

به نام خدا

موضوع:

**بررسی تطبیقی استاندارد شماره ۶ و ۱۱ ایران
با APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸**

محقق:

علی کیائی

موضوع: بررسی تطبیقی استاندارد شماره ۶ و ۱۱ ایران با APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸

چکیده

یکی از اهداف اصلی سیستم حسابداری فراهم کردن اطلاعات مفید برای تصمیم گیری استفاده کنندگان از این اطلاعات است زمانی اطلاعات ارائه شده مفید واقع می گردد که استفاده کنندگان بتوانند اطلاعات ارائه شده سالهای مختلف را با یکدیگر مقایسه کنند تا بتوانند روند سود آوری واحد تجاری و گردش وجوه نقد آتی واحد تجاری را ارزیابی و پیش بینی کنند. اطلاعات زمانی دارای ویژگی قابلیت مقایسه^۱ است. که از روشهای حسابداری یکسان در طول سالهای متوالی برای رویدادهای مشابه استفاده شود چنانچه بدلیل بکارگیری روش مربوط تر که نسبت به روش قبلی برتری دارد یا روش جدیدی به موجب قوانین آمره و استاندارد جدید تجویز شده باشد، روش حسابداری تغییر کند این تغییر روش نقض کننده ویژگی ثبات رویه^۲ است و قابلیت مقایسه اطلاعات مالی را از بین می برد. یکی از روشهای حسابداری، روش استهلاک گیری است. زمانیکه یک روش برای مستهلک کردن دارائی ها انتخاب شد باید در طول عمر دارائی از روش مزبور استفاده شود. تغییر روش زمانی مجاز می باشد که دلیل قانع کننده ای برای آن وجود داشته باشد در ارتباط با تغییر در روش استهلاک^۳ و نحوه برخورد با آن استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای حسابداری بین المللی و استانداردهای آمریکا نظرات متفاوتی دارند و راهکارهای مختلفی را تجویز نموده اند که بکارگیری هر کدام تبعات مستقیم و غیرمستقیمی را بدنبال دارد. اثرات مستقیم تغییر روش استهلاک بر روی سود دوره میباشد و به تبع آن بدهی مالیاتی، پاداش مدیران و امتیازهای محاسبه شده بر مبنای سود را تحت تأثیر قرار می دهد.

واژه های کلیدی: تغییرات حسابداری،^۴ تغییر در اصول و روشهای حسابداری،^۵ تغییر در رویه

حسابداری،^۶ تغییر در برآوردهای حسابداری.

سیستم حسابداری، یک سیستم اطلاعاتی است که هدف آن فراهم آوردن اطلاعات مفید برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان اطلاعات مالی است تا بتواند آنان را در اتخاذ تصمیمات آگاهانه یاری رساند، برای اینکه اطلاعات مالی تهیه شده بتواند برای استفاده کنندگان مفید واقع گردد باید دارای مجموعه ای از ویژگی های کیفی^۱ متوازن با یکدیگر باشد تا بهترین بازتاب را از عملیات واحد تجاری داشته باشد میزان توازن ویژگی های کیفی برای اطلاعات مختلف، بسته به نوع استفاده کنندگان، نوع و موقعیت گزارشگری مالی متفاوت است. چارچوب کلی این ویژگیهای کیفی که مجامع حرفه ای مختلف در مورد آن توافق کلی دارند و تمامی این ویژگیها در خدمت مفید بودن^۲ اطلاعات می باشد، شامل مربوط بودن، قابل اتکا بودن، قابل مقایسه بودن و قابل فهم بودن می باشد. از میان این ویژگیهای کیفی قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی، یکی از ویژگی های است که از منظر استفاده کنندگان اطلاعات مالی مورد توجه قرار می گیرد (شباهنگ، ۸۱، ۲۶۲). طبق بند ۲۴-۲ مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران قابل مقایسه بودن مستلزم این امر است که اندازه گیری و ارائه اثرات مالی معاملات و سایر رویدادهای مشابه در هر دوره حسابداری و از یک دوره به دوره بعد با ثبات رویه انجام گیرد در این نوشتار، از میان روشهای حسابداری، روش استهلاک گیری دارائی ها، ثبات رویه در بکارگیری روش استهلاک انتخاب شده در طول سالهای متوالی و تغییر روش استهلاک گیری در صورت لزوم انجام این کار مورد توجه قرار گرفته است. موضوع حائز اهمیت این نوشتار این است که چنانچه در روش استهلاک گیری تغییری انجام شود نحوه برخورد با این تغییر حسابداری از دیدگاه مجامع حرفه ای، ایران، آمریکا، و بین المللی به چه شکل می باشد.

