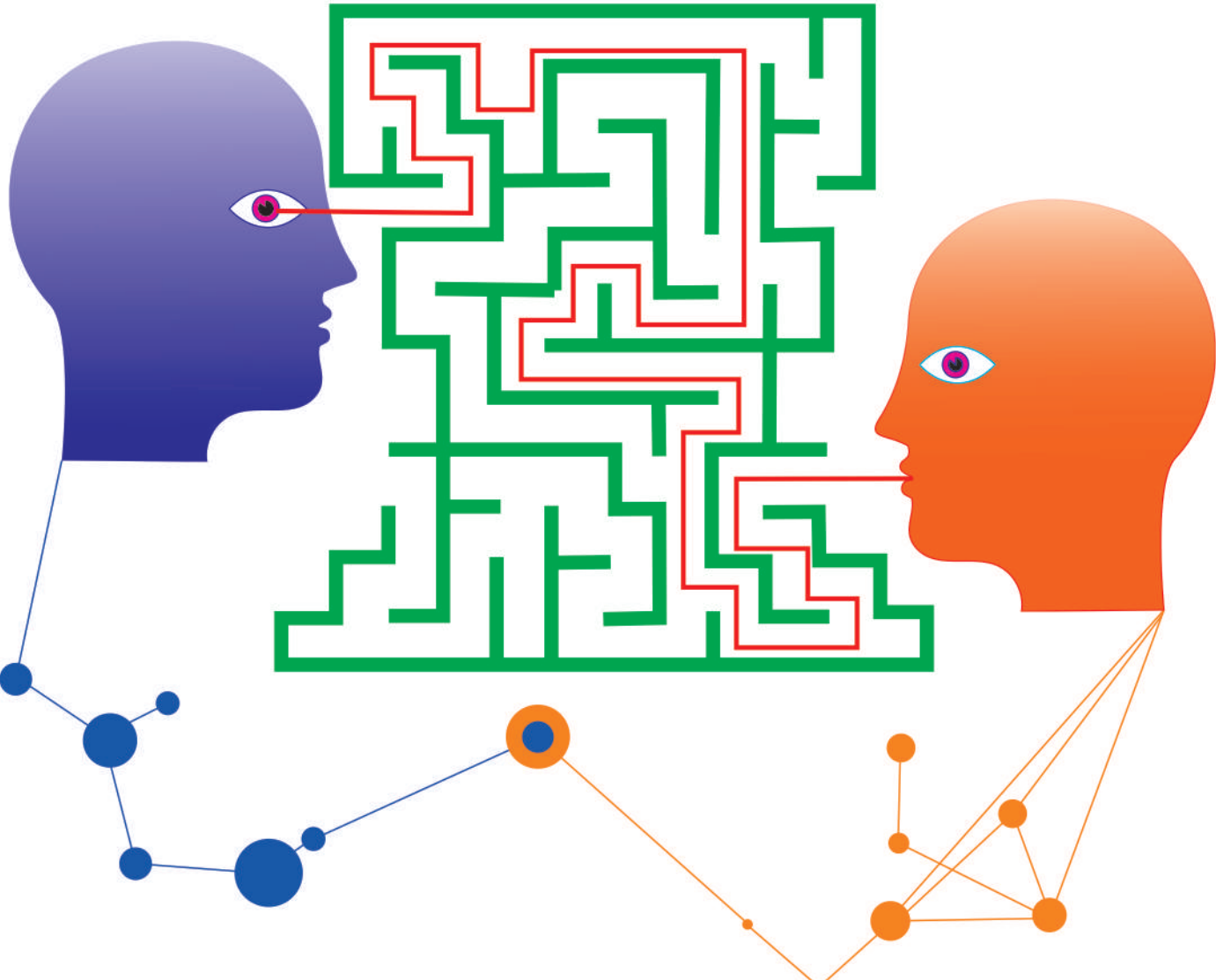


چالش‌های اجرای استانداردهای حسابداری

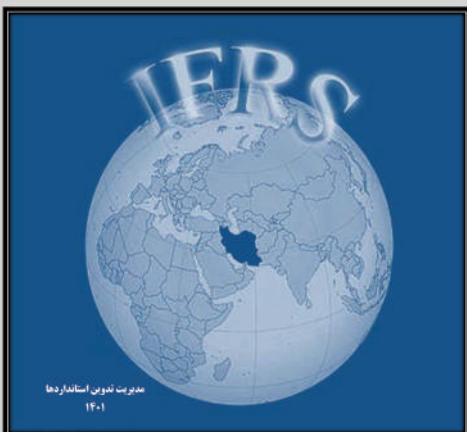




راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷

قراردادهای بیمه

تألیف و ترجمه: محمدحسین صفرزاده



مدیریت تدوین استانداردها
۱۴۰۱



A PRACTICAL GUIDE TO IFRS 17

Insurance Contracts

Mohammad Hossein Safarzadeh (PhD)

کتابه حقوق محظوظه و منحصر به سازمان حسابرسی است.
www.audit.org

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ با عنوان «قراردادهای بیمه» را در ماه می ۲۰۱۷ منتشر کرد. استاندارد مذکور جایگزین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ با عنوان «قراردادهای بیمه» شد.

استاندارد جدید به تعیین اصول شناخت، اندازه‌گیری، نحوه ارائه و افشای قراردادهای بیمه می‌پردازد. در ژوئن ۲۰۲۰، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اصلاحات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ را منتشر کرد. هدف این اصلاحات، کمک به واحدهای تجاری در پیاده‌سازی استاندارد بود.

در این راستا، نشریه شماره ۲۲۸ سازمان حسابرسی به راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ با عنوان «قراردادهای بیمه» اختصاص یافته است.

روزگاری در نبود استانداردهای حسابداری در کشور، حسابداران در تهیه صورتهای مالی و حسابرسان در اظهار نظر نسبت به این صورتهای، با یک چالش بزرگ مواجه بودند؛ چالش نبود معیار برای تهیه و حسابرسی صورتهای مالی.

در آن زمان استانداردهای بین‌المللی حسابداری به بلوغ فعلی نرسیده بود و تفاوت‌های مهمی هم بین استانداردهای حسابداری معتبر در جهان وجود داشت. به ناچار برای صدور گزارشهای حسابرسی از اصطلاح «اصول متداول حسابداری» استفاده می‌شد که پشتوانه فنی آن دچار تزلزل بود. نخستین گام سازمان حسابرسی برای حل این چالش، ارائه رهنمودهای حسابداری به‌عنوان یک معیار واحد جهت تهیه و حسابرسی صورتهای مالی بود. در آن زمان، استانداردهای بین‌المللی منبع اصلی این رهنمودها بود و کماکان این سیاست ادامه پیدا کرد.

مهمترین چالش در کشور در تدوین استانداردهای حسابداری، پرکردن شکاف بین استانداردهای ملی و بین‌المللی است. این چالش نخست خود را در به‌کارگیری استاندارد حسابداری صورتهای مالی تلفیقی نشان داد و به‌دلیل مقاومتها اجرای آن با تاخیر صورت گرفت. علی‌رغم اجرای این استاندارد هنوز برخی مشکلات آن به‌خصوص اندازه‌گیری داراییها و بدهیها به ارزش منصفانه و محاسبه درست سرقفلی به‌طور کامل حل نشده است.

محاسبه ارزشهای منصفانه هم در این استاندارد و هم در سایر استانداردها، خاص‌ترین مسئله پیش‌روی حسابداران و حسابرسان است. تجربه تجدید ارزیابی داراییها برای افزایش سرمایه در سالهای گذشته عمق مشکلات اندازه‌گیری به ارزشهای منصفانه در کشور را نمایان کرد. آن جاهایی که قضاوت با دامنه‌های وسیع به میدان می‌آید مشکلات اندازه‌گیری خود را نشان می‌دهد. اساساً مشکل اصلی حرفه حسابداری چه در ایران و چه در سطح جهان، مسئله اندازه‌گیری است. پول اعتباری و تورم باعث شده است ما با متری مواجه باشیم که اندازه آن یا ارزش آن ثابت نیست و همین چالش اول در استانداردهای حسابداری مختلف است.

ریشه بعدی چالشهای استانداردها، پیش‌بینیهای مربوط به آینده است. همه داراییها با شرط دارا بودن منفعت آتی شناسایی می‌شوند؛ و این پیش‌بینی آینده پر از ابهام و جریانهای نقدی آتی داراییها عملی دشوار است و اندازه‌گیری ارزشهای فعلی را پیچیده می‌کند.

تنوع و پیچیدگی ابزارهای مالی موضوع مهم دیگری در حسابداری برای همه کشورها از جمله کشور ماست. به‌علاوه، در کشور ما یک معضل دیگر داریم که تنیدگی مسایل مالیاتی و گزارشگری مالی است. همین عامل هم باعث شد که استفاده از ارزش منصفانه در مورد سرمایه‌گذار بیهای کوتاه‌مدت به تاخیر افتد.

به‌عنوان آخرین نکته، تضاد شکل قانونی با محتوای تجاری، به‌خصوص در ابزارهای مالی، از مشکلات مستمر اجرای استانداردهاست. سازمان حسابرسی تلاش کرده است با تدوین راهنماهای به‌کارگیری و آموزش مستمر، چالشهای اجرای استانداردها را کاهش دهد. اما نباید با وجود ضرورت قضاوت در اندازه‌گیری و پیچیده‌شدن محیط تجاری انتظار یک نظام حسابداری ساده را داشته باشیم.

موسی بزرگ اصل



باید همواره آماده باشیم با چنین چالشهایی مواجه شویم و برای آنها راهکار ارائه دهیم.

سرپرست امور اجرایی:

محمود مجدلی

صفحه‌آرایی:

زهرا نجفی

تایپ و حروف‌چینی:

مهناز زرریو

طراح جلد:

آذین رستمی

ویراستار فنی:

دکتر رافیک باغومیان

دبیر بخش اخبار:

معصومه امیری مقدم

شورای مدیریت:

دکتر موسی بزرگ اصل

اکبر سهیلی پور

محمود پوربهرامی

محمدجواد صفار

هوشنگ نادریان

دکتر رضا نظری

لطفعلی لطفعلیان صارمی

دکتر یدالله مکرمی

صاحب امتیاز:

سازمان حسابرسی

مدیر مسئول:

اکبر سهیلی پور

سر دبیر:

دکتر یدالله مکرمی



فصلنامه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی

پژوهشی

سال بیست و چهارم

شماره ۱۱۸

بهار ۱۴۰۱

شمارگان: ۱۵۰۰ نسخه

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶ کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نامبر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحدیه و سیلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

موضوع محوری:

چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری

مصاحبه‌ها

- ۹ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ نیاز به چارچوب جامع برای ارزیابی ... گفتگو با: دکتر مسعود غلامزاده لداری
- ۱۸ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ اندازه واحد تجاری گفتگو با: اصغر طاهری
- ۲۶ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ تغییرات سریع و پیچیدگیهای محیط کسب‌وکار گفتگو با: دکتر الهام حمیدی
- ۳۲ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ فقدان آموزش کافی گفتگو با: دکتر سیدمصطفی علوی
- ۳۶ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ ضرورت توجه به ارزشهای فرهنگی گفتگو با: فرشاد اسکندریبانی
- ۴۰ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ آموزش حرفه‌ای مستمر راه‌حل چالشها گفتگو با: محمدعلی عضدی
- ۴۸ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ تشکیل اتاق فکر گفتگو با: محمد میکائیلی الهاشم
- ۵۴ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ نیاز به آموزشهای فراگیر و ارزان گفتگو با: حمید فودازی
- ۶۰ چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری؛ مغایرت قانون و استاندارد گفتگو با: ابراهیم محمودی

رویدادها

۴ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

چاپ مقاله‌ها الزاماً به‌معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم‌الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

حسابرس

شماره ١١٨

بهار

سال ١٤٠١

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهرا نوری

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان

چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ٤٦

کد پستی: ١٤٣١٦-٦٤١٤١

صندوق پستی: ١٤٣٣٥ / ٤٧٩

تلفن: ٨٨٩٥٣١١٩

نمابر: ٨٨٩٥١٢٠٩

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

مقاله‌ها

- ٦٥ حسابرسی در محیط رایانه‌ای دکتر موسی بزرگ‌اصل
- ٧٠ حسابداری صنعتی؟ بهایابی؟ یا حسابداری بها؟ دکتر محسن قاسمی
- ٧٢ چالشهای استقرار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ٥ معصومه امیری

مقاله‌های منتشر شده در مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابرسی

- بررسی پس از استقرار استاندارد شماره ١٣؛ بیانیه بازخورد ترجمه: فروزان جانمردی
- بررسی پس از استقرار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ١٠ و ١٢؛ پیش‌زمینه ترجمه: زهرا نوری
- بررسی پس از استقرار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ١٠ و ١٢؛ بررسی ادبیات
- یافته‌های بررسی پس از استقرار؛ استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ١٠ و ١٢

فراتر از اخبار



جهان

و

ایران



رویدادهای

ایران و جهان

روزانه در مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی حسابرس

منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی

اینترنتی حسابداری به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

افزودن چهار پروژه به برنامه‌کاری هیئت استانداردهای بین‌المللی

حسابداری بخش عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) خلاصه مشورت‌خواهی برنامه‌کاری میان‌دوره (MPWP) خود را منتشر کرده است. خلاصه مشورت‌خواهی، پروژه‌های افزوده‌شده به برنامه‌کاری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را تایید می‌کند، و فرایندی که برای دریافت بازخورد ذینفعان در مورد پیشنهادهاى اولیه هیئت دنبال می‌شود، و همچنین دلایل تصمیم‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی را توضیح می‌دهد.

چهار پروژه افزوده‌شده به برنامه‌کاری هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی که در سال ۲۰۲۲ بر روی آنها کار انجام خواهد شد، عبارتند از:

الف- ارائه صورتهای مالی؛

ب- گزارشگری تفاضلی؛

پ- گزارشگری اطلاعات برنامه‌پایداری (پروژه با دامنه محدود)؛ و

ت- مشورت‌خواهی جهانی در مورد پیشبرد گزارشگری پایداری بخش عمومی.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در ابتدا پیشنهاد کرد که چهار پروژه بادامنه محدود اضافه شود. همه اینها حمایت قوی ذینفعان را دریافت کردند، بنابراین پروژه‌های زیر به‌عنوان پیش‌تعهد برای برنامه‌کاری آینده هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، همزمان با شروع کار و در دسترس قرار گرفتن منابع از سال ۲۰۲۳ به بعد، افزوده شده‌اند:

الف- **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۱ (IPSAS 21)**، با عنوان «کاهش ارزش داراییهایی که مولد وجه نقد نیستند»؛

ب- **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۱ (IPSAS 31)**، با عنوان «داراییهای نامشهود»؛

پ- **استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۳۳ (IPSAS 33)**، با عنوان «به‌کارگیری مبنای تعهدی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی برای اولین بار»؛ و

ت- بیانیه رویه حرفه‌ای: قضاوت‌های بااهمیت.

انتشار رهنمودهای غیرالزام‌آور جدید در مورد تقلب در حسابرسی صورتهای مالی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB) یک رهنمود غیرالزام‌آور با عنوان «از منظر تقلب-تعامل‌های بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۲۴۰ (ISA 240) و سایر استانداردهای بین‌المللی حسابداری»، منتشر کرد. این رهنمود، رابطه و پیوندهای بین استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۲۴۰، با عنوان «مسئولیت‌های حسابرس در رابطه با تقلب در حسابرسی صورتهای مالی»، و سایر استانداردهای بین‌المللی حسابداری، هنگام برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرسی و گزارشگری درباره آن را نشان می‌دهد.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی یک پروژه پیشنهادی را برای بازنگری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۴۰ به‌منظور افزایش یا شفاف‌سازی مسئولیت‌های حسابرس در مورد تقلب در حسابرسی صورتهای مالی تصویب کرد. در این میان، این رهنمود غیرالزام‌آور نشان می‌دهد که چگونه استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۴۰ موجود، باید در ارتباط با مجموعه کامل استانداردهای بین‌المللی حسابداری اعمال شود.

برای مطالعه این رهنمود غیرالزام‌آور، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بنزید.

انتشار گزارش در مورد دستاوردهای ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) گزارشی با عنوان «ارتقای استانداردهای اخلاق حرفه‌ای و استقلال برای یک دنیای پیچیده» منتشر و خلاصه‌ای از دستاوردهای هیئت در سالهای ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱ را ارائه کرده است. این گزارش مروری بر تلاش‌های گسترده هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در ارتباط با ذینفعان ارائه می‌کند. همچنین اطلاعاتی در مورد مشارکت هیئت با فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) برای ارتقای آگاهی، به‌کارگیری و استقرار موثر آیین اخلاق حرفه‌ای (the code) ارائه می‌کند.

این گزارش همچنین نمای کلی از گروه مشورتی (CAG) زیرمجموعه هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران ارائه می‌دهد و شامل پیامی از رئیس گروه مشورتی، آقای گایلن هانسن (Gaylen Hansen) است.

برای مطالعه این گزارش به مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بنزید.

پرداختن به تعریف گروه کار حسابرسی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی گزاره‌برگی برای کمک به کاربران در سازگاری با تعریف روشن و به‌روز شده «گروه کار حسابرسی» منتشر کرد. گزاره‌برگ جدید به تعریف روشن و آثار احتمالی آن می‌پردازد، از جمله تشخیص این‌که گروه‌های

کار حسابرسی ممکن است به روشهای مختلفی سازماندهی شوند، از جمله بر اساس مکانهای مختلف یا فعالیتی که انجام می‌دهند. این گزاره‌برگ همچنین شامل نموداری است که به استفاده‌کننده کمک می‌کند که چه کسانی به طور مشخص جزو گروه کار حسابرسی هستند یا نیستند.

این تعریف جدید گروه کار حسابرسی برای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISAs) و استانداردهای بین‌المللی مدیریت کیفیت (ISQM) اعمال می‌شود.

برای مطالعه این گزاره‌برگ به زبان انگلیسی، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار جدیدترین بخش از مجموعه رهبری اندیشه جمعی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران با همراهی انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز (ICAEW)، جدیدترین بخش از مجموعه آموزشی «مبارزه با پولشویی: مبانی» را با عنوان «بخش نهم: ابزارهایی برای مقابله» منتشر کرد.

این نشریه قسمتی از یک مجموعه است که به حسابداران در ارتقای درک خود نسبت به چگونگی کارکرد پولشویی، ریسک‌هایی که با آن روبه‌رو هستند، و آن چه می‌توانند برای کاهش این ریسک‌ها و کمک به منافع عمومی انجام دهند، کمک می‌کند. بخش نهم، ابزارهایی را بررسی می‌کند که حسابداران حرفه‌ای برای پرداختن به پولشویی، هنگام مشکوک شدن به وقوع آن، در اختیار دارند. برای مطالعه این بخش، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار آخرین نشریه از مجموعه جستجوی اصول اخلاقی در عصر پیچیدگی و تغییر دیجیتال

بر اساس نشریه جدید راهبری اندیشه که به وسیله انجمن حسابداران خبره حرفه‌ای کانادا (CPA Canada)، انجمن حسابداران خبره اسکاتلند (ICAS)، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و فدراسیون بین‌المللی حسابداران منتشر شد، محیط کنونی تغییر سریع فناوری، همچنان بر چگونگی عملکرد سازمانها اثر گذاشته و هم فرصتها و هم چالش‌هایی فراهم می‌آورد. حرفه حسابداری از این اختلال مصون نیست، بلکه در حال طی کردن فرایند گذار است.

این نشریه با عنوان «طرز فکر و مهارت‌های توانمندساز حسابداران حرفه‌ای - تغییر الگوی شایستگی»، بر نیاز حرفه برای بازتعریف گزاره ارزش، ایجاد مهارت‌های جدید برای آینده و تکمیل تغییر در الگوی شایستگی، به منظور مربوط ماندن، تاکید می‌کند. همچنین تصدیق می‌کند که حرفه حسابداری دارای بنیانی قدرتمند برای اتکا است، اما در عصر اطلاعات، سواد فناوری ارتقایافته ضروری است.

این نشریه، یک مجموعه رهبری اندیشه چهار قسمتی را کامل می‌کند، که برآمده از مقاله اکتشافی جمعی و رویداد میزگرد جهانی با عنوان «رهبری اخلاقی در عصر پیچیدگی و تغییر دیجیتال» تهیه شده است که اوایل سال ۲۰۲۱ به میزبانی انجمن حسابداران خبره حرفه‌ای کانادا، انجمن حسابداران خبره اسکاتلند و فدراسیون بین‌المللی حسابداران برگزار شد.

برای مطالعه این نشریه به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

تاسیس کارگروه برای ارتقای سازگاری بین خط‌مبنای جهانی و ابتکارهای حوزه‌های گزارشگری

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) تاسیس یک کارگروه متشکل از نمایندگان حوزه‌های گزارشگری را اعلام کرد، تا به منظور دستیابی به سازگاری ارتقایافته بین پیش‌نویس‌های پیشنهادی هیئت که اکنون در مرحله نظرخواهی هستند و ابتکارهای حوزه‌های گزارشگری در زمینه موارد افشای پایداری، گفت‌وگو سازی کند. تاسیس این کارگروه، بخشی از برنامه گسترده فعالیت‌های

اطلاع‌رسانی است که برای تشویق بازخورد و مشارکت با مشورتخواهی هیئت از طرف همه حوزه‌های گزارشگری و گروه‌های ذینفع طراحی شده است.

طی سه‌ماهه آینده، یک نهاد مشورتی با عنوان «همنشینی مشورتی استانداردهای پایداری (SSAF)» به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری تاسیس خواهد شد، تاگفتمان منظم با مجموعه گسترده‌ای از حوزه‌های گزارشگری را تسهیل کرده و دریافت مشورت‌های سطح بالا از حوزه‌ها را آسان کند.

اعضای کارگروه از جمله وزارت امور مالی چین، کمیسیون اروپا (EC)، گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (EFRAG)، مرجع خدمات مالی ژاپن، کمیته آماده‌سازی هیئت استانداردهای پایداری ژاپن (SSBJ)، مرجع هدایت مالی بریتانیا و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) هستند.

نشست کارگروه در ماه‌های می و ژوئیه برگزار، و خلاصه نشست‌ها در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشر خواهد شد. دروندادهای کارگروه در نشست‌های عمومی هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری، به‌عنوان بخشی از سنجش همه بازخوردهای دریافتی طی دوره مشورتخواهی، در نظر گرفته خواهد شد.

انتشار پیمایش حق الزحمه‌های حسابرسی ۲۰۲۲

فدراسیون بین‌المللی حسابداران برای پاسخ به پرسش‌ها درباره هزینه حسابرسی و مقایسه آن با حق الزحمه‌هایی که شرکتها برای دیگر خدمات حرفه‌ای ارائه‌شده به‌وسیله حسابرسان قانونی می‌پردازند، پژوهشی با عنوان «پیمایش حق الزحمه‌های حسابرسی ۲۰۲۲: حق الزحمه‌های خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی از سال ۲۰۱۳ تا ۲۰۲۰» منتشر کرد.

این مطالعه جدید، اطلاعات تفصیلی درباره خدمات حرفه‌ای مربوط به حسابرسی، مربوط به مالیات و دیگر خدمات غیرحسابرسی در بازارهای ایالات متحده، کانادا و اروپا، در میان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، با سرمایه بازار خیلی کم تا خیلی زیاد، در ۹ صنعت بیان می‌کند.

این مطالعه، تحلیلی را که فدراسیون در سال ۲۰۱۹ منتشر کرد به‌روز می‌کند. همچنین فدراسیون در نظر دارد این مطالعه را نیز با داده‌های سال مالی ۲۰۲۱ به‌روز کند.

برای دسترسی به پیمایش فدراسیون در زمینه حق الزحمه‌های حسابرسی، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار گزارش مشترک درباره تنوع‌بخشی به استعدادهای جهانی حسابداری

انجمن حسابداران مدیریت (IMA)، جامعه حسابداران عمومی رسمی کالیفرنیا (CalCPA) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران گزارش با عنوان «تنوع‌بخشی به استعدادهای حسابداری جهانی: راه‌حلهای عملیاتی برای پیشرفت» منتشر کردند. این گزارش، به‌عنوان یک تلاش مشترک، مسایل ریشه‌ای عمیق که مانع پیشرفت در تنوع‌بخشی، برابری و فراگیری (DE&I) در حرفه حسابداری هستند را ارزیابی کرده و راه‌حلهای عملیاتی برای پرکردن شکافها در این زمینه پیشنهاد می‌کند.

این گزارش، به‌عنوان نقطه اوج در مجموعه‌ای از مطالعه‌های پژوهشی منطقه‌ای در زمینه تنوع‌بخشی، برابری و فراگیری، عوامل مهمی که به فقدان افراد متنوع در حرفه کمک می‌کنند، به‌ویژه در سطوح مدیریتی، در مناطق موردتوجه (آسیا و اقیانوسیه، اروپا و مدیترانه، خاورمیانه و شمال آفریقا و امریکای شمالی، ایالات متحده) را بیان می‌کند. سه تسهیل‌گر مهم برای اقدام به سمت پیشرفت در زمینه تنوع‌بخشی، برابری و فراگیری به شرح زیر هستند:

- وضعیت کنونی تنوع بخشی، برابری و فراگیری در حسابداری؛
 - مسئولیت برای محافظت از منافع همگانی؛ و
 - تقاضا برای اطلاعات پایدار کسبوکار در زمینه تنوع بخشی، برابری و فراگیری.
- برای مطالعه این گزارش به صفحه اول مرکز اطلاع رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار خلاصه پروژه مزایای بازنشستگی وابسته به بازده دارایی

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) خلاصه پروژه مزایای بازنشستگی وابسته به بازده دارایی را منتشر کرده است. هیئت از سال ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۱ به بررسی امکان اصلاح استاندارد بین المللی حسابداری ۱۹ (IAS 19) با عنوان «مزایای کارکنان»، به منظور معرفی الزامهایی برای مزایای بازنشستگی وابسته به بازده دارایی پرداخت. چنین مزایایی به عملکرد داراییهای مشخص شده بستگی دارند، مانند سهام یا اوراق قرضه.

هیئت تصمیم گرفت اصلاحیه‌های استاندارد ۱۹ را تهیه نکند، زیرا پژوهش نشان داد که شواهد کافی وجود ندارد که نشان دهد در سراسر حوزه‌های گزارشگری، مزایای بازنشستگی وابسته به بازده دارایی به طور گسترده استفاده می‌شود. بنابراین، هیئت به این نتیجه رسید که هزینه استقرار هرگونه تغییر، بر مزیت احتمالی گزارشگری مالی بهبود یافته، فزونی دارد. هیئت همچنین به معرفی رویکردی در استاندارد ۱۹ اندیشید که یک استثنا در الزامهای افشا را ملزم کند.

