



با نگاهی به استانداردهای بین‌المللی حسابداری

تاریخچه و وضعیت فعلی استاندارد گذاری حسابداری در ایران

که استانداردهای بین‌المللی حسابداری وجود دارد از این استانداردها به عنوان پایه اصلی تدوین استانداردها استفاده می‌کند. هدف ما از انجام این تحقیق آن است که وضعیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران را مورد بررسی قرار دهیم. همچنین در این تحقیق به دنبال آن هستیم که استانداردهای ملی حسابداری ایران را با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مقایسه کرده و با شرح تفاوت‌های عمده موجود بین این دو، واقعیت تأثیر گذاری استانداردهای بین‌المللی حسابداری را بر تدوین استانداردهای ملی حسابداری ایران تشریح نماییم.

مرور ادبیات

درباره پذیرش استانداردهای بین‌المللی، تحقیقات زیادی به عمل آمده است. بسیاری از این تحقیقات بر مزایای پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تاکید دارند. عمده مزایایی که این گونه تحقیقات نام می‌برند شامل: کاهش هزینه تدوین و توسعه استانداردهای ملی، تهیه صورت‌های مالی قابل درک‌تر، افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی و کاهش هزینه این مقایسه برای سرمایه‌گذاران، افزایش کارایی بازار سرمایه، کاهش هزینه معاملات، افزایش کیفیت اطلاعات، افزایش شفافیت و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش جذب سرمایه‌های خارجی، افزایش ارزش و اعتبار شرکت‌ها است. برای کسب اطلاعات بیشتر در مورد مزایا می‌توان به تحقیقات زیر مراجعه کرد: Nobes & Parkar, ۱۹۹۵; Samuels, ۱۹۸۵; Piper & Wyatt, ۱۹۹۱; Roussey, ۱۹۹۲; Doupanik, ۱۹۸۷; Street & Gray, ۱۹۹۹; Collett, Godfrey and Hrasky, ۲۰۰۱; Covrig, DeFond, and Hung, ۲۰۰۷; Ashbaugh and Pincus, ۲۰۰۱; Biddle & Saudagaran, ۱۹۸۹; Leuz & Verrecchia, ۲۰۰۰; Tarca, ۲۰۰۴; Jermakowicz, ۲۰۰۴

همچنین تیلور و همکاران (Taylor et al, ۱۹۸۶) بهبود جهانی سازی بازارهای سرمایه را به عنوان یکی از نتایج هماهنگ سازی بازارهای سرمایه بر می‌شمارند و پیوی و وبستر (Peavy & Webster, ۱۹۹۰) نیز یکی دیگر

امروزه بسیاری از کشورها به سرعت در حال هماهنگ‌سازی و یا همگرایی به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. مورفی (Murphy, ۲۰۰۰) هماهنگ‌سازی را به شرح ذیل تعریف نموده است: "هماهنگ‌سازی با کاهش تنوع در رویه‌های حسابداری موجود به منظور بهبود قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی تهیه شده توسط شرکت‌های کشورهای مختلف مرتبط است." بال (Ball, ۲۰۰۶) همگرایی را این‌گونه تعریف کرده است: "همگرایی به فرآیند کاهش تفاوت‌های بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای ملی حسابداری در کشورهایی که هنوز بر استاندارد ملی خود باقی مانده‌اند، اشاره دارد."

آنچه که در سال‌های اخیر در ایران مشاهده می‌شود گرایش به تدوین استانداردها بر اساس استانداردهای بین‌المللی بوده است. طبق برنامه‌ریزی‌های اقتصادی گسترده و بلندمدتی که مسئولین اجرایی کشور انجام داده‌اند، انتظار بر این است که ایران در سال‌های آتی رشد اقتصادی مطلوبی داشته باشد. ایران در حال گذار از اقتصاد تک محصولی و وابستگی به درآمدهای نفتی است و برای گذر هرچه سریع‌تر از این مرحله نیازمند جذب سرمایه‌های خارجی می‌باشد، که همین امر اصلی‌ترین عامل برای حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به شمار می‌آید.

