

(۱) مقدمه

یکی از نگرانی‌هایی که پس از رسوایی‌های مالی اخیر ایجاد شد، مبتنی بودن استانداردهای حسابداری ایالات متحده بر قواعد است. رویکرد مبتنی بر قواعد می‌کوشد تا حد امکان برخی از رویدادها را با استفاده از جزئیات خاص مشخص سازد. این موضوع موجب پیچیده و گسترده‌تر شدن استانداردهای حسابداری شده در نهایت سبب می‌شود شرکت‌ها بتوانند با استفاده از معیارهای اختیاری، معاملات را برای پنهان کردن گزارشگری نامطلوب سازماندهی کنند. به علاوه، جست‌وجو برای قواعد حسابداری شفاف سبب شده هدف قضاوت حرفه‌ای از آثار مناسب‌ترین شیوه‌ی حسابداری به سمت نگرانی درباره‌ی تحلیل مفاد قواعد تغییر کند.

قانون ساریینز- آکسلی (۲۰۰۲)،<sup>۳</sup> با هدف تحلیل نگرانی‌های موجود، کمیسیون بورس اوراق بهادار (SEC) را به بررسی امکان‌پذیری سیستم حسابداری مبتنی بر اصول ملزم کرد. بر این اساس، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا مطالعه‌ی جالبی ارائه کرد که مبتنی بر استانداردهای حسابداری هدفمند<sup>۴</sup> است. بنا به توصیه‌های مطالعه‌ی یادشده، فرایند تحول در تدوین استانداردهای حسابداری مالی با بازنگری در چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی آغاز می‌شود.

برخی از نظریه‌پردازان حرفه‌ی حسابداری از حرکت به سمت استانداردهای مبتنی بر اصول حمایت کرده‌اند. همچنین کمیته‌ی استانداردهای حسابداری مالی<sup>۵</sup> (FASC) انجمن حسابداری آمریکا معتقد است که رویکرد مبتنی بر اصول احتمالاً به انعکاس ماهیت اقتصادی مناسب معاملات می‌انجامد. سرانجام این که رییس هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، رابرت هرز،<sup>۶</sup> عنوان کرده که رویه‌ی کنونی سیستم مبتنی بر قواعد مساله‌ساز است زیرا "افرادی

# رویکردهای استانداردگذاری و استانداردهای حسابداری اجاره

یکی از عوامل موثر بر گزارشگری مالی واحدهای تجاری، استانداردهای حسابداری مقرر نهاد‌های حرفه‌ای است و از همین رو رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری نیز نقش مهمی دارد. به طور کلی، دو رویکرد اصلی در تدوین استانداردهای حسابداری وجود دارد: رویکرد مبتنی بر قواعد و رویکرد مبتنی بر اصول. در این نوشتار به دنبال تشریح و بیان تفاوت‌های استانداردهای مبتنی بر اصول و مبتنی بر قواعد هستیم. همچنین می‌کوشیم تا سودمندی رویکرد مبتنی بر اصول را با مقایسه‌ی دیدگاه اصول پذیرفته‌شده‌ی آمریکا<sup>۱</sup> (GAAP) و استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS)<sup>۲</sup> و ایران (به تبعیت از استانداردهای بین‌المللی) در خصوص اجاره تشریح کنیم.

رضا قنبریان

کارشناس ارشد حسابداری

که خواهان اجرای قواعدند... همیشه از همه‌ی آنچه باید به دنبال آن باشند مطمئن نیستند. آن‌ها در جست‌وجوی قوانین‌اند... تا رویکردهای قانونی را آزمون و اجرا کنند.<sup>۷۱</sup>

