

استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و استفاده نامناسب از اصول حسابداری

علی اکبر چهارمحالی^۱

فرزاد ناظمی^۲

تاریخ پذیرش: ۸۸/۱۰/۲۰

تاریخ دریافت: ۸۸/۰۷/۱۷

چکیده

استانداردهای حسابداری می توانند بر اساس اصول یا یک سری قواعد جزئی تدوین شوند. طرفداران رویکرد تدوین استاندارد بر اساس اصول معتقدند، استانداردهای مبتنی بر اصول، امکان قضاوت های حرفه ای را به حسابداران داده و نتیجه ی آن داشتن استانداردهای ساده تر و شفاف تر است. طرفداران رویکرد تدوین استاندارد بر اساس قواعد معتقدند، استانداردهای مبتنی بر اساس اصول، قابلیت مقایسه ی اطلاعات مالی را از بین می برند، اما استانداردهای مبتنی بر قواعد باعث افزایش قابلیت مقایسه ی اطلاعات مالی، کاهش دعاوی حقوقی احتمالی علیه حسابداران و کاهش مدیریت سود می شود. در این تحقیق نظریات فوق مورد نقد و بررسی قرار می گیرد و در پایان سه استاندارد حسابداری در سطح بین الملل، آمریکا و ایران مورد مقایسه قرار می گیرد.

واژه های کلیدی: گزارشگری مالی، استانداردهای مبتنی بر اصول، استانداردهای مبتنی بر قواعد، قضاوت حرفه ای، قابلیت مقایسه.

^۱ - دانشجوی دکترای دانشگاه شهید بهشتی و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد-سازمان مرکزی

^۲ - عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهر

۱- مقدمه

ارتباط میان محتوای اقتصادی معاملات و صورت‌های مالی و چارچوب نظری حفظ شود. دارای راهنمای به کارگیری استاندارد باشد و در آن نحوه ی به کارگیری استانداردها تشریح شده باشد. راهنمای هر استاندارد باید طوری تنظیم شود که با کمک آن، بتوان استاندارد فوق را در عمل به کار گرفت.

هنگام استفاده از عبارات و اصطلاحات نهایت دقت انجام گیرد. زیرا ممکن است اصطلاحات فوق در ذهن خواننده، معانی گوناگونی ایجاد کند که لزوماً منطبق با نظر استانداردگذار نباشد.

دارای الزامات افشاء جهت توصیف ماهیت اقتصادی معاملات گزارش شده باشد و موارد افشاء شده باید در برگیرنده ی اطلاعات لازم برای تسهیل درک و فهم محتوای اقتصادی و گزارشگری معاملات باشد. (ناظمی، ۱۳۸۵).

از طرف دیگر به اعتقاد شیپر (۲۰۰۳) و نلسون (۲۰۰۳) استفاده از قواعد در حسابداری دارای مزایای زیر است:

- افزایش قابلیت مقایسه.
- افزایش قابلیت اتکای حساب‌رسان و قانون‌گذاران و کاهش دعای حقوقی احتمالی علیه آنها.
- کاهش فرصت‌های احتمالی جهت مدیریت سود از طریق قضاوت.
- بهبود ارتباط میان اهداف و مقاصد استانداردها و سایر افراد ذینفع.

۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

به اعتقاد نلسون قواعد شامل معیارهای خاص، حد آستانه‌های تشخیص، محدودیت در دامنه، استثنائات، اولویت‌های جایگزین، و غیره می‌شود (نلسون، ۲۰۰۳: ۹۱). الکساندر (۱۹۹۹) ماهیت اصول و قواعد

نلسون (۲۰۰۳) و شیپر (۲۰۰۳) معتقدند که استانداردهای حسابداری باید بیشتر مبتنی بر اصول باشند. نلسون (۲۰۰۳) استفاده از قواعد را در تدوین استانداردهای حسابداری رد نمی‌کند و معتقد است استانداردهای حسابداری می‌تواند تا حدی مبتنی بر قواعد باشند زیرا قواعد می‌تواند دقت برقراری ارتباط بین استانداردگذاران و نیازهای مربوطه را افزایش دهد و سبب کاهش و حتی از بین رفتن رویه‌های گزارشگری غیرمنصفانه شود، هر چند که استفاده از قواعد می‌تواند پیچیدگی‌های مفرط در گزارشگری مالی را به همراه داشته باشد.