- ویژگی قابل مقایسه بودن از منظر چارچوب نظری FASB و مفاهیم نظری گزارشگری

مالی ایران

ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن در بیانیه مفهومی شماره دو FASB^۱ بعنوان ویژگی کیفی ثانویه ای شناخته شد که ویژگیهای کیفی اولیه بر آن الویت و برتری دارند. و در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران از آن به عنوان یک ویژگی کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات یاد شده است که همپراز ویژگیهای کیفی

اصلی دیگر نظیر مربوط بودن و قابل اتکا بودن می باشد. طبق بند ۴-۲ مفاهیم نظری حتی اگر اطلاعات مربوط و قابل اتکا باشد، مفید بودن آن در صورت قابل مقایسه نبودن دچار محدودیت خواهد شد. خصوصیت کیفی قابل مقایسه بودن بر مفید بودن اطلاعات می افزاید. این نحوه برخورد کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران با ویژگی کیفی قابل مقایسه بودن حساسیت بیشتر کمیته مزبور را نسبت به هیات استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) در ارتباط با ویژگی کیفی یاد شده نشان می دهد از جمله شرایطی که باعث ایجاد قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در طول سالهای متوالی در داخل یک واحد تجاری می گردد بکارگیری روشهای حسابداری یکسان در طول سالهای مختلف است. استفاده کنندگان برای تصمیم گیری، عملکرد یک شرکت را بر اساس اطلاعات مالی با عملکرد گذشته همان شرکت مقایسه می کنند بنابراین آثار معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری باید با ثبات رویه اندازه گیری و ارائه شود (بزرگ اصل، ۸۴، ۲۱) بنابراین ثبات رویه یکی از پیش شرطهای قابل مقایسه بودن اطلاعات مالی است. از این رونباید در رویه های حسابداری تغییری صورت گیرد مگر اینکه به علت رجحان رویه جدید بر رویه پیشین از نظر ارائه مطلوبتر صورتهای مالی واحد تجاری، تغییر در رویه قابل توجیه باشد یا اینکه تغییر به موجب قوانین آمره یا استانداردهای جدید حسابداری الزامی شود (بند، ۳۹، استاندارد ۶).

یکی از تغییرات حسابداری، تغییر در روش استهلاک می باشد که نحوه برخورد با آن در استاندارد شماره ۱۱ ایران با APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸ متفاوت است، قبل از تشریح تفاوت استانداردهای فوق ابتدا مروری بر انواع تغییرات حسابداری ضروری است.

- تغییرات حسابداری و انواع آن

ابهام موجود در محیط اقتصادی، عدم امکان قطعی پیش بینی آینده و تغییرات ایجاد شده در محیط اقتصادی، انجام تغییرات حسابداری را توجیه می کند تغییرات حسابداری شامل ۳ مورد است که به دو مورد اول آن خواهیم پرداخت. (۱) تغییر در اصول و روشهای حسابداری (تغییر در رویه حسابداری) (۲) تغییر در برآوردهای حسابداری (۳) تغییر در شخصیت حسابداری واحد گزارشگر

- تغییر در اصول و روشهای حسابداری از منظر APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی

شماره ۸

از لحاظ نظری زمانیکه یک روش حسابداری مورد پذیرش قرار گرفت و بکار گرفته شد نباید تغییری در این روش ایجاد کرد مگر اینکه روش جدید نسبت به روش قبلی برتری داشته باشد و یا مراجع حرفه ای ذیصلاح یا استاندارد جدیدی بکارگیری روش جدید را الزامی کرده باشد تغییر در روش حسابداری یعنی تغییر از یک روش پذیرفته شده حسابداری به روش پذیرفته شده دیگر. در نتیجه تغییر از یک روش پذیرفته نشده به یک روش پذیرفته شده، تغییر در روش حسابداری نیست بلکه اصلاح اشتباه محسوب می شود و همچنین تغییر از یک روش پذیرفته شده به یک روش پذیرفته نشده اشتباه محسوب می شود. موضوع قابل بحث در ارتباط با تغییر در روشهای حسابداری این است که این تغییرات به چه نحوی باید گزارش شود تا قابلیت مقایسه صورتهای مالی حفظ گردد. از آنجا که تغییر در روش حسابداری اثر مستقیم خود را بر روی سود خالص می گذارد و سود خالص مهمترین قلم صورتهای مالی می باشد که عملکرد واحد تجاری در آن متبلور می شود در نتیجه این اثر باید به نحوی صریح، روشن و جامع گزارش گردد. با این اوصاف، نحوه گزارشگری تغییر در اصول و روشهای حسابداری به شکلی که گزارشگری مالی را از لحاظ قابلیت مقایسه مخدوش نسازد، بستگی به نوع تغییر روش و دامنه اثرات تغییر روش دارد. بسته به نوع تغییر روش، می توان تغییر روش را در یکی از دو گروه زیر قرار داد.

گروه اول) تغییراتی که مستلزم تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی^{۱۱} دوره های گذشته می باشد. (روش تنظیم و ارائه مجدد یا تسری به گذشته)

گروه دوم) تغییراتی که اثر انباشته^{۱۲} آنها در صورت سود و زیان دوره تغییر منعکس می گردد (روش اثر انباشته یا دوره جاری)

- روش تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی (روش تسری به گذشته)

در این روش اعتقاد بر این است که بعد از انجام تغییر در روش حسابداری باید صورتهای مالی دوره های گذشته با توجه به تسری آثار تغییر روش مورد تجدید نظر قرار گرفته و تنظیم و ارائه مجدد

گردند. زیرا بکارگیری روشهای حسابداری متفاوت در دوره های مختلف باعث تحلیل و تفسیر نادرست اطلاعات مالی می گردد. اما عیب این روش این است که باعث کاهش اعتماد عمومی نسبت به صورتهای مالی می گردد و این تصور عمومی غالب می گردد که مدیریت تغییر روش را ابزاری برای دستکاری سود به نفع خود در اختیار دارد در این روش صورتهای مالی دوره های گذشته با توجه به تسری اثرات تغییر به آن دوره ها مجدداً تنظیم و ارائه می گردند صورتهای مالی دوره های گذشته به منظور رعایت یکنواختی در بکارگیری روش جدید با فرض اینکه روش جدید در دوره های گذشته نیز مورد استفاده بوده مجدداً تنظیم و ارائه می شود مانده سود انباشته ابتدای اولین دوره مورد گزارش بابت اثرات انباشته تغییر بر سود خالص دوره های قبل تعدیل می شود از جمله تغییراتی که باعث تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی می گردد تغییر در روشهای ارزیابی موجودی کالا، تغییر در روشهای حسابداری قرار دادهای بلند مدت پیمانکاری می باشد.