## ۲) تفاوت حسابداری مبتنی بر قواعد با حسابداری مبتنی بر اصول

همان‌طور که در بخش پیشین بیان شد، رویکرد مبتنی بر قواعد می‌کوشد تا حد امکان برخی از رویدادها را با استفاده از جزییات خاص مشخص سازد. در مقابل، رویکرد مبتنی بر اصول می‌کوشد تا به جای تدوین فهرستی از قوانین مفصل به ارائه‌ی چارچوبی مبنا برای پیروی حسابداران بپردازد. رویکرد مبتنی بر اصول با طرح‌ریزی اهداف گزارشگری مناسب در حوزه‌ی موضوع آغاز می‌شود و پس از آن رهنمودهای تشریح‌کننده‌ی اهداف و ارتباط آن با برخی از مثال‌های رایج ارائه می‌شود. از آنجایی که برخی اوقات قواعد گریزناپذیر می‌گردند، هدف، تلاش برای ارائه‌ی رهنمود یا قواعد خاص برای تمامی وضعیت‌های محتمل نیست. بلکه، در صورت تردید، خواننده به سمت اصول پایه هدایت می‌شود.

اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری (GAAP)، حداقل زمانی که استانداردهای اولیه مورد توجه قرار می‌گیرند، بر رویکرد مبتنی بر اصول استوار است. اما بنا به ضرورت، بیانیه‌های مفهومی حسابداری مالی مسیری برای تدوین استاندارد ارائه می‌کند و مسایل زمانی ایجاد می‌شوند که استانداردهای خاص در برابر ملاحظات قرار می‌گیرند.

یکی از مفاهیم مهم حسابداری مالی، سودمندی اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیرندگان است. بدین مفهوم که اطلاعات باید مربوط، قابل اتکا، و در بین واحدهای تجاری و دوره‌های گزارشگری قابل مقایسه باشند. اگر صرفاً مربوط بودن و قابل اتکابودن

اطلاعات موردنظر باشد، واحدهای تجاری رویه‌های گزارشگری‌ای را می‌پذیرند که واقعیت‌های اقتصادی را برای آن واحد تجاری انعکاس دهد. لیکن این امر مقایسه‌ی بین شرکت‌ها و دوره‌های مالی را برای سرمایه‌گذاران در عمل ناممکن می‌سازد.

به هنگام آغاز ماموریت دشوار تعیین سطح مناسب رهنمودهای تفصیلی برای دستیابی به قابلیت مقایسه و یکنواختی صورت‌های مالی مشکلات تبلور می‌یابد. اغلب برای افزایش قابلیت مقایسه و یکنواختی صورت‌های مالی، استاندارد مبتنی بر اصول به استاندارد مبتنی بر

پرسش دیگری که در این‌جا مطرح می‌شود این است که اندازه‌گیری ارزش متعارف مشتق‌های مشخص چه‌گونه باید انجام شود. اگر رهنمودی در این خصوص ارائه نگردد، به طور بالقوه معیارهای متعددی از ارزش منصفانه توجیه‌پذیر است: قیمت پیشنهادی خرید،<sup>۷۲</sup> قیمت پیشنهادی فروش،<sup>۷۳</sup> یا میانگین قیمت‌های پیشنهادی خرید و فروش. بنابراین برای ترسیم دقیق چگونگی تعیین ارزش منصفانه قاعده‌ای باید مطرح شود. از این رو، اصلی که ایجاب می‌کند ابزارهای مالی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند به قاعده‌ای مفصل از قواعد همراه با شرایط و استثنائات پیچیده مبدل می‌شود که به شرکت‌ها امکان می‌دهد قراردادها را در جهت دستیابی به گزارشگری مطلوب سامان‌دهی کنند.

## ۳) حسابداری اجاره‌ها در رویکردهای مبتنی بر اصول و قواعد

از آن‌جا که هیات تدوین استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)<sup>۷۴</sup> و به تبع آن مرجع تدوین‌کننده‌ی استانداردهای حسابداری ایران، عمدتاً از رویکرد مبتنی بر اصول برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کند، مقایسه‌ی استانداردهای حسابداری مراجع فوق با رویکرد مورد استفاده‌ی هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) امکان‌پذیر است. بر اساس رویکرد مبتنی بر اصول، ۶ بیانیه و تفسیر حسابداری بین‌المللی پیرامون حسابداری اجاره‌ها تدوین شده است. در مقابل، در اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ایالات متحده (GAAP) در زمینه‌ی حسابداری اجاره ۲۰ بیانیه، ۹ تفسیر استانداردهای حسابداری مالی، ۱۰ بولتن تخصصی و ۳۹ موضوع مطرح در کارگروه‌ها (EIFT)<sup>۷۵</sup> منتشر شده است. ویژگی سیستم حسابداری مبتنی بر قواعد در ایالات متحده، ژرفای پوشش اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری اجاره‌ها است.



