداردهای حسابداری بر اساس رویکرد مبتنی بر قواعد و اصول، مجله حسابداری، شماره ۱۷۹، بهمن ۱۳۸۵، ص ۱۳ .
- ثقفی علی، امیر پوریا نسب، رویکرد مبتنی بر اصول به استانداردگذاری ایالات متحده امریکا، مجله حسابداری، شماره ۱۶۱، آبان ماه ۱۳۸۳، ص ۶ .
- ناظمی، امین، رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری، مجله حسابرس شماره ۳۳ تابستان ۱۳۸۵، ص ۵۷ .