



امین ناظمی

رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری

رتال جامع علوم انسانی

مقدمه

می‌گیرد، اما بسیاری معتقدند که یکی از عوامل رسواییهای اخیر در شرکتها (مخصوصاً شرکتهای امریکایی) به سبب وجود استانداردهای حسابداری «مبتنی بر قواعد» است. قواعد شامل معیارهای خاص، حد آستانه‌های مشخص، محدودیت در دامنه، استثنائات، اولویتهای جایگزین، راهنمای به کارگیری مشروح و غیره است (نلسون، ۲۰۰۳: ۹۱).

در مقابل، نهادهای بین‌المللی تدوین استاندارد مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و هیئت استانداردهای

تدوین استانداردهای حسابداری به دلیل پیامدها و آثار فراوان آن، مورد توجه افراد بسیاری است. از یک طرف استانداردها گزارشگری تلاش می‌کنند با ارائه استانداردهای مناسب، کیفیت گزارشگری اطلاعات شرکتها را بهبود بخشند و از طرف دیگر تهیه‌کنندگان اطلاعات، مقید به ارائه صورتهای مالی در قالب استانداردها می‌شوند. با اینکه در بسیاری از نهادهای استاندارد‌گذار، چارچوب نظری، به عنوان مبنای تهیه و تدوین استاندارد مورد استفاده قرار

حسابداری مالی امریکا (FASB) بر این باورند که رویکرد تدوین استاندارد باید از جزئی نگری و بررسی مورد به مورد، به کلی نگری و ارائه کلیات و واگذاری جزئیات برعهده قضاوت حرفه ای حسابداری، تغییر یابد. در این مقاله تلاش بر این است که دو رویکرد پیشگفته مقایسه و مزایا و معایب آنها بر شمرده شود. رویکرد **حسابداری مبتنی بر قواعد** منافع بالقوه ای دارد (Schipper, 2003; Nelson, 2003) که عبارتند از:

- ❖ افزایش مقایسه پذیری،
- ❖ افزایش اتکال پذیری حسابرسان و قانونگذاران (و کاهش ادعاهای احتمالی علیه آنان)،
- ❖ کاهش فرصتهای احتمالی برای مدیریت سود از طریق قضاوت،
- ❖ بهبود ارتباط میان هدفها و مقاصد استاندارداردگذاران و سایر افراد ذینفع.

به طور کلی، این رویکرد، مبتنی بر وضع راهکارهای دقیق و مورد به مورد است. این موضوع موجب می شود که تهیه کنندگان اطلاعات بر اساس دستورعمل های وضع شده، گام به گام پیش روند و صورتهای مالی را همانند قطعات معما به یکدیگر پیوند دهند. این موضوع مقایسه پذیری میان صورتهای مالی را افزایش می دهد، زیرا همه بر اساس دستورعمل مشخصی اقدام به تهیه اطلاعات کرده اند. همچنین از آنجا که امکان قضاوت تا اندازه ای سلب می شود، حسابرسان اطمینان بیشتری در هنگام اظهار نظر دارند و قانونگذاران نیز اطمینان دارند که استانداردهای مورد نظر آنان جزء به جزء رعایت می شود.

در مقابل، در رویکرد **حسابداری مبتنی بر اصول**، تلاش می شود تا محتوای اقتصادی معاملات بر شکل ارائه آنها رجحان داده شود. در چنین رویکردی ارائه چارچوب کلی و در عین حال ساده، مقدم بر جزئیات بیش از اندازه و ارائه تفصیلی تمامی موقعیتهای احتمالی، ممکن است.

به منظور روشن کردن تفاوت میان استانداردهای مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد، تصور کنید که فرایند استاندارد گذاری به صورت طیفی تعریف شود که در یک طرف آن استانداردهای دقیق و تا اندازه ای تغییر ناپذیر و در طرف دیگر استانداردهای منعطف تعریف می شود. مثلاً می توان دو نمونه تعریف از هزینه استهلاک را به صورت زیر ارائه کرد:

۱- هزینه استهلاک سالانه برای تمامی داراییهای ثابت ۱۰ درصد بهای تمام شده دارایی خواهد بود (رویکرد مبتنی بر قواعد).
۲- هزینه استهلاک برای دوره مالی باید منعکس کننده کاهش در ارزش اقتصادی دارایی در طی زمان باشد (رویکرد مبتنی بر اصول). در روش اول، اجازه هیچ گونه قضاوت حرفه ای یا مخالفت با میزان هزینه استهلاک داده نخواهد شد. اگرچه مقایسه پذیری و ثبات رویه در میان شرکتها و در بین ادوار مالی تامین خواهد شد، اما ویژگی مربوط بودن در آن برآورده نمی شود.