برای دسترسی به خلاصه گزارش هیئت در زمینه پروژه مزایای بازنشستگی وابسته به بازده دارایی، به صفحه اول مرکز اطلاع رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار ابزار پیاده‌سازی جدید برای حسابربان

فدراسیون بین المللی حسابداران یک منبع جدید با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری: ابزار پیاده‌سازی (بازبینی شده)» را منتشر کرد.

این منبع با ارائه یک نمای کلی از اقدامی که متخصصان می‌توانند انجام دهند و ملاحظات مربوط، به حسابربان در پیاده‌سازی استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (بازبینی شده) منتشر شده توسط هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی یعنی حسابرسی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط، کمک می‌کند.

برای واحدهای تجاری با هر نوع و اندازه، مدیریت اقدام به تهیه برآوردهای حسابداری می‌کند که دارای ابهام در برآورد هستند و همچنین ممکن است پیچیده باشند. انجام این برآوردها، مستلزم انتخاب و به‌کارگیری روشی با استفاده از مفروضها و داده‌هایی است که نیاز به قضاوت دارند. ماهیت، زمان بندی و دامنه روشهای حسابرسی مورد نیاز، در رابطه با ابهام برآورد و ارزیابی ریسکهای مربوط به تحریف عمده، متفاوت خواهد بود.

ابزار پیاده‌سازی حاوی پیشنهادهایی در زمینه «چه چیزی»، «چرا» و «چگونه» است. پیشنهادها همه‌جانبه نیستند و با توجه به شرایط کار حسابرسی احتمال دارد که ملاحظات بیشتر یا متفاوتی اعمال شود. ابزار پیاده‌سازی همچنین در ارتباط با نمودار گردش کار استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (بازبینی شده) که هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی پیش از این منتشر کرده است، به‌کار می‌رود.

این سند براساس ابزار پیاده‌سازی حسابداران حرفه‌ای خبره کانادا تهیه شده است و از تلاشها برای بهبود کیفیت حسابرسی در سطح جهانی و به‌طور گسترده‌تر، پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای بین المللی حمایت می‌کند.

چالشهای به‌کارگیری

استانداردهای

حسابداری؛ نیاز به

چارچوب جامع برای

ارزیابی پس از اجرا



دکتر مسعود غلامزاده لداری

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

مسائل

موضوع محوری این شماره از مجله بررسی چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری است و مطالعات دانشگاهی می‌تواند به فهم و درک موضوع کمک کند. از شما به‌عنوان پژوهشگر در حوزه فرایند تدوین استانداردها دعوت به‌عمل آوردیم تا مسایل مرتبط با ارزیابی پس از اجرای استانداردها را به بحث بگذاریم و خوانندگان مجله حسابرس را با دیدگاه شما آشنا کنیم. گفتگو را با بحث درباره پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری آغاز کنیم؟

دکتر غلامزاده لداری

همانطور که استیفن زف (Stephen Zeff)، یکی از مشاهیر و تاریخ‌سازان حسابداری جهان، در مقاله «ظهور پیامدهای اقتصادی» اشاره داشت، حرفه حسابداری از دهه ۱۹۶۰ میلادی متوجه اثرگذاری روزافزون نیروهای بیرونی بر فرایند تدوین استاندارد شده است. مداخله فعالانه و قدرتمندانه افراد و گروه‌هایی که قبلاً به‌ندرت به تدوین استانداردهای حسابداری علاقه نشان داده بودند، در فرایند تدوین استاندارد، موید این ادعای زف بود.

«پیامدهای اقتصادی» به معنای تاثیر گزارشهای حسابداری بر رفتار و تصمیم‌گیری شرکتها، دولت، اتحادیه‌ها، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان می‌باشد. به باور زف، رفتار نهایی این افراد و گروه‌ها می‌تواند به منافع ذینفعان دیگر آسیب‌هایی را وارد کند. بنابراین، نهادهای تدوین استاندارد باید در زمان تصمیم‌گیری درخصوص مسایل حسابداری، این پیامدهای آسیب‌رسان را در نظر داشته باشند.

از طرف دیگر، تدوین استانداردهای حسابداری دارای هزینه است. این هزینه می‌تواند مثل تشکیل سازمانها و هیئت‌های تدوین و اجرای استاندارد و هزینه رعایت استانداردهای مصوب توسط شرکت به‌صورت هزینه‌های مستقیم باشد. اما هزینه‌های غیرمستقیم این فرایند با اهمیت‌تر و بزرگ‌تر است. استانداردها، آزادی عمل مدیران در انتخاب رویه‌های مختلف را کاهش می‌دهند و مدیریت سود را محدود می‌کنند. استانداردها سطح مشخصی از افشای اطلاعات حسابداری را الزام‌آور می‌کنند که می‌تواند منجر به کاهش مزایای رقابتی شرکت و کاهش قدرت سودآوری آتی گردد. بسیاری از خط‌مشی‌های حسابداری با این‌که تاثیری بر جریانهای نقدی شرکت ندارند، اما با توجه به تاثیری که بر اجزای صورت سودوزیان می‌گذارند، واکنش بازار اوراق بهادار را در پی خواهند داشت و بر هزینه سرمایه آن‌ها اثر می‌گذارند. از این‌رو، در هنگام تدوین استانداردها، گروه‌های ذینفع، نتایج اقتصادی حاصل از آن را به دقت مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهند.

سازمان

آیا پیامدهای اقتصادی ناشی از الزامات استانداردهای

حسابداری، موجب دخالت گروه‌های دارای منافع در فرایند تدوین استانداردها می‌شود؟

دکتر غلامزاده لداری

مقدمه این بحث، اطلاع از «تئوری منافع عمومی» و «تئوری منافع گروهی» است. براساس «تئوری منافع عمومی»، قانون باید تقاضا و منافع عمومی را پوشش دهد، لذا قانونگذار به بهترین نحو تمام منافع اجتماعی را در تدوین قانون لحاظ می‌کند. موضوع قابل‌ملاحظه در این تئوری این است که قوانین چگونه در عمل باید این کار را انجام دهند؟ با پذیرش این مفهوم از قانون، تصمیم‌گیری درباره محدوده قوانین بسیار مشکل است و قانون‌گذار نمی‌تواند در راستای منافع عمومی حرکت کند، زیرا ماهیت این عمل بسیار پیچیده و در نتیجه زمان‌بر و هزینه‌بر خواهد بود. از طرفی، چون مقام ناظر نمی‌تواند نسبت به صحت این فرایند پیچیده و غیرقابل مشاهده اطمینان کسب کند، همواره این ابهام وجود دارد که مقام قانون‌گذار در راستای منافع شخصی خود گام برداشته است. از طرف دیگر، براساس «تئوری منافع گروهی»، قانون در راستای منافع گروهی خاص عمل می‌کند. گروه‌های متعدد برای حمایت از منافع خود، نمایندگان خود در هیئت‌های قانونگذار را ملزم به تدوین قوانین می‌کنند. برای نمونه، صنعت

ارزیابی پس از اجرا

به‌عنوان یکی از سازوکارهای

ارزیابی و نظارت بر

استانداردهای حسابداری

اجرا شده

در نظر گرفته شده است

ممکن است نیاز به قوانینی برای حمایت در برابر قیمت‌های رقابتی یا در مقابل عملکرد شرکت‌های داخلی و تخلفات آن‌ها داشته باشد، یا مشتریان و مصرف‌کنندگان نیاز به حمایت برای افزایش کیفیت و محصول استاندارد دارند. هر کدام از این گروه‌ها، نمایندگانی در هیئت‌ها دارند که برای کسب منافع متعلق به گروه از قدرت سیاسی خود برای تدوین قانون استفاده می‌کند. به‌طور یقین، منفعت این مسئول سیاسی متکی به حفظ قدرت او است. در نتیجه، تدوین قانون را به شکلی انجام خواهد داد که در حفظ قدرت آن‌ها موثرتر و مفیدتر واقع شود. در واقع، قانونگذاری در تئوری منافع گروهی به‌عنوان کالایی فرض می‌شود که برای آن عرضه و تقاضا وجود دارد. این کالا به آن ذینفعانی اختصاص خواهد یافت که دارای نفوذ سیاسی بیشتری در هیئت‌های تدوین‌کننده قانون هستند و قوانینی در راستای مطلوبیت آن‌ها ارائه خواهد کرد.

گاهی اوقات تدوین یک استاندارد حسابداری حتی در کشورهای پیشرو الزاماً برای ارائه اطلاعات مربوط و مفید نبوده است، بلکه جنبه سیاسی داشته است. انتشار استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۰ با عنوان سود جامع در سال ۱۹۷۹ نمونه‌ای است که برای این ادعا می‌توان مطرح کرد. این استاندارد سازش سیاسی بین منافع مدیران و سرمایه‌گذاران بوده است. منافع سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری بر مبنای حسابداری ارزش‌های جاری می‌باشد و با این استاندارد مدیران به پذیرش ارزش‌های جاری ترغیب شده و در نتیجه سودوزیان تحقق نیافته را از سود خالص تفکیک می‌کنند. تدوین استانداردها باید در جهت افزایش کیفیت تصمیم‌گیری و کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی صورت بگیرد، اما نمی‌توان فقط به منافع یک طرف یعنی سرمایه‌گذاران توجه کرد بلکه باید مدیران و تدوین‌کنندگان استانداردها نیز در این مسئله لحاظ شوند و در واقع فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بیشتر با تئوری منافع گروهی نسبت به منافع عمومی همخوانی دارد.

سازد

آیا پیامدهای استانداردهای حسابداری که توضیح دادید، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را ضروری می‌سازد؟

دکتر غلامزاده لداری

قطعاً همین‌طور است. در کشورهای پیشرو، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری به‌عنوان بخشی از «تجزیه‌وتحلیل اثرات و پیامدهای استانداردهای حسابداری» لحاظ شده است. پیامدهای اقتصادی باعث می‌شود که تدوین استانداردهای حسابداری پیچیده و مشکل شود و در این راستا باید بین ملاحظات سیاسی و دیدگاه‌های حسابداران نوعی توازن ظریف برقرار شود. سازمان‌های تدوین استاندارد در واکنش به این وضع تاکنون کوشیده‌اند مشارکت‌کنندگان را به هیئت بیاورند، پیش‌نویس استانداردها را هم در سطحی گسترده منتشر نمایند و در اختیار همه گروه‌های ذینفع و علاقه‌مند قرار دهند تا آن‌ها به فرصتی دست یابند که در مورد استانداردهای پیشنهادی اعلام‌نظر نمایند. ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری یکی از آخرین واکنش‌های نهادهای تدوین استاندارد حسابداری پیشرو بین‌المللی به این موضوع بوده است.

همانطور که گفتم ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را می‌توان بخشی از «تجزیه‌وتحلیل اثرات و پیامدهای استانداردهای حسابداری» محسوب کرد. اصطلاح «اثرات» می‌تواند برای افراد مختلف معانی متفاوتی داشته باشد. دیدگاه اولیه این است که اثرات باید برای مقاصد تدوین استاندارد حسابداری این‌گونه تعریف شود: «پیامدهای (احتمالی) ناشی از استانداردهای حسابداری که در مقابل هدف تامین منافع عمومی از طریق ایفای نقش استانداردهای حسابداری جدید یا اصلاح‌شده در بهبود گزارشگری مالی قرار می‌گیرد». به‌عبارت دیگر، «اثرات» معادل «پیامدها» است. اثرات استانداردهای حسابداری مفهومی فراتر از هزینه‌و منفعت آن‌هاست و به‌عبارت دیگر، مفهوم «هزینه-منفعت» زیرمجموعه‌ای از مفهوم کلی‌تر «اثرات» است. اثرات را در یک طبقه‌بندی کلی می‌توان به دو گروه اثرات اقتصاد کلان (مثل تاثیر بر ثبات مالی، تخصیص کارآمدتر منابع و توزیع مجدد ثروت در جامعه) و اثرات اقتصاد خرد (مثل هزینه‌و منفعت استاندارد جدید بر یک شرکت) تقسیم‌بندی کرد. برای درک نحوه تاثیرگذاری استانداردهای حسابداری

یک استاندارد حسابداری یا اصلاح استاندارد، یک اثر اقتصاد کلان است. اظهارنظرهای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری حکایت از آن دارد که تفکیک اثرات اقتصاد کلان از اثرات اقتصاد خرد و تنها در نظر گرفتن اثرات اقتصاد خرد، نمی‌تواند کمک‌کننده باشد.

البته انتقاداتی هم در این خصوص مطرح شده است. مثلاً گفته شده گزارش‌های مالی محدودیتهایی دارند. صورتهای مالی تنها یک عکس فوری در زمان عملکرد اقتصادی را نشان می‌دهد. بنابراین، بعید است اثرات اقتصاد کلان ناشی از گزارش‌گری مالی برای ارزیابی اثرات اقتصاد کلان استانداردهای حسابداری کافی باشد. همچنین، استدلال می‌شود که تدوین‌کنندگان استاندارد اجباری برای واکنش نشان دادن به اثرات اقتصاد کلان ندارند و این دقیقاً نقش دولتها می‌باشد. ضمناً این استدلال هم مطرح شده که با در نظر گرفتن اثرات اقتصاد کلان احتمالاً بی‌طرفی استانداردهای حسابداری کاهش می‌یابد و استانداردهای حسابداری به ابزاری برای سیاست‌های اقتصادی و مالی تبدیل می‌شوند.

بر روی اقتصاد کلان، استاندارد حسابداری را در نظر بگیرید که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی را ملزم به افشای اطلاعات جدید نموده است که تاکنون در بازار افشا نمی‌شد و با افشای این اطلاعات جدید، دیدگاه استفاده‌کنندگان نسبت به عملکرد و وضعیت مالی برخی شرکتها تغییر می‌یابد و هزینه سرمایه این شرکتها تغییر کرده و انتقال ثروت را موجب می‌شود که در نهایت منجر به تخصیص منابع به نحوی کارآمدتر خواهد شد. در یک طبقه‌بندی دیگر، اثرات به سه گروه تقسیم‌بندی می‌شود: اثرات اقتصادی اولیه بر استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان صورتهای مالی (مثل هزینه اجرای استاندارد جدید)، اثرات اقتصادی و رفتاری ثانویه بر روی تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان و سایر ذینفعان (مثل تغییر در رفتار مدیریت) و اثرات اقتصادی و رفتاری بر روی بازارها و جامعه (مثل تاثیر بر بازارهای سرمایه کارا).

در حمایت از این موضوع که کلیه اثرات (هم اثرات اقتصاد کلان و هم اثرات اقتصاد خرد) باید در دامنه اثرات قرار بگیرد، گروه مشورتی گزارش‌گری مالی اروپا استدلالهایی را مطرح نموده است که خوب است به آن‌ها اشاره کنم.

الف) تدوین‌کنندگان استاندارد به منافع عمومی می‌اندیشند: تدوین‌کنندگان استاندارد باید به نفع عموم کار کنند و باید در یک چارچوب سیاست عمومی اقدام‌های فراوانی را انجام دهند. بنابراین نسبت به تایید این موضوع که فعالیتهای آن‌ها نقش مثبتی در بهبود گزارش‌گری مالی داشته است، دارای مسئولیت پاسخگویی و شفاف‌سازی هستند. اما تعیین این‌که تدوین‌کنندگان استاندارد چگونه می‌توانند این موضوع را بدون ارزیابی پیامدهای فعالیتهایشان اثبات کنند، دشوار است، و در نظر گرفتن برخی اثرات و در نظر نگرفتن برخی دیگر در ارزیابی‌هایشان، نمی‌تواند به آن‌ها کمکی کند.

ب) انتظار می‌رود که استانداردهای حسابداری، اثرات اقتصادی داشته باشد: گزارش‌گری مالی باید یکی از نهادهای مورد استفاده توسط سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در اتخاذ تصمیمات راجع به محل سرمایه‌گذاری و اعتباردهی باشد. به عبارت دیگر، گزارش‌گری مالی باید سیگنالی برای تخصیص سرمایه باشد. تصمیم‌های اقتصادی بهتر در نتیجه

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

در سال ۲۰۰۷ و

هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا

در سال ۲۰۰۹

تصمیم گرفتند تا

ارزیابی پس از اجرای

استانداردهای حسابداری را

در فرایند تدوین استاندارد خود بگنجانند

رویکرد را پذیرفته است. در رویکرد دوم، این کار به یک نهاد مستقل سپرده می‌شود. برای مثال، بنیاد حسابداری مالی (FAF) در امریکا کار ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری تصویب و منتشر شده توسط هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) را برعهده گرفته است.

سازمان

هر کدام از این رویکردها چه مزایا یا معایبی دارند؟

دکتر غلامزاده لداری

استانداردهای هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا توسط تیمی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد که مستقیماً به هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی گزارش می‌کند. لذا، تیم ارزیابی مستقل از هیئت استانداردهای حسابداری مالی و مستقل از تاثیرگذاری هیئت امنای می‌باشد. در مقابل، با توجه به این‌که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری کار ارزیابی استانداردهای وضع شده توسط خودش را انجام می‌دهد (خودارزیابی می‌کند)، ممکن است استقلال فرایند ارزیابی این هیئت کمتر در نظر گرفته شود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری با این استدلال از خود در مقابل ادعای مطرح شده دفاع می‌کند که فرایند ارزیابی شفاف و جدی برای ایجاد اطمینان از وجود استقلال کافی است. فرایند ارزیابی بنیاد حسابداری مالی در ظاهر از این منظر مستقل‌تر به نظر

ج) ممکن است تصمیمات تحت تاثیر ملاحظه‌های سیاسی باشند: ملاحظه‌های سیاسی می‌تواند تاثیر به‌سزایی بر مطلوبیت نهایی یک استاندارد حسابداری داشته باشد. شاید استدلال شود که تدوین‌کنندگان استاندارد در زمان تجزیه و تحلیل اثرات باید اثرات اقتصاد کلان شامل ملاحظات سیاسی را در نظر بگیرند. اگر یک استاندارد حسابداری با در نظر گرفتن مسایل گسترده راجع به اثرات پیش‌بینی شده استانداردهای حسابداری تدوین شده باشد، تدوین‌کننده استاندارد اطمینان بیشتری پیدا می‌کند که اجرای پیشنهادش با موانع ملاحظات سیاسی مواجه نمی‌شود. نهاد تدوین استاندارد نمی‌تواند صرفاً با این استدلال که استاندارد حسابداری محتوای اقتصادی را به‌گونه‌ای صادقانه نشان می‌دهد، فرض کند که آن استاندارد یا اصلاحیه اجرا می‌شود. با توجه به توضیحات پیشین، «تجزیه و تحلیل اثرات» برای مقاصد تدوین استانداردهای حسابداری باید این‌گونه تعریف شود: «فرایند سیستماتیک در نظر گرفتن اثرهای استانداردهای حسابداری وقتی این استانداردها تدوین و اجرا می‌شود». نتیجه این‌که، تجزیه و تحلیل اثرات یک «فرایند» است. این فرایند با فرایند تدوین استاندارد یکپارچه می‌شود و تنها یک مستند یا یک رویداد قابل انجام در یک مقطع زمانی مشخص نیست، بلکه یک فرایند مستمر است. به همین دلیل گفتم ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را می‌توان بخشی از «تجزیه و تحلیل اثرها و پیامدهای استانداردهای حسابداری» محسوب کرد.

سازمان

مسئول ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در دنیا چه مراجعی هستند؟ آیا خود نهاد تدوین استاندارد این کار را انجام می‌دهد یا نهادی مستقل از نهاد تدوین استاندارد؟

دکتر غلامزاده لداری

درخصوص این موضوع که ارزیابی پس از اجرای استاندارد حسابداری توسط چه مرجعی انجام شود، دو رویکرد قابل تصور است. در رویکرد اول، تدوین چارچوب و انجام ارزیابی را خود نهاد تدوین استاندارد انجام می‌دهد که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) این

تصویب چارچوبی جامع
برای ارزیابی پس از اجرای
استانداردهای حسابداری و
به‌کارگیری آن
ضروری به نظر می‌رسد

ارزیابی پس از اجرا به عنوان بخشی از یک فرایند نظارتی در تدوین استاندارد در نظر گرفته می شود.

حسابداری

لطفاً پیشینه پروژه های ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری انجام شده توسط نهادهای پیشرو بین المللی را به اختصار توضیح دهید؟

دکتر غلامزاده لداری

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری در سال ۲۰۰۷ و هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا در سال ۲۰۰۹ تصمیم گرفتند تا ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را در فرایند تدوین استاندارد خود بگنجانند. حداقل زمانی که یک استاندارد حسابداری باید مورد اجرا و استفاده قرار گرفته باشد تا برای ارزیابی پس از اجرا انتخاب شود، در مورد هر دو هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا و هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری یکسان است. هر دو هیئت تدوین استاندارد یادشده ارزیابی پس از اجرا را حداقل دو سال پس از به کارگیری یک استاندارد برای نخستین بار انجام می دهند.

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری کار ارزیابی پس از اجرای خود را با استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۸ (قسمت های عملیاتی) و شماره ۳ (ترکیب های تجاری) شروع کرد و در ادامه، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای دیگر را در دستور کار خود قرار داد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا هم در سالهای نخست به ارزیابی پس از اجرای بیانیه استانداردهای حسابداری مالی شماره ۱۳۱ (افشا راجع به قسمتهای واحد تجاری و اطلاعات مرتبط)، شماره ۱۴۱ (ترکیب های تجاری)، شماره ۱۲۸ (سود هر سهم)، شماره ۱۶۰ (منافع غیرکنترلی در صورتهای مالی تلفیقی)، شماره ۱۲۳ (پرداخت مبتنی بر سهام)، شماره ۱۵۷ (اندازه گیری ارزش منصفانه) و شماره ۱۰۹ (حسابداری مالیات بر درآمد) پرداخت و ارزیابی پس از اجرای استانداردهای دیگری را نیز پس از آن انجام داد.

نتیجه ارزیابی پس از اجرای بعضی از این استانداردها این بوده است که در زمان ارزیابی نیاز به بهبود داشتند، برخی دیگر نیاز به بهبود نداشتند و برخی دیگر از آنها هم علیرغم

می رسد. هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری در مباحث مربوط به فرایند ارزیابی پس از اجرای استانداردها مداخله می کند و یافته های اولیه را در جلسات خود به بحث و بررسی می گذارد، اما هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا گزارش نهایی را در پایان فرایند ارزیابی دریافت می کند و پاسخ رسمی به آن می دهد. هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بر روی گام نخست مشورت خواهی و پیشنهاد های دریافتی از مشارکت کنندگان به عنوان وسیله ای برای افزایش شفافیت فرایند ارزیابی خود حساب می کند. به هر جهت، این که شفافیت تا چه اندازه ای می تواند به حل مسئله خودارزیابی کمک کند، همچنان تا حدودی یک پرسش بدون پاسخ باقی مانده است.

از طرف دیگر، تفکیک بین تیم ارزیابی و هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا می تواند نگرانی هایی در خصوص درک پیام های صادره از طریق گزارش ارزیابی پس از اجرا به وجود آورد. برای مثال، هیئت استانداردهای حسابداری مالی امریکا در پاسخ کتبی خود به گزارش ارزیابی پس از اجرای بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۱ اعلام نموده است که برای درک اهمیت مسایل مطرح شده در آن گزارش و رابطه آنها با ارقام دیگر برنامه های احتمالی، با افراد دیگری مشورت نموده است. این گام اضافی برای هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری لازم نیست، زیرا خودش تا حدود زیادی کار ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری وضع شده توسط خودش را انجام می دهد.

حسابداری

با این توصیف، ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری بخشی از فرایند تدوین استاندارد محسوب می شود یا بخشی از یک فرایند نظارتی؟

دکتر غلامزاده لداری

پاسخ به این سوال بستگی به این دارد که مسئولیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری برعهده کیست. در حالی که نهاد تدوین استاندارد خودش مجری ارزیابی پس از اجرای استانداردها می شود، این ارزیابی را به عنوان بخشی از فرایند تدوین استاندارد می پذیرد، اما در حالی که ارزیابی به یک نهاد مستقل سپرده می شود،

استانداردهای بین‌المللی حسابداری و بنیاد حسابداری مالی آمریکا مشابه است، اما دو نهاد یادشده در تدوین اهداف خاص تفاوتی با هم دارند. تیم ارزیابی بنیاد حسابداری مالی آمریکا، اهداف خاص را از طریق به‌کارگیری اهداف عمومی برای استانداردهای مورد بررسی و تجزیه آن‌ها به اهداف کوچک‌تر تعیین می‌کند. برای مثال، نخستین هدف اصلی از تعیین این موضوع که آیا بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۱ در حال تحقق هدف اعلام شده است یا خیر، را به اهداف کوچک‌تری به شرح زیر تجزیه می‌کند:

- آیا بیانیه استاندارد حسابداری مالی شماره ۱۳۱، مسایلی را که نیاز به تدوین این استاندارد ایجاد کرده است، حل و فصل نموده است؟
- آیا اطلاعات سودمندی جهت تصمیم‌گیری برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی فراهم نموده است و آیا استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی از این اطلاعات استفاده می‌کنند؟
- آیا اجرای استاندارد عملی است؟
- آیا تغییرات غیرمنتظره با اهمیتی در گزارشگری مالی و رویه‌ها در عمل ایجاد نموده است و آیا پیامدهای اقتصادی بالاهمیتی داشته است؟

نحوه تدوین اهداف خاص توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مقایسه با بنیاد حسابداری مالی آمریکا متفاوت می‌باشد. اهداف خاص ارزیابی پس از اجرای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نتیجه گام نخست فرایند ارزیابی پس از اجرای این نهاد می‌باشد. گام نخست عبارت از مشورت عمومی با مشارکت‌کنندگان به منظور تدوین اهداف و دامنه ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری است که شامل مصاحبه‌ها و بحث و گفتگوهای جمعی با کمیته تفسیر، گروه‌های مشورتی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ضابطه‌گذاران در بورس اوراق بهادار، نهادهای تدوین استاندارد ملی و منطقه‌ای، و همچنین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌رسان مستقل و سرمایه‌گذاران می‌باشد. در نتیجه گام نخست، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری دامنه ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را تعدیل می‌کند تا نحوه به‌کارگیری استاندارد

این‌که نارساییهای بالاهمیتی نداشتند، ولی حوزه‌های مهمی در زمینه عملیاتی بودن آن‌ها وجود داشت که نیاز به بررسیهای تکمیلی داشت و پتانسیل بهبود و اصلاح را داشتند.