با توجه به بررسی‌های صورت گرفته به نظر می‌رسد علت استفاده از قواعد، فقدان اصول یا استفاده از اصول نامناسب است. فقدان اصول مناسب، منجر به تدوین استانداردهای مبتنی بر روش‌های اختیاری می‌شود، که این امر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری را کاهش می‌دهد. هر چند که تدوین استانداردهای مبتنی بر اصول مناسب نمی‌تواند منجر به تدوین استانداردهایی شود که فاقد هر گونه روش‌های اختیاری است.

برخی معتقدند علت رسوایی‌های تجاری اخیر، تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا براساس قواعد است (The CPA Journal). استانداردهای مبتنی بر قواعد نسبت به استانداردهای مبتنی بر اصول طولانی‌تر و پیچیده‌تر هستند. کمیته استانداردهای حسابداری مالی و انجمن حسابداران آمریکا معتقداند که استانداردهای مبتنی بر اصول باید ویژگی‌های زیر را داشته باشند:

در برگیرنده محتوای اقتصادی معاملات باشند. در برگیرنده توصیفی از معامله ی خاصی باشد که موضوع استاندارد است. این توصیف باید نوعی درک مشترک در مورد محتوای اقتصادی معامله ایجاد کند.

استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، امکان استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای در مورد ارزیابی محتوای اقتصادی معاملات را به حسابداران می‌دهد. به اعتقاد FASB، مهارت و تخصص در تهیه صورت‌های مالی بستگی به قضاوت‌های حرفه‌ای و مناسب حسابداران دارد. حسن دیگر سیستم تدوین استاندارد بر اساس اصول این است که منجر به تدوین استانداردهای ساده‌تر می‌شود. FASB معتقد است در صورت استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول، حجم هر یک از استانداردهای حسابداری از حدود ۱۰۰ صفحه به کمتر از ۱۲ صفحه می‌رسد (Business Week online، ۲۰۰۲). در نهایت این که صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، عملکرد واقعی شرکت را با دقت بیشتری نشان می‌دهد. ضمن این که استانداردهای مبتنی بر اصول دستکاری در قواعد را کاهش می‌دهد (۲۰۰۲ و Nationwide News).

برای شفاف‌تر کردن استانداردها می‌توان از قواعد کمتری استفاده نمود. اما نمی‌توان گفت همیشه استانداردهای مبتنی بر اصول شفاف‌تر و واضح‌تر از استانداردهای مبتنی بر قواعد هستند. به عنوان مثال براساس بیانیه شماره ۳۸ (پاراگراف ۵۷)، هزینه‌های توسعه می‌تواند به عنوان یک دارایی گزارش شود که این بیانیه براساس یک استدلال اصولی قرار دارد. این در حالی است که طبق الزامات حسابداری آمریکا (در SFAS شماره ۲) هزینه‌های توسعه به عنوان هزینه دوره گزارش می‌شوند که به نظر می‌رسد این بیانیه براساس یک قاعده غیراصولی تدوین شده است. به هر حال در مورد هزینه‌های توسعه، روش مورد عمل در آمریکا منجر به تدوین یک دستورالعمل واضح‌تر می‌شود هر چند که اطلاعات ترازنامه تحریف می‌شود (Nobes: ۲۰۰۵).