در روش دوم با توجه به اینکه مدیر نسبت به دیگران اطلاعات بیشتری از شرکت خود دارد، از قضاوت حرفه ای استفاده می شود. البته باید پذیرفت که هزینه انجام چنین کاری بیشتر است و مقایسه پذیری و ثبات رویه تا اندازه ای تحت الشعاع واقع می شود.

ویژگیهای استانداردهای مبتنی بر اصول

کمیته استانداردهای حسابداری مالی انجمن حسابداری امریکا (AAA) معتقد است که استانداردهای مبتنی بر اصول باید ویژگیهای زیر را داشته باشد:

- ❖ محتوای اقتصادی و نه شکل معاملات، در نظر گرفته شود.
- ❖ دربرگیرنده توصیفی از معامله خاصی باشد که موضوع استاندارد قرار می گیرد. این توصیف باید در مورد واقعیتهای اقتصادی معامله نوعی درک مشترک ایجاد کند.
- ❖ ارتباط میان واقعیتهای اقتصادی معاملات و صورتهای مالی با استفاده از چارچوب نظری تبیین شده باشد.
- ❖ دارای راهنمای کاربرد باشد و به صورت نمونه نحوه به کار گیری استانداردها تشریح شود. این نمونه ها باید بر اساس عملی بودن استاندارد ارائه شود.
- ❖ در هنگام استفاده از «نامها» و عبارات در مفاهیم و اصول نهایت دقت به کار رود. زیرا ممکن است معانی متفاوتی را در ذهن خواننده ایجاد کند که لزوماً با نظر استاندارد مطابقت نداشته باشد.
- ❖ دارای الزامات افشا برای توصیف ماهیت معاملات اقتصادی گزارش شده، باشد و مفروضات گزارشگری و اطلاعات همراه برای تسهیل درک و فهم محتوای اقتصادی و گزارشگری اقلام مورد نظر را دربرگیرد.

رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول در مقابل رویکرد حسابداری مبتنی بر قواعد

در رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، به جای وضع فهرستی مشروح از قواعد، چارچوبی ارائه می‌شود و از حسابداران خواسته می‌شود که در قالب آن عمل کنند.

به اعتقاد رئیس هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا بر اساس رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، هدفهای اصلی گزارشگری مطلوب، تعیین و سپس رهنمودهایی در مورد تشریح آن هدفها تهیه می‌شود و در نهایت به مصداقهای عملی آن در این زمینه ارتباط داده می‌شود.

به اعتقاد شپیپر (Schipper, 2003) از اعضای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا، یکی از مهمترین مفاهیم حسابداری مالی، مفید بودن اطلاعات در تصمیمگیری است. این موضوع بیان می‌کند که اطلاعات باید مربوط، اتکاپذیر و مقایسه‌پذیر در میان شرکتها و در بین دوره‌های مالی باشد. اگر تنها دو ویژگی اول مورد توجه باشد، شرکتها از روشهایی استفاده می‌کنند که واقعیتهای اقتصادی شرکت خود را به بهترین نحو ممکن نشان دهد، اما این موضوع امکان مقایسه میان شرکتها و در طی دوره‌های مالی را برای سرمایه‌گذاران و سایر افراد ذینفع فراهم نمی‌آورد.

مشکل دیگر تعیین سطح مناسب رهنمود لازم به منظور دستیابی به مقایسه‌پذیری و ثبات رویه در صورتهای مالی است. اغلب اوقات تلاش برای افزایش مقایسه‌پذیری و ثبات رویه، استانداردها را به سمت رویکرد حسابداری مبتنی بر قواعد سوق می‌دهد.