سازمان

آیا اهداف ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری دو نهاد تدوین استاندارد با هم تفاوت دارد؟

دکتر غلامزاده لداری

دلیل الزام ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری برای هر دو نهاد مشابه است. ارزیابی پس از اجرا به‌عنوان یکی دیگر از سازوکارهای ارزیابی و نظارت بر استانداردهای حسابداری اجراشده در نظر گرفته شده است. هدف عمومی بنیاد حسابداری مالی آمریکا از ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری عبارت از ارزیابی اثربخشی استانداردهای حسابداری است به‌نحوی که فرایند تدوین استاندارد را بهبود بخشد و اطلاعاتی را در خصوص ضابطه‌گذاریهای بعدی فراهم آورد. از طرف دیگر، دو هدف عمومی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی عبارت است از: (۱) بررسی مسایل و مشکلات مهمی که از طریق نظرخواهی شناسایی می‌شود و (۲) در نظر گرفتن هزینه‌های غیرمنتظره یا مشکلات به‌وجود آمده در اجرای استاندارد حسابداری.

اگرچه اهداف عمومی ارزیابی پس از اجرای هیئت

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

کار ارزیابی پس از اجرای خود را

با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

شماره ۸ (قسمت‌های عملیاتی) و

شماره ۳ (ترکیبهای تجاری)

شروع کرد

جدول ۱- مقایسه فرایند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری

فرایند	IASB	FASB
۱- انتخاب یک استاندارد حسابداری برای ارزیابی پس از اجرا (معیارهای انتخاب کدامند؟)	۱- برای هر استاندارد جدید بین‌المللی گزارشگری مالی یا هر تغییرات با اهمیتی که بر روی یک استاندارد قبلی انجام می‌شود، ۲- در پاسخ به تغییرات در محیط گزارشگری مالی و الزامهای مقرراتی، یا ۳- پس از ابراز نگرانی مشارکت‌کنندگان نسبت به کیفیت یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی.	استانداردهای حسابداری بااهمیت که توسط هیئت امانت تعیین می‌شود به‌نحوی که آن استاندارد توسط نهاد تدوین استاندارد در دست بررسی مجدد نباشد. استاندارد با اهمیت است که: ۱- تغییرات بااهمیت در گزارشگری مالی ایجاد می‌کند، یا ۲- تعداد قابل‌ملاحظه‌ای از ذینفعان اعلام می‌دارند که آن استاندارد ممکن است اهداف اعلام‌شده را محقق نسازد.
۲- گردآوری اطلاعات	۵ دریافت توصیه‌نامه‌ها از طرف اشخاص علاقه‌مند پس از ارسال درخواست اطلاعات (منبع اصلی اطلاعات)، ۵ رویدادهای توسعه‌ای (بحثهای جمعی، کنفرانسها، بحثهای اینترنتی، نشستهای جداگانه با افراد)، پیمایشها و مصاحبه با ذینفعان، و ۵ مرور ادبیات دانشگاهی موجود درخصوص موضوع مورد بررسی.	۵ پیمایشها، پرسش‌نامه‌ها و مصاحبه با ذینفعان، ۵ مرور مستندات تاریخی نهاد تدوین استاندارد، ۵ مرور ادبیات دانشگاهی موجود درخصوص موضوع مورد بررسی، ۵ بررسی افشای موجود در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی و سایر اطلاعات منتشرشده از شرکتهای منتخب.
۳- تصویب ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	کمیته نظارت بر فرایند تدوین استاندارد پس از بحث و بررسی، تصویب و انتشار گزارش توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، گزارش نهایی را تصویب می‌کند.	هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی آمریکا
۴- انتشار پیش‌نویس گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	با توجه به این‌که فرایند ارزیابی توسط خود هیئت انجام می‌شود، پیش‌نویس گزارش ارزیابی در راستای افزایش شفافیت و قابلیت اتکای این فرایند، جهت نظرخواهی برای عموم منتشر می‌شود.	مورد ندارد.
۵- انتشار گزارش نهایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	گزارش نهایی برای عموم منتشر می‌شود.	گزارش نهایی برای عموم منتشر می‌شود.
۶- پاسخ نهاد تدوین استانداردهای حسابداری به گزارش ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری	پاسخ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به هر یک از مسایل استخراج‌شده در گزارش ارزیابی پس از اجرا، در گزارش نهایی درج می‌شود. دلیل این رویکرد این است که خود هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مسئولیت تهیه گزارش ارزیابی را برعهده دارد و پاسخ هیئت را در نسخه نهایی گزارش درج می‌نماید.	پاسخ هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا به گزارش ارزیابی پس از اجرا، در قالب نامه‌ای به بنیاد حسابداری مالی آمریکا ارسال می‌شود. دلیل عدم‌درج در نسخه نهایی گزارش ارزیابی پس از اجرا، تفکیک تیم ارزیابی از بدنه هیئت است.

پیش‌نویس استانداردهای حسابداری برای اطمینان از کیفیت استانداردهای حسابداری وضع شده کافی نیست و ارزیابی پس از اجرای استانداردها را باید در قالب چارچوبی منسجم و جامع به اجرا بگذارند تا از اثربخشی استانداردهای وضع شده اطمینان حاصل نمایند. به عبارت دیگر، گام دیگری به فرایند تدوین استانداردهای حسابداری آن‌ها اضافه شده است و یکی از مهم‌ترین چالش‌های تدوین‌کنندگان استاندارد در آینده این خواهد بود که آیا ارزیابی‌های پس از اجرای آن‌ها بازخوردهای به‌موقعی را تولید می‌کند یا خیر.

علیرغم اهمیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری و تلاش‌های فراوان نهادهای تدوین استاندارد دنیا برای حل و فصل مسایل و چالش‌های موجود در این زمینه، اما در ایران، دریافت بازخورد و ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری تصویب و لازم‌الاجرا شده، در قالب چارچوب ارزیابی متناسب با شرایط و مناسبات کشورمان جزئی از فرایند رسمی تدوین استاندارد به شمار نمی‌رود.

نبود چارچوبی جامع برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در ایران می‌تواند موجب شود بازخوردهای به‌موقعی از مسایل و مشکلاتی که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان در اجرای استانداردهای مصوب در عمل با آن‌ها مواجه می‌شوند، به نهاد استانداردگذار منتقل نگردد و در برخی مواقع چاره‌جویی‌های دیر هنگام را برای حذف هزینه‌های اضافی تحمیل شده به ذینفعان شاهد باشیم. دوری ذینفعان یادشده از نهاد تدوین استاندارد می‌تواند مزید بر علت شود که در نبود فرایند رسمی ارزیابی جامع پس از اجرای استانداردها، هزینه-منفعت استانداردهای وضع و اجرا شده مورد بازبینی قرار نگیرد و اطلاعات کاملی از سودمندی استانداردهای اجراشده در اختیار نهاد استانداردگذار قرار نگیرد. لذا به نظر من، تصویب چارچوبی جامع برای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری وضع شده توسط نهاد تدوین استاندارد ملی و به‌کارگیری آن ضروری به نظر می‌رسد.

سازمان

از وقتی که جهت این گفتگو صرف نمودید و دانش و اطلاعات خود را با خوانندگان ما به اشتراک گذاشتید

بسیار ممنونیم.

بین‌المللی گزارشگری مالی را دربرگیرد و فقط شامل ارزیابی مسایل مربوط به اجرای آن و هزینه‌های غیرمنتظره نسبت به استاندارد قبلی نباشد. به عبارت دیگر، هدف ارزیابی پس از اجرای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری این است که مشخص شود آیا اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی عملی است، یعنی آیا در عمل مطابق انتظار کار می‌کند یا خیر. این دامنه گسترده‌تر با دامنه مورد بررسی بنیاد حسابداری مالی تفاوتی دارد.

سازمان

فرایند ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری شامل چه مراحل است و هر مرحله چه نکات مهمی دارد؟

دکتر غلامزاده لداری

طبق مطالعه تطبیقی که بنده داشتم، فرایند ارزیابی پس از اجرای استاندارد در چارچوب مورد استفاده توسط دو نهاد تدوین استاندارد پیشرو دارای شباهتها و تفاوتی است که آنها را در قالب یک جدول مقایسه ای (جدول ۱) ارائه می‌کنم.

سازمان

به‌عنوان سوال پایانی، پیشنهاد شما به نهاد تدوین استانداردهای حسابداری ایران در خصوص اجرای ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری چیست؟

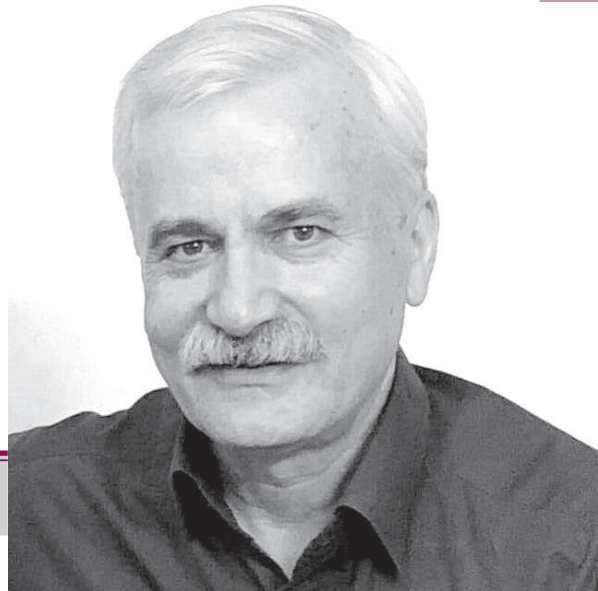
دکتر غلامزاده لداری

ارزیابی اثربخشی سیاستهای وضع شده یکی از مهم‌ترین مسئله‌هایی است که سیاست‌گذاران در حوزه‌های مختلف با آن مواجه‌اند. سیاست‌گذاری مبتنی بر شواهد اکنون به‌عنوان یکی از رویه‌های پذیرفته شده در بسیاری از حوزه‌های سیاست‌گذاری اقتصادی، مالی و اجتماعی مطرح می‌باشد. به‌صورت مشابه، این موضوع که آیا نهاد تدوین استانداردهای حسابداری در جایگاه سیاست‌گذاری باید اثرات و پیامدهای اقتصادی استانداردهای وضع شده را در نظر بگیرد، نیز دهه‌ها مورد بحث و جدل بود. افزایش شفافیت، پاسخگویی و اعتبار نهاد تدوین استاندارد، مهم‌ترین استدلال‌های طرفداران ضرورت تجزیه و تحلیل اثرات و پیامدهای اقتصادی توسط نهاد تدوین استاندارد بوده است. در همین راستا، نهادهای پیشرو بین‌المللی در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری به این نتیجه رسیده‌اند که حتی انجام اقدامهایی از قبیل انتشار

چالشهای به کارگیری

استانداردهای حسابداری؛

اندازه واحد تجاری



اصغر طاهری

کارشناس خبره استانداردهای حسابداری

آقای اصغر طاهری دانش‌آموخته رشته حسابداری است و بیش از ۳۵ سال در زمینه‌های مختلف حرفه‌ای شامل حسابرسی، مشاوره مالی و مالیاتی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه فعالیت داشته است. از سال ۱۳۷۴ تاکنون به‌عنوان تحلیلگر سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه با رویکرد برنامه‌ریزی منابع بنگاه (ERP) در حوزه حسابداری و مالی با شرکت بین‌المللی مهندسی سیستمها و اتوماسیون (ایریسا) که از شرکتهای صاحب‌نام در حوزه فناوری اطلاعات است، همکاری دارد.

ایشان از سال ۱۳۸۳ همکاری مستمری را با مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی در نظرخواهیهای پیش‌نویس استانداردها داشته است. از ایشان مقاله‌ها و گفتگوهای در زمینه‌های حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در مجله‌های حسابدار، حسابرس و تدبیر به چاپ رسیده است.

حسابرس

میز گفتگوی حسابرس در این شماره میزبان شماست. به شما خوشامد می‌گوئیم. ابتدا خوانندگان را با دیدگاهتان در زمینه جایگاه صورتهای مالی در فرایند گزارشگری مالی، و ارتباط بین استانداردهای حسابداری، گزارشهای مالی و اعتماد استفاده‌کنندگان به آنها، آشنا کنید؟

طاهری

به نام خداوند جان و خرد

کزین برتر اندیشه بر نگذرد

درخصوص موضوع مورد پرسش بایستی اشاره کنم که گزارشهای مالی و مشخصا صورتهای مالی، بخش قابل‌توجهی از گزارشگری مالی را در برمی‌گیرد. بخش اصلی فرایند گزارشگری را صورتهای مالی به‌خود اختصاص می‌دهد که در حال حاضر مجموعه کامل آن شامل صورت سودوزیان، صورت سودوزیان جامع، صورت وضعیت مالی، صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت جریانهای نقدی و همچنین

حسابداری مورد اشاره بخش عمده‌ای از نیازهای کشور و گزارشگری مالی را پاسخگو بوده است. جا دارد از سازمان حسابرسی و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری قدردانی کنیم.

سایبرس

استانداردهای مصوب و لازم‌الاجرا توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری به شماره ۴۲ رسیده است. با توجه به تجربه و دانش شما در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در ایران، چه عواملی در به‌کارگیری موثر و صحیح آن توسط واحدهای تجاری و حسابرسان مستقل نقش دارند؟

طاهری

استانداردهای حسابداری بر اساس سیاقی شبه‌قانون، تحریر و تدوین می‌شود و به‌کارگیری موثر و صحیح آن توسط واحدهای تجاری و حسابرسان مستقل مستلزم بررسی کارشناسانه استانداردهای مذکور و وجود راهنمای به‌کارگیری در خصوص هر یک از استانداردهای حسابداری توسط مرجع تدوین‌کننده استانداردها می‌باشد.

سایبرس

به‌عنوان یک کارشناس خبره که به‌طور مستمر با واحد تدوین استانداردها همکاری دارید از مجموعه استانداردهای حسابداری تدوین‌شده کدامها را پرچالش می‌دانید؟

طاهری

به‌نظر اینجانب، از مجموعه استانداردهای حسابداری تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی، استانداردهای زیر پرچالش بوده‌اند:

الف- استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۹۹/۱/۱).

ب- استاندارد حسابداری ۳۶ با عنوان «ابزارهای مالی: ارائه» (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱).

ج- استاندارد حسابداری ۳۷ با عنوان «ابزارهای مالی: افشا» (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱).

د- استاندارد حسابداری ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش

یادداشتهای توضیحی همراه این صورتها می‌باشد. طبعاً استانداردهای حسابداری که مجموعه‌ای از اصول و قواعد ایجادکننده نظم و یکنواختی در گزارشگری مالی می‌باشد و توسط مرجع تدوین‌کننده استانداردها (سازمان حسابرسی) مصوب و انتشار می‌یابد، اثر مستقیم بر گزارشگری مالی خواهد داشت زیرا این مجموعه اصول و قواعد که به‌عنوان استانداردهای حسابداری از آن‌ها نام می‌بریم، اصول و قواعدی است که درجه انطباق گزارشهای مالی تهیه‌شده توسط واحدهای تجاری با آن سنجیده می‌شود. از طرفی استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی به‌واسطه انطباق گزارشهای مالی با استانداردهای حسابداری است که به گزارشهای مالی اعتماد و براساس آن تصمیمهای اقتصادی اتخاذ می‌کنند.

سایبرس

استانداردهای حسابداری به‌طور مشخص چه بستری را فراهم می‌کند؟ نقش سازمان حسابرسی در ایجاد چنین بستری را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

طاهری

اساساً استانداردهای حسابداری، چه استانداردهای حسابداری بخش انتفاعی و چه استانداردهای حسابداری بخش عمومی، معیاری برای سنجش صحت و قابلیت اعتماد گزارشهای مالی از جمله صورتهای مالی می‌باشد و تدوین و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری ضمن یکنواختی در تهیه گزارشهای مالی باکیفیت، شرایط زیر را فراهم می‌آورد:

الف- کسب اطمینان استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و سایر گزارشهای مالی از مطلوبیت گزارشهای مالی تهیه شده؛

ب- درک صحیح و هماهنگ سرمایه‌گذاران از استانداردهای حسابداری که به تفسیر درست و منصفانه و در نهایت تصمیم‌گیریهایی اقتصادی صحیح منجر خواهد شد؛

ج- صرفه‌جویی در زمان تهیه اطلاعات و گزارشهای مالی.

از سال ۱۳۸۰ تاکنون که سازمان حسابرسی مسئولیت تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری را برعهده داشته، انصافاً گزارشگری مالی در کشور متحول شده است و همه‌ساله ارتقا در این استانداردها را شاهد می‌باشیم و استانداردهای

عوامل فرهنگی کشور،
ج- تغییرات اساسی در قوانین و مقررات کشور، بالاخص قانون مالیاتها.

حسابداری

در سطح بین‌المللی، نظرخواهی پس از اجرای استانداردها دو سال بعد از لازم‌الاجرا شدن هر استاندارد انجام می‌شود. در ایران وضعیت چگونه است؟ چه مشکلاتی در این زمینه وجود داشته است؟

طاهری

بر اساس فرایندی که در سازمان حسابرسی و کمیته تدوین استانداردهای حسابداری تنظیم شده است (یکی از مراحل این فرایند نظرخواهی می‌باشد)، استانداردها تدوین یا مورد تجدیدنظر قرار می‌گیرند، لیکن به‌نظر اینجانب نکات زیر در این خصوص وجود دارد:

الف- تاخیر در تدوین یا تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری کشور نسبت به زمان تدوین یا تجدیدنظر در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منتشرشده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB).

ب- مناسب نبودن فاصله زمانی تصویب و انتشار برخی از استانداردهای حسابداری پرچالش مانند استاندارد حسابداری ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» با زمان لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری مربوط که این موضوع باعث می‌شود فرصت کافی برای آموزش و تحلیل کاربردی استانداردهای حسابداری موردنظر در اختیار واحدهای تجاری و حساب‌برسان مستقل نباشد.

حسابداری

در راستای پشتیبانی حرفه‌ای از دو گروه درگیر در به‌کارگیری استانداردها، حسابداران و حساب‌برسان، چه راهکاری برای پاسخگویی به چالشهای به‌کارگیری استانداردها پیشنهاد می‌کنید؟

طاهری

حسابداران و حساب‌رسانی که به‌واسطه انجام فعالیتهای خود از استانداردهای حسابداری استفاده می‌نمایند، لازم است صلاحیت حرفه‌ای خود را از طریق آموزش حرفه‌ای

یکی از مواردی که اجرای

استاندارد «مالیات بر درآمد» را

با چالش مواجه ساخته

این موضوع است که

الزامهای این استاندارد حسابداری

توسط واحدهای تجاری و حساب‌برسان

جدی گرفته نشده است

منصفانه» (لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۴۰۰/۱/۱).

حسابداری

میزان همگرایی بین استانداردهای ملی حسابداری با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را تا چه حد می‌دانید؟ در ایران چه مواردی بر تدوین، انتشار و زمان تجدیدنظر در استاندارد حسابداری نقش دارند؟

طاهری

در حال حاضر در کشور، همگرایی بالایی بین استانداردهای حسابداری تدوین و انتشاریافته توسط سازمان حسابرسی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تدوین‌شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) وجود دارد. البته در تدوین و انتشار استانداردهای حسابداری در کشور و زمان تجدیدنظر آن موارد زیر نقش دارد:

الف- استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تدوین یا تجدیدنظرشده،

ب- تغییرات در محیط اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و حتی

داراییهای نامشهود به عمل نمی‌آورند و بستر لازم را در این خصوص فراهم نکرده‌اند. البته عدم تمایل واحدهای تجاری در رابطه با اجرای این استاندارد به سالهای قبل برمی‌گردد و آن هم این موضوع است که سالهاست الزامهای بندهای ۴۷، ۴۸، ۵۶ و ۵۷ استاندارد حسابداری ۱۱ با عنوان «داراییهای ثابت مشهود» و الزامهای بندهای ۸۰ و ۸۲ استاندارد حسابداری ۱۷ با عنوان «داراییهای نامشهود» توسط واحدهای تجاری رعایت نمی‌گردد و حسابرسان نیز در این خصوص حساس نبوده‌اند. به عبارتی در سالهای قبل از لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری «مالیات بر درآمد» فرض شده است که نرخها و روشهای قانون مالیاتهای مستقیم موضوع آیین‌نامه استهلاكات موضوع ماده ۱۴۹، منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی می‌باشد. اکنون که به اجرای استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» تاکید شده، این تناقض آشکار گردیده است.

• یکی دیگر از نکات چالشی استاندارد حسابداری «مالیات بر درآمد» مرتبط با «زیان مالیاتی» است که متاسفانه توضیحات کافی در استاندارد حسابداری مذکور و همچنین راهنمای به‌کارگیری این استاندارد ارائه نشده است و به همین دلیل اظهارنظرهای متفاوت را از سوی برخی از افراد حرفه درخصوص زمان احتساب زیان مالیاتی و انعکاس اثر مالیاتی آن به‌عنوان «دارایی مالیات انتقالی» شاهد می‌باشیم.

• در ضمن به دلیل شرایط اقتصادی و اجتماعی حاکم بر کشور، مناسب نبودن فضای کسب‌وکار، وجود برخی ابهامها در قانون مالیاتهای مستقیم، همسوی نبودن مفاد برخی از مواد قانون مالیاتها با استانداردهای حسابداری کشور، و برخوردی گاهاً سلیقه‌ای برخی از مجریان قانون مالیاتها در بررسی عملکرد اقتصادی واحدهای تجاری، مدیران واحدهای تجاری تمایلی به اجرای کامل استاندارد حسابداری «مالیات بر درآمد» ندارند (در حال حاضر در صورتهای مالی واحدهای تجاری صرفاً افشای برخی از الزامهای استاندارد رعایت می‌شود و این رعایت بیشتر شکلی است تا محتوایی). البته به نظر اینجانب حسابرسان مستقل نیز درخصوص اجرای کامل این استاندارد به‌میزان کافی از ابزار در اختیار خود استفاده نمی‌کنند.

به‌صورت مستمر حفظ و به‌صورت منظم فعالیتهای آموزشی را دنبال کنند، زیرا نیاز به آموزش حرفه‌ای مستمر و ایجاد درک مشترک حسابداران و حسابرسان کشور در خصوص استانداردهای حسابداری و به‌طور اخص موضوعهای پیچیده و چالشی استانداردهای مذکور یک ضرورت است.

با توجه به تلاشهای قابل تقدیر جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در زمینه آموزش حرفه‌ای افراد حرفه حسابداری و حسابرسی کشور و ارتقای سطح دانش حسابداری و حسابرسی، به نظر می‌رسد حسابداران و حسابرسان با دشواری و پیچیدگی اساسی در استفاده و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری روبه‌رو نباشند.

سابق

از بین استانداردهای حسابداری مصوب، به‌کارگیری کدام استانداردها با مشکل روبه‌رو بوده است؟

طاهری

به نظر اینجانب استانداردهای حسابداری «مالیات بر درآمد» و «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» جزو استانداردهای حسابداری پرچالش می‌باشند که واحدهای تجاری رغبتی به اجرای کامل آن نشان نداده‌اند.

سابق

به نظر شما چه مسایلی اجرای استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» را با چالش مواجه ساخته است؟

طاهری

به نظر اینجانب مفاد استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» دارای مشکل خاصی نیست و آنچه اجرای استاندارد را با چالش مواجه ساخته است ناشی از موارد زیر است:

• یکی از مواردی که اجرای این استاندارد را با چالش مواجه ساخته، این موضوع است که علیرغم گذشت دو سال از لازم‌الاجرا شدن استاندارد، متاسفانه الزامهای این استاندارد حسابداری توسط واحدهای تجاری و حسابرسان جدی گرفته نشده است. در ضمن واحدهای تجاری به‌دلایل مالیاتی رغبتی در به‌کارگیری این استاندارد نشان نمی‌دهند و اقدامی نیز جهت متناسب‌سازی سیستمهای اطلاعاتی خود به‌منظور محاسبه تفاوت‌های موقتی مرتبط با داراییهای ثابت مشهود و

• نبود بازارهای فعال و در دسترس؛ با توجه به این که تعیین ارزشهای منصفانه و اتکا به این ارزشها مستلزم وجود بازارهای فعال و در دسترس می باشد، به نظر می رسد در شرایط فعلی این امکان فراهم نیست و اگر بازاری در خصوص برخی از دارایی یا بدهیها وجود داشته باشد دارای تلاطم بسیار است.

حسابداری

یکی از استانداردهای تازه لازم الاجرا شده یعنی استاندارد ۳۹ با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی» نیز اولین سال اجرای خود را پشت سر می گذارد. این استاندارد چه نکات تازه‌ای را مطرح می کند؟

طاهری

تغییرات عمده‌ای که در استاندارد حسابداری ۳۹ با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی» نسبت به استاندارد حسابداری ۱۸ قدیم با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی و سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی» ایجاد شده است و همچنین نکات مرتبط با استاندارد صورت‌های مالی تلفیقی جدید به شرح زیر می باشد:

- در استاندارد حسابداری ۱۸ قدیم مباحث مرتبط با سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری فرعی نیز مطرح بود که در استاندارد حسابداری صورت‌های مالی تلفیقی جدید حذف شده است و در این خصوص استاندارد حسابداری جدیدی تحت شماره ۱۸ با عنوان «صورت‌های مالی جداگانه» تدوین شده است.

- در استاندارد حسابداری «صورت‌های مالی تلفیقی» جدید مبحثی تحت عنوان «واحدهای تجاری سرمایه‌گذاری» وارد شده است و شرایط شناخت این واحدها نیز تعریف و الزامهای مرتبط با تلفیق یا معافیت از تلفیق واحدهای مذکور نیز مشخص و در استاندارد درج شده است. طبق مفاد این استاندارد شرکتهایی مشمول این تعریف می شوند که فعالیت اصلی آنها در زمینه ارائه خدمات سرمایه‌گذاری باشد. لازم به ذکر است که در حال حاضر شرکتهایی در کشور وجود دارند که فعالیت اصلی آنها هم ارائه خدمات سرمایه‌گذاری و هم عملیات پیمانکاری است. در استاندارد حسابداری مورد اشاره در خصوص این گونه واحدهای تجاری و معیار شناخت

در نظر نگرفتن

اندازه واحدهای تجاری

از چالشهای مهم

به کارگیری استانداردهای حسابداری

در کشور است

حسابداری

باز خورد به کارگیری استاندارد ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» با توجه به لازم الاجرا شدن آن از ابتدای سال ۱۴۰۰ چگونه بوده است؟ به کارگیری این استاندارد با چه چالشهایی روبرو بوده است؟

طاهری

اگرچه دیدگاه اساتید و خبرگان حرفه حسابداری کشور برای افزایش شفافیت، افشای بیشتر اطلاعات و رعایت خصوصیت «مربوط بودن» در خصوص به کارگیری الگوی ارزش منصفانه مثبت است، لیکن پیچیدگیها و ابهامهای مرتبط با استاندارد حسابداری ارزش منصفانه، به کارگیری این استاندارد را با چالش جدی مواجه ساخته است. البته باید به این نکته توجه داشت که سال ۱۴۰۰ اولین سال اجرای این استاندارد حسابداری است و اطلاع دقیقی از میزان به کارگیری آن در دست نمی باشد. به نظر اینجانب نکات عمده مرتبط با این استاندارد به شرح زیر است:

- نبود بسترهای قانونی و مقرراتی لازم و مناسب برای گزارشگری ارزش منصفانه اثربخش در محیط گزارشگری مالی ایران.