- تغییراتی که اثر انباشته آنها در صورت سود و زیان دوره تغییر منعکس می گردد (روش اثر انباشته یا دوره جاری)

از آنجا که تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی بر اثر تغییر در اصول و روشهای حسابداری باعث کاهش اعتماد عمومی و بازار سرمایه نسبت به صورتهای مالی می گردد در نتیجه با تغییر در اکثر اصول و روشهای حسابداری از طریق منظور کردن اثر انباشته در صورت سود و زیان دوره تغییر برخورد می شود هنگامیکه تغییر در روش حسابداری صورت می گیرد لازم است که اثر انباشته تغییر بر سود خالص دوره تغییر شناسائی گردد.

در محاسبه اثر انباشته باید آثار مالیاتی تغییر روش ملحوظ گردد. معمولاً تغییر روش دو اثر بدنبال دارد.
۱- اثر مستقیم ۲- اثر غیر مستقیم.

اثر مستقیم تغییر روش حسابداری عبارتست از اصلاحاتی که به منظور تسری روش جدید به دوره های مالی گذشته ضرورت دارد. آثار مستقیم همواره در حسابها منظور میگردد.

آثار غیر مستقیم، آثار ثانویه ای است که گاهی بر اثر تسری روش جدید به دوره های قبل ایجاد می گردد. مسبب ایجاد آثار غیر مستقیم، آثار مستقیم است معمولاً آثار مستقیم در سود خالص متبلور

می شود و بر روی آن تأثیر می گذارد و به تبع آن، بدهی مالیاتی، پاداش مدیران، طرحهای تشویقی و امتیازهایی که بر مبنای سود محاسبه می گردد را تحت تأثیر قرار می دهد.

برای کلیه تغییرات در اصول و روشهای حسابداری که مستلزم تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی نیست مراتب زیر باید مورد توجه قرار گیرد:

۱- صورتهای مالی مقایسه ای دوره های گذشته به همان شکل گزارش شده قبلی ارائه گردد.

۲- اثر انباشته تغییر به روش جدید حسابداری باید در سود خالص دوره تغییر ملحوظ و در صورت سود و زیان بین ارقام غیر مترقبه و سود خالص گزارش شود مبلغ اثر انباشته ای که گزارش می شود عبارتست از تفاوت سود انباشته در ابتدای دوره مالی تغییر بر روش قبلی و سود انباشته ابتدای دوره مالی تغییر به روش جدید با فرض بکارگیری روش جدید در دوره های قبلی.

۳- اطلاعات مربوط به سود هر سهم منعکس در صورت سود و زیان باید در برگیرنده میزان تأثیر اثر انباشته تغییر بر هر سهم نیز باشد.

۴- سود هر سهم برای سود قبل از ارقام غیر مترقبه و سود خالص، باید در صورت سود و زیان کلیه دوره های مورد گزارش نشان داده شود. تغییر در روش استهلاک گیری از جمله مواردی است. که بر اساس APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸ بعنوان تغییر در اصول و روشهای حسابداری محسوب شده و با این تغییر به روش اثر انباشته برخورد می شود.

- تغییر در رویه حسابداری از منظر استاندارد شماره ۶ ایران

نحوه برخورد این استاندارد با تغییر در رویه حسابداری همانند روش تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی است که APB^{۱۳} شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸ به آن تأکید داشته است. بر اساس استاندارد شماره ۶ ایران، چنانچه در رویه حسابداری تغییری صورت گیرد ارقام مربوط به سال جاری بر مبنای رویه جدید منعکس و ارقام مقایسه ای سنوات قبل نیز بر مبنای رویه جدید ارائه مجدد می شود از آنجا که تعدیلات انباشته مربوط به سنوات قبل هیچ ارتباطی با نتایج عملکرد سال جاری ندارد نباید در تعیین سود و زیان سال جاری دخالت داده شود تعدیلات مزبور باید از طریق ارائه مجدد ارقام سالهای قبل به حساب گرفته شود همچنین تعدیلات ناشی از تغییر در رویه حسابداری باید به عنوان تعدیلات سنواتی

منظور شده و در صورت گردش سود و زیان انباشته بعنوان تعددیل سود. انباشته ابتدای دوره انعکاس یابد از طرف دیگر تعدیلات ناشی از تغییر در رویه حسابداری به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منعکس می گردد.