مزایا و معایب رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول

مهمترین مزیت رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، این است که می‌توان آن را در موقعیتهای و شرایط متعددی به کار گرفت. اصول کلی مانع از وقوع مشکلاتی می‌شود که در مورد قواعد روی می‌دهد. زیرا با توجه به وضع معیارهای جزئی‌نگر و دقیق، در هنگام انعقاد قراردادها مدیران با توجه به هدف و منظور خود در آنها دستکاری می‌کنند. در تحقیقی که در سال ۱۹۸۱ توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا انجام شد، شواهد نشان داد که مدیران عمداً می‌کوشند تا قراردادهای اجاره خود را بر پایه اجاره‌های عملیاتی منعقد کنند تا از انعکاس بدهیهای مربوط به آن اجتناب ورزند.

استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول به حسابداران امکان استفاده از قضاوت حرفه‌ای خود در ارزیابی محتوای اقتصادی معاملات را خواهد داد. به اعتقاد رئیس هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، مهارت و تخصص در تهیه صورتهای مالی در گروه‌های حرفه‌ای مناسب حسابداران است.

مزیت دیگر رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول این است که منجر به استانداردهای ساده‌تری می‌شود. رئیس هیئت استانداردهای حسابداری آمریکا معتقد است که با چنین رویکردی، حجم استانداردهای حسابداری به کمتر از ۱۲ صفحه خواهد رسید (به جای بیش از ۱۰۰ صفحه).

در نهایت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول منجر به ارائه صورتهای مالی می‌شود که با دقت بیشتری عملکرد واقعی شرکت را نشان می‌دهد. بر اساس تحقیق کمیسیون سرمایه‌گذاری و اوراق بهادار استرالیا، استانداردهای مبتنی بر اصول موجب کاهش در دستکاری قواعد می‌شود.

در مقابل اشکالاتی نیز بر رویکرد استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول وارد است؛ نبود یک راهنمای دقیق ممکن است منجر به ایجاد ناهماهنگی و ناسازگاری در به‌کارگیری استانداردها شود. از این رو بسیاری از حسابداران که نگران ادعا علیه خود به خاطر قضاوت حرفه‌ای هستند، استانداردهای مبتنی بر قواعد را ترجیح می‌دهند.

در رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول
به جای وضع فهرستی مشروح از قواعد
چارچوبی ارائه می‌شود و
از حسابداران خواسته می‌شود که
در قالب آن عمل کنند

آینده حسابداری مبتنی بر اصول

در اکتبر سال ۲۰۰۲، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا با ارائه طرحی، رویکرد مبتنی بر اصول را برای تدوین استانداردها پیشنهاد کرد. براساس این طرح، رؤس مطالب برای تغییر در رویکردها در سه حوزه معرفی شده است:

اول، چارچوب نظری (مفهومی) کنونی که راهنمای تدوین استاندارد محسوب می شود. این هیئت معتقد است که چارچوب نظری کنونی دارای نقصها و ابهامهایی است که باید برطرف شود. به عنوان مثال در بیانیه مفاهیم شماره ۲ این هیئت، ویژگیهای کیفی مربوط بودن و اتکاپذیری مورد بحث و بررسی قرار گرفته، اما در مورد چگونگی ایجاد تعادل و توازن میان این دو ویژگی مطلبی ارائه نشده است. افزون بر این، اصل شناسایی درآمد که در بیانیه مفاهیم شماره ۵ آمده است، مغایر و ناسازگار با تعاریف داراییها و بدهیها در بیانیه شماره ۶ است. بنابراین، اولین گام در رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، بهبود مفاهیم حسابداری و توسعه چارچوب گزارشگری است.

دوم، تعداد استثناها در استانداردها باید کاهش یابد. این استثناها ناشی از دامنه شمول، دوره گذار و به کارگیری استانداردها است. سوم، با استفاده از رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول بسیاری از رهنمودهای به کارگیری و تفسیرهای غیر ضروری حذف خواهد شد. البته این موضوع مشکلاتی را هم در پی خواهد داشت، زیرا طبق اعلام هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا، تقاضا برای ارائه راهنمای به کارگیری استانداردها از سوی شرکتهای روزبه روز بیشتر می شود. این هیئت باید تعیین کند که چه رهنمودی و با چه میزان تفصیل باید ارائه شود. رئیس هیئت استانداردهای حسابداری مالی اعلام کرده است که تغییر در استانداردها به سمت رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، تدریجی خواهد بود. بدین ترتیب که استانداردهای جدید با توجه به این رویکرد، تدوین و به تدریج جایگزین استانداردهای پیشین خواهند شد. البته انجام این کار نیازمند همکاری و هماهنگی میان تمام افراد ذینفع شامل استانداردها، بارس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، تهیه کنندگان اطلاعات، حسابرسان و عموم مردم است.