حسابداری را بررسی نمود. در این مقاله، واژه ی اصول در برگزیده ی ضوابط کلی مورد استفاده در تعریف عناصر حسابداری است. اصطلاح قواعد در این تحقیق ، با تعریف نلسون از قواعد یکسان است. کمیته استانداردهای حسابداری مالی (FASC) ، تحقیقات صورت گرفته در رابطه با تدوین استانداردها براساس اصول و قواعد را مورد بررسی قرار داد و سرانجام به این نتیجه رسید که اگر استانداردهای حسابداری بر اساس اصول مناسب و با تمرکز بر ویژگی‌های کیفی مرتبط با محتوای اطلاعات یعنی مربوط بودن و قابل اتکا بودن تدوین شوند، بهتر می‌تواند وظیفه FASB مبنی بر بهبود گزارشگری مالی را محقق سازند.

۱-۲- رویکرد مبتنی بر اصول در مقابل رویکرد مبتنی بر قواعد

در رویکرد مبتنی بر اصول به جای فهرستی مشروح از قواعد، چارچوبی ارائه می‌شود و از حسابداران خواسته می‌شود در قالب آن عمل کنند (ناظمی ، ۱۳۸۵). اعضای FASB معتقدند که در رویکرد مبتنی بر اصول، اهداف اصلی گزارشگری مالی تعیین می‌شود، سپس رهنمودهایی در مورد تشریح آن اهداف و دستیابی به آن ها ارائه شده و در نهایت به مصداق‌های عملی استاندارد ارتباط داده می‌شود (The CPA Journal).

۲-۲- مزایا و معایب استانداردهای مبتنی بر اصول
مهم‌ترین مزیت استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول کاربرد آن در شرایط گوناگون است. اصول مفاهیم کلی هستند و استفاده از مفاهیم کلی مانع از وقوع مشکلاتی می‌شود که هنگام استفاده از قواعد جزئی رخ می‌دهد، زیرا قواعد جزئی هستند و مدیران هنگام مواجه شدن با آن ها، با توجه به اهداف و مقاصد خود، از آن ها استفاده می‌کنند.

تعاریف دارایی‌ها و بدهی‌ها در بیانیه شماره ۶ مغایر و ناسازگار است. بنابراین جهت برقراری یک سیستم مبتنی بر اصول، ابتدا باید چارچوب نظری و مفاهیم حسابداری را بهبود بخشید.

ب) کاهش موارد استثناء در استانداردهای حسابداری

هدف رویکرد مبتنی بر اصول، حذف تمامی استثنائات موجود در استانداردهای حسابداری نیست اما هدف، حذف آن دسته از استثنائاتی است که منجر به کسب نتایج دلخواه در حسابداری می‌شود زیرا وجود روش‌های اختیاری در حسابداری سبب می‌شود به جای توجه به واقعیت‌های اقتصادی معاملات و رویدادهای مالی به کسب نتایج دلخواه توجه شود.

پ) با استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول بسیاری از رهنمودهای به کارگیری و تفاسیر غیرضروری حذف خواهند شد.

البته این مورد مشکلاتی به همراه دارد، زیرا طبق اعلام نظر FASB، تقاضا برای ارائه رهنمودهای به کارگیری از سوی شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان رو به افزایش است، لذا FASB باید تعیین کند چه رهنمودی و با چه میزان تفضیل باید ارائه شود. رویکرد مبتنی بر اصول نیاز به وجود رهنمودهای استانداردها را منتفی نمی‌سازد. اما اعضای FASB معتقدند که هدف از ارائه رهنمود استانداردها ارائه راهنمای به کارگیری و تفسیر موضوعات مهم است و تفسیر مابقی مطالب به قضاوت حرفه‌ای حسابداران واگذار می‌شود. اعضای FASB معتقدند اگرچه رویکرد مبتنی بر اصول مفید و مطلوب است اما لازمه آن قضاوت‌های حرفه‌ای مناسب حسابداران است و باید از جستجو برای یافتن راه‌های قطعی و قواعد خاص پرهیز نمود. همچنین استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی باید تبعات احتمالی

استفاده از اصول می‌تواند باعث کاهش رویه‌های اختیاری در حسابداری و در نتیجه افزایش قابلیت مقایسه شود. روش‌های اختیاری در استانداردهای حسابداری آمریکا نیز وجود دارد. به هر حال در غیاب اصول مناسب و شفاف، علی‌رغم حذف بسیاری از روش‌های اختیاری از استانداردهای IFRS، هنوز هم روش‌های اختیاری در استانداردهای IFRS وجود دارد.