قواعد تبدیل می‌شود. یکی از نمونه‌های رایج برای نشان‌دادن این فرایند SFAS ۱۳۳، تحت عنوان مشتقه‌ها و فعالیت‌های مصون‌سازی<sup>۷۶</sup> است. براساس این بیانیه، تمامی ابزارهای مالی باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند. پرسش بنیادینی که در این استاندارد مطرح می‌شود به تعریف مشتقه‌ها باز می‌گردد. دریافت پرسش‌های متعدد درباره‌ی تعریف مشتقه‌ها سبب شد هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) به منظور افزایش شفافیت حداقل ۲۲ بیانیه در این زمینه ارائه کند.

حسابداری اجاره‌ها به‌طور وسیعی در استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۷ (IAS ۱۷) مورد توجه قرار گرفته است. همانطور که نمایه‌ی یک نشان می‌دهد این استاندارد رهنمودهای وسیعی برای طبقه‌بندی قراردادهای اجاره به عنوان اجاره‌های سرمایه‌ای یا عملیاتی فراهم می‌سازد. استاندارد حسابداری ۱۷ بین‌المللی (که مبتنی بر اصول است) به طور ساده بیان می‌کند که یک قرارداد اجاره در صورتی به عنوان اجاره‌ی سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود که تقریباً تمامی مخاطره‌ها و مزایای مالکیت به مستاجر منتقل شده باشد. (پارگراف ۷ استاندارد حسابداری ایران نیز این مهم را مورد توجه قرار داده است.) استاندارد

حسابداری مبتنی بر قواعد است. بیانیه‌ی استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳ با وضع قوانین می‌کوشد واحدهای تجاری را به شناسایی رجحان ماهیت بر شکل<sup>۱۴</sup> قراردادهای اجاره ملزم کند. به‌ویژه، در دهه‌ی ۱۹۸۰ میلادی، بسیاری از شرکت‌ها از قراردادهای اجاره به عنوان ابزار تامین مالی خارج از ترازنامه استفاده می‌کردند. در برخی موارد شرکت‌هایی که نیازمند خرید تجهیزاتی بودند، تجهیزات خریداری‌شده را به واحد تجاری دیگر می‌فروختند و سپس به منظور شناسایی نکردن دارایی و بدهی این تجهیزات را اجاره می‌کردند. بیانیه‌ی استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳ به منظور حصول اطمینان از

قواعد دقیق سبب می‌شود تا واحدهای تجاری در زمان انعقاد قراردادهای اجاره شرط قرارداد را به گونه‌ای تعیین کنند که برخلاف ماهیت آن به عنوان اجاره‌ی عملیاتی شناسایی شود، در برخی موارد، این استراتژی نتیجه‌ی معکوس داشته است. در نتیجه، وجود قواعد پیچیده سبب می‌شود تامین مالی خاج از ترازنامه تداوم یافته و همواره برای آن توجیهاتی ارائه شود.

بر اساس بند ۵۳ استاندارد حسابداری شماره ۲۱ ایران انتظار می‌رود که با اعمال این استاندارد مفاد استاندارد حسابداری ۱۷ بین‌المللی نیز رعایت گردد، اما همان‌طور که نمایه‌ی یک نشان می‌دهد، در شرایط کنونی معیارهای مورد نظر استاندارد مزبور (به استثنای معیار ۵) بیش‌تر با استاندارد حسابداری مالی ۱۳ آمریکا تطابق دارد.<sup>۱۵</sup>