در کشور ما مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری طبق قانون بر عهده سازمان حسابرسی است که یک سازمان حرفه‌ای وابسته به دولت می‌باشد. گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی شرکت‌هایی که در تدوین آنها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نگردد، برای هیچ‌یک از مراجع دولتی، سازمان بورس اوراق بهادار و تامین مالی از سیستم بانکی، قابل استفاده نخواهد بود. بر اساس گزارش دلویت (Deloitte, ۲۰۰۸)، ایران استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را مورد پذیرش قرار نداده است. اما با وجود برخی اختلاف نظرها در میان صاحب نظران داخلی، سازمان حسابرسی یکی از سیاست‌های اصلی خود را در تدوین استانداردهای حسابداری، هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری بیان کرده و عنوان نموده در مورد موضوعاتی

غلامرضا پاکدل
کارتشناس ارشد حسابداری
از دانشگاه فردوسی مشهد

صالح حسن زاده کوجو
کارتشناس ارشد حسابداری
از دانشگاه فردوسی مشهد

محمود حسن زاده کوجو
دانشجوی کارشناسی ارشد
حسابداری دانشگاه قم

امین رستمی
دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه فردوسی مشهد

بازار

اردیبهشت ماه ۱۳۹۳
شماره ۱۱۱

اجتماعی حاکم بر اداره واحدهای تجاری در کشور ما، افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی الزامی نشده است.

اقتصاد

اقتصاد ایران وابستگی زیادی به صادرات و درآمدهای نفتی دارد. در خلال دوره‌هایی که درآمد نفتی رشد مناسبی داشته است، رشد اقتصادی نیز بالا بوده است. از طرفی دیگر، افزایش درآمدهای نفتی، واردات کالاهای واسطه‌ای سرمایه‌ای که مورد نیاز صنایع است را تسهیل کرده، ورود تکنولوژی جدید را افزایش داده و منجر به رشد اقتصادی می‌گردد.

در سال‌های اخیر به دنبال خصوصی‌سازی‌های گسترده و با توسعه بازار بورس اوراق بهادار در ایران، نیاز به جذب سرمایه‌های خارجی و استفاده از استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی با کیفیت‌تر و با قابلیت مقایسه بیشتر افزایش پیدا کرده است. جذب سرمایه‌های خارجی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی، رابطه متقابلی دارند. برخی محققین نظیر گلر و همکاران (Guler et al, ۲۰۰۲) بیان داشته‌اند که سطح سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) رابطه مثبتی با پذیرش استانداردهای کیفی بین‌المللی در در یک ملت دارد. جاج و همکاران (Judge et al, ۲۰۱۰) بیان می‌کنند که ایران و بنگلادش بطور نسبی سرمایه‌گذاری مستقیم جذب شده کمی دارند و این کشورها اصول و معیارهای IFRS را کمتر مورد پذیرش قرار داده‌اند. با این وجود، بعضی از کشورها نظیر انگلستان و ایرلند، اقتصاد بازی دارند و بطور قابل ملاحظه‌ای در جذب سرمایه خارجی موفق بوده‌اند، و هر دو کشور بصورت کامل روبه‌های IFRS را مورد پذیرش قرار داده‌اند.

در این پذیرش و انطباق استانداردهای بین‌المللی حسابداری و جذب سرمایه‌گذاران خارجی تلاش‌های زیادی صورت گرفته است که می‌توان نامه دبیر کل جامعه حسابداران رسمی ایران خطاب به وزیر اقتصاد و دارایی را مثال زد. در این نامه آمده است که:

«طبق ماده ۱۱۱ قانون برنامه پنجم توسعه کشور که بر مبنای آن شناسایی و اصلاح قوانین و مقررات برحسب ضرورت... برای جذب بیشتر سرمایه‌گذاری خارجی در دستور کار قرار دارد... با توجه به سیاست‌ها و برنامه‌های جاری در زمینه توسعه بازار اوراق بهادار کشور، بررسی و در صورت لزوم بازنگری در استانداردهای حسابداری ایران به منظور انطباق بیشتر با استانداردهای بین‌المللی حسابداری ضرورت دارد...».

حرفه حسابداری

در قانون تجارت سال ۱۹۳۲ که بر مبنای قانون تجارت بلژیک تهیه و تصویب شد، تشکیل شرکت‌های سهامی عام پیش بینی گردید، اما قانون مزبور نقش موثری در پیدایش حسابداری حرفه‌ای و تشکیل جوامع حسابداری ایفا نکرد. اولین انجمن حرفه‌ای حسابداری در ایران، انجمن حسابداران و کارشناسان قسم خورده نام داشت. این انجمن عمری کوتاه داشت و مدت کوتاهی بعد از تاسیس با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۹۶۷ عملاً منحل گردید. هم‌زمان با تشکیل انجمن حسابداران قسم خورده، انجمنی دیگر به نام انجمن حسابداران ایران تشکیل شد، ولی با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم فعالیت آن نیز عملاً متوقف شد. سپس طبق مقررات قانون تجارت کانون حسابداران رسمی تاسیس شد. اعضای این کانون را حسابداران متخصص تشکیل می‌دادند. به دنبال تشکیل کانون حسابداران رسمی ایران، انجمن حسابداران خبره ایران با تلاش جمعی از فارغ‌التحصیلان حسابداری از خارج و داخل کشور تشکیل شد. این انجمن خارج از حیطه حمایتی قانونی خاص شکل گرفت که با انطباق خود با شرایط حاکم بر جامعه توانست به حیات خود ادامه داده و به عضویت فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) نیز در آید. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز در سال ۱۹۹۴ بر اساس لایحه مصوب مجلس شورای اسلامی رسمیت یافت و در سال ۲۰۰۱ فعالیت خود را آغاز کرد. با توجه به مطالب بیان شده، در طول سال‌های گذشته در زمینه

از مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی را یکپارچه سازی و رقابت پذیری بازارهای مالی کشورهای در حال توسعه می‌دانند.

