

پیامهای حرفه‌ای

- تغییرات اساسی در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸
- تصویب دستور عمل شفافیت توسط اتحادیه اروپا
- مقایسه تطبیقی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ و استاندارد حسابداری شماره ۱۹ ایران
- پروژه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در خصوص گزارشگری سود جامع
- پاسخ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به مطالعه کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد پذیرش سیستم حسابداری اصول‌گرا
- تجدیدنظر هیئت استانداردهای حسابداری و اعتباردهی کانادا در خصوص استاندارد تقلب و اشتباه
- صدور بیانیه پیشنهادی توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی در خصوص معاوضه داراییهای مولد
- پروژه تحقیقاتی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در زمینه بازنگری در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۱
- اصلاح استاندارد کمکهای بلاعوض دولت توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری
- نحوه استهلاك مخارج زیرسازي جاده‌ها در برخی کشورهای مشترک‌المنافع

تغییرات اساسی در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸

تعهدات است.

معیار شناخت اولیه

طبق ویرایش قبلی استاندارد یادشده، دارایی نامشهود تنها در صورتی قابل شناسایی بود که انتظار می‌رفت جریان منافع اقتصادی آینده مورد انتظار قابل انتساب به دارایی به درون واحد تجاری، محتمل باشد و بتوان بهای تمام شده آن را به نحو اتکاپذیر اندازه‌گیری کرد. هر چند که این معیارهای شناخت در ویرایش جدید مدنظر قرار گرفته، اما رهنمودهای اضافی نیز به منظور روشن ساختن موارد زیر ارائه شده است:

- معیار شناخت احتمالی همواره برای داراییهای نامشهود که به طور جداگانه یا در جریان ترکیب واحدهای تجاری تحصیل شده‌اند، تحقق‌پذیر است.
- ارزش منصفانه دارایی نامشهود تحصیل شده در جریان ترکیب واحدهای تجاری به طور معمول ممکن است با اتکاپذیری کافی به طور جداگانه از سرقفلی شناسایی شود. چنانچه یک دارایی نامشهود تحصیل شده در جریان ترکیب واحدهای تجاری دارای

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) اخیراً استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ (IAS 38) با عنوان «داراییهای نامشهود» را بازنگری و تغییرات زیر را در آن اعمال کرده است:

تعریف دارایی نامشهود

دارایی نامشهود در استانداردهای بین‌المللی حسابداری به عنوان یک دارایی غیر پولی قابل تشخیص دارای ماهیت غیر عینی تعریف شده است. در ویرایش قبلی استاندارد یادشده واژه «قابل تشخیص» تعریف نشده بود، اما طبق ویرایش جدید این استاندارد، زمانی یک دارایی معیار قابل تشخیص بودن را که در تعریف دارایی نامشهود به آن اشاره شده، تحقق می‌بخشد که:

- قابل تفکیک باشد، یا
- ناشی از حقوق قانونی یا قراردادی باشد، بدون توجه به اینکه این حقوق قابل انتقال و قابل تفکیک از واحد تجاری یا از سایر حقوق و

عمر مفید محدود باشد، این فرض قابل رد وجود دارد که ارزش منصفانه آن می تواند به نحو اتکاپذیر اندازه گیری شود.

عمر مفید

ویرایش قبلی استاندارد یادشده بر این فرض استوار بود که عمر مفید یک دارایی نامشهود همواره محدود است و این فرض قابل رد وجود داشت که ممکن نیست عمر مفید آن از تاریخ بهره برداری، از ۲۰ سال تجاوز کند. اکنون این فرض قابل رد تغییر یافته است. در حال حاضر ویرایش جدید این استاندارد بیانگر آن است که چنانچه با توجه به تجزیه و تحلیل تمام عوامل مربوط، هیچگونه محدودیت پیشینی پذیر در خصوص دوره ای که در طول آن انتظار می رود دارایی منجر به تولید جریان نقدی ورودی برای واحد تجاری شود، وجود نداشته باشد، عمر مفید دارایی نامشهود باید نامحدود در نظر گرفته شود.