کشور بدون رابطه منطقی با محیط‌های اقتصادی و حرفه‌ای باشد و انتظار داشت الزام‌های استانداردهای حسابداری تدوین شده در کشور به‌درستی رعایت شود و قابلیت اجرا داشته باشد. همانگونه که در بخش‌های قبلی اشاره شد استانداردهای حسابداری متأثر از شرایط اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی و قوانین و مقررات و فضای کسب‌وکار است و بایستی نوعی توازن در این خصوص ایجاد شود.

سازمان

همان‌طور که اشاره کردید نظام آموزش حسابداری نیز سهم مهمی در به‌کارگیری استانداردها دارد. نظام آموزشی حسابداری در ایران با چه کمبودهایی روبروست؟

طاهری

به‌نظر اینجانب اهم اشکالاتی که در حال حاضر وجود دارد و از کمبودهای نظام آموزشی در زمینه حسابداری است، به شرح زیر است:

الف- نبود آموزش کاربردی و حین خدمت مناسب برای دانشجویان رشته حسابداری. به‌عبارتی آموزش حسابداری در دانشگاه‌های کشور، همراه با کارآموزی در واحدهای تجاری و موسسه‌های حسابرسی و اساساً کار در حرفه حسابداری و حسابرسی نمی‌باشد.

ب- عدم ارتباط لازم و معنی‌دار بین حرفه حسابداری و حسابرسی کشور و مراکز دانشگاهی.

ج- استفاده از منابع آموزشی متفاوت در خصوص آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها که منجر به درک متفاوت از موضوعهای یکسان حسابداری می‌گردد.

سازمان

حسابرسان نیز سهم مهمی در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری دارند. آیا حسابرسان ایران در جایگاه مناسبی برای ارتقای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری قرار دارند؟

طاهری

حسابرسی فرایندی منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد در باره ادعاهای مربوط به

این واحدها به‌عنوان «واحد تجاری سرمایه‌گذاری» یا «واحد تجاری اصلی غیر از واحد تجاری سرمایه‌گذاری» ارائه نشده است.

سازمان

از نگاه کلان، رویکرد به‌کارگرفته‌شده در تدوین استانداردهای حسابداری ایران، با چه مشکلات احتمالی روبرو است؟

طاهری

از آن‌جا که استانداردهای حسابداری محصول محیط است و طبعاً تفاوت‌های قانونی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور تاثیر قابل ملاحظه‌ای را بر استانداردهای حسابداری دارد، بنابراین بایستی یک نوع توازن بین مفاد قوانین و مقررات مرتبط از یکسو و استانداردهای حسابداری از سوی دیگر برقرار شود. البته برخی از موارد استثنا در استانداردهای حسابداری نسبت به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی وجود دارد که به‌واسطه متفاوت بودن مفاد برخی از مواد این قوانین با مفاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باشد (برای مثال، مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی موضوع بند ۳۱ استاندارد حسابداری ۱۶ با عنوان «اثر تغییر در نرخ ارز»).

به‌نظر اینجانب مشکل اصلی در این است که در زمینه استانداردهای حسابداری کشور (تبعیت از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) به‌دنبال جهانی‌سازی بوده‌ایم، بدون این‌که برای سایر قوانین و مقررات مرتبط و فرایندهای کسب‌وکار نیز به‌دنبال این راهکار باشیم. این موضوع باعث شده است که یک نوع عدم توازن مشاهده شود.

سازمان

این عدم توازن از کجا ناشی می‌شود؟

طاهری

چگونه می‌توان انتظار داشت در کشوری شرایط اقتصادی و اجتماعی حاکم بر کشور دارای اشکال، فضای کسب‌وکار نامناسب، قوانین و مقررات شامل قانون مالیاتها در مواردی غیرشفاف و دارای ابهام، برخوردهای برخی از مجریان این قوانین در بررسی عملکرد اقتصادی واحدهای تجاری نامناسب و به دور از عدالت، آموزشهای حسابداری در دانشگاه‌های

طاهری

تعریفی که در خصوص ارزش منصفانه طبق استاندارد حسابداری ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» ارائه شده است، تفاوت چندانی با تعریفی که در استانداردهای حسابداری قبلی ارائه شده بود، ندارد: «مبلغی که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌توانند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، یک دارایی یا بدهی را در ازای مبلغ مزبور مبادله یا تسویه کنند». به نظر می‌رسد آن چه اجرای این استاندارد را در سال ۱۴۰۰ با مشکل مواجه ساخته و واحدهای تجاری مشمول رغبتی از خود برای اجرای استاندارد نشان نمی‌دهند، به شرح زیر می‌باشد:

الف- مناسب نبودن فاصله زمان تصویب و انتشار استاندارد با زمان لازم‌الاجرا شدن استاندارد. به عبارتی به‌کارگیرندگان استاندارد فرصت لازم را برای مطالعه کاربردی و آموزش کافی در اختیار نداشته‌اند لازم است اشاره کنم که این استاندارد نسبت به سایر استانداردهای حسابداری پرچالش که در بخشهای قبلی به آن اشاره شد، پیچیدگی و دشواری بیشتری را در محاسبات و ارائه و افشای اطلاعات، علی‌الخصوص در رابطه با آسیب‌پذیری داراییها و بدهیهایی مالی از ریسکهای بازار، به‌کارگیری تکنیکهای ارزشیابی و تعیین سلسله مراتب ارزش منصفانه دارد.

ب- نبود مجموعه استانداردهای حسابداری جداگانه (با ویژگیهای ساده‌بودن، قابل فهم بودن، کم هزینه بودن) برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط.

ج- نبود بازارهای فعال و در دسترس درخصوص انواع دارایی و بدهی و وجود تلاطم در بازارهای موجود که به معاملات غیرشفاف بین فعالان بازار در تاریخهای اندازه‌گیری منجر می‌شود.

سازش

استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی بر بُعد مربوط بودن اطلاعات تاکید دارند که ارزش منصفانه گامی در این جهت است. از طرفی حسابرسان بر بعد قابلیت اتکای اطلاعات تمرکز دارند که همان اتکای به اسناد و مدارک پشتوانه اطلاعات است. آیا استاندارد ۴۲ چالش جدیدی بین حسابرسان و واحدهای گزارشگر به وجود نمی‌آورد؟

باید استانداردهای ساده‌تری

در خصوص واحدهای تجاری

کوچک و متوسط

تدوین و به‌عنوان

مجموعه‌ای مستقل

به‌کار گرفته شود

فعاليتها و وقایع اقتصادی و تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای ازپیش‌تعیین‌شده و گزارش نتایج به اشخاص ذینفع تعریف شده است. همانگونه که مشاهده می‌شود، قضاوت درخصوص کافی و مناسب بودن ادعاها و حصول اطمینان از صحت آن، به درجه انطباق فعالیتها و وقایع اقتصادی با استانداردهای حسابداری اشاره دارد. طبعاً هرچه جایگاه حسابرسی و ارزش حسابرسی ارتقا یابد، افزایش شفافیت را در کشور شاهد خواهیم بود و دستیابی به رشد و توسعه پایدار تحقق می‌یابد و از طرفی استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی تصمیمهای اقتصادی صحیح اتخاذ می‌نمایند. لازم به ذکر است که از سالهای قبل تاکنون ارزشهای واقعی حسابرسی در ایران به‌صورت جامع مدنظر قرار نگرفته و حسابرسی در ایران بیشتر یک تکلیف انگاشته شده است.

سازش

به بحث چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری برگردیم؛ آیا تعریف «ارزش منصفانه» در استاندارد جدید ۴۲ جامع و کامل شده است؟ چه موانعی بر سر راه به‌کارگیری این استاندارد وجود دارد؟

قرار می‌دهد و موارد استثنا را برجسته می‌کند و باعث می‌شود که نتوانیم به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعهد کامل داشته باشیم. به‌نظر اینجانب یکی از مواردی که در کشور به‌کارگیری کامل استانداردهای حسابداری تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی را با چالش جدی مواجه ساخته است در نظر نگرفتن اندازه واحدهای تجاری به‌عنوان عامل تعیین‌کننده در به‌کارگیری مجموعه کامل استانداردهای حسابداری است. با توجه به ضرورت ارتقای کیفیت گزارشهای مالی در واحدهای تجاری کوچک و متوسط که عمدتاً غیربورسی می‌باشند و همچنین نیازهای متفاوت استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی این واحدها، به‌نظر می‌رسد باید استانداردهای ساده‌تری در خصوص واحدهای تجاری کوچک و متوسط تدوین و به‌عنوان مجموعه‌ای مستقل به‌کار گرفته شود. در این مجموعه استانداردها، موضوعهای نامرتبط با واحدهای تجاری کوچک و متوسط حذف، بسیاری از اصول اندازه‌گیری و شناخت مندرج در مجموعه کامل استانداردهای حسابداری آسان‌تر و موارد افشا به صورت عمده‌ای کاهش می‌یابد. تجربه چندین‌سالی اجرای استانداردهای حسابداری تدوین‌شده توسط سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع رسمی استانداردها نشان می‌دهد که در حال حاضر حتی شرکت‌های بورسی کشور نیز امکان اجرای کامل استانداردهای حسابداری را که در قسمتهای قبلی ذکر شد ندارند.

سپاس

از حضور شما در این گفتگو سپاسگزاریم. اگر سخن پایانی دارید بفرمایید.

طاهری

من هم در خاتمه گفتگویمان برای تمامی اساتید حسابداری و حسابرسی کشور و تمامی عزیزانی که در راه اعتلای دانش حسابداری و حسابرسی کشور تلاش می‌کنند، سلامتی، آرامش و عاقبت بخیری آرزومندم و ذکر این نکته را برای خود ضروری می‌دانم که عرض کنم:

صالح و طالح متاع خویش نمودند

تا که قبول افتد و که در نظر آید



طاهری

علاوه بر الزام به رعایت مفاد استانداردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی توسط واحدهای تجاری، اطلاعات منعکس در صورتهای مالی این واحدها هنگامی در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان موثر و مفید خواهد بود که از «قابلیت اتکا» و «مربوط بودن» به‌عنوان دو خصوصیت اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات برخوردار باشد. همان‌گونه که می‌دانیم خصوصیت کیفی خصوصیتی است که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در رابطه با ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مدنظر قرار می‌دهند. یکی از مواردی که بایستی به‌دقت توسط واحدهای تجاری در تهیه صورتهای مالی مورد استفاده و عمل قرار گیرد، توازن بین خصوصیت «مربوط بودن» و «قابل اتکا بودن» است، به‌گونه‌ای که نبایستی هر یک نسبت به دیگری در ارجحیت قرار گیرد.

هدف اندازه‌گیری ارزش منصفانه در صورتهای مالی واحدهای تجاری که به‌نوعی رعایت خصوصیت کیفی «مربوط بودن» اطلاعات است، برآورد قیمتی است که این قیمتها در یک معامله سازمان‌یافته بین فعالان بازار در تاریخ اندازه‌گیری، بابت واگذاری یک دارایی دریافت یا در ازای انتقال یک بدهی پرداخت می‌شود. با توجه به نبود بازارهای فعال و در دسترس در کشور در خصوص همه داراییها و بدهیها و تلاطم موجود در همین بازارهای فعلی، ارزشهای منصفانه در کشور قابل اتکا نخواهد بود. به‌نظر می‌رسد با توجه به شرایط فعلی، به‌کارگیری این استاندارد منجر به ارائه اطلاعات مربوط نمی‌شود.

سپاس

برای جمع‌بندی گفتگو، به‌صورت کوتاه و کلان، به چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و راهکارهای رفع آنها اشاره کنید.

طاهری

همان‌گونه که اشاره شد حسابداری محصول محیط است و به‌همین دلیل تفاوت‌های قانونی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور با استانداردهای حسابداری ایران که براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تدوین شده است، شفافیت اطلاعات و قابلیت مقایسه اطلاعات را تحت تاثیر

دکتر الهام حمیدی

دبیر کمیته تدوین استانداردهای حسابداری



چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری: تغییرات سریع و پیچیدگیهای محیط کسب و کار

حسابرس

به بخش گفتگوی حسابرس خوش آمدید. این شماره به موضوع چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری در ایران اختصاص دارد و حضور شما به عنوان دبیر کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران مغتنم است. خواهشمندیم ابتدا خوانندگان را با فرایند تدوین و تصویب استانداردهای حسابداری در ایران آشنا کنید.

دکتر حمیدی

نخستین گام برای تدوین و تصویب یک استاندارد حسابداری معین، تشخیص ضرورت وجود آن استاندارد است. پیشنهاد تجدیدنظر در یک استاندارد یا تصویب استانداردی جدید، بر پایه نیازسنجی انجام شده توسط کمیته تدوین استانداردهای

دکتر حمیدی

در ایران نیز بسیار تلاش می‌شود همگام با تغییرات محیط اقتصادی که به‌وضوح قابل مشاهده است، به‌روزرسانی استانداردهای گزارشگری مالی صورت پذیرد تا سودمندی اطلاعات ارائه‌شده توسط شرکتها افزایش یابد.

سپاس

نظرخواهی درباره استاندارد در چه مرحله‌ای و چگونه

انجام می‌شود؟

دکتر حمیدی

همانطور که در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری اشاره شد، یکی از مهمترین مراحل تدوین استاندارد، انتشار پیش‌نویس استاندارد حسابداری مورد نظر برای نظرخواهی است. پیش‌نویس استانداردها برای مدت ۳ ماه در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی سازمان حسابداری برای نظرخواهی باقی می‌ماند تا اعضای حرفه حسابداری و حسابداری بتوانند آنها را مطالعه کنند و چنانچه نظر فنی، اجرایی یا نگارشی داشته باشند، برای واحد تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابداری ارسال کنند.

حسابداری یا به پیشنهاد کمیته فنی سازمان حسابداری صورت می‌گیرد. پس از مشخص شدن استاندارد مورد نظر، اعضای گروه کارشناسی کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، در ارتباط با استاندارد مورد نظر مطالعات و ترجمه‌های لازم را انجام می‌دهند و متن اولیه استاندارد را برای بررسی‌های فنی و اجرایی توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری آماده می‌کنند. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری پس از اعمال نظرات اصلاحی خود بر استاندارد، پیش‌نویس استاندارد را برای نظرخواهی از طریق مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی سازمان حسابداری منتشر می‌کند. مهلت نظرخواهی ۳ ماه است. پس از پایان دوره نظرخواهی و جمع‌بندی و اعمال نظرهای ارسال شده به سازمان حسابداری، پیش‌نویس نهایی استاندارد برای بررسی‌های فنی بیشتر به کمیته فنی ارسال می‌شود و در نهایت، پس از تایید کمیته فنی، پیش‌نویس مزبور برای تصویب در مجمع عمومی سازمان حسابداری، ارائه می‌گردد.

سپاس

تغییر در استاندارد در سطح بین‌الملل چه روندی دارد و از

چه عواملی تاثیر می‌پذیرد؟

دکتر حمیدی

استانداردهای گزارشگری مالی به‌طور اتوماتیک تغییر نمی‌کند. مهمترین عاملی که در سطح بین‌المللی منجر به تغییر در استانداردهای حسابداری می‌شود، تغییرات سریع و پیچیدگی‌های ایجادشده در محیط کسب‌وکار است. استانداردهای گزارشگری مالی باید به‌گونه‌ای تدوین شده باشند که توانایی انعکاس آثار مالی چنین تغییراتی را داشته باشند و بتوانند اطلاعات مربوط را به‌طور صادقانه برای تصمیمگیری استفاده‌کنندگان فراهم کنند. اینترنتی‌شدن کسب‌وکارها، به‌کارگیری روزافزون نرم‌افزارهای کاربردی در فضای اقتصادی و استفاده از شیوه‌های پیچیده تامین مالی توسط شرکتها که شکل و محتوای متفاوت دارند، از جمله مواردی است که نیاز به استانداردهایی با قابلیت شفاف‌سازی بیشتر و الزامهای سختگیرانه‌تر را ضروری می‌سازد.

سپاس

در ایران به چه صورت این تغییرات انجام می‌شود؟

پیشنهاد تجدیدنظر در یک استاندارد

یا تصویب استانداری جدید

بر پایه نیازسنجی انجام‌شده توسط

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

یا به پیشنهاد کمیته فنی سازمان

حسابرسی

صورت می‌گیرد

حسابداری

نقش و مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در فرایند تدوین یا تجدیدنظر در استانداردها چگونه است؟

دکتر حمیدی

مشکلی که در حال حاضر وجود دارد این است که اعضای حرفه در فرایند نظرخواهی مشارکت نمی‌کنند و نظرات دریافتی تا پایان دوره نظرخواهی، صرفاً محدود به نظرات چند شخص معین است.

حسابداری

آیا سوابقی از چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری که توسط حسابداران شاغل در شرکتها و موسسه‌های حسابرسی گزارش شده باشد در اختیار دارید؟

دکتر حمیدی

بله. در این خصوص به یک مورد می‌توانم اشاره داشته باشم. شرکتها در اجرای استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» با مشکلات و چالشهایی روبه‌رو بودند و سوالاتی را به کمیته فنی سازمان ارسال می‌کردند. از جمله این موارد می‌توانم به نحوه شناسایی تفاوت‌های مالیاتی در زمان تجدیدارزیابی داراییها اشاره کنم که علیرغم تصریح استاندارد در خصوص نحوه عمل حسابداری آن، محل اختلاف نظر اعضای حرفه بود.

حسابداری

در مورد استانداردهای دیگر چطور؟

دکتر حمیدی

موردی که می‌توانم مطرح کنم به استاندارد حسابداری ۳۸ با عنوان «ترکیبهای تجاری» و استاندارد حسابداری ۳۹ با عنوان «صورت‌های مالی تلفیقی» مربوط است. در خصوص این استانداردها این سوال مطرح شده بود که آثار ناشی از خرید یا فروش بخشی از سهام شرکت فرعی توسط شرکت اصلی چگونه باید در صورت‌های مالی انعکاس یابد که البته نحوه عمل مربوط در متن استاندارد تصریح شده است.

چالش بعدی به سالهای دورتر، یعنی سال ۱۳۹۳ و تجدیدنظر در استاندارد حسابداری ۱۵ با عنوان «حسابداری

سرمایه‌گذارها» مربوط می‌شود. تجدیدنظر استاندارد در سال ۱۳۹۳ برای شرکتها آثار مالیاتی نامطلوبی به‌همراه داشت و به دلیل برطرف‌نشدن مشکل ایجادشده در آن زمان، اجرای استاندارد حسابداری ۱۵ تجدیدنظرشده لغو شد.

حسابداری

چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری معمولاً به‌صورت پرسش از کمیته فنی مطرح می‌شود. آیا پرسشها و پاسخهای مذکور تاکنون موجب اصلاح و بهبود استاندارد حسابداری معینی شده است؟

دکتر حمیدی

به‌دلایلی که در ادامه اشاره می‌کنم، پاسخ این سوال به‌طور کلی خیر است. سوالاتی که تاکنون به کمیته فنی ارسال شده‌اند، ناشی از ابهام استفاده‌کنندگان در نحوه به‌کارگیری استاندارد حسابداری موجود یا درباره رخداد یک رویداد مالی در نتیجه تغییرات محیط کسب‌وکار است که استانداردهای فعلی پاسخگوی آن نیست. در مورد ابهام در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری موجود، کمیته فنی با بیان صریح خود نحوه عمل را طبق استاندارد حسابداری موجود مشخص می‌کند. اما در خصوص رویدادهای مالی واقع‌شده در نتیجه تغییرات محیط کسب‌وکار که استانداردهای حسابداری فعلی ایران پاسخگوی آنها نیست، سعی می‌شود پاسخهای ارائه‌شده به اتکای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باشد.

حسابداری

اگر ممکن است این موضوع را با طرح مثال تشریح کنید تا مطلب روشنتر شود.

دکتر حمیدی

برای مثال، در خصوص سوالی که در ارتباط با مسایل خاص شناخت درآمد کسب‌وکارهای انجام‌شده در بستر اینترنت در کمیته فنی مطرح شد، استاندارد فعلی حسابداری ۳ با عنوان «درآمد عملیاتی» پاسخ شفاف‌تری برای آن ارائه نمی‌کرد و پاسخ به پرسش مطرح‌شده به اتکای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ با عنوان «درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان» صورت گرفت. البته همزمان با همین پرسش، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ در کمیته تدوین

اثرگذار باشد.

درخصوص استاندارد حسابداری ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» توجه به دو نکته ضرورت دارد:

• این استاندارد تعیین نمی‌کند که کدام اقلام و در چه زمانی باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند؛ بلکه صرفاً چارچوبی واحد برای نحوه اندازه‌گیری ارزش منصفانه و الزامهای افشای ارزش منصفانه را تجویز می‌کند. این که چه اقلامی در چه زمانی باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شوند، در سایر استانداردهای حسابداری مشخص شده است.

• ارزش منصفانه با سایر ارزشهای جاری نظیر خالص ارزش فروش، ارزش اقتصادی و ارزش مختص واحد تجاری تفاوت دارد. ارزش منصفانه، ارزش مبتنی بر قیمت‌های خروجی است که در بازار تعیین می‌شود و واحد تجاری در تعیین آن نقشی ندارد.

حسابداری

به‌کارگیری استاندارد مالیات بر درآمد با چه مشکلات و موانعی همراه بود؟

دکتر حمیدی

در صورتهای مالی تهیه‌شده بر اساس یک مجموعه استاندارد حسابداری که استاندارد مالیات بر درآمد را شامل نمی‌شود، هزینه مالیات منعکس‌شده در صورت سودو زیان، تنها مالیات

استانداردهای حسابداری در حال بررسی بود که پیش‌نویس آن نیز حدود دو ماه است توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است و با مراجعه به مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی سازمان حسابرسی در دسترس است (پیش‌نویس استاندارد حسابداری ۴۳ درآمد عملیاتی حاصل از قرارداد با مشتریان).

حسابداری

کمی درباره پیچیدگیهای استانداردهای ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد»، ۳۹ با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی»، و ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» توضیح دهید؟

دکتر حمیدی

استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» از سال ۱۳۹۹ و استانداردهای حسابداری ۳۹ با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی» و ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» از سال ۱۴۰۰ لازم‌الاجرا شده‌اند.

به نظر من مهمترین نکته درخصوص استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» که به‌کارگیری آن را ساده‌تر می‌کند، درک هدف استاندارد است. هدف اصلی این استاندارد، تفکیک گزارشگری مالی از گزارشگری مالیاتی، شناخت هزینه مالیات بر درآمد در صورتهای مالی بر اساس مفاهیم حسابداری تعهدی و جلوگیری از جابه‌جایی منافع سهامداران بین دوره‌های زمانی مختلف (ناشی از حاکم کردن قانون مالیاتهای مستقیم بر صورتهای مالی) است. توجه به اهمیت این موضوع به ما کمک می‌کند برای درک نکات فنی بسیار سنجیده و مهم درج‌شده در استاندارد تلاش بیشتری صورت بگیرد.

مهمترین تغییر استاندارد حسابداری ۳۹ با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی» نسبت به استاندارد حسابداری قبلی تلفیق (استاندارد حسابداری ۱۸ قبلی) تغییر در تعریف واژه کنترل است؛ وگرنه ضوابط تلفیق صورتهای مالی طبق استاندارد حسابداری جدید تلفیق، تغییری نسبت به استاندارد قبلی نداشته است. مفهوم جدیدی که از کنترل در این استاندارد ارائه شده است، می‌تواند در تعیین این که چه شخصی کنترل‌کننده است و بنابراین باید صورتهای مالی تلفیقی را تهیه کند،

مطالعه و درک قوانین و مقررات

به اجرای درست استانداردهای

حسابداری

کمک می‌کند

یکی از مهمترین این قوانین

قانون مالیاتها است

حسابداری

در به‌کارگیری موثر استانداردهای حسابداری چه عواملی موثرند؟

دکتر حمیدی

«الزامهای قانونی» و «آموزش» دو عامل موثر بر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری است.

از بُعد مقررات اگر موضوع بررسی شود، می‌توان به آثار مالیاتی استانداردهای حسابداری اشاره کرد. استانداردهای حسابداری تبعات اقتصادی دارد و موجب انتقال ثروت می‌شود. برای مثال شرکتها در برابر به‌کارگیری استانداردهایی که ممکن است آثار مالیاتی نامطلوب برای آنها داشته باشد یا حتی به اشتباه چنین تصویری داشته باشند، بسیار مقاومت می‌کنند.

از بُعد آموزش، با توجه به این‌که استانداردهای حسابداری در ۵ سال اخیر تغییرات درخور توجهی داشته‌اند، نقش آموزشهای کاربردی در ایجاد بستر مناسب برای اجرای این استانداردها بسیار پررنگ می‌شود. آموزش استانداردها از طریق ارائه موضوعات کاربردی و واقعی، علاوه بر شفاف کردن نقاط مبهم استاندارد، زمینه استدلال آموزش‌گیرندگان را در مواجهه با رویدادهایی که تاکنون با آنها برخوردی نداشته‌اند افزایش می‌دهد.

حسابداری

ارزیابی شما از آموزش حسابداری در ایران در کاهش چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری چیست؟

پرداختنی (مالیات جاری) را نشان می‌دهد. شناسایی هزینه مالیات براساس مبالغی که باید پرداخت شود به این معنی است که شناسایی این هزینه بر مبنای نقدی صورت می‌گیرد؛ در حالی که مبنای شناسایی دیگر اقلام درآمدها و هزینه‌ها در صورتهای مالی، مبنای تعهدی است. به‌کارگیری استاندارد مالیات بر درآمد موجب می‌شود هزینه مالیات در صورتهای مالی تهیه‌شده براساس استانداردهای حسابداری، بر مبنای تعهدی تعیین گردد. به این ترتیب، هزینه مالیات بر درآمد از دو جزو تشکیل خواهد شد: مالیات جاری و مالیات انتقالی.

در تعریف مالیات انتقالی در ساده‌ترین حالت ممکن می‌توان گفت مالیات انتقالی ناشی از تفاوتی است که بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی در مورد رویدادهای مشابه وجود دارد. برای مثال برآورد هزینه استهلاک طبق استاندارد حسابداری با محاسبه استهلاک طبق قانون مالیاتها ممکن است تفاوت داشته باشد.