دینگ و همکاران (Ding et al, ۲۰۰۵) اهمیت هماهنگی بین‌المللی حسابداری را در چند دلیل زیر خلاصه کرده‌اند:

- رشد سریع بازارهای سرمایه بین‌المللی.
- نیاز شرکت‌های چند ملیتی برای ایجاد مجموعه‌ای از استانداردهای جهانی و
- فعالیت سرمایه‌گذاران نهادی

برخی از محققین (نظیر: Wolk, ۱۹۸۹) پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری را برای کشورهای در حال توسعه مناسب دانسته و بیان می‌کنند که این استانداردها، از بسیاری از استانداردهای محلی، جامع‌تر هستند. همچنین بیان می‌کنند که هماهنگ‌سازی برای کشورهای در حال توسعه، استانداردهای بهتری را فراهم می‌آورد و کیفیت چارچوب و اصول حسابداری آنها را بهبود می‌بخشد.

اما در مقابل ابهاماتی نیز به برخی از مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری نظیر کاهش مدیریت سود و دست‌یابی به اطلاعات کیفی‌تر وارد شده است (نگاه کنید به: Van Tendeloo and Vanstraelen, ۲۰۰۵; Nobes, ۲۰۰۶).

برخی از محققین (نظیر: Perera, ۱۹۸۹; Hopwood, ۲۰۰۰; Collett, ۲۰۰۳; Pope, ۲۰۰۳; et al) بر این عقیده هستند که سیستم‌های گزارشگری مالی هر کشوری تحت تأثیر محیط آن کشور قرار دارد و متأثر از فشارهای حرفه‌ای و نهادی شکل می‌گیرد؛ و برخی دیگر معتقدند که هر کشوری باید تشویق شود که بجای این که از ساختار و مشخصات نظام‌های اطلاعاتی دیگر کشورها تقلید نماید، سیستم متناسب با نیاز خود را طراحی و اجرا کند.

والاس و بریستون (Wallace & Briston, ۱۹۹۳) بیان می‌کنند که کشورهای در حال توسعه با پذیرش استانداردهای خارجی با مشکلاتی نظیر هزینه زیاد و کنترل محدود بر مربوط بودن حسابداری وارداتی روبرو خواهند بود. هو (Hove, ۱۹۸۶) بر این عقیده است که اهداف حسابداری اغلب کشورهای در حال توسعه باید به دقت تعیین شود. او می‌گوید که استاندارد کردن بین‌المللی رویه‌های حسابداری نمی‌تواند مشکلی را از کشورهای در حال توسعه حل نماید. او معتقد است که تنها مردم کشورهای در حال توسعه هستند که می‌توانند راه اصلاح وضع موجود را پیدا کنند.

کشور ما همانند بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دنبال به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به منظور دست‌یابی به مزایای آن است. اما شرایط داخلی و برخی عوامل خارجی، مانع جدی بر سر راه تحقق این هدف به شمار می‌آیند. با وجود برخی مشکلات باز هم نمی‌توان از مزایای هماهنگ‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چشم‌پوشی کرد؛ لیکن در کشور ما استانداردهای بین‌المللی گزارشگری به صورتی تعدیل شده و با اعمال پاره‌ای تغییرات مورد استفاده قرار می‌گیرد. طرفداران هماهنگی هرچه بیشتر بین استاندارد ملی و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران بر دو عامل جذب سرمایه‌های خارجی و دست‌یابی به استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تر با صرف وقت و هزینه کمتر تأکید دارند. به همین دلیل به نظر می‌رسد که گرایش به سمت این استانداردها ضرورتی انکار ناپذیر باشد، ولی عوامل مختلفی بر میزان این گرایش تأثیر گذار بوده‌اند که در این قسمت به شرح مختصری از آنها می‌پردازیم.

