

تغییرات حسابداری

همایون مشیرزاده

تغییرات اجتماعی و اقتصادی، اطلاعات، وقایع و جریان‌های مالی جدید، پیدایش نظریات و روش‌ها و اصول حسابداری نوین و در نهایت منعکس نمودن آنها در حساب‌ها ممکن است باعث عدول (۱) در اصل ثبات صورتهای مالی جدید با اقلام مقایسه ای دوره های پیشین بشود. از طرف دیگر رعایت اصل ثبات نهایستی موجب جلوگیری از تصحیح اشتباهات گذشته و بیابکارگیری اصول جدید و روشهای ارجح حسابداری گردد. در این مقاله طرق اصلی به کارگیری روشهای جدید حسابداری، در تجدیدنظر در پیش بینی های اتخمین، روشهای تصحیح اشتباهات عمده، تغییرات گوناگون حسابداری و نحوه انعکاس آنها در حسابها و صورتهای مالی مورد بحث قرار میگیرد. (۲)

مطالب این مقاله بر اساس نظریات " کمیته اصول حسابداری " آمریکا که در بیانیه شماره ۲۰ آن کمیته منعکس گردیده تهیه شده است. در سطور ذیل ابتدا در مورد تغییرات حسابداری و انواع آن و سپس اشتباهات حسابداری و اقسام آن بحث نموده و سپس طرق مختلف ثبت اینگونه تغییرات و تصحیح اشتباهات و نحوه ارائه آنها در صورتهای مالی نشان داده می شود.

- بطور کلی تغییرات حسابداری (Accounting Changes)

در نتیجه تغییرات در محیط اجتماعی و اقتصادی حاصل می گردند. تغییرات حسابداری ممکن است یکی از دو حالت تغییر در یک روش یا اصل حسابداری، (Accounting Principle) و یا تغییر در تخمین یا پیش بینی های حسابداری (Accounting Estimate) را داشته باشد. تغییر روش زمانی است که یک روش یا اصل پذیرفته شده که بر روش یا اصل پذیرفته شده دیگری رجحان دارد بجای آن مورد استفاده قرار میگیرد (مثلاً "تغییر روش محاسبه استهلاك از خط مستقیم به نزولی). تغییر در تخمین زمانی است که بر اثر اتفاقات جدید، اطلاعات کاملتر و بهتری در مورد پیش بینی های قبلی در دسترس قرار می گیرند (مثلاً "تغییر در میزان ذخیره مطالبات مشکوک الوصول و یا تغییر در تخمین ذخیره موجودی های ناباب).

- اصولاً سه راه حل عمومی جهت گزارشگری تغییرات حسابداری وجود دارند:

الف) اثر انباشته تغییر یا تغییرات در صورت سود و زیان دوره ای

که تغییر در آن رخ داده منعکس می گردند.

ب) صورت های مالی برای دوره های قبلی با عطف به ماسبق

(Retroactively) باز نویسی و اصلاح می شوند.

به عبارت دیگر تاثیر تغییرات در صورت های مالی

مقایسه ای نیز منعکس می شود.

ج) تغییر حسابداری فقط دوره های جاری و آینده را متاثر

می سازد. این نوع تغییرات، تغییر در تخمین های

حسابداری است. در حالی که تغییرات مذکور در بندهای

الف و ب فوق تغییر در روش های اصول حسابداری

هستند.

مثالهایی در مورد هر یک از این سه راه حل در جدول زیر منعکس است.

راه حل

مثال

الف : تغییراتی که محاسبه اثر انباشته اثر انباشته تغییر بر سود آنها الزامی است :

۱- تغییر در روش محاسبه استهلاك برای دارائی ثابتی که قبلاً ثبت گردیده است. در صورت سود و زیان گزارش می گردد.

۲- تغییر روش ارزشین نمودن پرداختهای بابت تحقیق و توسعه به سرمایه ای نمودن و معوق کردن آنها و منظور نمودن ذخیره کاهش یا استهلاك برای آنها.