داراییهای نامشهود با عمر مفید نامحدود

ویرایش جدید استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۸ الزام می کند که داراییهای نامشهود با عمر مفید نامحدود باید بعد از شناخت اولیه به بهای تمام شده پس از کسر زیان کاهش ارزش انباشته اندازه گیری شود. بنابراین، این گونه داراییها مستهلک نمی شوند و به جای آن، داراییهای مذکور باید به صورت سالانه یا چنانچه حوادث یا تغییر در شرایط حاکی از آن باشد که ممکن است ارزش این داراییها کاهش یافته باشد، در دوره های کوتاهتر از یک سال از لحاظ کاهش مورد ارزیابی قرار گیرند.

طبق این دستورعمل، آن دسته از صادرکنندگان اوراق بهادار که صورتهای مالی میاندوره ای فصلی منتشر نمی کنند، ملزم به انتشار گزارشهای مدیریتی فصلی هستند. گزارشهای مدیریتی فصلی شامل توصیف وضعیت مالی واحد تجاری و تاثیر رویدادهای بااهمیت بر وضعیت مالی آن است.

اجرای استانداردهای گزارشگری مالی در آلمان

نمایندگان ۱۵ انجمن صنعتی و حرفه ای در آلمان هیئتی به نام هیئت اجرایی گزارشگری مالی تشکیل داده اند. هیئت مذکور از طرف وزارت دادگستری به عنوان ناظر بر اجرای الزامات گزارشگری مالی توسط واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس به رسمیت شناخته شده است.

هیئت اجرایی گزارشگری مالی از اختیارات لازم برای کشف تخلفات در زمینه اجرای الزامات گزارشگری مالی توسط واحدهای تجاری پذیرفته شده در بورس، برخوردار است، اما اعمال مجازات و جرائم بر واحدهای تجاری متخلف از عهده آن خارج است. این هیئت در زمینه اجرای الزامات گزارشگری مالی توصیه هایی به واحدهای تجاری خواهد کرد و نتایج بررسیهای خود را نیز به اداره خدمات مالی^۲ گزارش خواهد کرد. چنانچه هیئت، تخلفاتی را در زمینه گزارشگری مالی کشف کند یا واحدهای تجاری مورد رسیدگی توسط هیئت، همکاری نکنند، اداره خدمات مالی وارد عمل خواهد شد.

مقایسه تطبیقی استاندارد بین المللی

گزارشگری مالی شماره ۳ و استاندارد

حسابداری شماره ۱۹ ایران

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) در مارس ۲۰۰۴ استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۳ (IFRS 3) با عنوان «ترکیب واحدهای تجاری» را منتشر و آن را جایگزین استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۲۲ (IAS 22) کرد. جدول صفحه بعد تفاوتهای موجود میان این استاندارد و استاندارد حسابداری شماره ۱۹ ایران را نشان می دهد.

پروژه هیئت استانداردهای بین المللی

حسابداری در خصوص گزارشگری سود جامع

این پروژه با ارائه عملکرد مالی سروکار دارد که در نهایت به تغییر

تصویب دستورعمل شفافیت توسط اتحادیه

اروپا

شورای وزیران اتحادیه اروپا پیشنویس دستورعمل شفافیت را که بیانگر حداقل الزامات در مورد اطلاعات مورد گزارش توسط منتشرکنندگان اوراق بهادار قابل معامله در بازارهای تحت نظارت است، مورد تصویب قرار داد.

این مقررات تمام منتشرکنندگان اوراق بهادار را ملزم می کند به اینکه گزارشهای مالی سالانه خود شامل صورتهای مالی تلفیقی تهیه شده براساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را ظرف چهارماه پس از پایان سال مالی منتشر کنند. گزارشهای مالی شش ماهه که مطابق استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۴ (IAS 34) تهیه می شود، نیز باید ظرف دو ماه پس از پایان دوره مالی مورد گزارش منتشر شود.