#### ۴) مزایا و معایب حسابداری مبتنی بر اصول

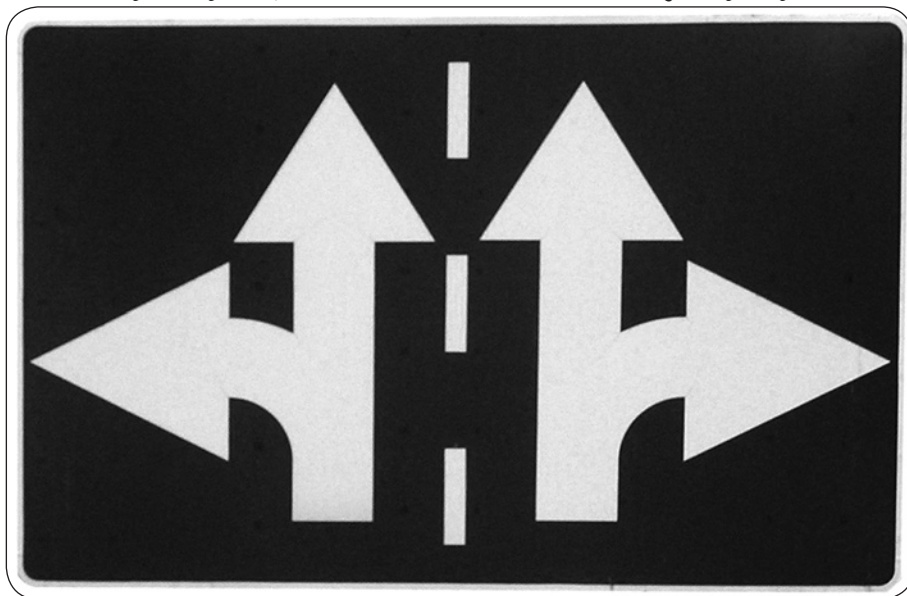
شاید مهم‌ترین مزیت رویکرد مبتنی بر اصول ارائه‌ی رهنمودهای وسیعی است که در شرایط مختلف قابل اعمال است. اصول گسترده، مانع از گرفتار شدن در دام الزامات دقیق (که به انعقاد قراردادهایی با هدف دست‌کاری می‌انجامد) می‌گردد. در مطالعه‌ی ۱۹۸۱ هیات استانداردهای حسابداری مالی، شواهدی به‌دست آمده که نشان می‌دهد مدیران به‌صورت ماهرانه قراردادهای اجاره را به گونه‌ای سازماندهی می‌کنند که به عنوان اجاره‌ی عملیاتی شناخته شده و بدین ترتیب از شناسایی بدهی اضافی ممانعت به عمل می‌آورند. بنابراین، ارائه‌ی رهنمودهای وسیع‌تر می‌تواند ارائه‌ی منصفانه‌ی صورت‌های مالی را بهبود بخشد.

به‌علاوه، استانداردهای مبتنی بر اصول سبب می‌شود حسابداران قضاوت حرفه‌ای خود را برای ارزیابی رجحان محتوا بر شکل معاملات به کار گیرند. این رویکرد اساساً با رویکرد بررسی شرایط که در استانداردهای مبتنی بر قواعد معمول است تفاوت دارد. برخی

انعکاس ماهیت قراردادهای اجاره (و نه شکل آن)، واحدهای تجاری راملزم می‌کند با به‌کارگیری چهار معیار خاص (مندرج در نمایه‌ی یک) بین اجاره‌های عملیاتی و سرمایه‌ای تفکیک قائل شود. اگر قرارداد اجاره هریک از چهار معیار یادشده را داشته باشد به عنوان اجاره‌ی سرمایه‌ای در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد. همانطور که مشاهده می‌شود، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی امیدوار است با ارائه‌ی معیارهای پیچیده، قضاوت‌های فردی حذف شده و استاندارد حسابداری به‌طور یکنواخت به کار برده شود. از آنجایی که ارائه‌ی

۱۷ بین‌المللی فرصت انعقاد قراردادهایی را که فاقد حداقل شرایطاند فراهم نمی‌سازد. اگر ماهیت اجاره سرمایه‌ای باشد، اموال باید به عنوان دارایی و بدهی در دفاتر مستاجر ثبت شود. طبیعتاً در استاندارد ۱۷ بین‌المللی انعقاد قراردادهای اجاره‌ای که تامین مالی خارج از ترازنامه<sup>۱۳</sup> را میسر کند دشوار است.