نتیجه به‌کارگیری استاندارد مالیات بر درآمد، تمایز قائل شدن بین گزارشگری مالی و گزارشگری مالیاتی است. به‌عبارتی به‌کارگیری این استاندارد تداخلی با قانون مالیاتها ندارد، بلکه برای به‌کارگیری درست استاندارد باید با قانون مالیاتها آشنا بود تا دلایل مغایرت بین هزینه مالیات و مالیات پرداختنی (مالیات جاری) مشخص شود. اما همین موضوع به یکی از چالشهای اجرای استاندارد تبدیل شد، زیرا با فرض این‌که حسابداران و حسابرسان، به‌خوبی از محتوای استاندارد آگاه هستند، نگرانی از نحوه برخورد سازمان امور مالیاتی با تفاوتهای موقتی ایجادشده وجود داشت.

موضوع مهم دیگری که در مورد استاندارد مالیات بر درآمد باید بدانیم، اثر آن روی صورتهای مالی تلفیقی است. این‌که صورتهای مالی تلفیقی مبنای اخذ مالیات نیست، کاملاً درست است. اما با توجه به روشی که برای محاسبه تفاوتهای مالیاتی در این استاندارد ارائه شده است، هنگام تهیه صورتهای مالی تلفیقی، تفاوتهای مالیاتی ایجاد می‌شوند. بسیاری از حسابداران در اعمال آثار استاندارد حسابداری مالیات بر درآمد به روی صورتهای مالی تلفیقی با مشکل مواجه هستند که این موضوع نقش آموزشهای بسیار جدی و کاربردی را پررنگتر می‌کند.

الزامهای قانونی و آموزش

دو عامل موثر در به‌کارگیری

استانداردهای حسابداری است

شود، باید سطح شرکت‌کنندگان دوره تقریباً همسان باشد تا مدرس بتواند تصمیم بگیرد که استاندارد را در سطوح پیشرفته تدریس کند یا مقدمات و کلیات استاندارد را مطرح سازد. همگن نبودن شرکت‌کنندگان در دوره‌های آموزشی، مطالب را برای برخی ساده و کسل‌کننده و برای برخی دیگر غیرقابل درک می‌کند و از کیفیت آموزش می‌کاهد.

در کنار آموزش استانداردهای حسابداری، یادگیری زبان انگلیسی نیز به شدت توصیه می‌شود، زیرا منابع آموزشی بسیار گسترده‌ای به زبان انگلیسی در دسترس و قابل استفاده است که تجربه‌های اجرای استاندارد در سطوح بین‌المللی را پیش‌رو قرار می‌دهد.

مورد بعدی که به اجرای درست استانداردهای حسابداری کمک می‌کند، مطالعه و درک قوانین و مقررات است. یکی از مهمترین این قوانین، قانون مالیاتها است.

سازمان

به نظر شما برای بهبود آموزش حسابداری در حوزه آموزش دانشگاهی چه باید کرد؟

دکتر حمیدی

در حوزه آموزش دانشگاهی نیز همانطور که اشاره کردم این ضعف اساسی وجود دارد که مطالب ارائه شده به دانشجویان مطابق با تغییرات محیط حسابداری نیست. فارغ‌التحصیلان دانشگاهها، حسابداران به‌روز مطلع از حرفه نیستند. این موضوع ضرورت تدوین کتب آموزشی جدید را متناسب با تغییرات صورت گرفته در حسابداری، ضروری می‌کند.

سازمان

برای به‌کارگیری کامل استانداردهای حسابداری چه اقدامی باید به عمل آید و چه بستریایی باید فراهم شود؟

دکتر حمیدی

- سه کار مهم برای بسترسازی عبارتند از:
- آموزش مستمر استانداردهای حسابداری،
- بازبینی فرایندها و سیستمها،
- آشنایی با قوانین و مقررات.

سازمان

از این که در این گفتگو شرکت داشتید صمیمانه سپاسگزاریم.



دکتر حمیدی

موضوع آموزش را در دو سطح می‌توان بررسی کرد: (۱) آموزش حرفه‌ای؛ (۲) آموزش دانشگاهی.

به نظر می‌رسد در سالهای اخیر، همگام با تغییرات اساسی در استانداردهای حسابداری، آموزش حرفه‌ای هم از نظر کمیت و هم از نظر کیفیت، روند رو به بهبودی داشته است و همین امر منجر به آشنایی هرچه بیشتر حسابداران با تغییرات استانداردهای حسابداری شده است. اما چنین رشدی در آموزش دانشگاهی دیده نمی‌شود.

سازمان

به نظر شما دلیل کم‌رنگ بودن آموزش دانشگاهی در پشتیبانی از استقرار استانداردهای حسابداری چیست؟

دکتر حمیدی

منابع درسی دانشگاهی اساساً به‌روزرسانی نشده‌اند و اساتید دانشگاه گاهاً مطالبی مبتنی بر استانداردهای حسابداری قدیمی ایران را در کلاسها ارائه می‌کنند و در مقابل به‌روزکردن دانش حرفه‌ای خود مقاومت می‌کنند. دیدگاه ناخوشایندی نیز بین برخی اساتید وجود دارد مبنی بر این که استانداردهای حسابداری پایین‌ترین سطح از مطالبی است که رشته حسابداری می‌تواند به دانشجویان ارائه کند؛ غافل از این که نتیجه تلاشهای ۵۰۰ ساله برای دستیابی به اصول حسابداری، همین استانداردهای حسابداری موجود است. با این توضیحات، در حوزه دانشگاهی فاصله حرفه حسابداری و آموزشهای دانشگاهی بسیار زیاد است. اما جامعه حرفه‌ای، برای به‌روز نگهداشتن حسابداران و حساب‌برسان گامهای خوبی برداشته است.

سازمان

به منظور کاهش چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری چه آموزشهایی را برای حسابداران و حساب‌برسان پیشنهاد می‌کنید. راهکارهای عملی از نظر شما چیست؟

دکتر حمیدی

همانطور که در بحث قبلی اشاره کردم، کیفیت و کمیت دوره‌های آموزشی حرفه‌ای استانداردها رو به بهبود است. با وجود این، همچنان به نظر می‌رسد اهمیت آموزشهای سطح‌بندی شده تفصیلی مغفول مانده است. برای مثال اگر قرار است برای یک استاندارد حسابداری دوره آموزشی برگزار

چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری؛ فقدان آموزش کافی



دکتر سیدمصطفی علوی

رئیس اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار
نماینده سازمان بورس در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

حسابداری منجر به ارائه منصفانه اطلاعات می‌شود. بدون داشتن استاندارد یا اصول مشخص نمی‌توان گزارشگری مالی قابل اتکا، مربوط و قابل مقایسه داشت. به عبارت دیگر به کارگیری استانداردهای حسابداری بر ویژگیهای کیفی اطلاعات را تحت تاثیر قرار داد و در نهایت منجر به برآوردن اهداف گزارشگری مالی می‌شود، که همان تهیه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است.

سپاس

تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا چگونه و در چه زمانهایی باید صورت گیرد؟

دکتر علوی

اصولاً اگر شرایط و محیط اقتصادی و یا نیازهای اطلاعاتی

سپاس

شما از نزدیک با فرایند استانداردگذاری در کشور آشنا هستید و از چالشهای استانداردها به سبب مسئولیت‌تان هم در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و هم در سازمان بورس و اوراق بهادار آگاه می‌باشید. دعوت مجله از شما و انجام گفتگو در راستای شناسایی و ارائه راهکار برای چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری است. با این پرسش گفتگو را آغاز کنیم که نداشتن استاندارد حسابداری چه مشکلی پیش می‌آورد؟ اثر به کارگیری آن چیست؟

دکتر علوی

از منظر تئوری، به کارگیری یکنواخت استانداردهای

از شناسایی سرمایه‌گذاری برای روش ارزش بازار از جمله مثالهای مربوط می‌باشد.

سازمان

آموزش الزامهای استانداردها را تاچه حد در کاهش چالشها موثر می‌دانید؟

دکتر علوی

بدون تردید یکی از راههایی که می‌توان اطمینان یافت استانداردها به شکل صحیح و کامل اجرا می‌شوند و چالشهای پیش‌رو کاهش می‌یابد، آموزش کلیه اشخاصی است که با این استانداردها مواجه بوده و آنها را به کار می‌گیرند. حسابداران، مدیران، حسابرسان و یا ناظران، باید مبانی، ریشه و چگونگی اجرای عملی استانداردها را به طور ملموس یاد گرفته و اجرا کنند. مطالعه صرف استاندارد بدون مواجه شدن با موارد عملی نمی‌تواند اثربخش باشد. تا زمانی که موضوع به طور عملی و در عالم واقع اتفاق نیفتد نمی‌توان انتظار اجرای اثربخش آن را داشت. برگزاری کارگاه‌های عملی با اساتیدی که به طور موردی با استاندارد مواجه بوده‌اند و یا مواردی که حسابرسان و یا ناظران با آن برخورد داشته‌اند، می‌تواند راهگشا باشد.

سازمان

برای اجرای موفق استاندارد حسابداری و کاهش چالشهای احتمالی چه راهکاری را پیشنهاد می‌کنید؟

دکتر علوی

یکی از مواردی که در عمل اتفاق افتاده و مثال واقعی آن نیز

استفاده‌کنندگان تغییر قابل توجهی یابد، در آن صورت باید استانداردهای حسابداری تجدیدنظر شود. نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان و یا چالشهایی که در محیط اقتصادی به وقوع می‌پیوندد در تجدیدنظر در استانداردها موثر است. اگر چه باید توجه داشت که تجدیدنظر صورت گرفته به گونه‌ای نباشد که آثار معکوس داشته باشد و یا خود منجر به ایجاد چالش شود.

سازمان

منظورتان این است که به‌کارگیری استانداردهای حسابداری ممکن است با چالش روبه‌رو شود. اگر ممکن است آن را با مثال نشان دهید.

دکتر علوی

مطابق بند ۲۹ب استاندارد حسابداری ۱۶: تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها، ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، در صورت احراز تمام شرایط زیر، تا سقف مبلغ قابل بازیافت، به بهای تمام شده دارایی مربوط اضافه می‌شود. اجرای بند یادشده اگر چه در برهه‌ای به معنای راه‌حلی مطلوب به نظر می‌رسید ولی در سالهای بعد منجر به چالش شناسایی استهلاک بسیار زیاد برای برخی صنایع شده و سودآوری سالهای آتی آنها را طی چندسال تحت الشعاع قرار داده است و حتی در حال حاضر برخی شرکتها با آن مشکل دارند.

همچنین چالشهای مالیاتی برخی استانداردها در سالهای گذشته مانند استاندارد حسابداری شماره ۱۵ و اخذ مالیات

یکی از چالشهای اساسی

اجرای استانداردها

به خصوص استانداردهای جدید

فقدان آموزش کافی است

اجرای استاندارد را دچار مشکل می‌کند. علاوه بر این ممکن است برخی از بندهای استاندارد با پاره‌ای از دستورعملها و الزامهای نهادهایی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار و یا سازمان امور مالیاتی در تناقض باشد که این امر لازمه شناخت و آگاهی کامل به این دستورعملها است.

سازمان

با این توصیف آموزش استانداردهای حسابداری در دانشگاه‌ها تا چه حد می‌تواند بر به‌کارگیری استانداردهای حسابداری موثر باشد؟ در عمل وضعیت چگونه است؟

دکتر علوی

دانشگاه‌ها می‌توانند با برگزاری کارگاه‌های عملی و نه صرفاً تدریس متون آکادمیک تا حدودی این نقیصه را برطرف کنند. اگرچه در حال حاضر این امر صورت نمی‌گیرد و توان آن نیز به‌راحتی مقدور نیست. چرا که متاسفانه دانشگاه‌ها صرفاً سرفصلهای مصوب وزارت علوم و تدریس بر اساس کتب را مبنای کار خود قرار می‌دهند و استانداردهای حسابداری از اهمیت کمتری در تدریس برخوردارند. به‌روز نبودن برخی از اساتید نیز از جمله چالشهای مطرح در این حوزه است.

سازمان

نظر شما درباره وجود فاصله بین الزامهای استانداردهای حسابداری و آموزشهای حسابداری در ایران چیست؟

دکتر علوی

متاسفانه یکی از چالشهای اساسی اجرای استانداردها به‌خصوص استانداردهای جدید، فقدان آموزش کافی است. با

وجود دارد، تناقض و تضاد برخی از استانداردها با قوانین و مقررات و یا دستورعملهای نهادهای مختلف است. به‌عنوان مثال درخصوص استاندارد سرمایه‌گذاریها (استاندارد ۱۵)، اجرای آن در عمل با قوانین مالیاتی همخوانی لازم را نداشته و در برهه‌ای چالش جدی می‌توانست برای شرکتها ایجاد کند که به‌دلیل این تناقض، اجرای استاندارد مسکوت ماند. بنابراین لازمه اجرای استاندارد و قبل از آن تصویب استاندارد، نظرسنجی دقیق از نهادها و سازمانهایی است که درگیر موضوع بوده و می‌توانند چالش پیش‌رو را برآورد کرده و در صورت نیاز تغییراتی صورت دهند و یا استاندارد به تناسب آن تعدیل شود.

سازمان

شناخت و آگاهی از استانداردها تا چه اندازه در کاهش چالشهای به‌کارگیری استانداردها موثر است؟

دکتر علوی

یکی از نکاتی که در اجرای استانداردها به‌خصوص استانداردهای جدید مانند ابزارهای مالی مطرح است فقدان شناخت و آگاهی نسبت به مصادیق آن و آموزش ناکافی به‌خصوص در عمل می‌باشد. به‌عنوان مثال شخصی که ابزارهای مشتقه را نمی‌شناسد، نمی‌تواند به حسابداری و استاندارد مربوط به آن تسلط داشته باشد. قراردادهای آتی یا پیمانها و یا اختیار معامله از جمله مواردی هستند که بعضاً در رشته مدیریت مالی و یا در مقاطع بالایی رشته حسابداری آموزش داده می‌شوند. همچنین فقدان آگاهی کامل نسبت به برخی مقررات و دستورعملها

لازمه اجرای استاندارد نظرسنجی دقیق

از نهادها و سازمانهایی است که

درگیر موضوع بوده‌اند و

می‌توانند چالش پیش‌رو را برآورد کنند

باید نظرسنجی مناسبی

صورت پذیرد تا

مشخص شود که

اجرای استاندارد جدید چه آثاری دارد

مقامهای ناظر و کمیته‌های فنی و تخصصی نهادهای حرفه‌ای نیز از همین شیوه استفاده می‌کنند.

سپاس

برای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و مدیریت کردن چالشهای احتمالی چه اقدامی باید به‌عمل آید و چه بسترهایی باید فراهم شود؟

دکتر علوی

پیش از هر اقدامی باید نظرسنجی مناسبی صورت پذیرد تا مشخص شود که اجرای استاندارد جدید چه آثاری دارد، ذینفعان آن چه کسانی هستند، مقررات و دستورعملهای مرتبط با آن کدامند، آگاهی و دانش افراد اجراکننده و حسابرسان چگونه است، شرایط و محیط اقتصادی برای اجرای آن آماده است یا خیر، متون آموزشی کافی و مناسب به‌گونه‌ای که استفاده‌کننده بتوان یادگیری آن را داشته باشد در دسترس است یا خیر و در نهایت این که آموزش مفاهیم، واژگان و بندهای آن چه میزان زمان می‌برد و ذینفعان و استفاده‌کنندگان در چه زمانی آمادگی و توانایی به‌کارگیری آن را خواهند داشت.

پس از آن که این موارد بررسی و ارزیابی شد و اگر شواهد مناسبی برای مهیا بودن بستر اجرای استاندارد وجود داشت، آن هنگام باید به فکر الزام و اجرای آن بود.

سپاس

برای شما در کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران موفقیت را آرزو می‌کنیم. منتظر دیدار شما در گفتگوهای بعدی مجله حسابرس هستیم.



توجه به این که بسیاری از واژه‌ها و بندهای استانداردهای جدید در گذشته وجود نداشته و البته در اقتصاد ایران نیز ملموس نمی‌باشد، اجرای استانداردها با چالش مواجه شده است. استانداردهای جدید لازم‌الاجرا عملاً در دانشگاه‌ها تدریس نمی‌شود و در متون جدید آموزشی و سرفصلهای مصوب وزارت علوم جایی ندارد، پس صرفاً آموزش استانداردها باید از طریق کارگاه‌های مناسب و اساتید مسلط بر این استانداردها که در اصل ترجمه استانداردهای بین‌المللی می‌باشد صورت پذیرد. بدون آموزش کافی و تهیه متون مناسب نمی‌توان انتظار اجرای اثربخش این استانداردها را داشت.

سپاس

چنانچه برای موضوع و مسئله‌ای در استانداردهای ایران پاسخی وجود نداشته باشد، راه‌حل چیست؟ در عمل چگونه است؟

دکتر علوی

همانطور که استاندارد حسابداری ۳۴ مشخص کرده است، در مواردی که برای یک معامله و یا رویداد، استاندارد حسابداری مشخصی وجود نداشته باشد، مدیریت واحد تجاری باید از قضاوت خود در تعیین و به‌کارگیری رویه حسابداری استفاده نماید و مدیریت برای این قضاوت از منابعی چون الزامهای استانداردهای حسابداری که به موضوعهای مشابه می‌پردازد، تعریف و معیارهای مفاهیم نظری گزارشگری مالی و یا آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای تدوین‌کننده استانداردها که از مفاهیم نظری مشابهی استفاده می‌کنند، بهره‌برداری کند. در عمل نیز

چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری؛

ضرورت توجه به ارزشهای فرهنگی

فرشاد اسکندریاتی

عضو کمیته تخصصی نظارت برگزارشهای

موسسه های حسابداری معتمد سازمان بورس



حسابداری

با عرض خیرمقدم، حضور شما در این گفتگو فرصت مغتنمی است برای خوانندگان تا به نکات تازه ای درباره موضوع محوری این شماره، چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری، دست پیدا کنند. ضمن

تشکر از قبول دعوت مجله برای حضور در این گفتگو در مقدمه درباره مزیت های به کارگیری استانداردهای حسابداری توضیح دهید.

اسکندریاتی

مزایای به کارگیری استانداردهای حسابداری از منظر کلی، شفافیت اطلاعات، یکنواخت بودن و همخوانی اطلاعات، کاهش موانع مربوط به عدم تقارن اطلاعات و سازگاری صورتهای مالی است. برجسته ترین مزیت به کارگیری استانداردهای حسابداری در گزارشگری مالی افزایش قابلیت مقایسه صورتهای مالی، افزایش دقت گزارشگری مالی و افزایش شفافیت اطلاعات مالی است. افزایش امکان قابلیت مقایسه صورتهای مالی یکی از مهمترین مزایای به کارگیری استانداردهای حسابداری است.

از حکم مندرج در بند ۸ مقدمه‌ای برای استانداردهای حسابداری در مورد موضوعهایی که استاندارد موردنظر صادر نشده می‌توان سود جست و درخصوص مسئله‌هایی که ممکن است در اجرای استانداردهای حسابداری ایجاد شود، نظرات کمیته فنی سازمان حسابرسی مناسب‌ترین رهنمود می‌باشد.

سایبر

تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا چگونه و در چه زمانهایی باید صورت گیرد؟

اسکندریاتی

از آنجایی که به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در ایران به‌عنوان یک نیاز تشخیص داده شده است و حسب مصوبه مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی برای گروهی از واحدهای تجاری ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری تصویب شده و با توجه به تغییرات اخیر استانداردهای حسابداری رویکرد انطباق کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد توجه است، تغییرات و تجدیدنظر در استانداردها در جهت انطباق با معیارهای بین‌المللی است؛ که این رویکرد در تغییرات استانداردهای جدید مشخص می‌باشد.

صورت نبود استانداردهای حسابداری مقایسه صورتهای مالی در موارد متعددی امکانپذیر نیست.

سایبر

چه عواملی روی اثربخشی اجرای استانداردها و ناکارآمدی احتمالی آن‌ها در اجرا اثرگذار است؟

اسکندریاتی

به‌کارگیری مناسب استانداردهای حسابداری که باعث شفافیت بیشتر اطلاعات است مستلزم همفکری و همکاری متقابل کلیه دست‌اندرکاران و کاربران گزارشها می‌باشد. آگاهی از نیازهای کاربران و ارزیابی موفقیت در به‌کارگیری استاندارد با نگاهی واقع‌بینانه و توجه به چالشها و ضعفهای موجود، تدوین‌کنندگان استانداردها را در موقعیتی قرار می‌دهد تا بتوانند از اثربخشی اجرای استانداردها و ناکارآمدی احتمالی آن‌ها در اجرا آگاه و در صورت ضرورت تغییرات لازم در استانداردها را برای تامین نظرات موجه کاربران انجام دهند.

سایبر

آیا تاکنون پژوهش یا پژوهشهای درخور اتکا درخصوص چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری انجام شده است؟

اسکندریاتی

به‌نظر نمی‌رسد ارزیابی قاعده‌مندی در خصوص مشکلات اجرای استانداردهای حسابداری پس از لازم‌الاجرا شدن آن‌ها انجام شده باشد و به‌طورکلی کلیت نیازهای حسابداری کشور و عناصر اساسی گزارش‌دهی و زیرساختهای مورد لزوم، باید مورد ارزیابی قرار گیرد تا اثربخشی موردنظر را بتوان ارزیابی نمود.

سایبر

مواردی ممکن است پیش بیاید که در مورد موضوعی، الزام یا استاندارد صادر نشده باشد؛ راه‌حل در این مواقع چیست؟

اسکندریاتی

چنانچه برای نحوه برخورد حسابداری با موضوع و یا مسئله‌ای در استانداردهای حسابداری روش و نحوه عمل مشخص پیش‌بینی نشده باشد و یا استاندارد مربوط صادر نشده باشد

در خصوص مسئله‌هایی که ممکن است

در اجرای استانداردهای

حسابداری ایجاد شود

نظرات کمیته فنی سازمان حسابرسی

مناسب‌ترین رهنمود می‌باشد

مرکزی و نیز بیمه مرکزی از جمله مهمترین مراجعی است که هماهنگ‌سازی ضوابط و معیارهای آنان با استانداردهای حسابداری و نیز توجه به جایگاه آنان در تدوین استانداردهای حسابداری به انطباق بیشتر خط‌مشها با مطلوبهای اقتصادی کمک می‌نماید.

ضمناً تدوین استانداردهای موفق در اجرا، بدون توجه به ارزشهای فرهنگی امکانپذیر نیست و متغیرهای فرهنگی باید مورد توجه قرار گیرد.

حسابداری

نقش آموزشهای حسابداری در ایران را در کاهش چالشهای به‌کارگیری استانداردها چگونه می‌بینید؟

اسکندریاتی

با توجه به اهمیت آموزش مناسب نیروی انسانی نتایج بررسیهای مختلف در سالهای اخیر مؤید این واقعیت است که کارکرد نظام آموزشی فعلی حسابداری متناسب با نیازهای پیچیده کسب‌وکارهای امروزی و نیز استانداردهای حسابداری نیست. در این بین توجه به نیازهای افرادی که در حرفه حسابداری و حسابرسی شاغل هستند و مدرسین و دانشجویان

حسابداری

برحسب تجربه‌ای که دارید نقش و مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در فرایند تدوین و تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

اسکندریاتی

به نظر می‌رسد مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، ایفای نقش در ارائه نظر نسبت به پیش‌نویسهای استانداردهایی که برای نظرخواهی منتشر می‌شود، و نیز انتقال چالش و پیچیدگیهایی که در فرایند گزارشگری مالی با آنها روبه‌رو می‌شوند به‌طور موثر و گسترده‌ای انجام نمی‌شود. مشارکت موثر اعضای حرفه در فرایند تدوین استانداردها منجر به کاهش مشکلات بعدی خواهد شد.

حسابداری

درباره چالشهای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری صحبت کنید.

اسکندریاتی

چالشهای متعددی در اجرا و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مطرح شده که در کمیته فنی سازمان حسابرسی تصمیم‌گیری و راه‌حلها به‌صورت پاسخ به پرسشهای فنی منتشر شده که از جمله موضوع نحوه برخورد با تغییرات قابل‌ملاحظه نرخ ارز (قبل از تغییرات استاندارد ۱۶) و یا برخورد با بازنشستگی قبل از موعد در یکی از صنایع و یا برخورد با ابزارهای مالی را می‌توان ذکر کرد.

حسابداری

گفته می‌شود که قوانین و مقررات به‌ویژه قوانین مالیاتی بر استانداردهای حسابداری اثرگذار است. شما نظرتان چیست؟ اصولاً چه عواملی را بر استانداردهای حسابداری اثرگذار می‌دانید؟

اسکندریاتی

نظام مالیاتی و ساختار وصول مالیات در همه کشورها یکی از بزرگترین منابع تقاضای خدمت حسابداری است. همیشه قوانین بازار سرمایه و بورس اوراق بهادار و مقررات بانک

همفکری و همکاری دستگاه‌های مرتبط و

تدوین متنهای مناسب حرفه‌ای و

گسترش آموزشهای دانشگاهی

می‌تواند به شکل‌گیری

نگاههای واقع‌بینانه به

چالشهای وضعیت موجود

کمک‌کننده باشد

به نظر نمی‌رسد ارزیابی قاعده‌مندی

در خصوص مشکلات اجرای

استانداردهای حسابداری

پس از لازم‌الاجرا شدن آن‌ها

انجام شده باشد

اقدامی باید به عمل آید و چه بستریایی باید فراهم شود؟

اسکندریاتی

دستیابی به سازوکار یکپارچه برای گزارشگری مالی که نیازهای استفاده‌کنندگان را تامین نماید امری غیرقابل اجتناب است. این سازوکار که موجب شفافیت هرچه بیشتر اطلاعات می‌شود مشارکت تمام فعالان حرفه حسابداری و حسابرسی را طلب می‌کند. در این چارچوب، همفکری و همکاری دستگاه‌های مرتبط نظیر جامعه استفاده‌کنندگان، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس، سازمان مالیاتی و نیز دستگاه‌های نظارتی ضروری است و همچنین تدوین متنهای مناسب حرفه‌ای و گسترش آموزشهای دانشگاهی می‌تواند به شکل‌گیری نگاه‌های واقع‌بینانه به چالشهای وضعیت موجود کمک‌کننده باشد.

سپاس

از همکاری و همراهی مستمر شما با حسابرس

سپاسگزاریم.