براساس رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، امکان حذف تمام

استنها در استانداردها وجود ندارد، اما هدف آن است که استنهاهایی که منجر به کسب نتایج دلخواه در حسابداری می شوند، حذف گردند، زیرا این موضوع موجب می شود تا واقعیتهای اقتصادی معاملات و رویدادهای مربوطه نادیده گرفته شود.

رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول نیاز به وجود راهنما و تفسیر استاندارد را منتفی نمی سازد، اما در عین حال اعضای این هیئت معتقدند که هدف از این روش باید ارائه راهنمای به کارگیری و تفسیر در مورد موضوعهای مهم باشد و مابقی به قضاوت حرفه ای حسابداران واگذار شود. رئیس هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا معتقد است که رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول اگر چه مطلوب می نماید، اما نیازمند آن است که دست اندرکاران از قضاوت حرفه ای مناسب استفاده کنند و جستجو برای یافتن راههای قطعی و قواعد خاص در هر موقعیتی را کنار بگذارند. البته استفاده کنندگان از اطلاعات مالی باید پیامدهای احتمالی این موضوع را بپذیرند که همانا احتمال تنوع بیشتر در رویه های مورد استفاده است.

پذیرش چنین رویکردی موجب همگرایی دو هیئت تدوین استاندارد در آمریکا و در سطح بین المللی خواهد شد زیرا هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری در حال حاضر چنین رویکردی را در فرایند تدوین استاندارد در نظر می گیرد.

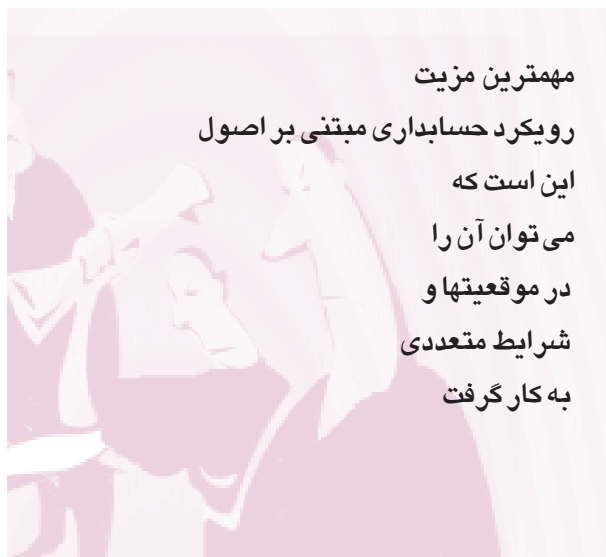
مثال: حسابداری اجاره ها با توجه به

رویکردهای مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد

اعتقاد بر این است که برخلاف هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری که می کوشد استانداردها را بر مبنای اصول تدوین کند، هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در پاره ای موارد رویکرد مبتنی بر قواعد را پیش گرفته است. این هیئت در مورد حسابداری اجاره ها ۲۰ استاندارد، ۹ تفسیر و ۳۹ موضوع قابل بحث را منتشر کرده است.

تعریف دقیقی از رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول نمی توان ارائه کرد، اما می توان نحوه اجرای آن را در مورد حسابداری اجاره ها براساس استانداردهای بین المللی حسابداری و استانداردهای حسابداری مالی آمریکا مقایسه نمود.

نحوه به کارگیری معیارهای اجاره سرمایه ای، بحثهای زیادی را



**مهمترین مزیت
رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول
این است که
می توان آن را
در موقعیتها و
شرایط متعددی
به کار گرفت**

به گونه ای تنظیم کنند که حائز شرایط اجاره های سرمایه ای نشود.