بیانیه‌ی استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳ (SFAS ۱۳) که عمده‌ی مباحث حسابداری اجاره‌ها در اصول پذیرفته‌شده‌ی ایالات متحده را در بر می‌گیرد، نمونه‌ای از استانداردهای



از صاحب نظران معتقدند در صورتی که حسابداران به جای استفاده از قواعد مفصل از قضاوت خود استفاده کنند بر سطح تخصصی صورت‌های مالی افزوده خواهد شد.

یکی دیگر از مزایای سیستم مبتنی بر اصول این است که به کارگیری این روش به تدوین استانداردهای حسابداری ساده‌تری منجر می‌شود. رییس هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی معتقد است که به کارگیری این سیستم استانداردگذاری منجر می‌شود حجم صفحات استانداردهای حسابداری از بیش از ۱۰۰ صفحه به کم‌تر از ۱۲ صفحه کاهش یابد.<sup>۱۷</sup> اصول حسابداری بهتر درک شده و برای دامنه‌ی وسیعی از معاملات به کار برده می‌شود. هروی پیت،<sup>۱۸</sup> رییس پیشین کمیسیون بورس اوراق بهادار، این مطلب را این گونه تشریح می‌کند: "از آنجایی که استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد است... انعطاف‌پذیری اندکی برای تطبیق با رویدادهای آتی بازار دارد. این امر سبب شده حسابداری معاملات پیش‌بینی نشده شفافیت کم‌تری داشته باشد."

سرانجام، استفاده از استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول منجر به تهیه‌ی صورت‌های مالی‌ای می‌شود که عملکرد واقعی را به شیوه‌ای صحیح‌تر منعکس می‌کند، همانطور که رییس کمیسیون سرمایه‌گذاری و اوراق بهادار استرالیا گفته، توسعه‌ی استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول منجر به کاهش دست‌کاری‌های قواعد می‌گردد.<sup>۱۹</sup>

بالعکس، برخی اشکالات بالقوه در تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول وجود دارد. فقدان رهنمودهای دقیق می‌تواند منجر به ناسازگاری اعمال استانداردهای حسابداری در بین سازمان‌های مختلف بشود. برای مثال، باید برای بدهی‌های احتمالی که محتمل و قابل برآورد هستند هم بدهی و هم هزینه شناسایی گردد. به عبارت دیگر، وقوع بدهی احتمالی که به‌طور

منطقی امکان‌پذیر است باید صرفاً در یادداشت‌های توضیحی افشا شود. در نبود رهنمودهای دقیق، واحدهای تجاری چه‌گونه باید تعیین کنند که یک رویداد محتمل است یا صرفاً به‌طور منطقی امکان‌پذیر است؟ فقدان استانداردهای روشن ممکن است منجر به کاهش قابلیت مقایسه و ثبات رویه شود.

برخی از حسابداران استانداردهای مبتنی بر قواعد را ترجیح می‌دهند، یکی از دلایل احتمالی برای این موضوع این است که آن‌ها در قواعد روشن، نگران دعاوی بالقوه‌ی ناشی

از به‌کارگیری قضاوت خود می‌باشند. همیشه تعداد درخواست‌ها از هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی بالا است و نتیجه‌ی مهم این امر ایجاد کار گروه‌های متعدد است. در صورتی که صورت‌های مالی براساس قواعد پذیرفته شده تهیه شود، دعاوی مطروحه کاهش می‌یابد.