- تغییر در برآوردهای حسابداری

به منظور تعیین برخی از هزینه ها و تطابق آن با درآمد در حسابداری ناچار باید اقدام به برآورد و تخمین از عوامل زیر بنای محاسبه این هزینه ها نمود. برآورد عمر مفید، ارزش اسقاط و میزان مطالبات مشکوک الوصول از جمله این عوامل می باشند بدلیل ابهامات موجود در محیط اقتصادی، کسب تجربه جدید و دسترسی به اطلاعات جدید، این برآوردها باید مورد تجدید نظر قرار گیرد. از آنجا که تغییر در برآورد، حاصل اطلاعات جدید یا تحول تازه است نباید با تجدید نظر در ارقام سالهای قبل به آن تأثیر قهقرائی داد بلکه باید اثرات آن را برای دوره جاری و در صورت لزوم دوره های آتی شناسائی کرد به عبارت دیگر تغییر در برآورد اثر انباشته بدنال ندارد و محاسبه اثر انباشته برای آن ضرورت ندارد. نحوه برخورد با تغییر در بر آورد حسابداری در استاندارد شماره ۶ ایران، APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی ۸ یکسان است.

- تغییر در روش استهلاك گیری (استاندارد شماره ۱۱ ایران درمقایسه با APB شماره ۲۰

و استاندارد بین المللی شماره ۸)

تغییر از یک روش استهلاك به روش استهلاك دیگر بر اساس APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸ تغییر در اصول و روشهای حسابداری به حساب می آید و با آن به روش اثر انباشته برخورد می شود. زمانیکه شرکت تصمیم به تغییر روش استهلاك می گیرد. از یک طرف حساب استهلاك انباشته را تعدیل می کند و از طرف دیگر اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری را محاسبه و شناسایی می کند. اثر انباشته عبارتست از تفاوت بین استهلاك انباشته ابتدای دوره تغییر با استفاده از روش استهلاك

قبلی و استهلاك انباشته ابتدای دوره تغییر با فرض اینکه روش جدید استهلاك از دوره های گذشته مورد استفاده بوده است.

اثر انباشته ناشی از تغییر در روش استهلاك پس از ملحوظ کردن آثار مالیاتی در صورت سود و زیان دوره جاری پس از ارقام غیر مترقبه^{۱۴} و قبل از سود خالص منعکس می گردد. همچنین استهلاك دوره جاری نیز براساس روش جدید حسابداری محاسبه و در حسابها منظور می گردد سود هر سهم^{۱۵} که در زیر صورت سود و زیان منعکس می گردد باید در بردارنده آثار انباشته تغییر در روشهای حسابداری که به هر سهم تخصیص می یابد باشد.

نکته حائز اهمیت اینکه تغییر از روش نزولی^{۱۶} به خط مستقیم^{۱۷} در یک زمان خاص از عمر مفید دارائی مشروط بر اینکه این تغییر از هنگام پذیرش و اعمال روش نزولی پیش بینی و به طور یکنواخت اعمال شده باشد تغییر روش محسوب نمی شود.

استاندارد شماره ۱۱ ایران به موضوع تغییر در روش استهلاك گیری ظریفتر و دقیق تر می پردازد براساس این استاندارد روش استهلاك مورد استفاده برای هر دارائی براساس الگوی مورد انتظار مصرف منافع اقتصادی آتی آن دارائی انتخاب می شود و به یکنواخت از دوره ای به دوره دیگر اعمال می گردد، مگر اینکه تغییری در الگوی مصرف منافع اقتصادی مورد انتظار دارائی بوجود آید. روش استهلاك باید بصورت دوره ای بررسی شود، چنانچه الگوی منافع اقتصادی حاصل از دارائی تغییر پیدا کرده باشد جهت انعکاس الگوی جدید باید روش حسابداری مناسب تر و متفاوتی را انتخاب نمود که این تغییر، تغییر در برآورد تلقی می شود، چنانچه روش استهلاك بدون تغییر در الگوی مصرف تغییر کند این تغییر به عنوان تغییر در رویه تلقی می گردد و آثار انباشته تغییر روش محاسبه و به عنوان تعدیلات سنواتی گزارش می شود.

با توجه به توضیحات بالا، تغییر روش استهلاك گیری همزمان با تغییر در الگوی مصرف منافع اقتصادی به عنوان تغییر در برآورد حسابداری محسوب می شود. زیرا ایجاد شرایط جدید در محیط اقتصادی و تغییر در موقعیت فعلی باعث می شود که الگوی مصرف منافع اقتصادی دارائی تغییر کند که چنین شرایطی در گذشته وجود نداشت. روش استهلاك انتخاب شده قبلی بر اساس شرایطی بود که قبلاً حاکم بر محیط اقتصادی بود و واحد تجاری در آن شرایط فعالیت می کرد و نیز الگوی مصرف قبلی دارائی

که با تغییر در الگوی مصرف روش استهلاك نیز قابل تغییر خواهد بود. در نتیجه ضرورتی ندارد که با محاسبه اثر انباشته و تجدید نظر در ارقام سالهای قبل به آن تأثیر قهقرائی داد بلکه تنها به اثرات جاری و آتی تغییر روش توجه می گردد. اما چنانچه تغییر در روش استهلاك بدون تغییر در الگوی مصرف منافع اقتصادی انجام گیرد چنین تغییری، تغییر در رویه حسابداری محسوب می گردد و محاسبه اثر انباشته برای آن ضرورت پیدا می کند مبلغ آثار انباشته تحت عنوان تعدیلات سنواتی باعث اصلاح سود انباشته ابتدای دوره تغییر می گردد و در صورت سود و زیان جامع^{۱۸} نیز انعکاس می یابد یکی از تفاوتهای عمده استاندارد شماره ۶ ایران با استاندارد بین المللی شماره ۸ و APB شماره ۲۰ در ارتباط با تغییر در رویه حسابداری نحوه برخورد تئوریک متفاوت با این موضوع است.