مقاطع تحصیلی دانشگاهی، و به‌روز رساندن آگاهی آنان از ضرورت‌های مهم آموزشی می‌باشد. نظام آموزش کنونی حسابداری باید نقش منحصر به فرد خود را در تجهیز مناسب مخاطبین با مفاهیم حسابداری منطبق با استانداردهای حسابداری در انجام فعالیت مناسب در بازار کار ایفا کند. متنهای مناسب آموزش که با استانداردهای لازم‌الاجرا منطبق باشد به‌رغم تلاشهای انجام‌شده در سالهای اخیر، هنوز در حد انتظار نیست. به‌عبارت ساده‌تر رشته حسابداری نتوانسته آموزش خود را همگام با پیشرفت دیگر آگاهیهای مربوط، به‌روز نماید. ثانیاً در شیوه‌های آموزش و اشکال مناسب همین معلومات به دانشجویان نیز شکافهای ملموسی مشاهده می‌شود.

نتیجه این‌که در حالی‌که از یک سو با مازاد نیروی دارای مدرک دانشگاهی حسابداری و رشته‌های مرتبط مواجه هستیم، در سمت دیگر واحدهای تجاری و کارفرمایان از نبود نیروهای باصلاحیت شکایت می‌کنند.

سپاس

ارزش حسابرسی در چیست؟ حسابرسان در راستای حفظ و ارتقای این ارزش چه اقدامی باید انجام دهند؟

اسکندریاتی

حسابرس به کاربران در ارزیابی کیفیت اطلاعات یاری می‌رساند و از سوی دیگر هر چه موضوعهای اقتصادی و فرایند تبدیل آن‌ها به اطلاعات پیچیده‌تر می‌شود استفاده‌کنندگان از اطلاعات با مشکلات بیشتری در خصوص کسب اطلاعات روبه‌رو می‌شوند. توجه به آگاهیها و تواناییهای حسابرسی برای اطمینان از رعایت مناسب ضوابط گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری که خود از پیچیدگیهای روزافزون فعالیت اقتصادی تاثیرپذیر است می‌تواند کمک‌کننده باشد. عدم‌توجه به ارزش حسابرسی و نقش منحصر به فرد آن چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری را افزایش می‌دهد. اما حسابرسان نیز باید آگاهیهای خود را روزآمد نموده تا ارزشهای حسابرسی حفظ و ارتقاء یابد.

سپاس

برای به‌کارگیری موثر استانداردهای حسابداری چه

محمد علی

عضدی

حسابدار

رسمی



چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری؛

آموزش حرفه‌ای مستمر راه حل چالشها

حسابداری

از همکاری شما با حسابرس بی‌نهایت سپاسگزاریم. از زبان شما پیشینه بررسیهای پس از اجرای استانداردهای حسابداری را می‌شنویم.

عضدی

استانداردهای حسابداری از حدود ۲۰ سال پیش تاکنون، چارچوب نظری و عملی برای گزارشگری مالی کشور را فراهم ساخته و موجب ارتقای قابلیت مقایسه اطلاعات مالی به میزان قابل توجهی گردیده است. تا پیش از تدوین استانداردهای حسابداری، در دهه‌های ۶۰ و ۷۰ اظهار نظر گزارشهای حسابرسی بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری صورت می‌گرفت که احتمال به کارگیری این اصول یا به عبارت بهتر رویه‌های حسابداری با تفسیر متفاوت و گزینش آن از منابع مختلف پیامدهای نامطلوبی در پی داشت که تدوین استانداردها از این چالشها کاست.

استانداردها به بهبود گزارشگری مالی کمک می‌کند یا خیر؟ و مباحثی را در خصوص آثار احتمالی استانداردهای حسابداری بر ثبات مالی ایجاد نموده است، بنابراین، تجزیه و تحلیل آثار در حفظ اعتماد به استانداردهای حسابداری و مدل گزارشگری موجود نقش ایفا می‌کند.

۳- افزایش شفافیت، پاسخگویی و اعتبار نهادهای تدوین استاندارد، نهادهای تدوین استاندارد در پاسخ به انتقادات و چالشها در خصوص اعتبارشان، ناچار به حفظ تعادل بین تقاضا برای اطلاعات از سوی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از یک طرف و تلاشهای دشوار تهیه‌کنندگان که عرضه اطلاعات را تقبل می‌کنند، قرار دارند. از سوی دیگر نهادهای تدوین استاندارد با انجام تجزیه و تحلیل آثار، شواهدی برای پاسخ به هرگونه چالشهای قانونی و دیگر چالشهای مطرح شده از سوی ذینفعان، مشارکت‌کنندگان یا افراد ذینفع دیگر در اختیار دارند و می‌توانند اثبات کنند که آثار استانداردهای حسابداری را در تصمیم‌گیریهای خود لحاظ کرده‌اند.

۴- دفاع از نهادهای تدوین استاندارد در مقابل ادعاهای مطرح شده مبنی بر اقتباس استانداردها از مبانی نظری و عدم توجه به شرایط واقعی، تجزیه و تحلیل آثار موجب می‌شود که مطلوبیت راه‌حل نظری برای مسئله گزارشگری مالی خاص، به توانایی آن راه‌حل در عمل بستگی داشته باشد. استانداردهای حسابداری باید از فرایندی ناشی شوند که به‌طور گسترده مبتنی بر شواهد بوده و آثار احتمالی آتی آن اعم از سیاسی، اقتصادی و تجاری در نظر گرفته شود.

۵- نهادهای تدوین استاندارد با انجام بررسیهای پس از اجرا قادر به شناسایی و حل مشکلات خواهند بود، تجزیه و تحلیل آثار شامل ارزیابی آثار استانداردهای حسابداری جدید یا تغییرات در استانداردها مستلزم بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری می‌باشد. انجام این کار نهاد تدوین استاندارد را قادر می‌سازد تا به‌سرعت مسایل و مشکلات احتمالی موجود را شناسایی و به‌موقع آن را اصلاح نماید.

سازمان

مراجع استانداردگذار جهانی چه برخوردی با موضوع بررسیهای پس از به‌کارگیری استانداردهای حسابداری دارند؟

فرایند تدوین استانداردها در ایران مشابهت زیادی با فرایند تدوین استانداردها در سطح جهانی دارد، لیکن طی سالیان اخیر نهادهای پیشرو بین‌المللی در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری به این نتیجه رسیده‌اند که انجام اقداماتی از قبیل انتشار پیش‌نویس استانداردهای حسابداری برای اطمینان از کیفیت استانداردهای حسابداری وضع شده دیگر کافی نیست و ارزیابی پس از اجرای استانداردها را باید در قالب چارچوبی منسجم و جامع به اجرا بگذارند تا از اثربخشی استانداردهای وضع شده اطمینان حاصل نمایند. به عبارت دیگر، گام دیگری به فرایند تدوین استانداردهای حسابداری آن‌ها اضافه شده است و یکی از مهمترین چالشهای تدوین‌کنندگان استاندارد در آینده این خواهد بود که آیا ارزیابیهای پس از اجرای آن‌ها بازخوردهای به‌موقعی را تولید می‌کند یا خیر. چنین تجزیه و تحلیلی به نهادهای تدوین استاندارد کمک می‌کند تا علاوه بر درک هزینه‌های تحمیل شده بر تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و منافع حاصل از بهبود تصمیمها نسبت به ابعاد دیگر پیامدهای اقتصادی ناشی از اجرای استانداردها، قابل اجرا بودن استانداردها، درک و فهم اطلاعات حاصل از استانداردهای وضع شده از سوی استفاده‌کنندگان شناخت کسب کنند.

سازمان

بررسی پس از اجرای استانداردها چه ضرورتی دارد؟

عضدی

براساس تحقیقی که از سوی گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (EFRAG) در سال ۲۰۱۱ انجام شده است ضرورتهای ارزیابی اثربخشی استانداردها عبارتند از:

۱- پاسخ به درخواستهای دولتها و سایر نهادهای سیاستگذاری، دولتها و سایر نهادهای سیاستگذاری که قدرت سیاستگذاری را به نهادهای تدوین استاندارد محول نموده‌اند، شواهد مؤید بیشتری در زمینه در نظر گرفتن پیامدهای اقتصادی و رفتاری استانداردهای وضع شده توسط نهادهای تدوین استاندارد خواستارند. با انجام بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در یک فرایند رسمی این اطمینان برای آن‌ها فراهم می‌گردد.

۲- واکنش به بحرانهای مالی، بحرانهای مالی اخیر پاسخ به این پرسش را با اهمیت کرده است که آیا فرایند تدوین

عضدی

با توجه به اهمیت بررسیهای پس از اجرا بود که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و هیئت استانداردهای مالی آمریکا (FASB) به ترتیب در سالهای ۲۰۰۷ و ۲۰۰۹ تصمیم گرفتند بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بگنجانند.

از دیدگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) بررسیهای پس از اجرا فرصتی است تا اثر الزامهای یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی بر سرمایه‌گذاران، شرکتها و حساب‌رسان را ارزیابی کند. در اجرای این بررسی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) ارزیابی می‌کند که آیا اهداف پروژه تدوین استاندارد محقق شده است یا خیر؟، اطلاعات ارائه شده توسط استاندارد برای استفاده‌کنندگان سودمند بوده است یا خیر؟، هزینه‌های به‌عمل‌آمده در طراحی، حسابرسی، تقویت یا استفاده از اطلاعات تهیه شده به‌وسیله استاندارد همانگونه که هیئت انتظار داشت به توسعه استاندارد منجر شده است یا خیر؟، الزامهای استاندارد قابلیت دایمی شدن را دارد یا خیر؟

حسابداری

وضعیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در ایران چگونه است؟

عضدی

به‌رغم اهمیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری و تلاش‌های تدوین استاندارد برای حل و فصل مسایل و چالشهای موجود در این زمینه، دریافت بازخورد و بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری مصوب و لازم‌الاجرا، در قالب چارچوب ارزیابی متناسب با شرایط و مناسبات ایران بخشی از فرایند رسمی تدوین استاندارد به‌شمار نمی‌رود، نبود چارچوبی جامع برای بررسی پس از اجرای استانداردها در ایران موجب می‌شود بازخوردهای به‌موقعی از مسایل و مشکلاتی که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان در اجرای استانداردهای مصوب و تجدیدنظرشده با آن مواجه می‌شوند، به نهاد استانداردها منتقل نگردد. شاید برخی اعتقاد داشته باشند از آن‌جا که در ایران به‌طور

عملی کمیته فنی سازمان حسابرسی به پرسشها و چالشهای افراد مختلفی می‌پردازد که به‌گونه‌ای تحت تاثیر الزامهای استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرند، به نوعی بازخورد از جامعه هدف نهاد استانداردها به دست می‌آید و نیازی به بررسی پس از اجرای استانداردها وجود ندارد. با توجه به آن‌چه پیش از این، درخصوص بررسیهای پس از اجرا اشاره شد وظایف و نقش کمیته فنی به هیچ‌عنوان جایگزین این بررسیها نخواهد بود. این بررسیها نیازمند چارچوبی است تا بر اساس آن مسئول ارزیابی، زمان ارزیابی، اهداف ارزیابی شامل اهداف کلی و اهداف خاص، فرایند ارزیابی و محتوای گزارش نهایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری مشخص شود. هرچند در این زمینه خاص پژوهشهایی نیز انجام شده است، لیکن تدوین چارچوب بررسی پس از اجرای استانداردها مستلزم پژوهشهای میدانی و دانشگاهی بیشتری است، البته در این مسیر می‌توان از تجربه‌ها و دیدگاه‌های سرمایه‌گذاران، تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی و حساب‌رسان سود جست لیکن تا نقطه مطلوب فاصله زیادی وجود دارد لذا در شرایط کنونی به دلیل فقدان چارچوب معین و عدم اجرای بررسیهای پس از اجرای استانداردها، به‌گونه‌ای هدفمند امکان بررسی اثربخشی این مرحله در تدوین استانداردها وجود ندارد.

حسابداری

نقش و مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در فرایند تدوین و تجدیدنظر در استانداردها چگونه است؟

عضدی

تدوین اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری در محدوده هر نظام اقتصادی را می‌توان نتیجه منطقی تعامل و ارتباط افراد و گروههای فعال در نهادها و جوامع حرفه‌ای دولتی و خصوصی دانست. گروههای متعددی در تدوین استانداردها نقش آفرینی دارند که در این میان می‌توان به مدیران واحدهای تجاری، اساتید دانشگاه و اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی اشاره کرد. در بیان نقش حساب‌رسان در تدوین استانداردهای حسابداری باید خاطر نشان کرد حساب‌رسان علاوه بر کاهش تضاد منافع بین مالکان و مدیران واحدهای تجاری با فراهم کردن اطلاعاتی وضعیت مالی شرکتهای مختلف در صنایع

نهادی حاصل تعامل سازمانها و نهادها است و دلیل تغییرات نهادی این است که افراد پی می‌برند با تجدید ساختار مبادلات سیاسی یا اقتصادی بهتر می‌توانند عمل کنند. بنابراین دیدگاه استانداردهای حسابداری نوعی توافق نهادی با هدف کاهش هزینه مبادلات است که هدف نهایی آن حمایت از سرمایه‌گذاران عام و افزایش اعتماد آن‌ها به بازارهای سرمایه است. در دیدگاه پیامدهای اقتصادی، گزارشهای حسابداری نه تنها نتیجه فعالیتها یا تصمیمهای مربوط را منعکس می‌کند، که بر تصمیمهای اقتصادی واقعی افراد نیز تاثیر می‌گذارد. بنابراین انتخاب رویه‌های حسابداری مناسب حائز اهمیت است. به بیان دیگر چنانچه تغییرات در قواعد حسابداری سبب تغییر در توزیع جریانهای نقدی واحدهای تجاری یا ثروت افرادی شود که از اطلاعات حسابداری برای انعقاد قرارداد یا تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، حسابداری دارای پیامدهای اقتصادی است. طبق این نظریه فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، اثرهای گسترده‌ای بر جامعه اقتصادی (از طریق هم نقش اطلاعاتی حسابداری و هم نقش حسابداری در قراردادها) دارد.

بنابراین تجدیدنظر و پذیرش استانداردهای حسابداری با توجه به آثار جانبی مثبت و منفی و پیامدهای اقتصادی تغییرها باید انجام شود. در واقع تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری

گونگون و شرایط عمومی اقتصاد به فرایند تدوین استانداردهای کمک می‌کنند و به نهادهای استانداردگذار برای اتخاذ تصمیم مناسب از طریق کمک به انتخاب و تجویز یک روش مناسب از میان روشهای مختلف حسابداری، یاری می‌رسانند. افزون بر این، امکان اجرای استانداردهای مصوب را افزایش می‌دهند و تثبیت، تکمیل، اصلاح و تغییر احتمالی استانداردهای حسابداری تدوین شده را تسهیل می‌نمایند. به این دلایل اعتقاد بر آن است که عدم مشارکت اعضای حرفه اختلالهای بسیاری در فرایند تدوین استانداردها رقم خواهد زد.

برخی بر این باورند که تدوین استاندارد از سوی یک سازمان دولتی و به شکل تجویزی، منجر به کاهش سطح مشارکت اعضای حرفه حسابداری در فرایند مشورتخواهی نهاد تدوین استاندارد گردیده است و تفویض این موضوع به بخش خصوصی معضل مشارکت اعضای حرفه در این فرایند را حل خواهد کرد. به هر ترتیب در سطح نظری برای تدوین استاندارد توسط بخش دولتی یا بخش خصوصی، مزایا و معایبی شمرده می‌شود. اما تجربه کشورهای دنیا نشان می‌دهد که اساساً مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری به عهده بخش دولتی است. بخش دولتی باید استانداردهای حسابداری را با مشارکت موثر گروه‌های مختلف ذینفع تدوین کند و در کمیته‌های تدوین استاندارد باید نمایندگان گروه‌های ذینفع حضور داشته باشند.

سازمان

چه دیدگاه‌هایی درباره تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری مطرح است؟

عضدی

از لحاظ نظری تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را می‌توان از دیدگاه‌های متفاوتی مورد بررسی قرار داد این دیدگاه‌ها به‌طور خلاصه عبارتند از «نظریه تغییرات نهادی» و «نظریه پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی». طبق نظریه تغییرات نهادی، نهادها محدودیتهای ابداعی هستند که به واکنشهای متقابل انسانی ساختار می‌دهند و از محدودیتهای رسمی (مثل قوانین اساسی، سایر قوانین و احکام) و محدودیتهای غیررسمی (مانند هنجارها، عرف و رفتارها) و ویژگیهای اجرایی آن‌ها تشکیل شده‌اند. چنانچه نهادها قواعد بازی باشند، سازمانها بازیکنان خواهند بود. تحول

نبود چارچوبی جامع برای

بررسی پس از اجرای

استانداردها در ایران

موجب می‌شود

بازخوردی به موقعی

به نهاد استانداردگذار

منتقل نگردد

قرار می‌گیرد. لذا اطمینان معقولی بابت انطباق پاسخهای ارائه شده با مفاهیم نظری گزارشگری مالی وجود خواهد داشت.

حسابداری

به‌کارگیری کدام استانداردها با چالش مهم روبرو بوده است؟

عضدی

با توجه به مجموعه استانداردهای مصوب با دو گروه استاندارد مواجه هستیم؛ گروه اول استانداردهای حسابداری عام که دامنه کاربرد وسیع و همگانی دارد و گروه دوم استانداردهای با کاربرد خاص و محدود از جمله استاندارد حسابداری ۹ (حسابداری پیمانهای بلندمدت)، استاندارد حسابداری ۲۴ (گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری)، استاندارد حسابداری ۲۶ (فعالیت‌های کشاورزی)، استاندارد حسابداری ۲۷ (طرحهای مزایای بازنشستگی)، استاندارد حسابداری ۲۸ (فعالیت‌های بیمه عمومی)، استاندارد حسابداری ۲۹ (فعالیت‌های ساخت املاک) و استاندارد حسابداری ۳۳ (مزایای بازنشستگی کارکنان) در این گروه قرار دارند.

در گروه اول برخی استانداردها در اجرا با چالش مواجه است از جمله می‌توان به استاندارد حسابداری ۲۵ (گزارشگری بر حسب قسمتها) اشاره نمود. طبق دامنه کاربرد این استاندارد کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه می‌شود یا در جریان انتشار عمومی است باید الزامهای این استاندارد را رعایت کنند. بر اساس تجربه عملی از هنگام تصویب استاندارد تاکنون به‌کارگیری آن با مشکلاتی همراه بوده است، از جمله در صورتهای مالی برخی واحدهای تجاری مشمول، رویه حسابداری مربوط و گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف افشا صورت نگرفته است که در خصوص دلایل عدم ارائه اطلاعات مذکور نیز توضیحی ارائه نگردیده است. در مواردی که اطلاعات افشا شده، تنها به ارائه اطلاعات در حد جدول منعکس در صورتهای مالی نمونه اکتفا شده است. به‌عنوان نمونه در بند ۵۶ استاندارد حسابداری ۲ (صورت جریانهای نقدی)، افشای جریانهای نقدی قسمتها، به‌منظور درک روابط بین جریانهای نقدی واحد تجاری به‌عنوان یک مجموعه واحد و اجزای تشکیل‌دهنده آن

باید در سازگاری با محیط کسب‌وکار ملی و بین‌المللی انجام شود. عوامل محیطی نقش قابل توجهی در تجدیدنظر در این فرایند برعهده دارند. عواملی همچون محیط قانونی و مقرراتی، مبادلات تجاری با کشورهای دیگر، رشد اقتصادی، آموزش، درجه باز بودن اقتصاد، وجود بازار سرمایه، فرهنگ، منابع تامین مالی داخلی (بانکها، دولت و خانواده‌ها) یا خارجی (بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و سهامداران خارجی)، جایگاه حرفه حسابداری، حضور موسسه‌های بین‌المللی حسابرسی و شرکتهای چندملیتی، عوامل موثر بر سیستم حسابداری یک کشور هستند. هرگونه تغییر بااهمیت این مؤلفه‌ها استانداردهای حسابداری را متاثر خواهد کرد. به‌عنوان مثال، توسعه بازار سرمایه و تصمیم به جذب سرمایه‌گذاری خارجی انگیزه‌ای قوی برای تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری و انطباق بیشتر آنها با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به مثابه مجموعه‌ای منسجم که توانایی ارائه اطلاعاتی متجانس و قابل مقایسه را برای تصمیمگیران ملی و بین‌المللی فراهم کند، شکل می‌دهد.

حسابداری

چالشهای ایجاد شده در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری را در ایران کدام مرجع بررسی و پاسخ می‌دهد؟

عضدی

از آن‌جا که حصول اطمینان از انطباق رویه حسابداری موردعمل با مفاهیم نظری گزارشگری مالی کاری تخصصی است و برای جلوگیری از به‌کارگیری رویه‌های متعدد در خصوص یک معامله رویداد دیگر یا شرایط یکسان از سوی واحدهای مختلف بهترین گزینه آن است تا زمان تدوین استاندارد لازم برای موضوع خاصی جهت شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشای آن از رهنمودهای کمیته فنی سازمان حسابرسی که براساس قوانین امره مسئولیت تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری را عهده‌دار است، پیروی شود. این رهنمودها به دو شکل عمومی و اختصاصی تهیه و ارائه می‌گردد، در شکل عمومی بخشنامه‌های مصوب کمیته فنی و برگ پاسخ به پرسشهای فنی در اختیار همگان قرار دارد و در شکل اختصاصی نیز پاسخ لازم برای پرسشهای به‌عمل آمده براساس مبانی نظری، اصول و ضوابط حرفه‌ای و تخصصی تهیه و در اختیار متقاضی

سازش

استاندارد حسابداری ۳۹ (صورت‌های مالی تلفیقی) با چه چالش‌هایی روبرو بوده است؟

عضدی

استانداردهای دیگری که به‌کارگیری آن‌ها با چالش مواجه بوده است استاندارد حسابداری ۳۸ (ترکیب‌های تجاری) و استاندارد حسابداری ۳۹ (صورت‌های مالی تلفیقی) است. براساس الزام‌های استانداردهای مذکور نحوه محاسبه مبلغ سرقفلی و اندازه‌گیری منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل تغییر یافته است، نحوه شناسایی سودوزیان ناشی از تجدید اندازه‌گیری منافع مالکانه نگهداری‌شده قبلی به ارزش منصفانه در ترکیب‌های تجاری مرحله‌ای و ارائه آن در صورت سودوزیان موضوع دیگری است که در استاندارد مورد اشاره قرار گرفته است. همچنین معاملات مالکانه و چگونگی ارائه آن در صورت‌های مالی مورد دیگری است که در اولین دوره به‌کارگیری استاندارد و پیش از آن با انتشار برگ پاسخ به پرسش‌های فنی موجب چالش شد.

سازش

چگونه می‌شود این نوع چالش‌ها را حل کرد؟

چالش بااهمیت در به‌کارگیری و اجرای

استاندارد حسابداری ۴۲

در حوزه اندازه‌گیری ارزش منصفانه

بر مبنای داده‌های ورودی

سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه

که داده‌های غیرقابل مشاهده

برای دارایی یا بدهی است

وجود دارد

و میزان دسترسی به جریانهای نقدی قسمتها و نوسان‌پذیری آن پیشنهاد شده که هیچیک از واحدهای تجاری مشمول، این اطلاعات را افشا نموده است. همچنین اطلاعات توضیحی مورد نیاز در خصوص تغییرات در نحوه تشخیص قسمتها و تغییرات در مبانی تخصیص درآمدها و هزینه‌های عملیاتی که مشخصاً مربوط به گزارشگری قسمتها است و می‌تواند تاثیر عمده‌ای بر اطلاعات قسمت داشته باشد، اما مجموع اطلاعات مالی گزارش‌شده برای واحد تجاری را تغییر نخواهد داد، یا ارائه ارزیابی از موضوعهایی چون تغییرات تقاضا، قیمت منابع مصرفی یا سایر عوامل تولید و توسعه محصولات و فرایندهای جایگزین در قسمت تجاری، ارائه نشده است.

سازش

به چالش‌های استانداردهای حسابداری ۳۶ (ابزارهای مالی: ارائه) و ۳۷ (ابزارهای مالی، افشا) نگاه کنیم.

عضدی

در مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ با عنوان «ابزارهای مالی: اندازه‌گیری و شناخت» و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ با عنوان «ابزارهای مالی»، شالوده اصلی برای شناخت و اندازه‌گیری ابزارهای مالی را فراهم ساخته‌اند در حالی که در استانداردهای حسابداری ملی برای شناخت و اندازه‌گیری ابزارهای مالی استاندارد تدوین نگردیده است. بنابراین یکی از چالش‌ها از نبود یک معیار مشخص از این بابت است، به‌همین دلیل احتمالاً به‌کارگیری استاندارد ارزش منصفانه در زمینه شناسایی و اندازه‌گیری اولیه داراییها و بدهیها با چالش روبه‌رو گردد. با پذیرش شرایط موجود هم در مواردی افشای انجام‌شده در صورت‌های مالی اغلب واحدهای تجاری مشابه یادداشتهای توضیحی صورت‌های مالی نمونه و حتی در مواردی به دلیل عدم ارائه اطلاعات کمی از جمله تجزیه و تحلیل حساسیت ارزی، ریسک اعتباری و ریسک نقدینگی به مراتب از اطلاعات منعکس در یادداشتهای مورد اشاره کمتر است.

ریشه این چالش عدم درک مناسب تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی از اهداف و عدم وجود سازوکار مناسب برای گردآوری اطلاعات است.

عضدی

در مجموع به نظر می‌رسد برای حل موضوعهایی از این قبیل آموزش کافی حساب‌برسان، تدوین رهنمودهای کاربردی، ایجاد پایگاه‌های دانش، و تدوین راهکار برای روشهای انجام کار و برنامه دقیق درخصوص چگونگی برخورد با آن‌ها، از جمله مطالبی است که جامعه حرفه‌ای کشور باید به آن بپردازد.

سازمان

به‌کارگیری استاندارد ۴۲ (اندازه‌گیری ارزش منصفانه) با چه چالش‌هایی روبرو بوده است؟

عضدی

به نظر می‌رسد چالش بااهمیت در به‌کارگیری و اجرای استاندارد حسابداری ۴۲ بین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی در حوزه اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر مبنای داده‌های ورودی سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه که داده‌های غیرقابل مشاهده برای دارایی یا بدهی است، وجود دارد. داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده طبق تعریف داده‌های ورودی هستند که برای آن‌ها داده‌های بازار در دسترس نیست و با استفاده از بهترین اطلاعات در دسترس درباره فرضهای مورد استفاده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی ایجاد می‌شود. از آن‌جا که داده‌های ورودی سطح ۳ غیرقابل مشاهده هستند به همین علت صرف افشای مفروضات زیربنایی و تکنیکهای ارزشیابی برای حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مفید است. به‌طور دقیق‌تر باید به این نکته اشاره کرد که هرچند استاندارد نمونه‌هایی از داده‌های ورودی این سطح را تشریح کرده است لیکن داده‌های ورودی این سطح تنها به این نمونه‌ها خلاصه نمی‌شود با استناد به بند ۸۹ استاندارد واحد تجاری باید داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده را با استفاده بهترین اطلاعات در دسترس در آن شرایط، که می‌تواند شامل داده‌های خود واحد تجاری باشد، ایجاد کند. در این خصوص باید فرضهای مرتبط با ریسک ذاتی تکنیک ارزشیابی مورد استفاده برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ریسک ذاتی داده‌های ورودی تکنیک ارزشیابی مورد توجه قرار گیرد.