تفاوت‌های موجود بین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ و استاندارد حسابداری شماره ۱۹ ایران

استاندارد حسابداری شماره ۱۹ ایران	استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳
به‌کارگیری روش‌های حسابداری خرید و اتحاد منافع.	به‌کارگیری روش حسابداری خرید.
شناسایی ذخیره برای بدهی‌های مربوط به توقف یا کاهش فعالیت‌های واحد تجاری تحصیل‌شونده و عدم شناسایی بدهی برای بدهی‌های احتمالی آن.	شناسایی بدهی‌های مربوط به توقف یا کاهش فعالیت‌های واحد تجاری تحصیل‌شونده و نیز بدهی‌های احتمالی آن.
اندازه‌گیری سهم اقلیت به میزان سهم آن از مبلغ دفتری داراییها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تجاری فرعی پیش از تحصیل.	شناخت و اندازه‌گیری سهم اقلیت به میزان سهم آن واحد از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تجاری فرعی پیش از تحصیل.
مستهلک کردن سرقفلی بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن که از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر ۲۰ سال است.	عدم استهلاک سرقفلی و آزمون کاهش ارزش آن به صورت سالانه یا در مقاطع کوتاهتر.
بخشی از این مازاد که مربوط به هزینه‌ها و زیانهای مورد انتظار آتی است که در طرح تحصیل مشخص شده و با اطمینان کافی قابل اندازه‌گیری است به سودوزیان منظور و مابقی به عنوان سرقفلی منفی شناسایی و بر مبنای سیستماتیک طی میانگین موزون باقیمانده عمر مفید دارایی‌های قابل تشخیص استهلاک پذیر، مستهلک و به درآمد منظور می‌شود.	در مواردی که سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها، بدهیها و بدهی‌های احتمالی قابل تشخیص واحد تجاری تحصیل‌شونده بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، در ابتدا باید داراییها، بدهیها و بدهی‌های احتمالی، مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد و هرگونه مازاد احتمالی بلافاصله به سود و زیان منظور شود.

شکل صورت سودوزیان و به تبع آن به تغییر شکل صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه و صورت جریان وجوه نقد منجر خواهد شد.

محور اصلی این پروژه فراهم کردن مبنایی برای تهیه یک صورت مالی واحد برای سودوزیان جامع است، به گونه‌ای که تمام درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده را گزارش کند. این پروژه شکل صورت سودوزیان و مبنای طبقه‌بندی و ارائه درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند.

دامنه این پروژه مسائل شناخت و اندازه‌گیری را دربر نمی‌گیرد و صرفاً بر نحوه ارائه و گزارشگری سود جامع تأکید دارد. این پروژه که با همکاری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان (ASB) در حال انجام است انتظار می‌رود افزایش اطلاعات بیشتری را در مقایسه با استانداردهای موجود الزامی کند.

هیئت هدف خود را در رابطه با این پروژه به شرح زیر اعلام کرده است:

هدف این پروژه طبقه‌بندی و ارائه تمام درآمدها و هزینه‌های دوره به گونه‌ای است که قدرت فهم استفاده‌کنندگان درباره عملکرد واحد تجاری افزایش یابد و بر انتظارات آنها نسبت به عملکرد آینده واحد تجاری موثر واقع شود.

صورت سودوزیان جامع پیشنهادی به چهار بخش اصلی به شرح زیر تقسیم می‌شود:

فعالیت‌های تجاری، تامین مالی، مالیاتی و عملیات متوقف شده (و در صورت لزوم یک بخش اضافی برای مصون‌سازی جریانهای نقدی، که در حال حاضر طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۹ (IAS 39) مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود).

بخش تامین مالی دربرگیرنده تمام هزینه‌های تامین مالی نظیر هزینه بهره است. بخش فعالیت‌های تجاری نیز دربرگیرنده تمام اقلامی است که آنها را نمی‌توان در سایر بخشها طبقه‌بندی کرد.

شکل صورت سودوزیان و به تبع آن به تغییر شکل صورت تغییرات در حقوق صاحبان سرمایه و صورت جریان وجوه نقد منجر خواهد شد.

محور اصلی این پروژه فراهم کردن مبنایی برای تهیه یک صورت مالی واحد برای سودوزیان جامع است، به گونه‌ای که تمام درآمدها و هزینه‌های شناسایی شده را گزارش کند. این پروژه شکل صورت سودوزیان و مبنای طبقه‌بندی و ارائه درآمدها و هزینه‌ها را مشخص می‌کند.

دامنه این پروژه مسائل شناخت و اندازه‌گیری را دربر نمی‌گیرد و صرفاً بر نحوه ارائه و گزارشگری سود جامع تأکید دارد. این پروژه که با همکاری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان (ASB) در حال انجام است انتظار می‌رود افزایش اطلاعات بیشتری را در مقایسه با استانداردهای موجود الزامی کند.