۳- تغییر روش قیمت گذاری موجودیهای جنسی از FIFO به LIFO.

ب : تغییراتی که بیان مجسدد

صورتهای مالی قبلی را با عطف به ماسبق لازم می کند :

۱- تغییر روش قیمت گذاری موجودیهای جنسی از LIFO به هر روش دیگر.

۲- تغییر روش حسابداری پیمانکاری ساختمانی.

۳- تغییر روش حسابداری هزینه های توسعه در صنایع

اقدام مقایسه ای صورتهای مالی ارائه شده در سالهای قبل، با عطف به ماسبق بازنویسی می کردند تا در نتیجه با اثرات تغییر روشهای اصول حسابداری وفق پیدا کنند.

استخراجی .

۳- تغییر در موجودیت حقوقی موسسه
مورد گزارش .

۴- تعویض يك روش متداول و
پذیرفته شده حسابداری با يك
روش پذیرفته شده و متداول -
حسابداری دیگر برای شرکتهای
سهامی خاصی که برای اولین بار
اقدام به ارائه صورتهای مالی
به عموم می نمایند .

ج : تغییرات در تخمین های حسابداری: تغییر در تخمین، در محاسبه
۱- اردیاد میزان درصد تغییر سود دوره تغییر در صورت
حسابهای مشكوك الوصول یا داشتن تداوم در محاسبه سود
هزینه های ضمانت محصولات . دوره های بعدی تاثیر
۲- تقلیل ارزش موجودیهای جنسی می گذارد. سود دوره های مالی
به علت کهنگی قبل از تغییر بازنویسی
۳- تغییر در تخمین عمر مفید (ها) نمی گردند. همچنین اثر
ارزش اسقاطی (دارائیهای انباشته تغییر بر سود سالهای
ثابت استهلاك پذیر قبل در صورت سود و زیان دوره
۴- تغییر در تخمین واحد قابل تغییر منظور نمی گردند .
باریسافت منابع طبیعی .

- اشتباهات در صورتهای مالی ممکن است در نتیجه اشتباهات ریاضی
و محاسبات، اشتباه در نحوه استفاده از اصول یا روشهای حسابداری
و یا عدم رعایت یا برداشت ناصحیح از واقعیاتی که در زمان تهیه
صورتهای مالی وجود داشته اند، روی دهند. تغییر یا عدول از يك روش
غلط یا اصل ناصحیح به روش یا اصلی که متداول و پذیرفته شده
است، صرفاً " تصحیح يك اشتباه به شامری آید .

- زمانی که يك اشتباه با اهمیت در صورت‌های مالی که قبلاً تهیه شده است کشف می گردد، اصلاح اشتباه بایستی به عنوان اصلاح دوره قبلی (Prior Period Adjustment) گزارش شود. ماهیت این اشتباه و اثر اصلاحی آن بر سود ویژه و سود قابل تقسیم به هر سهم بایستی افشا گردد. کشف يك اشتباه مهم ممکن است باز نویسی صورت‌های مالی دوره های قبل را با اعمال اثرات تصحیح اشتباه در آنها ایجاب نماید.

- بسیاری از اشتباهات حسابداری در نتیجه کنترل داخلی و سیستم دوطرفه بودن حسابها ممکن است کشف شوند. همچنین حسابرسان مستقل و ممیزین مالیاتی نیز ممکن است اشتباهاتی را کشف نمایند. اغلب اشتباهات حسابداری در یکی از گروه های زیر قرار می گیرند.

الف) اشتباهاتی که فقط اقلام ترادنامه را متاثر می کنند.

ب) اشتباهاتی که فقط بر روی سود و زیان تاثیر می گذارند.

ج) اشتباهاتی که هم بر روی اقلام ترادنامه و هم بر روی حساب سود و زیان تاثیر می گذارند.

این دسته از اشتباهات به نوبه خود یا اشتباهاتی هستند که در دوره های آینده خود بخود اصلاح می شوند (Counterbalancing Errors) یا اشتباهاتی هستند که در دوره های آتی بخودی خود اصلاح نمی شوند (Non-Counterbalancing Error).