فرهنگ

مخالفت با استانداردهای حسابداری بین‌المللی صرفاً به خاطر انگیزه‌های از پیش تعیین شده یا ادعای برتری از لحاظ فنی صورت نمی‌گیرد، بلکه تنوع فرهنگ نیز در آن موثر است. تأثیرگذاری فرهنگ بر تفاوت بین استاندارد ملی ایران و بین‌المللی بیشتر در زمینه افشا نمود پیدا کرده است. به عنوان نمونه، افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی با توجه به تأثیر آن بر راهبرد تجاری، طبق استانداردهای بین‌المللی الزامی شده است. اما با توجه به شرایط اقتصادی و

تشکیل جوامع حرفه‌ای در ایران، کوشش‌های گوناگونی به عمل آمده است، اما با این وجود هنوز هم جوامع حرفه‌ای حسابداری ایران به ثبات، انسجام و پایداری لازم دست نیافته‌اند (علی مدد، ۱۳۷۸). عدم ثبات و انسجام حرفه حسابداری در ایران عاملی تأثیرگذار بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی بوده است؛ چرا که حرفه می‌تواند با صرف وقت و هزینه کمتری به استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت‌تری دست یابد، که این خود دومین دلیل اصلی طرفداران گرایش به سمت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران به شمار می‌رود. با این وجود ضعف و یا قوت حرفه تعیین‌کننده پذیرش یا عدم پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیست. چرا که کشورهای توسعه یافته‌تر حتی با وجود این که دارای حرفه حسابداری قوی هستند، خود به دنبال گسترش استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌باشند.

سیر تکامل استانداردهای حسابداری در ایران و تلاش‌های صورت گرفته برای بهبود هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی

در سال ۱۹۸۳ به موجب قانونی که به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید، مقرر شد تا سازمان حسابرسی تشکیل شود. اساس نامه قانونی سازمان حسابرسی در سال ۱۹۸۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و به این ترتیب سازمان حسابرسی به صورت مؤسسه‌ای دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی و وابسته به وزارت امور اقتصاد و دارایی تشکیل شد. وظیفه اصلی این سازمان، حسابرسی شرکت‌های دولتی است که در کنار آن، وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی نیز به این سازمان محول گردیده است.

در سال ۱۹۹۲ کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری مأمور شد تا با توجه به استانداردهای معتبر و با توجه به شرایط محیطی کشور، استانداردهای لازم را به منظور ایجاد یکنواختی و برطرف کردن ناسازگاری‌های موجود تدوین کند. این کمیته در سال ۱۹۹۴ پیش‌نویس ۹ بنیانه و در سال ۱۹۹۶ پیش‌نویس ۵ بنیانه دیگر را برای نظرخواهی عمومی منتشر کرد و در مورد چند بنیانه نیز نظرخواهی محدود به عمل آورد. با توجه به پیشنهادهای و آرای اعضای حرفه و دیگر علاقه‌مندان، مجموعه رهنمودها اصلاح و پس از تصویب مراجع ذیصلاح به عنوان نخستین مجموعه رسمی از اوایل سال ۱۹۹۹ برای مدت دو سال لازم‌الاجرا شد. نتیجه کار کمیته تاکنون، تدوین و انتشار ۳۲ استاندارد بوده است. سازمان حسابرسی برای تدوین استانداردهای حسابداری به ترجمه و تلخیص استانداردهای بین‌المللی حسابداری روی آورده است. این سازمان برای هماهنگی بیشتر استانداردهای تدوین شده با شرایط محیطی، ابتدا تغییراتی را در برخی از آنان اعمال کرده است، اما به تدریج برخی از این تغییرات با تجدید نظر و با ارائه مجدد استانداردها حذف گردیده است.

پروژه هماهنگی استانداردهای حسابداری با استانداردهای بین‌المللی، با هدف بهبود استاندارد قبلی و هماهنگی با آخرین استانداردهای بین‌المللی مربوط، از سال ۲۰۰۵ شروع شد. در همین راستا تا کنون ۸ استاندارد، مورد تجدید نظر قرار گرفته است. هر چند ۴ مورد از استانداردهای تجدیدنظر شده نیز هنوز تفاوت‌هایی با استانداردهای بین‌المللی دارند. در ادامه این بخش، برخی تغییرات صورت گرفته در این استانداردها مورد بررسی قرار گرفته است.

Events after the Reporting Period - IAS 10

تفاوت اصلی بین استاندارد ملی شماره ۵ جدید نسبت به استاندارد قبلی، در سود سهام پیشنهادی است. بر اساس استاندارد جدید، سود سهام مصوب بعد از تاریخ ترازنامه یا سود سهام پیشنهادی، به عنوان بدهی در تاریخ ترازنامه شناسایی نمی‌شود.