در مقابل مزایای فوق، تدوین استانداردهای حسابداری براساس رویکرد مبتنی بر اصول معایبی هم دارد. یکی از معایب رویکرد مبتنی بر اصول فقدان یک راهنمای بکارگیری دقیق است که این امر می‌تواند منجر به ایجاد ناهماهنگی در به کارگیری استانداردها شود. بعلاوه بسیاری از حسابداران که نگران دعاوی حقوقی احتمالی در برابر قضاوت‌های حرفه‌ای خود هستند، استانداردهای مبتنی بر قواعد را ترجیح می‌دهند.

۳- آینده حسابداری مبتنی بر اصول

در اکتبر سال ۲۰۰۲، FASB با ارائه طراحی رویکرد مبتنی بر اصول را برای تدوین استانداردها پیشنهاد نمود. براساس طرح فوق، رئوس مطالب به شرح زیر معرفی شد:

الف) چارچوب نظری:

چارچوب نظری راهنمای تدوین استانداردها است. FASB معتقد است چارچوب نظری فعلی دارای ابهاماتی که است که باید برطرف شود. به عنوان مثال هنگامی که در بیانیه مفاهیم شماره ۲ هیات فوق، ویژگی‌های مربوط بودن و قابلیت اتکا مورد بحث قرار می‌گیرد در مورد چگونگی ایجاد تعادل بین دو ویژگی فوق راهکاری ارائه نمی‌شود. علاوه بر این اصل شناسایی درآمد که در بیانیه شماره ۵ آمده است، با

ب) اجاره کننده اختیار داشته باشد که دارایی مورد اجاره را در تاریخ اعمال اختیار خرید به قیمتی که انتظار می رود کمتر از ارزش منصفانه ی دارایی در آن تاریخ باشد خریداری کند.

ج) دوره اجاره حداقل معادل ۷۵ عمر اقتصادی دارایی باشد.

د) ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره در آغاز اجاره حداقل معادل ۹۰ درصد ارزش منصفانه دارایی باشد.

ه) دارایی مورد اجاره دارای ماهیت خاصی باشد به گونه ای که تنها اجاره کننده بتواند بدون انجام تغییرات قابل ملاحظه از آن استفاده کند.

از بین پنج شرط بالا، شرایط ج و دال شرایط قواعد گونه ای است که مزایایی همچون شفافیت و قابلیت رسیدگی را به همراه دارد. نوبز (۲۰۰۵) معتقد است که ابهام موجود در IFRS و روش های اختیاری موجود در SFAS به علت استفاده از اصول نادرست ایجاد شده است. اصول مناسب تر برای حسابداری اجاره ها در واقع استفاده از همان تعاریف دارایی و بدهی است. تعاریف دارایی و بدهی از دید FASB به شرح زیر است:

دارایی ها: دارایی ها منابع قابل کنترل توسط واحد تجاری هستند که در نتیجه رویدادهای گذشته کسب شده و منافع اقتصادی آتی برای واحد تجاری به همراه دارد.

بدهی ها: بدهی ها تعهدات کنونی واحد تجاری است که از وقایع گذشته ناشی شده است و انتظار می رود تسویه آنها منجر به خروج منابع اقتصادی از واحد تجاری شود.