هیئت هدف خود را در رابطه با این پروژه به شرح زیر اعلام کرده است:

هدف این پروژه طبقه‌بندی و ارائه تمام درآمدها و هزینه‌های دوره به گونه‌ای است که قدرت فهم استفاده‌کنندگان درباره عملکرد واحد تجاری افزایش یابد و بر انتظارات آنها نسبت به عملکرد آینده واحد تجاری موثر واقع شود.

صورت سودوزیان جامع پیشنهادی به چهار بخش اصلی به شرح زیر تقسیم می‌شود:

فعالیت‌های تجاری، تامین مالی، مالیاتی و عملیات متوقف شده (و در صورت لزوم یک بخش اضافی برای مصون‌سازی جریانهای نقدی، که در حال حاضر طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۹ (IAS 39) مستقیماً به حقوق صاحبان سرمایه منظور می‌شود).

بخش تامین مالی دربرگیرنده تمام هزینه‌های تامین مالی نظیر هزینه بهره است. بخش فعالیت‌های تجاری نیز دربرگیرنده تمام اقلامی است که آنها را نمی‌توان در سایر بخشها طبقه‌بندی کرد.

پاسخ هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا به مطالعه کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد پذیرش سیستم حسابداری اصول گرا

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) در ژوئیه ۲۰۰۳ مطالعه خود در زمینه پذیرش سیستم حسابداری اصول گرا^۲ را به عنوان جایگزین سیستم حسابداری فعلی که قاعده گراست^۴ ارائه نمود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) نیز ضمن استقبال از پیشنهادهای ارائه شده در تحقیق مذکور، در ژوئیه ۲۰۰۴ به منظور روشن کردن دیدگاه خود در این مورد طی جوابیه‌ای با هفت عنوان کلی به شرح زیر موضع گیری خود را آشکار ساخت:

۱- وضع استانداردهای هدف گرا^۵

به منظور نیل به این هدف، در درجه اول باید شکل و محتوای استانداردها به گونه‌ای بهبود یابد که قابلیت فهم آنها به حداکثر ممکن برسد. در این راستا، پیمودن سه گام زیر در تدوین استانداردها ضروری شناخته شده است:

الف- بیان صریح اهداف حسابداری در مورد هر استاندارد،

ب- بیان آشکار اصول حسابداری پشتوانه هر استاندارد،

ج- بهبود تفسیر منطقی پشتوانه اصول مذکور و رابطه آنها با چارچوب نظری.

در سایر بخشها نیز ضرورت تهیه رهنمودهایی جهت کاربرد هر استاندارد (که مبتنی بر تشریح اصول یا اهداف هر استاندارد است نه به عنوان لیستی از قواعد و خطوط راهنما)، اجتناب از ارائه استثنائات (با در نظر داشتن هزینه‌های مقایسه ناپذیری در مقابل منافع حاصل از عدم الزام در تغییر رویه‌های حسابداری)، تغییرات رفتاری (به منظور تمرکز بر محتوای اقتصادی معاملات به جای شکل آنها) و در نهایت، گزینش رویکرد دارایی - بدهی به جای رویکرد درآمد - هزینه توصیف شده است.

۲- اصلاح چارچوب نظری

در این زمینه هیئت یادشده طی سه پروژه تحقیقاتی با عنوانهای پروژه شناخت درآمد (به منظور برطرف کردن عدم تطابق فرایند کسب سود با تعریف عناصر مربوط)، پروژه بدهی - حقوق صاحبان سرمایه (با هدف تمایز بین بدهی و سرمایه و جنبه‌های مختلف تعریف بدهی) و پروژه معیارهای اندازه گیری ارزش منصفانه (با تکیه بر توازن بین ویژگیهای کیفی اطلاعات) در این راستا قدم برداشته است.

۳- وضع استانداردها به صورت متمرکز

در نتیجه این رویکرد هیئت استانداردهای حسابداری مالی یگانه

مرجع تدوین استاندارد در ایالات متحده آمریکا خواهد بود.

۴- همگرایی بین المللی

در جهت نیل به مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا که قابلیت به کارگیری محلی و بین المللی را داشته و پشتیبان سلامت بازارهای سرمایه جهانی باشد.