بر اساس استاندارد شماره ۲۰ هیات اصول حسابداری و استاندارد بین المللی شماره ۸ اثر انباشته تغییر در روش استهلاك در صورت سود و زیان دوره تغییر منعکس می گردد، این نحوه برخورد متفاوت با اثر انباشته در مقایسه با استاندارد شماره ۶ ایران به زیر بنای تئوریکی متفاوت تعریف شده هر یک از آنها بر می گردد.

طبقه بندی اثر انباشته تغییر روش استهلاك گیری به عنوان یکی از اقلام تعیین کننده سود دوره بر مفهوم شمول کلی سود^{۱۹} استوار است. بر اساس این مفهوم سود خالص دوره باید شامل کلیه عملیات موثر بر افزایش یا کاهش حقوق صاحبان سرمایه طی دوره جاری به استثنای تقسیم سود و تغییرات سرمایه ای باشد طرفداران این نظریه معتقدند که تنها در صورتی می توان موفقیت یا عدم موفقیت یک واحد تجاری را به طور مطلوب ارزیابی کرد که سود خالص منعکس کنند تمام کوشش های معطوف به فعالیتهای واحد اقتصادی باشد اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری نیز یکی از سوابق تاریخی فعالیتهای واحد تجاری است.

که باید در سود خالص دوره تغییر منعکس گردد و چنانچه سود و زیان شامل چنین اقلا می باشد به سهولت قابل فهم است و در نتیجه از قضاوتهای مختلف جلوگیری می کند اما طبقه بندی اثرات انباشته تغییر در رویه حسابداری تحت عنوان تعدیلات سنواتی و انعکاس آن در صورت گردش سود انباشته به عنوان یک قلم تعدیل کننده سود انباشته ابتدای دوره بر مفهوم سود عملیات دوره جاری^{۲۰} استوار است. طبق نظریه سود عملیات دوره جاری فعالیتهای عادی و مستمر تجاری که طی دوره جاری واقع شده اند

باید در محاسبه سود خالص دوره منظور گردد به عبارت دیگر این نظریه بر عملیات انجام شده دوره جاری که تحت کنترل مدیریت و ناشی از کارآئی مدیریت است تاکید دارد این نظریه بر توانائی مدیریت در انجام عملیات کارآمد و قدرت خلق ارزش از ظرفیت و عملیات مستمر واحد تجاری تاکید دارد و فقط چنین کوششهایی را به عنوان تعیین کننده سود دوره جاری به حساب می گیرد از آنجا که آثار انباشته ناشی از تغییر در رویه حسابداری مربوط به دوره جاری نیست نباید در تعیین سود دوره دخالت داده شود بلکه بعنوان یک قلم دور زنده صورت سود و زیان در صورت گردش سود انباشته منعکس و به صورت سود جامع تسری می یابد.

به منظور تبیین تفاوتهای نحوه برخورد با تغییر در روش استهلاک و اثرات آن بر روی سود بر اساس استاندارد شماره ۱۱ ایران، APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸، مثالی مطرح می گردد که در این مثال شرکت نمونه در سال X_3 تصمیم به تغییر روش از خط مستقیم به نزولی می گیرد در این مثال بهای تمام شده دارائی استهلاک پذیر ۲۰۰۰ ریال، عمر مفید برآوردی ۸ سال می باشد برای سهولت کار و نشان دادن تأثیر تغییر روش فرض می شود که اقلام غیر مترقبه در سالهای مورد گزارش وجود ندارد و تقسیم سود نیز در این سالها انجام نشده است.

| X_3 | X_2 | X_1 | سال |
|-------|-------|-------|-----------------------------|
| | | | روش استهلاک |
| ۲۵۰ | ۲۵۰ | ۲۵۰ | هزینه استهلاک روش خط مستقیم |
| ۲۸۰ | ۳۷۵ | ۵۰۰ | هزینه استهلاک روش نزولی |