McGregor (۱۹۹۶) و Lennard, Nailor

(۱۹۹۹) معتقد بودند که تعهدات مربوط به اجاره های غیر قابل فسخ، منطبق با تعریف بدهی ها هستند و به این ترتیب آنها جز بدهی های اجاره کننده محسوب

استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول که افزایش قضاوت های حرفه ای حسابداران و تنوع بیشتر در رویه های حسابداری است را بپذیرند.

پذیرش رویکرد مبتنی بر اصول توسط FASB، موجب همگرایی هیئت های تدوین استانداردها در آمریکا و بین الملل می شود، زیرا در حال حاضر در تدوین استانداردهای آمریکا رویکرد مبتنی بر قواعد و در بین الملل رویکرد مبتنی بر اصول حاکم است. در ادامه برخی از استانداردهای حسابداری را جهت تحلیل موارد گفته شده در بالا مورد بررسی قرار می دهیم:

حسابداری اجاره:

در کشورهای صنعتی، موضوع قراردادهای اجاره در مقایسه با سایر مباحث دیگر حسابداری، موجب تدوین استانداردهای حسابداری بیشتری شده است. به عنوان مثال در آمریکا هیئت اصول حسابداری (APB) پنج استاندارد و هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) ده استاندارد در این رابطه تدوین نموده اند (شاهنگ، ۱۳۸۲). طبق الزامات IFRS و استاندارد شماره ی ۲۱ ایران، زمانی که طبق یک قرارداد اجاره، تقریباً تمامی مزایا و مخاطرات مالکیت به مستأجر منتقل شود، اجاره سرمایه ای است و باید موضوع مورد اجاره به عنوان یک دارایی و بدهی در دفاتر مستأجر شناسایی شود. الزامات IFRS شامل قواعد فنی و جزئی دیگری در این رابطه نیست و به طور کلی طبق الزامات IFRS، حسابداری اجاره مبتنی بر اصل رجحان محتوا بر شکل است. بیانیه شماره ۱۳ از SFAS و بند ۸ استاندارد شماره ی ۲۱ ایران برای اجاره های سرمایه ای شرایطی به شرح زیر در نظر می گیرد:

الف) طبق قرارداد اجاره، مالکیت دارایی در پایان دوره ی اجاره به اجاره کننده منتقل شود.

استاندارد حسابداری شماره ی ۱۵ ایران). به عنوان مثال طبق استاندارد حسابداری مربوطه در آمریکا، سرمایه‌گذاری‌های نگهداری شده تا سررسید که به بهای تمام شده اندازه‌گیری می‌شوند شامل آن دسته از دارایی‌هایی هستند که شرکت قصد و توانایی بالقوه نگهداری آن‌ها تا سررسید را دارد.

اما توجه به این نکته هم ضروری است که مقاصد مدیریت یک اصل مناسب و جامع برای یافتن چارچوب نظری حسابداری نیست. زیرا مقاصد مدیریت می‌تواند تغییر کند و مستقیماً قابل رسیدگی و حسابرسی نیست و در برخی موارد برای خود مدیریت هم روشن و واضح نیست. اصل نامناسب فوق (حسابداری مبتنی بر مقاصد مدیریت) سبب ایجاد قواعد متعدد در مورد تغییر در مقاصد، اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری‌های طبقات میانی (نه نگهداری تا سررسید و نه معاملات) و حسابرسی مقاصد می‌شود (طبق قواعد FASB).