Property, Plant and Equipment - IAS 16

در استاندارد حسابداری ملی شماره ۱۱ برخی تغییرات اصلی رخ داده نسبت به استاندارد قبلی این گونه بیان شده است: «جزای بهای تمام شده دارایی ثابت مشهود شامل برآورد اولیه مخارج

بیاپاده‌سازی و برچیدن دارایی و بازسازی محل نصب و تعهد مرتبط با آنها در زمان تحصیل دارایی، بر اساس ارزش فعلی اندازه‌گیری می‌شود. در حال که طبق استاندارد قبلی از بابت مخارج مزبور، طی عمر مفید دارایی، ذخیره لازم در حساب‌ها منظور می‌گردید. فرایند استهلاک دارایی ثابت مشهود از زمانی که دارایی آماده بهره‌برداری است آغاز می‌شود. در استاندارد قبلی زمان آغاز استهلاک دارایی تصریح نشده بود. ارزش باقی‌مانده دارایی ثابت مشهود با این فرض برآورد می‌شود که اگر دارایی در حال حاضر در وضعیت موجود آن در پایان عمر مفید می‌بود، واحد تجاری از واگذاری آن چه مبلغی کسب می‌کرد. در استاندارد قبلی مشخص نشده بود که آیا ارزش باقی‌مانده همین مبلغ است یا مبلغی است که در آینده، بدون تعدیل بابت تورم، از طریق واگذاری دارایی کسب خواهد شد.»

Business Combinations - IAS 22 (superseded by IFRS 3)

طبق استاندارد شماره ۱۹ قبلی، واحدهای تجاری برای انجام ترکیب‌های تجاری می‌توانستند از دو روش خرید و یا اتحاد منافع استفاده نمایند، ولی در استاندارد جدید روش اتحاد منافع حذف شده است.

در استاندارد قبلی، سهم اقلیت بر اساس مبلغ دفتری محاسبه می‌شد. ولی در استاندارد تجدیدنظر شده، سهم اقلیت بر اساس ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص واحد تجاری فرعی محاسبه می‌شود. در استاندارد جدید سرفقلمنی منفی و نحوه حسابداری آن نیز حذف شده است.

Related Party Disclosures - IAS 24

هدف استاندارد ملی شماره ۱۲، تعیین الزامات افشا در صورت‌های مالی واحد تجاری است. با تجدید نظر صورت گرفته، دامنه کاربرد این استاندارد گسترده‌تر شده است.

Consolidated and Separate Financial Statements - IAS 27

طبق استاندارد قبلی، واحدهای تجاری اصلی که بیش از ۹۰ درصد سهام آنها در اختیار واحد تجاری اصلی دیگر بود در صورت کسب موافقت سایر صاحبان سهام، ملزم به ارائه صورت‌های مالی تلفیقی نبودند. این شرط در استاندارد جدید حذف شده است. علاوه بر این، عدم الزام به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در صورت وجود محدودیت شدید و بلندمدت، نیز در این استاندارد حذف گردیده است. همچنین در استاندارد تجدیدنظر شده، سهم اقلیت بر اساس ارزش منصفانه خالص دارایی‌های قابل تشخیص واحد تجاری فرعی در تاریخ تحصیل محاسبه می‌شود و برای انعکاس سرمایه‌گذاری در واحد تجاری فرعی در صورت‌های مالی جداگانه، روش ارزش ویژه مجاز نخواهد بود. در استاندارد قبلی، سهم اقلیت بر اساس مبلغ دفتری محاسبه می‌شد، و استفاده از روش ارزش ویژه مجاز بود.

Investments in Associates - IAS 28

در استاندارد شماره ۲۰ که با هدف بهبود استاندارد قبلی و هماهنگی با آخرین استانداردهای بین‌المللی تجدیدنظر شده است، عمده تغییراتی که توسط سازمان حسابرسی اعمال شده است عبارتست از این که:

«این استاندارد، واحدهای تجاری اصلی را که طبق استاندارد حسابداری ملی شماره ۱۸ از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی معاف می‌باشند، از به‌کارگیری روش ارزش ویژه نیز معاف می‌کند. علاوه بر این، واحد سرمایه‌گذاری که واحد اصلی نیست، اما حائز همان معیارهایی است که بر اساس آن یک واحد اصلی از تهیه صورت‌های مالی تلفیقی معاف می‌شود، نیز از به‌کارگیری روش ارزش ویژه معاف می‌گردد.»