| تغییر روش به عنوان تغییر در برآورد حسابداری | تغییر روش به عنوان تغییر در رویه حسابداری | تغییر روش به عنوان تغییر در اصول و روشهای حسابداری | صورت های مالی قبل از تغییر روش استهلاك صورت سود و زیان |
|--|--|--|---|
| $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_1}{X_1}$ ۳۰۰۰ ۲۵۰۰ ۲۰۰۰ (۹۵۰)(۶۵۰)(۵۵۰) $\frac{(۵۰۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ ۱۵۰۰ ۱۶۰۰ ۱۲۰۰ $\frac{(۳۸۵)}{(۴۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ ۱۱۶۵ ۱۲۰۰ ۹۰۰ - - - - - - ۱۱۶۵ ۱۲۰۰ ۹۰۰ | $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_1}{X_1}$ ۳۰۰۰ ۲۵۰۰ ۲۰۰۰ (۹۵۰)(۶۵۰)(۵۵۰) $\frac{(۲۸۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ ۱۷۷۰ ۱۶۰۰ ۱۲۰۰ $\frac{(۴۴۰)}{(۴۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ ۱۳۳۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ - - - - - - ۱۳۳۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ | $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_1}{X_1}$ ۳۰۰۰ ۲۵۰۰ ۲۰۰۰ (۹۵۰)(۶۵۰)(۵۵۰) $\frac{(۲۸۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ ۱۷۷۰ ۱۶۰۰ ۱۲۰۰ $\frac{(۴۴۰)}{(۴۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ ۱۳۳۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ - - - (۲۸۰) - - ۱۰۵۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ سود هر سهم با استفاده از روش جدید در همه دوره ها $\frac{۱۳/۳}{۱۱/۱}$ $\frac{۷/۱}{۷/۱}$ - - - $\frac{۱۳/۳}{۱۱/۱}$ $\frac{۷/۱}{۷/۱}$ | $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_2}{X_1}$ $\frac{X_1}{X_1}$ ۳۰۰۰ ۲۵۰۰ ۲۰۰۰ (۹۵۰)(۶۵۰)(۵۵۰) $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ $\frac{(۲۵۰)}{(۲۵۰)}$ ۱۸۰۰ ۱۶۰۰ ۱۲۰۰ $\frac{(۴۵۰)}{(۴۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ $\frac{(۳۰۰)}{(۳۰۰)}$ ۱۳۵۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ - - - - - - ۱۳۵۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ سود هر سهم (۱۰۰ سهم): قبل از ارقام غیر مترقبه از ارقام غیر مترقبه پس از ارقام غیر مترقبه صورت گردش سود انباشته ۱۳/۵ ۱۲ ۹ - - - ۱۳/۵ ۱۲ ۹ |
| ۱۲۰۰ ۹۰۰ ۰ - - - ۱۱۶۵ ۱۲۰۰ ۹۰۰ ۳۲۶۵ ۲۱۰۰ ۹۰۰ | ۱۲۰۰ ۹۰۰ ۰ (۲۸۰) - - ۱۳۳۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ ۳۱۵۰ ۲۱۰۰ ۹۰۰ | ۱۲۰۰ ۹۰۰ ۰ - - - ۱۰۵۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ ۳۱۵۰ ۲۱۰۰ ۹۰۰ | سود انباشته اول دوره تعدیلات سنواتی سود خالص دوره سود انباشته پایان دوره ۲۱۰۰ ۹۰۰ ۰ - - - ۱۳۵۰ ۱۲۰۰ ۹۰۰ ۳۴۵۰ ۲۱۰۰ ۹۰۰ تراز نامه |
| ۳۴۵۰ ۱۶۰۰ ۶۵۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ (۱۰۰۰) (۵۰۰) (۲۵۰) ۶۴۵۰ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ ۸۳۵ ۸۰۰ ۱۱۰۰ ۱۳۰۰ ۱۲۰۰ ۱۴۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۳۲۶۵ ۲۱۰۰ ۹۰۰ ۶۴۵۰ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ | ۳۴۰۰ ۱۶۰۰ ۶۵۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ (۱۱۵۵) (۵۰۰) (۲۵۰) ۶۲۴۵ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ ۷۹۵ ۸۰۰ ۱۱۰۰ ۱۳۰۰ ۱۲۰۰ ۱۴۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۳۱۵۰ ۲۱۰۰ ۹۰۰ ۶۲۴۵ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ | ۳۴۰۰ ۱۶۰۰ ۶۵۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ (۱۱۵۵) (۵۰۰) (۲۵۰) ۶۲۴۵ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ ۷۹۵ ۸۰۰ ۱۱۰۰ ۱۳۰۰ ۱۲۰۰ ۱۴۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۳۱۵۰ ۲۱۰۰ ۹۰۰ ۶۲۴۵ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ | دارائی های جاری دارائی های ثابت استهلاك انباشته جمع دارائی ها بدهی های جاری بدهی های بلند مدت سرمایه سود انباشته جمع بدهی و سرمایه ۳۴۰۰ ۱۶۰۰ ۶۵۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ ۴۰۰۰ (۷۵۰) (۵۰۰) (۲۵۰) ۶۶۵۰ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ ۹۰۰ ۸۰۰ ۱۱۰۰ ۱۳۰۰ ۱۲۰۰ ۱۴۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۱۰۰۰ ۳۴۵۰ ۲۱۰۰ ۹۰۰ ۶۶۵۰ ۵۱۰۰ ۴۴۰۰ |

جدول شماره ۱- صورت های مالی به طور مقایسه ای قبل از تغییر روش و بعد از تغییر روش

| | |
|-------|---|
| ۸۷۵ | استهلاک انباشته در ابتدای سال X_3 بروش نزولی |
| (۵۰۰) | کسر می شود: استهلاک انباشته در ابتدای سال X_3 بروش خط مستقیم |
| ۳۷۵ | اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری |
| (۹۵) | کسی می شود: اثرات مالیاتی (۳۷۵×۰.۲۵) |
| ۲۸۰ | خالص اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری |
| | جدول شماره ۱ جدول محاسبه خالص اثر انباشته تغییر در اصول و روشهای حسابداری |
| ۲۰۰۰ | بهای تمام شده دارائی |
| (۵۰۰) | کسر می شود: استهلاک انباشته تا اول سال X_3 |
| ۱۵۰۰ | ارزش دفتری باقیمانده |
| %۳۳ | ضربدر: نرخ استهلاک جدید بروش نزولی |
| ۵۰۰ | هزینه استهلاک سال X_3 بروش نزولی |