یک رویکرد دیگر برای حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها این است که همه دارایی‌های مالی باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند. استفاده از این رویکرد، سبب از بین رفتن پیچیدگی‌های زاید و عدم نیاز به مستندسازی مقاصد می‌شود. ضمن این که کار حسابرسان به علت عدم نیاز به حسابرسی مقاصد مدیریت راحت تر خواهد شد. مزیت دیگر استفاده از این رویکرد افزایش قابلیت مقایسه اطلاعات است زیرا دارایی‌ها صرف نظر از مقاصد مدیریت به نحو یکسانی اندازه‌گیری می‌شود. در صورت پذیرش اصل مبتنی بر ارزش‌های منصفانه به جای اصل مبتنی بر مقاصد مدیریت، بسیاری از قواعد بی‌ضابطه و اختیاری موجود در استاندارد سرمایه‌گذاری‌ها حذف می‌شود. به نظر می‌رسد علت عدم تغییر حرکت استاندارد سرمایه‌گذاری‌ها از اصل مبتنی بر مقاصد مدیریت به

می‌شوند. از طرف دیگر مستأجر (اجاره کننده) در طول مدت اجاره بر روی منابع و منافع مرتبط با مورد کنترل دارد، لذا دارایی‌های اجاره شده منطبق با تعریف دارایی‌ها است و باید به عنوان یک قلم دارایی در صورت‌های مالی مستأجر گزارش شود. به این ترتیب، اصل مناسب و بدون ابهام انتقال مزایا و مخاطرات مالکیت از موجر به مستأجر، در کنار درصدهای اختیاری و بدون ضابطه ۷۵ و ۹۰ درصد استفاده می‌شود که این امر می‌تواند مسائلی را در حسابداری اجاره‌ها به همراه داشته باشد.

یک نظریه دیگر در مورد به کارگیری تعاریف دارایی و بدهی در حسابداری اجاره‌ها این است که اجاره یک قرارداد قابل اجرا در آینده است که مشروط به شرایطی است. در نتیجه برای سازگاری با سایر قراردادهای اجرایی، نباید دارایی مورد اجاره و تعهدات مرتبط با آن را به عنوان یک دارایی و بدهی مستأجر شناسایی نمود، لذا افشاء منافع و تعهدات اجاره می‌تواند راهکار مناسب دیگری باشد. در هر دو نظریه بالا، مبتنی بودن اجاره سرمایه‌ای بر اساس درصدهای اختیاری و بدون ضابطه ی ۷۵ و ۹۰ درصد، هیچ معنی خاصی ندارد. سؤال این است که استانداردهاگذاران چه تفسیر و توجیهی در عدم استفاده از تعاریف فعلی دارایی و بدهی در حسابداری اجاره‌ها دارند؟

دارایی‌های مالی:

ویژگی اصلی استانداردهای حسابداری IFRS، FASB و ایران در مورد حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها، وجود انواع روش‌های اندازه‌گیری است. طبق استانداردهای فوق حسابداری برخی از سرمایه‌گذاری‌ها بر اساس بهای تمام شده و برخی دیگر بر اساس ارزش منصفانه صورت می‌گیرد. طبق استانداردهای فوق، عامل اصلی تعیین کننده در مورد تعیین ارزش سرمایه‌گذاری‌ها، مقاصد مدیریت است (بند ۱۵

گزارشگری مالی را به همراه دارد (شیپر، ۲۰۰۳ و نلسون، ۲۰۰۳). اما استفاده از قواعد معیابی را هم به دنبال دارد که به این موضوعات پرداخته شد. پس از بررسی‌های انجام شده مشخص شد که بسیاری از قواعد موجود در استانداردهای فعلی حسابداری به علت فقدان اصول و یا استفاده از اصول نامناسب رواج پیدا نموده است. لذا استفاده از اصول مناسب می‌تواند موجب کاهش قواعد و حذف بسیاری از روش‌های اختیاری حسابداری شود. گاهی اوقات حذف قواعد افزایش شفافیت و قابلیت مقایسه را به همراه دارد. در مورد برخی از مباحث حسابداری استفاده از اصول مناسب‌تر به کاهش روش‌های اختیاری حسابداری کمک می‌کند.