واحد سرمایه‌گذار ملزم است در هنگام ارزیابی توان مشارکت در تصمیم‌های مربوط به سیاست‌های مالی و عملیاتی واحد سرمایه‌پذیر، وجود و اثر حق رأی بالقوه قابل اعمال یا قابل تبدیل را نیز مد نظر قرار دهد. »

فعالیت‌های عملیاتی، فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و فعالیت‌های تامین مالی است. در حالی که در استاندارد ملی شماره ۲ ایران "بازده سرمایه‌گذاری‌ها و سود پرداختی بابت تامین مالی" و "مالیات بر درآمد" از سایر فصل‌های اصلی تفکیک شده و بصورت مستقل ارائه گردیده است. همچنین در تعریف IAS معادل وجه نقد نیز در تعریف وجه نقد گنجانده شده است، اما در استاندارد ملی ایران تعریف وجه نقد شامل اقلام معادل وجه نقد نمی‌گردد، چرا که به علت رایج نبودن انجام امور سرمایه‌گذاری در سهام و سایر اوراق بهادار، تعریف وجه نقد بدون شمول اقلام معادل وجه نقد تطابق بیشتری با تفکر حاکم بر مدیریت فعالیت‌های اقتصادی و فرهنگ رایج تجاری ایران دارد.

segment reporting - IAS 14 (superseded by IFRS 8)

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۴، مدیریت باید با توجه به منبع اصلی و ماهیت مخاطرات و بازده‌های یک واحد تجاری، قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی را به عنوان مبنای اولیه گزارشگری مشخص کند. در رابطه با مبنای اولیه اطلاعات مفصل‌تر و برای مبنای ثانویه اطلاعات کمتری ارائه می‌شود. در استاندارد ملی شماره ۲۵، برای محدود کردن دامنه قضاوت و جلوگیری از پیچیدگی غیر ضروری با توجه به شرایط موجود، الزامات گزارشگری بر مبنای اولیه و ثانویه پیش‌بینی نشده است.

Property, Plant and Equipment - IAS 16

استاندارد ملی شماره ۱۱ (تجدید نظر شده) به استثنای تجدیدنظر در برآورد ارزش باقیمانده دارایی، بطور گسترده‌ای در راستای استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶ قرار دارد. در این استاندارد همانند استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶، برای ارزش‌گذاری دارایی از روش بهای تمام شده تاریخی استفاده می‌گردد و تجدید ارزیابی نیز مجاز است.

Revenue - IAS 18

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، براساس نتایج مطالعاتی که انجام داد و با توجه به استانداردهای حسابداری کشورهای مالزی و آمریکا، تدوین استاندارد ملی حسابداری شماره ۲۹ با عنوان فعالیت‌های ساخت املاک را در دستور کار خود قرار داد. هر چند استاندارد بین‌المللی حسابداری جداگانه‌ای برای فعالیت‌های ساخت املاک وجود ندارد، لیکن در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸، شناسایی درآمد فروش املاک را مشروط به تکمیل کارهای عمده کرده است. در استاندارد ملی، روش درصد تکمیل در صورت احراز معیارهایی نظیر این که فعالیت‌های ساختمانی آغاز شده باشد، ۲۰ درصد از بهای فروش دریافت شده باشد و ... مورد پذیرش قرار گرفته است. بنابراین می‌توان گفت که استاندارد حسابداری ملی شماره ۲۹ در مورد شناسایی درآمد ساخت املاک با استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ مغایرت دارد.

Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets - IAS 37

عنوان استاندارد ملی شماره ۴ پس از تجدید نظر از "پیشامدهای احتمالی" به "ذخایر، بدهی‌های احتمالی و دارایی‌های احتمالی" تغییر کرد. در استاندارد جدید تعهدات محتمل در قالب "ذخیره" تعریف شده است و تعهدات ممکن و بعید نیز در زمره "بدهی‌های احتمالی" قرار گرفته‌اند.

Intangible Assets - IAS 38

در استاندارد حسابداری قبلی، دارایی نامشهود به یک دارایی غیر پولی و فاقد ماهیت عینی اطلاق می‌شد که به منظور استفاده در تولید یا عرضه کالاها یا خدمات، اجاره به دیگران یا برای مقاصد اداری توسط واحد تجاری نگهداری شود، و با قصد استفاده طی بیش از یک دوره مالی توسط واحد تجاری تحصیل شده باشد. در استاندارد جدید، هر دو معیار مزبور حذف شده است.