شواهد تجربی

یک تحقیق پیمایشی توسط نلسون و دیگران (Nelson, et al., 2002) در میان ۲۵۳ شریک موسسه های حسابرسی که ۵۱۵ مورد مدیریت سود را در میان صاحبکاران خود تجربه کرده بودند، انجام شد. نتایج نشان داد که مدیران در استانداردهای مبتنی بر قواعد دقیق، تلاش بیشتری برای مدیریت سود می کنند. استانداردهای مربوط به اجاره ها، تلفیق و ترکیبهای تجاری (روش بهای تمام شده در برابر روش ارزش ویژه) از این دست محسوب می شوند. وی نشان داد زمانی که استاندارد شاخص کمی (خط قرمز) را برای انجام معاملات نشان ندهد، احتمال کمتری وجود دارد که مدیران خود را درگیر معاملات پرهزینه صوری کنند. دای (Dye, 2002) نیز با بررسی موارد دستکاری در طبقه بندی اقلام در صورتهای مالی، نشان داد که استانداردهای دقیق و سختگیرانه منجر به افزایش توانایی مدیران برای دستکاری گزارشهای مالی و کاهش اثربخشی استاندارد می شود. وی معتقد است که در چنین مواردی امکان تمایز میان معاملات واقعی و صوری مشکل است زیرا مرز میان شرکتهایی که اقدام به پرداخت هزینه برای انجام این معاملات می کنند و دیگر شرکتهای ساده امکانپذیر نیست.

بومن (Bouoman, 1980)، الی (Ely, 1995) و شولین (Shelvin, 1987)

به همراه داشت که موجب شد صدها صفحه در مورد نحوه برخورد با اجاره ها نوشته و منتشر شود. به عنوان مثال می توان به کار هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا اشاره کرد که در سال ۱۹۹۸، گزارشی در حدود ۴۵۰ صفحه در مورد اجاره ها ارائه نمود. افزون بر این ایجاد قراردادهای ساختگی در اجاره ها برای دور زدن قواعد حسابداری و عدم انعکاس واقعیهای اقتصادی معاملات در صورتهای مالی، هدفهای اصلی این استاندارد در تحت تاثیر قرار داده است. پولیام (Pulliam, 1998) نشان داد که تضمین دهندگان ثالث برای ارزش باقیمانده در قراردادهای اجاره می کوشند تا از شرط «۹۰ درصد ارزش کنونی حداقل پرداختهای اجاره» اجتناب شود. ایمهاف و توماس (Imhoff and Thomas, 1998) نیز نشان دادند که بیشترین تاثیر استاندارد، جایگزینی اجاره های عملیاتی به جای اجاره های سرمایه ای است تا به نوعی از شناسایی بدهی جلوگیری شود.

حسابداری اجاره ها در استاندارد بین المللی شماره ۱۷ مطرح شده است. در این استاندارد رهنمودهایی کلی برای طبقه بندی اجاره ها به سرمایه ای و عملیاتی مطرح شده است. بر اساس این استاندارد، اجاره در صورتی سرمایه ای محسوب می شود که به موجب آن تقریباً تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی منتقل شود. اگر اجاره ای، سرمایه ای تلقی شود، دارایی اجاره شده و تعهدات مربوط به آن در دفترهای مستاجر انعکاس می یابد. استاندارد شماره ۱۳، اولین استاندارد مربوط به اجاره ها در آمریکا و نمونه ای از استانداردهای مبتنی بر قواعد بود. هدف از این استاندارد این بود که شرکتهای ملزم شوند تا بر اساس محتوا و نه شکل قراردادهای اجاره، عمل کنند. در پاره ای از موارد، شرکتهای اقدام به خرید تجهیزات کرده و آن را به یک شرکت می فروختند و سپس آن را از شرکت خریدار اجاره می کردند تا به این وسیله از انعکاس دارایی و بدهی مربوط به آن در دفترهای خود اجتناب کنند. بر اساس این استاندارد، شرکتهای باید با توجه به شرایط چهارگانه، میان اجاره های عملیاتی و سرمایه ای تمایز قائل شوند. اگرچه هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی آمریکا امیدوار بود که با ارائه چنین قواعدی، قضاوتهای شخصی کم شده و ثبات رویه در به کارگیری استانداردها رعایت شود، اما در عمل چنین نشد. زیرا وضع چنین قواعدی باعث شد تا شرکتهای قراردادهای اجاره را

می شود و شفافیت گزارشگری را افزایش می دهد. زیرا در آنها اجازه استفاده از قضاوت های حرفه ای مناسب داده می شود و چارچوبی کلی را برای نحوه بکارگیری در عمل فراهم می آورد. اما آنچه مسلم است، این است که تلاش برای دستیابی به چنین راهکاری، نیازمند همکاری و هماهنگی اعضای استانداردگذار، تهیه کنندگان اطلاعات، حساب رسان و سایر افراد ذینفع است.