سازمان

برای حل این مسئله در این سطح از چه سازوکاری استفاده می‌شود؟

عضدی

در اغلب موارد واحدهای تجاری برای تعیین داده‌های ورودی این سطح، از ارزیابیهای انجام شده نهادهای ارزش‌گذار استفاده می‌نمایند. در کشور ما نهادهای ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری در قالب کانون کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز امور مشاوران وکلا و کارشناسان قوه قضاییه متبلور است و اغلب تجدید اندازه‌گیریهای منعکس در صورتهای مالی بر ارزیابی فنی و حرفه‌ای کارشناسان این دو نهاد استوار گردیده که به‌عنوان ارزش روز، ارزش بازار یا ارزش منصفانه نامیده شده است. لیکن، مبانی اندازه‌گیری و ارزشیابی انجام‌شده توسط کارشناسان مذکور شفاف نیست و از این بابت قابلیت مقایسه و قابلیت رسیدگی و تایید اطلاعات چالش‌برانگیز است. در واقع نظریه‌های کارشناسی مورد استناد فاقد انعکاس داده‌های زیربنایی و ریسکهای مورد توجه از سوی کارشناسان است در حالی که برای تعیین ارزش منصفانه توجه به این موارد ضروری است.

سازمان

در سطح بین‌المللی برای پاسخگویی به این مسئله چه راهکاری ارائه شده است؟

آموزش کافی حساب‌برسان

تدوین رهنمودهای کاربردی

ایجاد پایگاه‌های دانش و

تدوین راهکار برای روشهای انجام کار


از جمله مطالبی است که

جامعه حرفه‌ای کشور باید به آن بپردازد

حسابرسی اندازه‌گیریها و موارد افشای ارزش منصفانه

این زمینه برای حساب‌برسان فراهم نموده‌اند. از سوی دیگر چنین استاندارد مجزایی هنوز از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی ارائه نشده است. و با توجه به انطباق استانداردهای حسابرسی ایران با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی تدوین استاندارد جداگانه در این خصوص هنوز مطرح نشده است. در شرایط کنونی حساب‌برسان باید با تکیه بر استانداردهای لازم‌الاجرا و به‌کارگیری قضاوت حرفه‌ای این مسئولیت را بر عهده گیرند. بر اساس استاندارد حسابرسی ۳۱۵ تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن حساب‌برس با آشنایی با اجزای کنترل‌های داخلی واحد تجاری می‌تواند در خصوص کاربرد ارزش منصفانه در اندازه‌گیری اقلام صورتهای مالی و موارد افشای آن شناخت لازم را کسب کند. همچنین از آن‌جا که ماهیت مفروضات مورد استفاده در اندازه‌گیری ارزش منصفانه شبیه موارد سایر برآوردهای حسابداری است، بنابراین حساب‌برس می‌تواند در این خصوص به الزامهای استانداردهای حسابرسی ۵۴۰ حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط توجه خاص مبذول نماید. از سوی دیگر واحدهای تجاری برای تعیین ارزش منصفانه از نظرهای کارشناسان استفاده می‌کنند به جهت پیچیدگی تکنیکهای محاسبه، مبانی تخصصی و داده‌های ورودی که به‌طور عمده غیرقابل مشاهده است حساب‌برس باید از الزامها و رهنمودهای استاندارد حسابرسی ۶۲۰ استفاده از کار کارشناس حسابرسی پیروی نماید. از سوی دیگر طبق استاندارد ۵۸۰ حسابرسی تاییدیه کتبی مدیران می‌تواند شواهد حساب‌برس کتبی برای حساب‌برسان فراهم آورد که ارزشهای منصفانه به نحو مناسب در صورتهای مالی منعکس شده است.

سپاس

از حوصله شما برای انجام این گفتگو بسیار سپاسگزاریم. امید است نکات مطرح شده برای روشن شدن چالشهای به‌کارگیری استانداردها و چگونگی برخورد با آنها کمک‌کننده باشد. 

عضدی

در سطح جهانی برای رفع این مشکل از استانداردهای بین‌المللی ارزش‌گذاری (IVSs) استفاده می‌شود، شورای استانداردهای بین‌المللی ارزش‌گذاری در راستای حفظ منافع عمومی، استانداردهای بین‌المللی ارزش‌گذاری حرفه‌ای که الگوهایی را برای هدایت و شایستگی ارزشیابان حرفه‌ای فراهم می‌نماید و استانداردهای فنی که ضوابط مورد عمل ارزشیابان را مشخص می‌کند، تدوین و منتشر نموده است. هدف استانداردهای بین‌المللی ارزش‌گذاری افزایش اعتماد و اطمینان استفاده‌کنندگان با وضع رویه‌های ارزش‌گذاری شفاف و یکپارچه است و به جهت آن‌که استانداردهای مذکور در سطح جهانی مورد استفاده قرار می‌گیرند از نگارشی کلی برخوردارند لذا الزامهای استانداردها، بیشتر بر اصول به جای تشریح رویه‌های گام‌به‌گام تاکید دارند و این اصول همراه با اطلاعاتی ارائه می‌شود که شرایط کاربرد آن اصول را تعیین می‌نماید. یعنی نگارش استانداردها به شکلی است که برداشت متفاوت از آن امکان ندارد و این امر منجر به حصول اطمینان از یکپارچگی در ارزش‌گذاری است. در نهایت همراهی الزامات با توضیحاتی که باعث یکپارچگی تفسیر و کاربرد آن الزامها در میان الزامهای استانداردهای تدوین شده از سوی سایر نهادهای حرفه‌ای شود، ضروری است؛ از قبیل استانداردهای بین‌المللی رویه‌های بیم‌سنجی (اکچوئری) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که با متن اصلی و رهنمودهای به‌کارگیری استانداردهای ارزش‌گذاری منطبق است. اکنون زمان آن فرارسیده است که استانداردها یا ضوابط مشابه ملی ارزش‌گذاری تدوین و به ارتقا و بهبود ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید کمک شود.

سپاس

برای امر رسیدگی حساب‌برس، در زمان برخورد با این چالش چه تدبیری اندیشیده شده است؟

عضدی

حساب‌برسان نیز باید گامهایی را در مسیر ارتقای رسیدگی به ارزش منصفانه اقلام صورتهای مالی (ویژگی کیفی بنیادی) بردارند. برای نیل به این منظور برخی از نهادهای تدوین استاندارد از جمله انجمن حسابداران رسمی آمریکا با انتشار بخش ۳۲۸ بیانیه استاندارد حسابرسی ۱۰۱ با عنوان

محمد میکائیلی الهاشم

حسابدار رسمی

مدیر حسابرسی موسسه حسابرسی مفید راهبر

چالشهای به کارگیری

استانداردهای حسابداری؛

تشکیل اتاق فکر



سپاس

به میز گفتگوی حسابرس خوش آمدید. هدف از این گفتگو بررسی چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری است و گفتگو را از این نقطه شروع کنیم که استانداردهای حسابداری چه کاربردی دارند؟

میکائیلی الهاشم

محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده کنندگان مختلف اعم از داخل و خارج از واحد گزارشگر است. آن بخش از گزارشهای حسابداری که با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می شود، در حوزه عمل گزارشگری مالی قرار می گیرد. صورتهای مالی نیز به عنوان بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی شناخته شده است. سایر اجزای گزارشگری مالی شامل گزارش تفسیری مدیریت برای ناشران بورسی و فرابورسی و گزارش فعالیت هیئت مدیره، موضوع ماده ۲۳۲ اصلاحیه قانون تجارت می باشد که همراه با صورتهای مالی، گزارش مالی سالانه را تشکیل می دهند. از این رو برای رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارجی، اعم از سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، تامین کنندگان کالا و خدمات، مشتریان، دولت، جامعه و... سازوکاری با اهداف و منطق یکنواخت و یکپارچه نیاز است تا امکان تصمیمگیری و ارزیابی در خصوص وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی فراهم شود که این سازوکار توسط مجموعه استانداردهای حسابداری فراهم شده است. در نتیجه استانداردهای حسابداری سازوکاری است در جهت اهداف یادشده که امکان گزارشگری مالی کارا، اثربخش و سودمند را برای اکثر استفاده کنندگان به طور یکسان فراهم می کند.

استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) تجدیدنظر و تعدیل می‌شود؛ لذا می‌توان از نتایج کار ایشان، به این نحو استفاده کرد. همچنین می‌توان کارکرد ارزیابی‌های پس از اجرا را کمی بومی‌سازی کرد به طوری که در حرکت به سمت نقشه‌راه ترسیم‌شده یاری‌دهنده باشد. به عبارت دیگر ممکن است اتاق فکری از حسابداران و حساب‌برسان شاغل در شرکتها و موسسه‌های حسابرسی تشکیل شود تا با توجه به محیط اقتصادی کشور، موضوعهای دارای پتانسیل چالش مطرح شود و در قالب راهنمای به‌کارگیری استانداردها، صورتهای مالی نمونه و یا هر شکل دیگر برای آن راه‌حل ارائه شود. چراکه اکثر سوالاتی که در کمیته فنی سازمان حسابرسی مطرح شده، قبلاً نیز وجود داشته لیکن به قضاوت حسابدار، مدیران و یا حسابرس درگیر در موضوع تصمیمی منطبق یا مخالف استاندارد اتخاذ شده است. از این رو می‌توان با کشف و بررسی چالشهای احتمالی، راهنمای کافی را در اختیار استفاده‌کنندگان استانداردهای حسابداری قرار داد. برگ پرسش و پاسخ شماره ۱۰۹ سازمان حسابرسی یک نمونه مناسب از این‌گونه رهنمودها است که با توجه به وجود پدیده جدیدی به نام همه‌گیری کووید ۱۹ و شرایط خاص آن، یکسری نکات مهم در برخورد با پیامدهای آن ارائه کرده است.

چالشهای خاص یا جدی

معمولاً آن دسته از چالشهایی است که

تصمیم‌گیری و قضاوت درباره آن

به‌طور سریع و آسان میسر نبوده و

مستلزم بررسی و ارائه راهکار هماهنگ

توسط مراجع ذیصلاح است

سازمان

به‌نظر شما ارزیابی پس از اجرای استانداردها چه کاربردی دارد؟ هدف از انجام آن چیست؟

میگائیلی الهاشم

طبق آن چه در مقدمه کتاب استانداردهای حسابداری درج شده، از سال ۱۳۸۴ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی، پروژه بهبود هماهنگی استانداردهای ملی حسابداری با استانداردهای بین‌المللی را شروع کرده و در همین راستا یکسری استانداردها تجدیدنظر و یا استانداردهای جدید تدوین شده است. در سنوات اخیر نیز با مطرح شدن ضرورت ارائه صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، آهنگ این تغییرات سریع‌تر شده و یکسری استانداردهای جدید تدوین گردیده است. اکنون باید بررسی کرد که فرایند ارزیابی‌های پس از اجرا تا چه حد می‌تواند در راستای نقشه‌راه ترسیم‌شده، یاری‌دهنده باشد. همانطور که در ابتدای بحث بیان شد، هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پس از بررسی‌های پس از به‌کارگیری استانداردهای جدید، تغییرات لازم را در استانداردها اعمال می‌کند.

در ایران با توجه به استراتژیهای کلان تعریف‌شده در مرجع استانداردگذاری، این بررسیها به‌روش فعلی یعنی بررسی و پاسخگویی کمیته فنی سازمان حسابرسی به ابهامها و چالشهای مطرح‌شده توسط حسابداران و حساب‌برسان در به‌کارگیری استانداردها انجام می‌شود.

هدف ارزیابی‌های پس از اجرا به‌طور عمده تجدیدنظر در استانداردهای ملی، همگام با آخرین تغییرات استانداردهای بین‌المللی، و کاهش چالشهای اجرا بوده است.

سازمان

شما اشاره به این داشتید که بررسی‌های پس از اجرا در ایران از طریق رسیدگی کمیته فنی سازمان حسابرسی به ابهامها و چالشهای مطرح‌شده انجام می‌شود. آیا راهکارهای دیگری برای ارزیابی استانداردها و بررسی پس از اجرا مطرح است؟

میگائیلی الهاشم

استانداردهای بین‌المللی حسابداری پس از ارزیابی‌های هیئت

حسابداری تا چه اندازه است؟ راهکار جلب این مشارکتها چیست؟

میکائیلی الهاشم

ارائه نظرها و پیشنهادات اصلاحی و تعدیلی بر روی پیش‌نویس استانداردها یکی از مراحل تدوین استانداردها بوده است. پس از انتشار پیش‌نویس استاندارد بر روی مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی سازمان حسابرسی، فعالان حرفه می‌توانند داوطلبانه نظرات خود را ارائه دهند. شکل دیگر نقش‌آفرینی مربوط به حضور اساتید صاحب‌نظر و مجرب حرفه حسابداری و حسابرسی در هیئت تدوین استانداردهای حسابداری است که در این راستا هم‌اکنون ۲ نفر به‌عنوان نماینده جامعه حسابداران رسمی و یک نفر به‌عنوان نماینده سازمان بورس و اوراق بهادار در هیئت مذکور مشارکت دارند. اما طبق آنچه در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی سازمان حسابرسی قابل مشاهده است، مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی برابر با ظرفیت موجود نیست و می‌تواند به مراتب پرشورتر باشد. با فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی مناسب امکان دستیابی به این مهم، تا حدودی میسر است. به‌طور مثال، می‌توان طی دوره‌های کارشناسی ارشد یا دکترای دانشگاه‌ها، واحدهایی در خصوص ارائه پیشنهادات اصلاحی موفق به مرجع استانداردها گذار پیش‌بینی کرد که این موضوع نیازمند هماهنگی لازم بین وزارت علوم و تحقیقات و مرجع تدوین استانداردها است. در حرفه نیز جامعه حسابداران رسمی یا سازمان بورس و اوراق بهادار می‌توانند در بخش کنترل وضعیت موسسه‌های حسابرسی، امتیازی را برای پیشنهادهای موفق و مشارکت فعالانه موسسه‌ها قابل شوند.

سازمان

آیا تجربه‌ای از چالشهای خاص در اجرای استانداردهای حسابداری که توسط حسابداران شاغل در شرکتها و موسسه‌های حسابرسی گزارش شده باشد، در ذهن دارید؟ به جدی‌ترینها اشاره کنید و در خصوص چگونگی برخورد با آنها توضیح دهید؟

میکائیلی الهاشم

چالشهای خاص یا جدی معمولاً آن دسته از چالشهایی است

همچنین مواردی وجود دارد که استانداردهای حسابداری پاسخگوی نیازهای فعلی نیست؛ شاید برخی صنایع خاص نظیر صدا و سیما، شرکتهای نوپا و دانش‌بنیان را بتوان اشاره کرد. لیکن اینها موارد خاصی هستند که می‌توان با کمک گرفتن از موارد مشابه در استانداردهای موجود، ابهامها و چالشهای آنها را مدیریت و رفع کرد.

سازمان

تاکنون استانداردهای پرچالش در بین استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا کدامها بوده است؟

میکائیلی الهاشم

گاهی اوقات یک استاندارد پرچالش است یعنی می‌تواند دارای تعدد بیشتر لیکن با ابعاد محدودتری باشد و لزوماً شامل جدی‌ترین چالشها نیست. در بخش واحدهای تجاری، می‌توان به استاندارد حسابداری ۳۵ با عنوان «مالیات بر درآمد» اشاره کرد چراکه نحوه برخورد حوزه‌های مالیاتی در یک موضوع واحد متفاوت است و در برخی موارد با ابلاغیه‌های سازمان امور مالیاتی یا آرای شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری کشور برای آن ارائه طریق می‌شود. لذا در برخی مواقع به آسانی نمی‌توان مشخص کرد که یک تفاوت بین مبنای حسابداری و مالیاتی، دائمی است یا موقتی.

در سایر استانداردها نیز معمولاً استانداردهای مبتنی بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه یا استانداردهایی که استفاده از برآوردهای حسابداری بخش مهم و قابل ملاحظه آن را تشکیل می‌دهد، معمولاً پرچالش‌تر هستند. در این خصوص می‌توان به استاندارد فعالیتهای کشاورزی در رابطه با تعیین داراییهای زیستی مولد و غیرمولد در برخی موارد خاص، با توجه به‌گونه موجود و قصد مدیریت از نگهداری آن؛ استاندارد فعالیتهای بیمه عمومی در رابطه با نحوه شناسایی ذخایر تکمیلی و حق بیمه عایدنشده؛ استاندارد گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری در رابطه با شرکتهای با موضوع فعالیت سرمایه‌گذاری جسورانه و دانش‌بنیان اشاره کرد.

سازمان

میزان رضایت از نقش و مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در فرایند تدوین استانداردهای

مالی تهیه شده غیر آن نیز برای مراجع نظارتی، قابل پذیرش نیست لذا در این گونه موارد باید با استفاده از مسیرهای مشخص استعلام لازم برای برخورد با چنین چالشهایی صورت پذیرد.

سازمان

آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها تا چه اندازه پشتیبان استانداردهای حسابداری است؟

میکائیلی الهاشم

اصلی‌ترین جایگاه آموزش برای حرفه دانشگاه است. ضرورت همکاری بین دانشگاه و حرفه نیز مشخص و مورد تاکید است. در این رابطه متاسفانه سرفصلهای آموزشی متناسب با سرعت تغییرات و به‌روزرسانی استانداردهای حسابداری تغییر نداشته است. از این جهت حرفه نیازمند یک متولی است تا این موضوع پیگیری و اجرایی شود.

به‌طور مثال منابع مورد استفاده در آزمون حسابدار رسمی و واحدهای آموزشی گذرانده شده در دانشگاه را مقایسه کنید. سپس نتیجه آزمون را مورد بررسی قرار دهید. چرا حتی با لحاظ حد نصاب ۶۰ درصد و فقدان سهمیه تعدادی، تعداد پذیرفته‌شدگان متناسب با داوطلبین نمی‌باشد؟ به‌نظر می‌رسد یکی از دلایل آن فاصله زیاد بین دانش مورد نیاز حرفه حسابداری و حسابرسی و سرفصلهای آموزشی در دانشگاه‌ها است.

که تصمیم‌گیری و قضاوت درباره آن به‌طور سریع و آسان میسر نبوده و مستلزم بررسی و ارائه راهکار هماهنگ توسط مراجع ذیصلاح است. درخصوص استانداردهای لازم‌الاجرای جدید، نحوه حسابداری و گزارشگری سهام خزانه و درخصوص سایر استانداردها نیز، موضوع تجدیدارزیابی زودتر از فواصل ۳ یا ۵ ساله داراییهای ثابت مشهود در صورت احراز تفاوت بااهمیت در آخرین مبلغ دفتری و نحوه برخورد با مازاد تجدیدارزیابی داراییهایی که انتقال آن به حساب سرمایه مورد قبول سازمان بورس و اوراق بهادار واقع نشده می‌توان برشمرد. اما جدی‌ترین آن‌ها مربوط به شروع التهابهای ارزی در سال ۱۳۹۶ و تعیین تاریخ شروع آن بوده چراکه موضوع کاهش یا عدم‌کاهش ارزش پول ملی و شمولیت آن‌ها در بند ۲۹-ب استاندارد حسابداری ۱۶ تحت عنوان «آثار تغییر در نرخ ارز»، به قضاوت درخصوص تاریخ شروع افزایش التهابهای ارزی وابسته بود و از طرفی واحدهای گزارشگر به دلیل تاثیرهای عمده آن بر صورتهای مالی، مترصد افزودن تفاوت‌های تسعیر بدهیهای ارزی مربوط به تحصیل و ساخت داراییها به بهای تمام‌شده داراییهای مربوط بودند. نهایتاً ایهامات یادشده در برگ پرسش و پاسخهای فنی سازمان حسابرسی بررسی و راهکار لازم ارائه شده است.

سازمان

چنانچه برای موضوع و مسئله‌ای در استانداردهای حسابداری ایران پاسخی وجود نداشته باشد، راه‌حل چیست؟

میکائیلی الهاشم

می‌توان به استانداردهای حسابداری در موارد مشابه رجوع کرد چراکه استانداردهای حسابداری با اهداف همسو و یکنواخت در قالب چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی تدوین شده یا همانطور که در برگ پرسش‌وپاسخ شماره ۱۱۵ کمیته فنی سازمان حسابرسی اشاره شده، می‌توان از استانداردهای بین‌المللی استفاده کرد لیکن تمام موارد یادشده زمانی است که قرار باشد حسابدار و حسابرس به قضاوت خود عمل کند. طبق قوانین فعلی تنها مرجع تدوین و تفسیر استانداردها سازمان حسابرسی است و صورتهای

مشارکت اعضای حرفه

در نظرخواهی درباره استانداردهای

حسابداری

برابر با ظرفیت موجود نیست و

می‌تواند به مراتب پرشورتر باشد

حسابداری

حسابداران چگونه باید مهارت لازم را به دست بیاورند.

میکائیلی الهاشم

قضیه مهارت کمی متفاوت است. واژه مهارت در لغت نامه دهخدا به‌زیرکی و رسایی تعریف شده است. دستیابی به مهارت موضوعی متفاوت از آموزش تئوریک است. گذراندن یک دوره آموزشی حین کار در موسسه‌های حسابرسی و یا در بخش حسابداری سایر واحدهای تجاری، به‌عنوان بخشی از دوره‌های دانشگاهی تاثیرگذار خواهد بود. همچنین به‌منظور ترغیب موسسه‌های حسابرسی به آموزش عملی دانشجویان، می‌توان سیاستهای تشویقی در کنترل وضعیت سالانه آنها لحاظ کرد. این موضوع هم برای خود دانش‌آموخته مفید است و هم برای صاحبکار و کارفرما. کسب مهارت یادشده به دانش‌آموخته کمک می‌کند که آسانتر جذب بازار کار شود و علائق و استعداد خود را در هر یک از فعالیتهای حسابداری و حسابرسی شناسایی کند.

حسابداری

اجرای کامل استانداردهای حسابداری نیازمند چه تغییراتی در قوانین، مقررات و یا سایر ساختارهای فعلی است؟ اگر ممکن است با ارائه یک نمونه، موضوع را روشنتر کنید.

میکائیلی الهاشم

اساسنامه و موضوع تشکیل سازمان حسابرسی، به‌عنوان قوانین خاص به‌تصویب قوه مقننه رسیده و جنبه قانونی دارد. در قوانین مذکور وظیفه تدوین و تعمیم اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی صرفاً به سازمان حسابرسی محول شده است. فرض بر این است که قانونگذار هنگام وضع قانون اخیر، قوانین مربوط قبلی را مشاهده و قوانین مغایر را لغو کرده است. با وجود این در برخی موارد انتظارهای گزارشگری مالی نهادهای نظارتی با استناد به یکسری قوانین عام، متفاوت از استانداردهای حسابداری است که منجر به عدم به‌کارگیری صحیح و کامل استانداردهای حسابداری گردیده است. از آنجایی که این‌گونه نهادهای نظارتی و مرجع استانداردگذار بخشی از دولت می‌باشند می‌توان یکبار این موضوع را از طریق مبادی ذریبط هماهنگ و رفع کرد.

یکی از مقرراتی که به‌عنوان یک الگو می‌توان به آن اشاره کرد مقررات بیمه مرکزی است. بیمه مرکزی مقررات خود را در قالب آیین‌نامه‌های مصوب شورای عالی بیمه به شرکتهای بیمه‌ای ابلاغ می‌کند و برای تمام شرکتهای تحت نظارت نیز لازم‌الاجرا است. در این خصوص طبق مفاد آیین‌نامه «نحوه احراز صلاحیت حرفه‌ای کارکنان کلیدی و عملیاتی»، تصدی پستهای کلیدی نظیر مسئول امور مالی مستلزم احراز یکسری صلاحیتهای فنی است که یکی از بهترین سازوکارها حصول اطمینان از تصدی خبرگان در امور مالی شرکتهای تحت نظارت است. اگر چنین مقرراتی برای شرکتهای ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و سایر واحدهای گزارشگر بزرگ وضع گردد، می‌توان نسبت به اجرای کامل و صحیح اطمینان بیشتری کسب کرد.

حسابداری

خدمات حسابرسی چه سودمندی برای جامعه دارد و ارزش حسابرسی چه رابطه‌ای با تداوم فعالیت حرفه دارد؟

میکائیلی الهاشم

ارزش شامل انواع مختلفی از جمله ارزش اخلاقی، ارزش به‌کارگیری، ارزش مبادله‌ای، ارزش استراتژیک و ارزش افزوده می‌باشد که در مورد حسابرسی به‌طور عمده مفهوم ارزش به‌کارگیری (Use Value) مورد نظر است. ارزش به‌کارگیری چیست؟ مفهومی است که عمدتاً در گفتگوهای روزمره به‌کار گرفته می‌شود. حال سوال اصلی اینجاست: ارائه یک نوع خدمت خاص تا چه میزان قابل استفاده است؟

این نوع ارزش برای قانونگذار در مفاد اصلاحیه قانون تجارت و نهادهای نظارتی از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار، بیمه مرکزی و بانک مرکزی مشخص است. یکی از مشخصه‌های آن نیز ضوابط و مقررات انتخاب حسابرس و بازرس قانونی سالانه شرکتهای از میان اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و یا موسسه‌های حسابرسی معتمد و ... است.

حتی سازمان امور مالیاتی یا بانکها نیز برای ارائه خدمات در سطح بالاتر از حجم فعالیت مؤدی و اعطای تسهیلات، خواستار صورتهای مالی به‌انضمام گزارش حسابرس مستقل و بازرس می‌باشند. حالا سوال اینجاست که وقتی ارزش به‌کارگیری

می‌کند و باعث کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی و در نتیجه افزایش شفافیت مالی می‌شود. از طرفی مشکلات فنی و اجرایی اندازه‌گیری ارزش منصفانه و افشای اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه، پیاده‌سازی این استاندارد را با چالش روبه‌رو کرده است.

یکسری عوامل مقاومت در به‌کارگیری این‌گونه از استانداردها نیز نظیر افزایش حجم و هزینه گزارشگری مالی، مسئولیت پاسخگویی تهیه‌کنندگان، اطلاعات تعیین سطح کارایی بازارها و داده‌های ورودی، استفاده از خدمات کارشناسان ارزشیابی برای تعیین ارزش منصفانه و اتکای زیاد به نتایج کار آن‌ها از عوامل چالش‌برانگیز در گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه می‌باشد. اما چالش‌های ناشی از تعیین بازارها و فعالان آن و ویژگی هر یک از آن‌ها، مفروضات مورد استفاده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری، برآورد نرخ بازده بدون ریسک، انتخاب روش ارزیابی مناسب و تشخیص ضرورت تغییر روش در محیط اقتصادی کشور بیشتر است.