این مقاله به دنبال اثبات و یا تحمیل این موضوع نیست که به کارگیری استانداردهای مبتنی بر اصول همیشه بهتر از استانداردهای مبتنی بر قواعد است و یا این که تمرکز بر روی اصول همیشه می‌تواند پیچیدگی بکارگیری قواعد را از بین ببرد. به هر حال استانداردهای برخی از مباحث شامل قواعد بسیار زیاد و روش‌های اختیاری حسابداری است که علت این امر فقدان اصول یا استفاده از اصول نامناسبی است که مبتنی بر چارچوب نظری نیست. استانداردهای فوق را می‌توان از طریق کاهش قواعد، شفاف‌تر نمود و حتی قابلیت مقایسه اطلاعات را هم افزایش داد.

فهرست منابع

- ۱) کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. ۱۳۸۵. استانداردهای حسابداری. سازمان حسابرسی.
- ۲) ناظمی امین (۱۳۸۵). رویکرد مبتنی بر اصول و رویکرد مبتنی بر قواعد در تدوین استانداردهای حسابداری. حسابرس.

سمت اصل مبتنی بر ارزش متعارف، وجود فشارها و ملاحظات سیاسی است (نویز، ۲۰۰۵).

کمک‌های بلاعوض دولت:

استاندارد بین‌المللی شماره ۲۰، واحدهای تجاری را ملزم نموده است که کمک‌های بلاعوض دولت را در همان دوره‌ای که هزینه‌های مربوط به دارایی اهدایی (مانند هزینه استهلاک) اتفاق می‌افتد، شناسایی کنند. سؤال این است، حسابداری کمک‌های بلاعوض جهت خرید زمین که عمر مفید ندارد، چگونه شناسایی می‌شود. به علت فقدان یک اصل جامع و مناسب در این رابطه، IAS شماره ۲۰ دو روش پیشنهاد کرده است. در روش اول می‌توان خالص مبلغ کمک‌های اهدایی (دارایی اهدایی پس از کسر مانده بستانکار کمک‌های اهدایی) را به عنوان یک دارایی گزارش نمود و در روش دوم دارایی اهدایی در طبقه دارایی‌ها و مانده بستانکار کمک‌های اهدایی نیز به عنوان یک درآمد انتقالی به دوره‌های آتی گزارش می‌شود. همان طور که مشاهده شد، عدم استفاده از یک اصل مناسب، سبب ایجاد روش‌های اختیاری در حسابداری شده است. بند ۲۴ از IAS شماره ۲۰ دو اشکال عمده دارد:

در صورت استفاده از روش اول، به علت تهاوتر نادرست اقلام، داریی‌ها به صورت نادرست گزارش می‌شوند.

در صورت استفاده از روش دوم، مبلغی که تحت عنوان بدهی گزارش می‌شود (مانند بستانکار کمک‌های بلاعوض دولت)، با تعریف بدهی هماهنگی ندارد.

۴- نتیجه‌گیری

قابلیت مقایسه و ثبات رویه از عناصر مهم و لازم در گزارشگری مالی هستند (شیپر، ۲۰۰۳ و نویز، ۲۰۰۵). بعلاوه همان‌طور که قبلاً عنوان شد، استفاده از قواعد مزایایی همچون افزایش قابلیت و شفافیت

۳) شباهنگ رضا، تئوری حسابداری، جلد دوم (۱۳۸۲)، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی.

- 4) Nobes, C. W. 2005. Rules-Based Standards and the lack of Principles in Accounting. "Accounting Horizons Vol. 19 , No. 1 March 2005 pp. 25-34"
- 5) Nelson, M. W. 2003. Behavioral evidence on the effects of Principles-Based and Rules- Based standards. "Accounting Horizons Vol. 17 , No. 1. pp. 91-104"
- 6) Schipper, K. 2003. Principles-Based Accounting Standards." Accounting Horizons Vol. 17 , No. 1."
- 7) Rebecca Toppe Shortridge and Mark Myring. 2003. The CPA Journal.
- 8) Alexander, A. 1999. A benchmark for the adequacy of published financial statements. Accounting and Business Research 29 (Summer). 239-253.