۵- تعدیل سلسله مراتب اصول پذیرفته شده حسابداری

که با هدف حذف سطوح مختلف اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) و جایگزین کردن چارچوب نظری به جای آن انجام می پذیرد.

۶- تهیه یک پایگاه اطلاعاتی جامع

به منظور دسترسی همگانی به تفسیرها، نظرات و بیانیه‌های حرفه‌ای مجاز و مورد قبول هیئت استانداردهای حسابداری مالی.

۷- بررسی جامع مطالب منتشر شده

به منظور تفکیک استانداردهای حسابداری قاعده گرا و جایگزین کردن آنها با استانداردهای هدف گرا.

تجدیدنظر هیئت استانداردهای حسابرسی و اعتباردهی کانادا در خصوص استاندارد تقلب و اشتباه

در آوریل ۲۰۰۴، هیئت استانداردهای حسابرسی و اعتباردهی (AASB) کانادا بخش تجدیدنظر شده ۵۱۳۵ با عنوان «مسئولیت حسابرسان در خصوص ارزیابی تقلب و اشتباه» را صادر کرد. از مشخصات بارز استاندارد جدید، الزام حسابرسان به اعمال تردید حرفه‌ای بیشتر در انجام عملیات حسابرسی است. این استاندارد حسابرسان را از اتکای بیش از حد بر اظهارات مدیریت باز می دارد و اعمال تردید حرفه‌ای بیشتر را از سه جنبه دنبال می کند. یکی از جنبه‌های اعمال تردید حرفه‌ای بیشتر در این استاندارد، الزام حسابرسان به تشخیص خطر زیر پا گذاشتن کنترلهای داخلی توسط مدیریت است. در این راستا، استاندارد حاضر، حسابرسان را به انجام آزمونهای زیر ملزم می کند:

- آزمون مناسب بودن ثبتهای دفتر روزنامه و سایر تعدیلات،
- رسیدگی دقیق به برآوردهای حسابداری انجام شده توسط مدیریت شامل بررسی قضاوتهای مدیریتی و مفروضات اساسی منعکس در صورتهای مالی، و
- درک منطق تجاری معاملات بااهمیت و ارزیابی اینکه آیا منطق این معاملات به گونه‌ای است که به گزارشگری مالی متقابانه یا

پنهانکاری تخصیص نادرست داراییها منجر شود.

تاکید دارد که برخی تقلبها حتی ممکن است در صورت اجرای صحیح عملیات حسابرسی کشف نشده باقی بماند.

صدر بیانیه پیشنهادی توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی در خصوص معاوضه داراییهای مولد

در اکتبر ۲۰۰۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) آمریکا و هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) پروژه مشترکی را در زمینه همگرایی استانداردهای گزارشگری مالی به منظور دستیابی به یک مجموعه واحد استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا آغاز کردند. هر یک از این هیئتها متعهد شدند به منظور تعیین زمینه های بهبود، بیانیه های خود را مورد بررسی و بازنگری قرار دهند. حسابداری مبادلات غیر پولی داراییهای مولد در استانداردهای آمریکا به عنوان یکی از زمینه هایی شناخته شد که از طریق حذف تفاوت های موجود میان بیانیه شماره ۲۹ هیئت اصول حسابداری (APB 29) و استانداردهای بین المللی حسابداری شماره ۱۶ (IAS 16) با عنوان «اموال، ماشین آلات و تجهیزات» و شماره ۳۸ (IAS 38) با عنوان «داراییهای نامشهود» بهبود می یافت. بر اساس بیانیه شماره ۲۹ هیئت اصول حسابداری چنانچه داراییهای مولد مورد معاوضه در مبادلات غیر پولی، مشابه باشند، به دلیل عدم تکمیل فرایند کسب سود، هیچ گونه سودی از این بابت شناسایی نمی شود. در حالی که بیانیه پیشنهادی اخیر این استثنا را در خصوص ثبت معاوضه داراییهای غیر پولی به ارزش منصفانه حذف می کند و مقرر می دارد که معاوضه داراییهای مولد باید به ارزش منصفانه داراییهای مربوط ثبت شود، مگر اینکه معاوضه فاقد محتوای تجاری^۶ باشد. طبق این بیانیه، محتوای تجاری مبادلات غیر پولی از طریق مقایسه جریانهای نقدی مورد انتظار واحد تجاری بلافاصله قبل و بعد از مبادله تعیین می شود. چنانچه ارزش منصفانه دارایی دریافتی یا دارایی واگذاری در یک مبادله غیر پولی تعیین پذیر نباشد، استثنای قبلی در خصوص حسابداری مبادلات غیر پولی به ارزش منصفانه، در این بیانیه پیشنهادی نیز هنوز به قوت خود باقی است.