- اشتباهاتی که به خودی خود اصلاح می شوند، باعث اثرات غلط سوديك دوره مالی و ترادنامه در انتهای آن دوره مالی می شوند که بابیان اشتباه سود دوره بعد و در جهت مخالف تصحیح می شوند و ترادنامه در انتهای دوره مالی بعدی به نحو صحیحی بیان خواهد

گردید. مثالهایی از این نوع اشتباهات عبارتند از:

الف) قصور در ذخیره گرفتن برای هزینه های درآمد های پایانی دوره.

ب) قصور در معوق ساختن هزینه های درآمد های پایانی دوره.

ج) اشتباه در شمارش باقیمت گذاری موجودیهای پایانی دوره. از طرف دیگر، اشتباهاتی نیز وجود دارند که باعث بیان غلط سود یا ترانزاکشن در یک دوره می شوند ولیکن به خودی خود در دوره بعدی اصلاح نمی گردند. مثالهایی از این قبیل عبارتند از:

الف) ثبت دارایی قابل استهلاک به عنوان هزینه.

ب) ثبت دارایی غیر قابل استهلاک به عنوان هزینه.

ج) محاسبه اشتباه یا عدم محاسبه هزینه استهلاک یا کاهش دارایی.

- عمل حسابداری لازم در صورت کشف يك اشتباه به دوره کشف و استفاده ای که از صورتهای مالی می شود بستگی دارد. برای مثال، چنانچه سود به میزان A ریال در سال ۱ کمتر بهمان شود و این اشتباه در سال ۲ خود بخود در نتیجه زیادتر نشان دادن سود در سال ۲ بهمان میزان، اصلاح شود و این اشتباهات در سال ۳ کشف نشود، آرتیکل اصلاحی برای تصحیح این اشتباهات در سال سوم لازم نیست چرا که ترانزاکشن در پایان سال دوم به طرف صحیحی بیان شده است اما چنانچه سود در سال ۱ به میزان A ریال اشتباه بیان شود در سال ۲ نیز به میزان B ریال اشتباه بیان شود اعمال در محاسبه مجدد سود به میزان های C ریال برای سال ۱ و D ریال برای سال ۲ روند افزایش (یا کاهش) سود سالانه را به صورت گمراه کننده ای بیان می کند.

- چنانچه اشتباهی از نوع اول که خود بخود در دوره‌های بعدی اصلاح می‌گردند، قبل از وقوع عمل اصلاح کشف گردد، سند اصلاحی جهت جلوگیری از گزارش درآمد به میزان ناصحیح برای دوره ای که اشتباه در آن دوره کشف شده است لازم و ضروری است.

- باتوجه به آنچه فوقاً ذکر گردید، بر اساس نظریه کمیته اصول حسابداری آمریکا، به طور کلی در مورد تغییریک روش یا اصول حسابداری، پایبستگی تاثیر انباشته بر تغییر سودوربان، سنواتی را در ابتدا دوره پس از کسر مالیات در صورت سودوربان منظور نمود و یا اقلام مقایسه ای صورتهای مالی را با عطف به ماسبق در صورت داشتن مورد باز نویسی نمود. تغییر در تخمین های حسابداری بر محاسبه سود جاری یا دوره های مالی آینده تاثیر می گذارد و هیچگونه بار نویسی صورتهای مالی را ایجاد نمی نماید.

در مورد اشتباهات حسابداری، چنانچه اینگونه اشتباهات در دوره های مالی آتی خود بخود اصلاح گردند، نیازی به باز نویسی صورتهای مالی قبلی نیست و چنانچه خود بخود اصلاح نگردند لازم است صورتهای مالی پیشین باز نویسی گردند □

" آگهی "

دیپلم ریاضی با داشتن ۲۱ سال سابقه خدمت بانکی وطنی دوره های اختصاصی موسسه علوم بانکی در موسسات حسابرسی آماده کار تمام پانزده وقت است.

رضائی منش - تلفن: ۲۴۰۷۸۲