شماره ۲- جدول محاسبه هزینه استهلاک بعد از تغییر روش

| $\frac{X_2}{X_1}$ %۱۲/۵ | | $\frac{X_2}{X_1}$ %۳۳ | | $\frac{X_2}{X_1}$ ۱۳۵۰ | $\frac{X_2}{X_1}$ ۱۲۰۰ | $\frac{X_1}{X_1}$ ۹۰۰ | سال |
|----------------------------|-----|--------------------------|------|---------------------------|---------------------------|--------------------------|---|
| | | | | | | | سود قبل از تغییر روش |
| -/۱۲/۵ | %۳۳ | ۱۰۵۰ | ۱۲۰۰ | ۹۰۰ | | | سود بعد از تغییر روش (روش اثر انباشته) |
| %۱۰/۸ | %۳۳ | ۱۳۳۰ | ۱۲۰۰ | ۹۰۰ | | | سود بعد از تغییر روش (تغییر در رویه حسابداری) |
| -/۲/۹ | %۳۳ | ۱۱۶۵ | ۱۲۰۰ | ۹۰۰ | | | سود بعد از تغییر روش (تغییر در برآورد حسابداری) |
| %۱۹/۸ | %۵۶ | ۱۳۳۰ | ۱۱۱۰ | ۷۱۰ | | | سود بعد از تغییر روش (تنظیم و ارائه مجدد) |

شماره ۳- جدول تجزیه و تحلیل روند سودآوری بعد از تغییر در روش استهلاک از دیدگاه

استاندارد شماره ۱۱ APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸

- تجزیه تحلیل و نتیجه گیری

با مقایسه ارقام تجزیه و تحلیل شده در جدول شماره ۳ می توان نتیجه گرفت که رویداد هائی که منشاء آنها به دوره های قبل بر می گردد نوسانات صورت سود و زیان را زیاد می کند و قابلیت مقایسه صورتهای مالی را تا حدی از بین می برد نحوه برخورد با تغییر در روش استهلاك به چهار شکل زیر امکان پذیر است:

۱- روش اثر انباشته که تجویز استاندارد بین المللی شماره ۸ و APB شماره ۲۰ می باشد بیشترین نوسان را برای صورت سود و زیان بدنبال دارد زیرا اثر انباشته تغییر در روش استهلاك را در محاسبه سود دوره جاری منظور می کند در نتیجه استفاده کنندگان برای درک روند سود آوری عملیات مستمر و عادی شرکت باید اثرات انباشته را حذف نموده و سپس صورت سود و زیان را تحلیل نمایند.

۲- تغییر در روش استهلاك به عنوان تغییر در رویه حسابداری: بر اساس استاندارد شماره ۱۱ ایران چنانچه تغییر در روش استهلاك بدون تغییر در الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی باشد به عنوان تغییر در رویه حسابداری محسوب می شود در این حالت اثر انباشته تغییر در روش استهلاك پس از لحاظ کردن آثار مالیاتی در صورت گردش سود انباشته منعکس می گردد بنابراین صورت سود و زیان از تأثیر این اثر مبرا است. اما استهلاك دوره تغییر به روش جدید محاسبه می گردد نقطه قوت این روش نسبت به روش تجویز شده APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی این است که صورت سود و زیان فقط ارقام دوره جاری را نشان می دهد بنابراین درک آن برای استفاده کنندگان عام آسان تر است.

۳- تغییر در روش استهلاك به عنوان تغییر در برآورد حسابداری: بر اساس استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران چنانچه در الگوی مصرف منافع اقتصادی دارائی تغییری حاصل شود باید روش استهلاك نیز متناسب با الگوی مصرف منافع اقتصادی دارائی تغییر کند که این تغییر بعنوان تغییر در برآورد حسابداری به حساب می آید بنابراین لزومی به محاسبه اثر انباشته نیست و فقط اثرات تغییر روش سود و زیان دوره جاری و دوره های آتی را تحت تأثیر قرار می دهد همانطوریکه تجزیه تحلیل روند نشان می دهد این نحوه برخورد نسبت به تغییر در روش حسابداری به روش اثر انباشته که تجویز APB شماره ۲۰ می باشد نوسان کمتری را برای صورت سود و زیان بدنبال دارد.

۴- روش تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی بدلیل تغییر در روش استهلاك گيری: روش تنظیم و ارائه مجدد که توسط هیچکدام از مجامع حرفه ای مورد بحث برای تغییر در روش استهلاك گيری تجویز نشده است اثر هموارتری را بر سود دوره های مختلف دارد زیرا صورتهای مالی از ابتدا با روش جدید تنظیم و ارائه مجدد می گردد. اما عیب اصلی این روش این است که باعث کاهش اعتماد عمومی نسبت به صورتهای مالی می گردد یکی از موضوعاتی که باعث ایجاد ابهام در استاندارد شماره ۶ ایران گردید این است که با تغییر در رویه حسابداری باید ارقام گذشته تجدید نظر و صورتهای مالی تنظیم و ارائه مجدد گردد همچنین اثرات انباشته تغییر در رویه حسابداری محاسبه و در صورت گردش سود انباشته منظور گردد. اما در مورد تغییر در روش استهلاك در صورتی که به عنوان تغییر در رویه به حساب آید، چنانچه صورتهای مالی دوره های گذشته را تنظیم و ارائه مجدد نمود دیگر نمی توان اثر انباشته محاسبه کرد و یا برعکس اگر اثر انباشته ناشی از تغییر در رویه حسابداری محاسبه کرد دیگر نیازی به تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی نیست این موضوع در استاندارد ایران به وضوح روشن نشده است اما استاندارد بین المللی شماره ۸ و APB شماره ۲۰ به طور شفاف این دو مورد را از هم تمیز دادند بدیهی است که در نهایت نتیجه بکارگیری هر دو روش یعنی روش تنظیم و ارائه مجدد صورتهای مالی و روش اثر انباشته یکسان خواهد بود.