**پروژه تحقیقاتی هیئت استانداردهای
بین المللی حسابداری در زمینه بازنگری در
استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۱
هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) از هیئت**

دومین جنبه اعمال تردید حرفه ای بیشتر، توجه خاص حسابرسان به مسائل مربوط به عدم شناسایی صحیح درآمد است. بخش ۵۱۳۵ در حال حاضر حسابرسان را ملزم می کند به اینکه خطر شناخت درآمد متقلبانه را ارزیابی کنند؛ به ویژه اینکه حسابرسان ملزم شده اند هنگام برنامه ریزی عملیات حسابرسی به منظور تشخیص روابط غیر معمول یا غیر منتظره که ممکن است حاکی از خطر تقلب ناشی از شناسایی نادرست درآمد باشد، روشهای تحلیلی را اجرا کنند. زمانی که حسابرسان چنین خطراتی را شناسایی می کنند، به ارزیابی طراحی رویه ها و روشهای واحد تجاری به منظور پیشگیری و کشف تقلب و اجرای این رویه ها در عمل ملزم هستند. همچنین آنها باید به منظور واکنش به خطرات شناسایی شده، روشهای حسابرسی اضافی را اجرا کنند.

سومین جنبه اعمال تردید حرفه ای بیشتر، الزام اعضای گروه حسابرسی جهت مذاکره با یکدیگر در خصوص آسیب پذیری صورتهای مالی واحد مورد رسیدگی از اشتباهات بااهمیت ناشی از تقلب و ارائه رهنمودهایی در این زمینه است. این گونه مذاکرات، گروه حسابرسی را برای درک موارد زیر آماده می کند:

• اطلاعاتی که اعضای گروه حسابرسی درباره سوابق صاحبکار کسب کرده اند،

• نحوه ارتکاب تقلب در واحد تجاری و پنهانکاری آن، و
• روشهای مورد اجرا توسط گروه حسابرسی برای کشف تحریفهای بااهمیت.

اعضای گروه حسابرسی در طول مذاکرات خود باید به خاطر داشته باشند که در هر کار حسابرسی امکان تقلب وجود دارد، بنابراین آنها همواره باید با تردید حرفه ای با مسائل برخورد کنند.

علاوه بر این، از دیگر الزامات مقرر در بخش ۵۱۳۵ می توان به موارد زیر اشاره کرد:

• تاکید بیشتر بر پرس و جواز کمیته حسابرسی در ارتباط با خطرات تقلب و تقلبهای صورت گرفته،

• ارائه رهنمودهای وسیع به انضمام عوامل خطر تقلب و واکنش به خطرات مذکور، با تاکید خاص بر شناسایی درآمد، شمارش موجودیهای کالا و برآوردهای مدیریت، و

• طبقه بندی عوامل خطر تقلب به عوامل انگیزشی یا فشار ارتکاب تقلب، فرصتهای موجود برای ارتکاب تقلب و توانایی توجیه آن. استاندارد جدید، به رغم بازنگری در الزامات، هنوز بر این نکته

استانداردهای حسابداری استرالیا (AASB) خواسته است تا مسئولیت پروژه تحقیقاتی در زمینه حسابداری منافع در مشارکتهای خاص را به عهده گیرد. هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا نیز در پاسخ به این درخواست، گروهی تحقیقاتی مرکب از نمایندگان از تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری کشورهای استرالیا، چین و هنگ کنگ، مالزی و نیوزلند تشکیل داده است.