تفاوت‌های اصلی باقی‌مانده

ایران نیز همانند بسیاری از کشورها، استانداردهای بین‌المللی حسابداری را برای هماهنگ‌سازی بیشتر مورد پذیرش قرار داده است. بنابراین استانداردهای حسابداری در ایران از استانداردهای بین‌المللی حسابداری پیروی می‌نماید (Mashayekhi and Mashayekh, ۲۰۰۸). همانگونه که در وب سایت رسمی سازمان حسابرسی آمده است، این سازمان برای تدوین استانداردهای حسابداری ملی، از استانداردهای حسابداری بین‌المللی به عنوان مبنای برای تدوین استانداردها بهره می‌برد. استانداردهای ملی حسابداری تحت تاثیر شرایط محیطی تفاوت‌هایی با استانداردهای بین‌المللی دارد که در این بخش از مقاله به بررسی این تفاوت‌ها پرداخته می‌شود. برای اهداف تحقیق، جهت مقایسه بین استانداردهای ملی حسابداری و استانداردهای بین‌المللی حسابداری از ویرایش‌هایی از استانداردهای بین‌المللی که در زمان تدوین استانداردهای ملی حسابداری وجود داشته‌اند و مبنای تدوین استانداردهای داخلی قرار گرفته‌اند، بهره برده شده است؛ چرا که هدف ما از این بخش صرفاً نشان دادن اثری است که استانداردهایی بین‌المللی بر استانداردهای ملی در زمان تدوین آنها داشته‌اند (به عنوان نمونه IFRS ۸ جایگزین IAS ۱۴ شده است، ولی ما برای شرح تفاوت از IAS ۱۴ استفاده کرده‌ایم)، همچنین در برخی موارد ممکن است استاندارد بین‌المللی شامل بخش‌هایی فراتر از آنچه که در استاندارد ملی ایران وجود دارد، باشد، در این صورت ما تنها به مواردی که در هر دو استاندارد وجود داشته ولی متفاوت از هم هستند، اشاره کرده‌ایم. در متن استانداردهای تدوین شده توسط سازمان حسابرسی، بخش‌هایی وجود دارد که به شرح تفاوت‌های عمده بین استانداردهای ملی و بین‌المللی پرداخته شده است، که شالوده اصلی این قسمت از مقاله را شکل می‌دهد.

Cash flow statements - IAS 7

در استاندارد بین‌المللی شماره ۷، صورت جریان وجه نقد شامل ۳ طبقه



Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance - IAS 20

در زمان تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، الزامات حسابداری مقرر شده در قوانین آمره مورد توجه قرار می‌گیرد تا سازگاری لازم بین رویه‌های حسابداری مندرج در قانون و نحوه عمل طبق استانداردهای حسابداری ایجاد گردد. بدین منظور در استاندارد ملی شماره ۱۰ در ارتباط با نحوه عمل حسابداری کمک‌هایی که در قوانین آمره پیش‌بینی شده، با رعایت معیارهای شناخت کمک‌های بلاعوض، باید از نحوه عمل حسابداری مندرج در قوانین تبعیت کرد. همچنین در ارتباط با نحوه انعکاس کمک‌های بلاعوض در ترازنامه، در صورت وجود قوانین آمره برای آن، باید طبق قوانین آمره پیش‌بینی شده عمل نمود. در سایر موارد الزامات مندرج در استانداردهای بین‌المللی شماره ۲۰ رعایت شده است.

The effects of changes in foreign exchange rate - IAS 21

برخی تفاوت‌های اصلی موجود بین استاندارد بین‌المللی شماره ۲۱ و استاندارد ملی شماره ۱۶ در الزام به اجرای قوانین آمره در ایران می‌باشد. نظیر اینکه تفاوت‌های تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی ایرانی باید در اجرای مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور، به حساب اندوخته تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی منظور و در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شود.

Business Combinations - IAS 22 (superseded by IFRS 3)

طبق استاندارد ملی شماره ۱۹ ایران، سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. علاوه بر این طبق استاندارد ایران هرگونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد باید بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای دارایی‌های غیر پولی قابل تشخیص کسر شود. به غیر از این دو مورد با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ (ویرایش مارس ۲۰۰۴) رعایت شده است.

Related Party Disclosures - IAS 24

طبق استانداردهای بین‌المللی، افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی، الزامی شده است. اما با توجه به شرایط اقتصادی و اجتماعی حاکم بر اداره واحدهای تجاری در کشور، افشای حقوق و مزایای مدیران اصلی الزامی نگردید. براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۴، واحدهای تجاری تحت کنترل دولت در مورد تمام معاملات با سایر واحدهای دولتی، باید الزامات استاندارد مزبور را رعایت کنند. در ایران واحدهای تجاری تحت کنترل دولت بسیار گسترده است و از سوی دیگر واحدهای تجاری دولتی ملزمند کالاها و خدمات خود را با اولویت بخش دولتی تهیه کنند. بنابراین حجم زیادی از معاملات این گونه واحدها با واحدهای تحت کنترل دولت است. به همین دلیل افشای اطلاعات مربوط به این گونه معاملات به عنوان اطلاعات اشخاص وابسته الزامی نگردیده است، چرا که باعث افزایش حجم اطلاعات صورت‌های مالی می‌شود، که از سودمندی قابل توجهی برخوردار نیست.

Investments in Associates - IAS 28

به استثنای الزامات مربوط به نحوه اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در زمان توقف، بکارگیری ارزش ویژه، الزامات مربوط به استهلاک سرقفلی و نحوه برخورد با مازاد سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های قابل تشخیص واحد تجاری وابسته نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری، با اجرای الزامات استاندارد ملی شماره ۲۰ (تجدید نظر شده)، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ نیز رعایت می‌شود.