## ۵) آینده‌ی حسابداری مبتنی بر اصول

در اکتبر ۲۰۰۲، هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی طرحی پیشنهادی در زمینه‌ی استفاده از رویکرد

نمایه‌ی یک-مقایسه‌ی معیارهای کلیدی<sup>۱۶</sup> برای طبقه‌بندی اجاره‌های سرمایه‌ای

معیار	استاندارد بین‌المللی ۱۷	بیانیه حسابداری مالی ۱۳	استاندارد حسابداری شماره ۲۱ ایران
انتقال مالکیت	مالکیت دارایی در پایان دوره‌ی اجاره منتقل می‌شود. (بند ۱۰)	مالکیت دارایی در پایان دوره‌ی اجاره منتقل می‌شود. (بند ۷)	مالکیت دارایی در پایان دوره‌ی اجاره منتقل می‌شود. (قسمت الف، بند ۸)
اختیار خرید معامله	قرارداد اجاره شامل اختیار خرید معامله است. (بند ۱۰)	قرارداد اجاره شامل اختیار خرید معامله است. (بند ۷)	قرارداد اجاره شامل اختیار خرید معامله است. (قسمت ب، بند ۸)
عمر اقتصادی	دوره‌ی اجاره قسمت عمده‌ی عمر اقتصادی دارایی را دربر می‌گیرد. (بند ۱۰)	دوره‌ی اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر اقتصادی دارایی باشد. (بند ۷)	دوره‌ی اجاره حداقل ۷۵ درصد عمر مفید دارایی را دربرگیرد، حتی اگر مالکیت دارایی در نهایت منتقل نشود. (قسمت ج، بند ۸)
ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره	ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره تقریباً برابر یا بزرگ‌تر از ارزش منصفانه‌ی دارایی مورد اجاره باشد. (بند ۱۰)	ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره برابر یا بزرگ‌تر از ۹۰ درصد ارزش بازار دارایی مورد اجاره باشد. (بند ۷)	ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره حداقل برابر ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره باشد. (قسمت د، بند ۸)
ماهیت دارایی مورد اجاره	دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه از آن استفاده کند. (بند ۱۰)		دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه‌ای که تنها اجاره‌کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه از آن استفاده کند. (قسمت ه، بند ۸)

مبتنی بر اصول در استاندارد‌گذاری منتشر ساخت. این طرح به بحث پیرامون اهداف مالی و چگونگی دستیابی به اهداف حسابداری مالی از طریق رویکرد مبتنی بر استاندارد می‌پردازد. همچنین طرحی کلی برای گذر به رویکرد مبتنی بر اصول ارائه شده که شامل سه مرحله است.

مرحله اول، چارچوب نظری کنونی، که رهنمودی برای استاندارد‌گذاری ارائه می‌کند، توسط هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی به صورت "ناقص، درونی، ناسازگار و مبهم" توصیف شده است. برای مثال بیانیه‌ی مفهومی شماره دو به بحث درباره‌ی دو ویژگی کیفی قابلیت اتکا و مربوط بودن می‌پردازد هیچ‌گونه رهنمودی پیرامون تساوی یکی از ویژگی‌ها با دیگری ارائه نمی‌کند. به علاوه، اصول شناسایی درآمد مندرج در بیانیه‌ی مفهومی شماره ۵ اغلب با تعریف دارایی‌ها و بدهی‌های بیانیه‌ی مفهومی ۶ در تضاد است. به دلیل نارسایی‌های چارچوب نظری، اولین مرحله ایجاد سیستم مبتنی بر اصول بهبود مفاهیم حسابداری و ایجاد

چارچوب گزارشگری کلی است.

در مرحله‌ی بعد، شمار استثنای مندرج در استانداردهای حسابداری باید کاهش یابد. برخی از جزئیات حاضر استانداردهای حسابداری از سه نوع از استثناء ناشی می‌شود: دامنه،<sup>۲۰</sup> گذار،<sup>۲۱</sup> و کاربرد. در استثنای دامنه، به کارگیری استاندارد قبلی هنگام پذیرش استاندارد جدید تداوم می‌یابد. استثنای گذار آثار تغییر استاندارد جدید را کاهش می‌دهد.