یکی از روشهای مورد استفاده توسط این گروه تحقیقاتی، مطالعه میدانی است. مشارکت کنندگان در این مطالعه میدانی از طریق برقراری ارتباط با واحدهای تجاری که در این گونه مشارکتهای درگیر هستند، داده‌های ارزشمندی را جهت کمک به گروه تحقیق و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای درک بهتر نحوه شکلگیری مشارکتهای خاص در سطح جهان فراهم می‌کنند. برای همین منظور پرسشنامه‌ای توسط هیئت استانداردهای حسابداری استرالیا جهت جمع‌آوری اطلاعات تهیه و از طریق مرکز اطلاع‌رسانی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در شبکه اینترنت عرضه شده است.

اصلاح استانداردهای کمکه‌های بلاعوض دولت توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

در فوریه ۲۰۰۴ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) تصمیم گرفت از طریق اعمال مدل حسابداری کمکه‌های بلاعوض دولت که در استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ (IAS 41) با عنوان «فعالیت‌های کشاورزی» ارائه شده است، تمام کمکه‌های بلاعوض استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۰ با عنوان «حسابداری کمکه‌های بلاعوض دولت» را اصلاح کند. در حال حاضر، مدل مذکور در استاندارد شماره ۴۱ فقط در مورد داراییهای زیستی اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه پس از کسر هزینه‌های برآوردی نقطه فروش و کمکه‌های بلاعوض که واحد تجاری را به انجام فعالیت‌های کشاورزی خاص الزام نمی‌کند، اعمال می‌شود.

نحوه استهلاك مخارج زیرسازي جاده‌ها در برخی کشورهای مشترک‌المنافع

عملیات تسطیح و زیرسازی جزء مراحل اولیه ساخت جاده است و بهای تمام شده آن به حساب دارایی منظور می‌شود. سئوالی که

در خصوص دارایی مذکور مطرح است این است که آیا به عنوان یک دارایی، استهلاك پذیر هست یا خیر.

رویه‌های پذیرفته شده متنوعی در هر یک از ایالت‌ها یا مناطق استرالیا در ارتباط با استهلاك مخارج تسطیح و زیرسازی وجود دارد. این رویه‌ها توسط دولتهای محلی وضع شده است. رویه‌های جاری پذیرفته شده توسط ایالت‌ها و مناطق مختلف در این خصوص به شرح زیر است:

- در طول عمر مفید ۱۰۰ ساله مستهلك می‌شود (NSW)؛^۷
- مخارج زیربنایی جاده طی ۵۰ سال مستهلك می‌شود (NT)؛^۸
- عمر مفید براساس شرایط جاده تعیین می‌شود (Queensland)؛
- مستهلك نمی‌شود چون امکان برآورد اتکاپذیر عمر مفید وجود ندارد (SA)؛^۹
- در طول عمر مفید ۱۰۰ ساله مستهلك می‌شود (Tasmania)؛
- به خاطر عمر مفید نامحدود مستهلك نمی‌شود (Victoria)؛
- در طول عمر مفید ۱۰۰ ساله مستهلك می‌شود (WA)؛^{۱۰}

در نیوزلند، رویه عمومی این است که عملیات تسطیح و زیرسازی جاده‌ها مستهلك نمی‌شود، چون عملیات مذکور اساساً منجر به تغییر در زمین می‌شود و بنابراین دارای عمر نامحدود است.

در انگلستان مخارج تاسیسات زیربنایی (شامل تسطیح، به عنوان قسمتی از شبکه جاده‌ای) به عنوان افزایش در ظرفیت و بهبود شبکه مدنظر قرار می‌گیرد و سپس مستهلك می‌گردد.

روشهای متفاوت استهلاك مخارج تسطیح و زیرسازی جاده‌ها منجر به کاهش مقایسه‌پذیری صورتهای عملکرد مالی و وضعیت مالی شده است. این تفاوتها، مربوط بودن و اتکاپذیر بودن گزارشهای مالی را کاهش می‌دهد.



پانوشته‌ها:

- 1- Financial Reporting Enforcement Panel (FREPE)
- 2- Financial Services Authority (FSA)
- 3- Principles-Based Accounting System
- 4- Rules-Based
- 5- Objectives-Oriented Standards
- 6- Commercial Substance
- 7- NSW: New South Wales
- 8- NT: Northern Territory
- 9- SA: South Australia
- 10- WA: West Australia

منبع:

۷ خبرنامه‌های شماره ۱۳ و ۱۴، مدیریت تدوین استانداردها، سازمان حسابرسی