Interests in Joint Ventures - IAS 31

در استاندارد ملی شماره ۲۳، برای انعکاس مشارکت‌های خاص در واحدهای

تجاری تحت کنترل مشترک در صورت‌های مالی تلفیقی، از روش ارزش ویژه ناخالص استفاده شده است، که در استاندارد بین‌المللی حسابداری به عنوان روش مجاز جایگزین معرفی شده است. در صورتی که روش اصلی استاندارد بین‌المللی حسابداری، روش تلفیق نسبی است.

Intangible Assets - IAS 38

استاندارد ملی شماره ۱۷ که مورد تجدید نظر قرار گرفت، به استثنای تجدیدنظر در برآورد ارزش باقیمانده دارایی، بطور گسترده‌ای در راستای استاندارد بین‌المللی شماره ۳۸ (ویرایش ۳۱ مارس ۲۰۰۴) است. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸، ارزش باقیمانده دارایی‌های نامشهود به طور ادواری بررسی می‌شود، و در مواردی که ارزش باقیمانده برابر یا بیشتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، مستهلک‌شدن دارایی متوقف می‌گردد. در حالی که مطابق استاندارد ملی ایران، تجدید نظر در ارزش باقیمانده مجاز نمی‌باشد.

Agriculture - IAS 41

براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱، کلیه دارایی‌های زیستی باید به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود، مگر این که تعیین ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکالپذیر میسر نباشد. اما براساس استاندارد ملی، باتوجه به شرایط محیطی کشور و نبود بازار فعال برای دارایی‌های زیستی مولد، این دارایی‌ها به بهای تمام شده طبق استاندارد ملی شماره ۱۱ با عنوان دارایی‌های ثابت مشهود اندازه‌گیری می‌شود.

نتیجه‌گیری

رشد اقتصادی، ضرورت جذب سرمایه‌های خارجی، و اهمیت پیوستن به سازمان تجارت جهانی (WTO)، موجب شده است که ایران به سمت IFRS حرکت نماید. آنچه که در ایران مشاهده می‌شود، هماهنگ‌سازی استانداردهاست. در زمان تدوین استانداردهای حسابداری ملی توسط سازمان حسابرسی، استانداردهای کشورهای پیشرو در حسابداری و IFRS مدنظر قرار می‌گیرند. سازمان حسابرسی از این استانداردها به عنوان مبنایی برای تدوین استانداردها بهره می‌برد. بعلاوه، در زمان تدوین استانداردها، شرایط سیاسی، اقتصادی و فرهنگی کشور نیز مدنظر قرار دارند؛ به همین دلیل در برخی موارد تفاوت‌هایی بین استانداردهای ملی ایران و این استانداردها وجود می‌آید. از سال ۲۰۰۵ پروژه‌های برای بهبود هماهنگی استانداردهای ملی ایران با استانداردهای بین‌المللی شروع شده است که بر اساس آن برخی از استانداردهایی که در ابتدای امر تفاوت‌هایی با استانداردهای بین‌المللی داشتند، به تدریج مورد تجدید نظر قرار گرفته و با استانداردهای بین‌المللی هماهنگ تر شده‌اند. با این حال برخی موانع هنوز بر سر راه پذیرش و بکارگیری کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران وجود دارد که می‌توان از تأکید می‌شود که IFRS بر حسابداری ارزش منصفانه دارد نام برد (بال، ۲۰۰۶). مساله بحث برانگیز دیگری که در رابطه با پذیرش IFRS در ایران وجود دارد، مساله بانک داری اسلامی است. در بانکداری اسلامی دریافت و پرداخت بهره ممنوع می‌باشد و برگشت سرمایه به سرمایه‌گذار، وابسته به بازده دارایی است که از محل سرمایه او تامین مالی شده است. بنابراین بانکداری اسلامی نیازمند نوعی دیگر از حسابداری است که در این مورد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، تناقضاتی را با فرهنگ اسلامی حاکم بوجود خواهد آورد (عبدالکریم، ۲۰۰۱). مشکل سوم دولتی بودن اقتصاد ایران است. بر این اساس تأکید عمده بر تهیه اطلاعات برای دولت و فراهم آوردن اطلاعات صحیح در مورد مالیات است. در حالی که در استاندارد بین‌المللی عمدتاً تأکید بر سایر گروه‌های اصلی استفاده‌کننده از اطلاعات است (نونهال نهر، ۱۳۸۷). اما با وجود مشکلات عنوان شده، حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی، امری اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد، چرا که نیاز به تداوم رشد اقتصادی و رقابت در عرصه جهانی چنین امری را مطالبه می‌نماید.

*منابع مقاله در دفتر ماهنامه بورس موجود است