اعمال استثناء متضمن کسب نتایج مطلوب حسابداری است. برای مثال، به منظور کاهش نوسانات هزینه‌های بازنشستگی، بازده برآوردی دارایی‌های برنامه به جای بازده واقعی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در حالی که همچنان استثنای دامنه و گذار به وقوع می‌پیوندد، هیات استانداردهای حسابداری مالی پیشنهاد حذف استثناء را در سیستم مبتنی بر اصول داده است. حذف استثناء تا حد زیادی جزئیات و پیچیدگی استانداردهای حسابداری را کاهش داده منجر به انعکاس شفاف‌تر رویدادهای اقتصادی واحد تجاری

می‌شود.

در نهایت، در حرکت به سمت رویکرد مبتنی بر اصول بسیاری از رهنمودهای اجرایی و تفسیری حذف می‌شود. این تغییرات دربرگیرنده‌ی مشکلاتی است. هیات استانداردهای حسابداری مالی درخواست‌های بسیاری دریافت کرده که خواهان رهنمودهای اجرایی به عنوان یکی از اجزای اصلی هستند. هدف رهنمودهای تفسیری و اجرایی افزایش قابلیت مقایسه‌ی گزارشگری واحدهای تجاری است.

هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی معتقد است که تغییر در رویه‌های حسابداری تدریجی خواهد بود. هدف هیات استانداردهای حسابداری مالی تغییرات آرام به جای تغییرات ناگهانی است. به هر حال، به کارگیری رویکرد مبتنی بر اصول کار ساده‌ای نبوده و مستلزم تغییر بنیادی در تمامی ارکان اطلاعات حسابداری مالی شامل تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مالی، کمیسیون بورس اوراق بهادار، سرمایه‌گذاران، حساب‌برسان،... است.

#### پی‌نوشت‌ها:

- 1- Generally Accepted Accounting Principles
- 2- International Accounting Standards
- 3- Sarbanes-Oxley Act of 2002
- 4- objective-oriented
- 5- Financial Accounting Standards Committee (FASC)
- 6- Robert Herz
- 7- Business Week online, 2002
- 8- Accounting for Derivative and Hedging Activities
- 9- asking price

- 10- bid price
- 11- International Accounting Standards Board
- 12- Emerging Issues Task Force (EITF)
- 13- off-balance-sheet financing
- 14- substance over the form
- ۱۵- استاندارد بین‌المللی ۱۷ در سال ۲۰۰۳ میلادی بازنگری شده است که به نظر می‌رسد آخرین اصلاحات فوق مورد توجه مرجع استانداردگذار در ایران قرار نگرفته است.
- ۱۶- براساس آخرین اصلاحات به عمل آمده در استاندارد ۱۷ بین‌المللی وجود شرایط دیگر نیز منجر به شناسایی اجاره‌های سرمایه‌ای می‌شود که عبارتند از:

- در صورتی که مستاجر بتواند اجاره را لغو کند، زیان موجر به سبب لغو قرارداد اجاره توسط مستاجر تامین گردد.
- سود و زیان ناشی از نوسان ارزش منصفانه حقوق باقی مانده بر عهده‌ی مستاجر باشد.
- مستاجر قادر به تمدید اجاره برای دوره‌ی دوم با نرخ کمی کمتر از نرخ اجاره بازار باشد. (بند ۱۱، استاندارد ۱۷ بین‌المللی)
- 17- BusinessWeek online, 2002
- 18- Harvey Pitt
- 19- Nationwide News, 2002
- 20- scope
- 21- transition

4- Financial Accounting Standard Board (1976), SFAS 13, «Accounting for Leases Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System», SEC Special Studies, Jul. 25, 2003, available in: www.sec.gov/news/studies.shtml

- منابع
- ۱- استانداردهای حسابداری ایران، نشریه شماره ۱۶۰ انتشارات سازمان حسابرسی
  - 2- «Defining Principles-Based Accounting Standards», available in: <http://www.cpajournal.com>
  - 3- International Financial Reporting Standard, (2003)IAS17, «Accounting for Leases»