پانوشتهها:

- 1- Rules-Based Accounting
- 2- Principles-Based Accounting

منابع:

- ❖ Nelson, M.W., **Behavioral Evidence on the Effects of Principles-Based and Rules-Based Standards**, Accounting Horizons, Vol. 17, No.1, 2003, pp. 91-104
- ❖ Schipper, K., **Principles-Based Accounting Standards**, Accounting Horizons, Vol. 17, No. 1, 2003, pp. 61-72
- ❖ AAA Financial Accounting Standards Committee, **Evaluating Concepts-Based Vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting**, Accounting Horizons, Vol. 17, No. 1, 2003, pp. 73-89
- ❖ Mac Donald, L., **Principles-Based Approach to Standard Setting**, FASB Newsletter, Nov. 2002
- ❖ Pulliam, S., **Beating FASB 13**, Corporate Finance, Dec., 1998, p.31
- ❖ Imhoff, E. and J. Thomas., **Economic Consequences of Accounting Standards: The Lease Disclosure Rule Change**, Journal of Accounting and Economics, 10, 1998, pp. 277-310
- ❖ Nelson, M., Elliott, J. and R. Tarpley, **Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings-Management Decisions**, The Accounting Review, 77, Supplement, 2002, pp. 175-202
- ❖ Dye, R., **Classifications Manipulation and Nash Accounting Standards**, Journal of Accounting Research, 40, 2002, pp.1125-1162
- ❖ Bowman, R., **The Debt Equivalence of Leases: An Empirical Investigation**, The Accounting Review, 55, 1980, pp. 237-255
- ❖ Ely, K., **Operating Lease Accounting and the Market's Assessment of Equity Risk**, Journal of Accounting Research, 33, 1995, pp. 435-458
- ❖ Shevlin, T., **Taxes and off-Balance Sheet Financing: Research and Development Limited Partnerships**, The Accounting Review, 62, 1987, pp. 480-509

نشان دادند که مدیران در مورد معاملات مربوط به اجاره و هزینه های تحقیق و توسعه می کوشند تا با استفاده از سازماندهی از پیش تعیین شده، از شناسایی بعضی از اقلام در ترازنامه پرهیز کنند. انگل و دیگران (Engel, 1999) گزارش کردند که شرکتها برای تغییر در طبقه بندی اقلام مالی در ترازنامه میان بدهیها و حقوق صاحبان سهام حدود ۴۳ میلیون دلار هزینه کرده اند.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا (SEC) در گزارشی در سال ۲۰۰۳ به هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا توصیه هایی کرد تا در تدوین استانداردها به کار بندد. در آن گزارش این ویژگیها ارائه شده است:

- ❖ وجود یک چارچوب اصلاح شده و سازگار،
- ❖ تبیین شفاف هدفهای حسابداری استاندارد،
- ❖ وجود یک ساختار مناسب به گونه ای که بتوان با استفاده از آن، استاندارد را عملیاتی کرد و به کار بست،
- ❖ حداقل کردن استثناها در استانداردها،
- ❖ پرهیز از طرح شاخصهای کمی و ارقام محدودکننده (خطوط قرمز) در استاندارد تا حد امکان.

در این گزارش به بهبود هرچه بیشتر چارچوب نظری برای تدوین استاندارد تاکید شده است. در ژوئیه ۲۰۰۶ هیئتهای تدوین استاندارد بین المللی و امریکایی اولین فصلهای چارچوب نظری مشترک خود را منتشر کردند.

بازنویسی استانداردهای موجود بر اساس رویکرد حسابداری مبتنی بر اصول، امر پرچالش و پر مشغله ای است. بر اساس رویکرد هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا، تمامی استانداردهای پیشین باید یک به یک بازنویسی شوند، اما آنچه باید مورد توجه قرار گیرد، این است که کدام استانداردها در اولویت قرار می گیرند، ضمن اینکه بازنویسی بعضی از استانداردها منجر به ضرورت بازنویسی استانداردهای دیگر نیز می شود.

نتیجه گیری

در این مقاله دورویکرد حسابداری مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد مورد بررسی قرار گرفت. اعتقاد نهادهای استانداردگذاری نظیر هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا بر این است که ارائه استانداردهای مبتنی بر اصول منجر به ارائه اطلاعات مفیدتری برای استفاده کنندگان