خلاصه کلام

در این مقاله به بررسی نگرش APB شماره ۲۰، استاندارد بین المللی شماره ۸ و استاندارد حسابداری شماره ۶ و ۱۱ ایران در ارتباط با تغییرات حسابداری و به طور خاص تغییر در روش استهلاك پرداختیم. APB شماره ۲۰ و استاندارد بین المللی شماره ۸ تغییر در روش استهلاك را در زمره تغییر در اصول و روشهای حسابداری قرار می دهند. و مقرر می دارند که برای چنین رخدادی اثر انباشته ناشی از تغییر در اصول و روشهای حسابداری محاسبه و در صورت سود و زیان دوره جاری با لحاظ کردن آثار مالیاتی در یک سرفصل جداگانه بعد از اقلام غیر مترقبه گزارش گردد و صورت سود و زیان دوره تغییر نیز بر اساس روش جدید استهلاك تنظیم گردد. چنین روشی بیشترین نوسان را برای صورت سود و زیان بدنبال دارد. مزیت این روش شفافیت گزارشگری مالی در انعکاس جداگانه میزان تأثیر تغییر روش بر روی سود دوره

می باشد. این نحوه برخورد با تغییر روش بر نظریه شمول کلی سود استوار است استاندارد حسابداری شماره ۱۱ ایران به دو صورت با موضوع تغییر در روش استهلاک برخورد می کند چنانچه تغییر روش استهلاک بدلیل تغییر در الگوی مصرف منافع اقتصادی دارائی بود، چنین تغییری، تغییر در برآوردهای حسابداری محسوب می شود که مستلزم محاسبه اثر انباشته نمی باشد بلکه تأثیر چنین تغییری بر روی سود دوره تغییر و دوره های بعد از آن باشد. اما چنانچه تغییر در روش استهلاک بدون تغییر در الگوی مصرف منافع اقتصاد می باشد چنین تغییری، تغییر در رویه حسابداری محسوب می شود که باید برای آن اثر انباشته ناشی از تغییر در رویه حسابداری محاسبه و به عنوان تعدیلات سنواتی در صورت گردش سود انباشته به عنوان تعدیل سود انباشته ابتدای دوره تغییر انعکاس یابد و به عنوان آخرین قلم در صورت سود و زیان جامع منظور گردد. این نحوه عمل استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران در ارتباط با تغییر در رویه حسابداری بر مفهوم سود عملیات دوره جاری استوار است زیرا اثر انباشته ناشی از تغییر در رویه حسابداری که در زمره عملیات اصلی و مستمر واحد تجاری نیست را به عنوان یک قلم دور زننده صورت سود و زیان در صورت سود جامع منظور می کند.

پی نوشت:

-
- ¹ -Comparability
 - ² -Procedure Stability
 - ³ -Depreciation
 - ⁴ -Accounting change
 - ⁵ -Change in accounting principles and methods
 - ⁶ -Change in accounting procedure
 - ⁷ -Change in accounting estimates
 - ⁸ -Qualitative Characteristics
 - ⁹ -Usefulness
 - ¹⁰ -Financial Accounting Standards Board
 - ¹¹ -Restatement
 - ¹² -Cumulative effect
 - ¹³ -Accounting Principles Board
 - ¹⁴ -Extraordinary items
 - ¹⁵ -Earning per Share
 - ¹⁶ -Accelerated Method
 - ¹⁷ -Straight line method
 - ¹⁸ -Comperhensive Income statement
 - ¹⁹ -The All Inclusive
 - ²⁰ -The Current operating Performance

منابع فارسی

- ۱- اکبری، فضل الله، مصطفی علیمدد، حسابداری استهلاک، انتشارات سازمان حسابرسی، خرداد ۱۳۷۹.
- ۲- بزرگ اصل موسی، حسابداری میانه جلد اول، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴.
- ۳- شباهنگ رضا، تئوری های حسابداری، جلد اول، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱.
- ۴- شباهنگ رضا، راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۷۷.
- ۵- کمیته تدوین استاندارد های حسابداری، استانداردهای حسابداری، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵.
- ۶- نویسی فرشید، رضانظری، عزیز عالیور، تغییرات حسابداری و اصلاح اشتباهات انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۷۷.

منابع انگلیسی

- 1) AICPA, APB Opinion No.20, "Accounting Changes" 1971
- 2) Comprehensive GAAP Guide, Martin & A. Miller, Harcourt Brace Jovanovich publishers, 1985
- 3) Financial Accounting and Reporting, O.R Whittington & P.R. Delaney John Wiley & Sons, 2003
- 4) International Accounting Standards No.8 Unusual and Prior Period Items and change in Accounting Policies.
- 5) Kohler's Dictionary For Accounting, Sixth Edition, Edited by w.w. Cooper & Yuji Ijiri, Prentice-Hall Inc. 1983.