سازمان

راهکار پیشنهادی شما برای برداشت یکسان از استانداردهای لازم‌الاجرای جدید چیست؟

میکائیلی‌هاشم

آموزش از طریق مرجع استانداردگذار مناسب‌ترین گزینه برای استنباط یکسان تمامی استفاده‌کنندگان استانداردهای حسابداری است. معمولاً در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری جدید این تردید وجود دارد که اگر بابت موضوعی خاص، مفهومی استنباط شد آیا با استنباط و قضاوت مراجع نظارتی نیز منطبق خواهد بود؟

در این خصوص تجربه برگزاری دوره‌های آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در سنوات گذشته وجود دارد که فرصت بسیار مناسبی برای درک یکسان ذینفعان بود.

سازمان

برای شما در پایان این گفتگو آرزوی سربلندی و سلامت

داریم.

یک نوع خدمت خاص که عموماً طی سالهای گذشته مشخص بوده، چرا دارای ارزش مبادله‌ای (Exchange Value) متناسب با آن نیست؟ در پاسخ می‌توان به این نکته اشاره کرد که ارزش به‌کارگیری با قیمت بی‌ارتباط نیست؛ اما لزوماً دارای ارتباط مستقیم نیست. عوامل بسیاری باید در کنار یکدیگر قرار گیرند تا بتوان قیمت را تعیین کرد. یکی از این عوامل، فضای رقابتی بازار است. اما نهایتاً اگر یک نوع فعالیت خاص قیمت (ارزش مبادله‌ای) خود را پیدا نکند چه اتفاقی می‌افتد؟ احتمالاً تداوم فعالیت آن نوع خدمت خاص در معرض خطر قرار می‌گیرد. میسر نبودن تامین هزینه لازم برای حفظ و استمرار همکاری با نیروهای کلیدی موسسه‌های حسابرسی، و مشکلات پرداخت هزینه‌هایی که به مراتب بیشتر از حق‌الزحمه‌های حسابرسی افزایش داشته از معضلات تداوم فعالیت موسسه‌های حسابرسی است. خروج سرمایه‌های انسانی از موسسه‌های حسابرسی نیز منجر به افزایش ریسک حسابرسی و خطر عدم‌کشف اشتباه در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری خواهد شد.

سازمان

تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری ایران بر چه اساسی باید انجام شود؟

میکائیلی‌هاشم

از آنجایی که بررسیهای پس از اجرای استانداردهای لازم‌الاجرا توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) به طور مداوم در جریان است و با توجه به سیاستهای مرجع تدوین استانداردهای حسابداری در خصوص هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی، تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری کشور همگام با استانداردهای بین‌المللی مناسب است.

سازمان

به چالشهای مهم به‌کارگیری استانداردهای حسابداری ایران بپردازیم. استاندارد مربوط به اندازه‌گیری ارزش منصفانه با چه چالشهایی روبرو بوده است؟

میکائیلی‌هاشم

اطلاعات ارزش منصفانه برای استفاده‌کنندگان حداقل اطلاعات مفید جهت پیش‌بینی جریانهای نقدی آتی را فراهم

چالشهای به کارگیری استانداردهای

حسابداری؛ نیاز به آموزشهای

فراگیر و ارزان

حمید فودازی

حسابدار رسمی



سازش

شما از نزدیک با تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و مشکلات اجرای استانداردها توسط آنها آشنایی دارید. از شما دعوت به عمل آوردیم تا از مشاهدات و تجربیات خود در خصوص چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری ایران صحبت کنید. ابتدا به توضیح شرایط لازم برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی بپردازیم.

فودازی

برای پاسخ به این پرسش باید به افشای منصفانه و سودمندی اطلاعات مورد نیاز ذینفعان توجه کرد. البته موضوعهای موثر دیگری نیز در فضای اقتصادی فعلی کشور وجود دارد. چقدر مالکیت و مدیریت در فضای کسب و کار ایران تفکیک شده است؟ جایگاه هیئت مدیره در بنگاه‌داری به شکل فعلی که هلدینگها در جزئی‌ترین امور شرکتها دخل و تصرف دارند، کجاست؟ در ایران ابزار تامین مالی بسیار محدودی داریم، سرمایه‌گذار خارجی چندانی نداریم و عمدتاً تقاضای موجود برای حسابرسی به دلیل اعتباربخشی

چگونه ارزیابی می‌کنید؟

فودازی

در حدود اطلاع من، در ایران در مرحله نظرخواهی عمومی هم مشارکت موثری وجود نداشته و هیچ اطلاع‌رسانی شفافیتی وجود ندارد که مثلاً فلان انجمن، شرکت، موسسه و ... مدعی باشند که نسبت به فلان استاندارد اصلاحیه‌ای داده باشند. توضیح این که حتماً باید برای دریافت پاسخ مطلوب در مرحله نظرخواهی و مرحله بررسی‌های پس از اجرای استاندارد، حق‌الزحمه‌ای در نظر گرفته شود. در ایران بررسی‌های پس از اجرای استاندارد محدود به موارد خاص و عمدتاً از طریق پرسش از کمیته فنی سازمان حسابرسی بوده است.

سازمان

در شرایط واقعی ممکن است مسایلی پدید آید که در استانداردهای حسابداری به آن پرداخته نشده باشد، از نظر شما راه‌حل چیست؟

فودازی

تنها راه‌حل ممکن طرح پرسش از کمیته فنی سازمان حسابرسی

آن نیست. یادمان باشد که استانداردهای حسابداری باکیفیت شرط لازم برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی است ولی شرط کافی را باید در حکمرانی خوب جستجو کرد.

سازمان

لطفاً به‌طور مصداقی موضوع را روشن کنید؟

فودازی

اگر بنا باشد کمی مصداقی صحبت کنم باید نمونه‌هایی را مثال بزنم. وقتی هنوز برای اندازه‌گیری ابزار مالی استاندارد نداریم، آیا واقعا اجرای استانداردهای ۳۶ و ۳۷ منجر به افزایش کیفیت گزارشگری شده یا شرکتها صرفاً همان افزایشی مندرج در صورتهای مالی نمونه را کپی کرده‌اند؟

سازمان

راهکار از نظر شما چیست؟

فودازی

شاید بهتر بود فعلاً دامنه کاربرد این دو استاندارد محدود به بانکها و بیمه‌ها باشد یا این‌که از طریق نهادهای نظارتی، الزامهای سخت‌گیرانه‌تری برای فعال شدن کمیته ریسک و ... در شرکتها مقرر می‌شد. در تهیه صورتهای مالی نمونه‌ای که اخیراً و بعد از بررسی نمونه‌هایی از موسسه‌های حسابرسی بزرگ دنیا منتشر شد، نهایتاً همانطور که می‌دانید آن‌چنان اثر پرننگی از ارزش‌منصفانه در صورتهای مالی نمونه نیست. چون هم برخی از الزامهای آن فعلاً در ایران کاربرد ندارد و هم احتمالاً هدف کمیته فنی این بوده که از کپی شدن افزایشی مندرج در صورت مالی نمونه توسط شرکتها جلوگیری بشود. این مصداقی که گفته شد به این معنا نیست که نباید این استانداردها تدوین می‌شد، به این معناست که بهتر بود ابتدا مفاهیم نظری گزارشگری مالی به‌روز شود و با تغییراتی در دامنه کاربرد و یا تدوین نسخه‌های مختصرتر و مفیدتر از استاندارد، اثرگذاری و به‌کارگیری این استانداردها بیشتر شود.

سازمان

برای بررسی ریشه‌ای‌تر موضوع بفرمایید نقش و مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در فرایند تدوین استاندارد چگونه است؟ شما اثربخشی مرحله بررسی‌های پس از اجرای استاندارد در ایران را

هزینه بالای تهیه اطلاعات مرتبط با

ارزشهای منصفانه

به دلیل نبود بازار فعال

اعمال قضاوت‌های شخصی و ...

از جمله چالش‌هایی است که

باید مورد توجه قرار گیرد

فودازی

این‌که با چه شرایطی و تا چه مبلغی آثار تفاوت تسعیر به حساب دارایی واجد شرایط منظور شود، شروع کاهش ارزش از چه تاریخی باشد، تغییرات نرخ ارز بعد از تاریخ صورت وضعیت مالی رویداد تعدیلی است یا غیرتعدیلی، نرخ ارز قابل دسترس کدام نرخ است و

همینطور برای تلفیق هم موضوعات فنی زیادی بوده است. به‌طور نمونه چگونگی انعکاس سود یا زیان حاصل از خرید و فروش سهام شرکت اصلی توسط شرکت فرعی که بعدها موضوعهای پیرامون سهام خزانه همواره مورد توجه اهالی حرفه بوده است. در بند ۳۱ استاندارد ۱۸ قبلی، سهام خزانه محدود به تحصیل سهم اصلی توسط فرعی بود ولی در بند ۳۵ استاندارد ۳۶ با طیف وسیعتری روبه‌رو هستیم. از جنبه قانونی هم موضوع همچنان چالش دارد. مثلاً این‌که به سهام خزانه حق رای در مجمع و سود تقسیمی تعلق می‌گیرد یا خیر؟ این موضوع روشن نیست. موضوع چالشی دیگر بحث ادغام است.

سازمان

به چالش ادغام اشاره کردید، اگر مایلید به این چالش بیشتر بپردازید؟

فودازی

ادغام در دامنه استاندارد حسابداری ۱۹ نبود و ادغامها به ارزش دفتری انجام می‌شد، اما در استاندارد ۳۸ این موضوع نیاز به بررسی دقیقتر دارد. از طرفی طبق بند ۶ استاندارد ۳۸، ادغام در دامنه استاندارد ۳۸ است، پس باید به ارزش منصفانه باشد. از طرف دیگر طبق قسمت پ بند ۲ استاندارد ۳۸، اگر شرکتی عضو گروه باشد و توسط یک شرکت دیگر عضو همان گروه تحصیل بشود، از دامنه استاندارد ۳۸ مستثنا شده و شاید بتوان این‌طور نتیجه گرفت که «ادغام درون‌گروهی» با ارزش دفتری اندازه‌گیری می‌شود، که این موضوع برای اخذ رهنمود الزام‌آور، نیاز به اخذ نظریه از کمیته فنی سازمان حسابرسی دارد. مطلب دیگری که بارها مورد توجه قرار گرفته مربوط به زمانی است که طی سال شرکت فرعی تحصیل می‌شود، و شخصیت تلفیق در سال قبل وجود نداشته و ارقام مقایسه‌ای

در ایران بررسیهای پس از

اجرای استاندارد

محدود به موارد خاص و

عمدتاً از طریق پرسش از

کمیته فنی سازمان حسابرسی

بوده است

است. توجه کنیم که به‌کارگیری نظرهای کمیته فنی، الزامی است. جایگاه کمیته فنی در سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد استانداردگذار تعریف شده است. اما لزوماً نظرهای کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی، الزام‌آور نیست. این کارگروه در جامعه برای موسسه‌های حسابرسی نقش مشورتی و حمایتی دارد و کمک به برطرف شدن چالش بین مشتری و موسسه می‌کند و البته این نظرها باید در چارچوب استاندارد باشد، یعنی مانند برخی از آرای کمیته فنی سازمان حسابرسی، اختیار تفسیر استاندارد را ندارند.

سازمان

استانداردهای پرچالش در بین استانداردهای تدوین شده و لازم‌الاجرا تاکنون کدامها بوده است؟

فودازی

استانداردهای «تسعیر ارز» و «تلفیق» به‌نسبت بقیه چالش بیشتری داشته‌اند.

سازمان

ممکن است به برخی از چالشهای آن‌ها اشاره کنید؟

شرکتهایی که زیان تایید شده دارند، چشم‌انداز مشخصی برای سود آتی نداریم.

سازمان

به نظر می‌رسد موضوع آثار مالیاتی تجدید ارزیابی همچنان نکات و مسایل حل نشده‌ای دارد؛ نظر شما در این خصوص چیست؟

فودازی

در سالهای اخیر تجدید ارزیابی موضوع روز حرفه بوده است. افزایش سرمایه شرکتهای سهامی عام در سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ به ترتیب بالغ بر ۹۷ هزار میلیارد تومان و ۲۷۰ هزار میلیارد تومان بوده است. ارزش بازار بورس و فرابورس در پایان هر دو سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ حدود ۳۰۰ میلیارد دلار بوده است. یعنی نسبت تجدید ارزیابی به ارزش بازار در سال ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰ به ترتیب حدود یک درصد و سه درصد بوده است. ظاهراً این طور به نظر می‌رسد که در کلان قضیه با موضوع چندان بزرگی روبه‌رو نیستیم، اما این همه ماجرا نیست به این دلیل که در موضوع تجدید ارزیابی، درصد مبلغ افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی برای بازار تاثیرگذار است و نه مبلغ آن و

صرفاً محدود به ارقام شرکت اصلی است. از طرف دیگر، به نظر می‌رسد با توجه به الزاماتی که در استاندارد ۱ داریم، تکرار ارائه ارقام مقایسه‌ای در شرکت اصلی برای صورتهای تلفیقی ضرورت داشته باشد. این موضوع هم نیاز به اخذ نظریه از کمیته فنی سازمان حسابرسی دارد.

سازمان

غیر از موارد فوق اگر چالش دیگری در ذهن دارید، اشاره کنید؟

فودازی

موضوع دیگر به‌کارگیری روش ارزش بازار در استاندارد ۱۵ برای سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت سریع‌العمله بود که به دلیل تبعات مالیاتی، الزام و اجرای استاندارد سالها متوقف شد که در آذرماه ۱۴۰۰ رای دیوان عدالت اداری را داشتیم که طبق این رای، مطالبه مالیات از افزایش ارزش سهام نگهداری شده موضوعیت ندارد.

سازمان

پیردازیم به استاندارد ۳۵ مالیات بر درآمد. در بند ۱۲ ماه ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم، مقصود قانونگذار به‌طور مشخص «زیان تایید شده» است نه «زیان ابرازی»، لیکن بند ۳۳ استاندارد مذکور مبنی بر شناسایی دارایی مالیات انتقالی هیچ اشاره‌ای به زیان تایید شده یا ابرازی نکرده است. با این توصیف نظر شما درباره شناسایی دارایی مالیات انتقالی چیست؟

فودازی

توجه کنیم که شرکت از زیان تایید شده برای ابراز مالیات استفاده می‌کند، اما به این معنی نیست که هر وقت زیان تایید شده داشتیم، حتماً باید دارایی مالیات انتقالی شناسایی کنیم. در واقع صرف‌نظر از این که شرکتی زیان ابرازی داشته باشد یا زیان تایید شده، زمانی باید دارایی مالیات انتقالی شناسایی کند که وجود سود در سالهای آتی محتمل باشد. در حدود تجربه من خیلی بعید است که در ایران موضوعاتی از قبیل ذخیره مرخصی و سنوات برای اکثر شرکتها آثار با اهمیتی داشته باشد. همانطور که عرض کردم زیان تایید شده در ایران موضوعیت دارد ولی مسئله اینجاست که برای اغلب

در موضوع تجدید ارزیابی

درصد مبلغ افزایش سرمایه

از محل تجدید ارزیابی برای

بازار تاثیرگذار است و نه

مبلغ آن

به‌عنوان شرکت فرعی تحت کنترل شرکت اصلی باشد، برای شخصیت گروه، شناسایی سودوزیان موضوعیت ندارد، چون برای شخصیت گروه معامله با مالکان است. ولی اگر با واگذاری بخشی از فرعی، کنترل از دست برود، باید سودوزیان شناسایی شود. همینطور وقتی ترکیب تجاری مرحله‌ای داریم، وقتی شرکت از سرمایه‌پذیر (بدون کسب شرایط نفوذ و کنترل) و یا وابسته، به فرعی تبدیل می‌شود، شناسایی سودوزیان قطع شناخت و سرقفلی موضوعیت دارد ولی در تحصیل سهم بیشتری از شرکت فرعی که قبل و بعد این فرایند تحت کنترل اصلی بوده، شناخت سودوزیان موضوعیت ندارد و آثار این معامله در حقوق مالکانه شناسایی می‌شود.

سازش

مفاهیم جدیدی در استاندارد ۳۹ «صورت‌های مالی تلفیقی» عنوان گردیده است که شاید هنوز به دلیل این‌که استاندارد از ابتدای سال ۱۴۰۰ لازم‌الاجرا شده، چالشها و مشکلات احتمالی آن‌ها آشکار نشده است. چیزی به نظر شما می‌رسد؟

فودازی

مفهوم جدیدی که به مجموعه استانداردهای تلفیق اضافه شده، واحد تجاری سرمایه‌گذاری است. این مفهوم طبق بند ۲۹ استاندارد ۳۹ تعریف شده و طبق بند ۳۳ استاندارد ۳۹ از جمله موارد مستثنای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی است. واحد تجاری سرمایه‌گذاری نباید سرمایه‌گذاری در شرکت فرعی (به‌استثنای فرعی که خدمات مرتبط با واحد تجاری سرمایه‌گذاری را انجام می‌دهد) را تلفیق کند بلکه باید تغییرات در سرمایه‌گذاری فرعی را در سودوزیان دوره منعکس کند.

مطلب تازه دیگری که در بندهای ۱۶ و ۱۷ استاندارد ۱۸ به آن اشاره شده و قبلاً در استانداردهای ایران مسکوت بود، موضوع تجدید سازمان ساختار گروه است. نکته مهم این‌که ارزش دفتری حقوق مالکانه شرکت اصلی، مبنایی برای مبلغ سرمایه‌گذاری توسط واحد تجاری جدید ایجاد شده است و نه ارزش منصفانه.

موضوع دیگر این‌که وقتی واگذاری سهام شرکت فرعی با از دست دادن کنترل همراه باشد و یا واگذاری سهام شرکت وابسته با از دست دادن نفوذ قابل ملاحظه همراه باشد، باید

موضوعی که در اغلب شرکتها

به آن کمتر توجه شده

آثار مالیات انتقالی

سودها و زیانهای تحقق نیافته

معاملات فیما بین است

این توجه را داریم که حسابداری موضوع اقتصاد خرد است نه کلان. در همین خصوص در سال ۱۳۹۹ علیرغم الزام استاندارد برخی از شرکت‌های بورسی به بهانه‌های مختلف از جمله این‌که مجوز افزایش سرمایه از محل مازاد تجدیدارزیابی را در سال ۱۳۹۸ گرفته‌اند یا این‌که کمیته فنی مشخص نکرده که آیا مازاد تجدیدارزیابی تفاوت موقت است یا دائم یا ... الزامهای استاندارد رعایت نشد.

به این مسئله هم اشاره کنم که موضوع دیگری که در اغلب شرکتها به آن کمتر توجه شده، آثار مالیات انتقالی سودها و زیانهای تحقق نیافته معاملات فیما بین است.

سازش

برگردیم به استاندارد پرچالش ۳۹ صورت‌های مالی تلفیقی. آیا با توجه به نو بودن استاندارد مطالبی هست که برای آن‌ها الزامی در استاندارد دیده نشده باشد؟

فودازی

یک مفهوم بسیار مهمی که در استانداردهای مرتبط با تلفیق وجود دارد «تغییر در منافع مالکانه» است. به‌طور مثال در واگذاری بخشی از سهام یک شرکت فرعی که همچنان

به‌کارگیری آن امکان‌پذیر است؟

فودازی

به‌نظرم یک دلیل اساسی برای مصوب شدن استاندارد ۴۲ در ایران، فراگیر شدن به‌کارگیری ارزشهای منصفانه در تلفیق است. هزینه بالای تهیه اطلاعات مرتبط با ارزشهای منصفانه به‌دلیل نبود بازار فعال، اعمال قضاوت‌های شخصی در ارزیابی‌های کارشناسان رسمی و فضای دستوری حاکم بر اقتصاد ایران از جمله چالش‌هایی است که باید مورد توجه قرار گیرد. به‌نظرم برای راه‌حل باید در سطح کلان و برای درمان اقتصاد دستوری ایران، به‌نسخته بهتر و موثرتری برسند که نشانه‌هایی از این اراده در شرایط فعلی به‌سختی قابل مشاهده است و هم این‌که در راستای مسئولیت‌های اجتماعی، آموزشهای فراگیر و ارزان توسط متولیان امر آغاز شود.

سپاس

برای کاهش چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری چه راه‌حل‌ها و آموزش‌هایی برای حسابداران و حساب‌برسان پیشنهاد می‌کنید؟

فودازی

پیشنهاد نخست این که سرعت تدوین استاندارد را کم کنیم. واقعیت این است که به‌هر حال توان آموزشی سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، موسسه‌های حسابرسی و... نامحدود نیست. تمرکز در مراکز آموزشی هم به موفقیت در آزمونهای حرفه‌ای محدود شده است، البته چندان توقع و تقاضای دیگری برایشان وجود ندارد. واقعیت تلخ دیگر این‌که تقریباً اهالی حرفه حسابرسی از خروجی دانشگاه‌ها ناامید شده‌اند. خروجی کیفی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی دلسردکننده است.

به‌نظرم اصلاً انتظار بی‌جایی نیست که سازمان بورس هم به‌طور جدی‌تری وارد موضوع آموزش شود و منابع مالی لازم را در اختیار اشخاص ذیصلاح قرار دهد.

سپاس

این گفتگو منبع موثری برای بررسی و پرداختن به چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری است. برای شما بابت همراهی صمیمانه‌تان آرزوی موفقیت داریم.



منافع باقیمانده به ارزش منصفانه اندازه‌گیری بشود و تغییرات ارزش ناشی از این فرایند در سودوزیان دوره منظور گردد که این مطلب در یادداشت ۱۳ صورتهای مالی نمونه مورد توجه قرار گرفته است.

نکته دیگر این‌که در حال حاضر برای محاسبه منافع فاقد حق کنترل (سهم اقلیت) دوروش داریم، روش سهم نسبی که همان روش مندرج در استاندارد ۱۹ بود و روش ارزش منصفانه که در این روش به سهم اقلیت از سرقلی تخصیص داده می‌شود. چون در این خصوص اختیار وجود دارد، بعید است که شرکتها تغییری در انتخاب داشته باشند.

سپاس

یکی از استانداردها که در راستای تکمیل دیگر استانداردها از ابتدای سال ۱۴۰۰ لازم‌الاجرا گردیده استاندارد ۴۲ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» است. این استاندارد چه جایگاهی در گزارشگری مالی دارد؟

فودازی

در دنیا استاندارددگذاران برتری حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه را نسبت به حسابداری مبتنی بر بهای تمام‌شده پذیرفته‌اند و تمرکز اصلی آن‌ها بر چگونگی اجرای آن است. اندازه‌گیری ارزش منصفانه باتوجه به این‌که نسبت بهای تمام‌شده، اتکالپذیری کمتری دارد و بیشتر ذهنی است، از دقت کمتری برخوردار است و انتظار داریم که ریسک اخلاقی مدیران شرکت را به‌همراه داشته باشد. به این موضوع توجه کنیم که استاندارد ۴۲، فقط زمانی که دیگر استانداردها الزامی به استفاده از ارزش منصفانه داشته باشند به‌دنبال برقرارکردن یک چارچوب مشخص برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه است. پس این استاندارد دامنه به‌کارگیری ارزش منصفانه را گسترش نمی‌دهد و صرفاً الزامهای اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه را مطرح می‌کند و در استانداردهای فعلی نیز هر جا بحثی از به‌کارگیری ارزش منصفانه شده باشد، مانند تجدیدارزیابی دارایی ثابت و... نگرانیهای مرتبط با آثار مالیاتی آن هم با درنظر گرفتن مقررات بعدی برطرف شده است.

سپاس

استاندارد ۴۲ در شرایط ایران چه کاربردی دارد؟ آیا

چالشهای به کارگیری

استانداردهای حسابداری؛

مغایرت قانون و استاندارد

ابراهیم محمودی

مدیر مالی بیمه آسیا



حسابرس

این شماره نشریه حسابرس به موضوع استانداردهای پرچالش اختصاص یافته است و برای خوانندگان ما که پرسشهای فراوانی در خصوص الزامهای اجرای استانداردها به خصوص استانداردهای تازه تصویب شده دارند گفتگو در این باب حتما کاربردی و جذاب خواهد بود. در مقدمه گفتگو، درباره استانداردهای حسابداری و هدف از وضع استانداردهای حسابداری توضیحاتی ارائه دهید.

محمودی

منظور از استاندارد حسابداری، استاندارد و قابل فهم ساختن گزارشهای مالی و الگودار کردن و افزایش ویژگی مفید بودن گزارشهای حسابداری برای ذینفعان و استفاده کنندگان می باشد. هدف از استاندارد، افزایش کیفیت، شفافیت و یکپارچگی صورتهای مالی و افزایش مربوط بودن و مقایسه پذیری گزارشگری مالی و فراهم کردن اطلاعات بیشتر

مختلف و نیازهای ذینفعان و نظرخواهی از آن‌ها شروع می‌شود. درباره مسایل مطرح‌شده شواهدی جمع‌آوری و راه‌حلهایی برای حل آن‌ها پیشنهاد می‌گردد. تا تاثیرات مسایل مطرح‌شده بر گزارشگری مالی، ماهیت هزینه‌های پیش‌بینی‌نشده و دلایل اصلی بروز آن‌ها بررسی و درباره الزامهای استاندارد، شیوه نگارش الزامهای استاندارد یا شیوه اجرای استاندارد تصمیم‌گیری شود.

سازمان

به‌قاعده باید بتوان فاکتورهای عینی برای درک میزان اثربخشی استاندارد ارائه کرد. فاکتورهای عینی کدامند؟

محمودی

یکی از فاکتورهای تاثیرگذار بودن استاندارد حسابداری بر گزارشگری مالی میزان اثربخشی استاندارد بر استقلال و شفافیت گزارشگری مالی می‌باشد.

و قابل اعتماد برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است. برای تحقق این هدف، استاندارد حسابداری الزامهایی را برای شناسایی، اندازه‌گیری و افشا تعیین می‌کند.

سازمان

با این توصیف، آثار به‌کارگیری استاندارد حسابداری چیست؟

محمودی

استاندارد با افزایش شفافیت می‌تواند مدیریت سود در بنگاه‌های اقتصادی را کاهش دهد. با رعایت استانداردهای حسابداری رفتار شرکتها و نهادها تغییر می‌کند. مقایسه‌پذیر و شفاف و موجب ارائه گزارشهای مالی متحدالشکلی می‌شود که کیفیت سود و دیگر مولفه‌های بازار سرمایه مانند شکاف عرضه و تقاضا، حجم معاملات، هزینه‌های سرمایه‌ای و ... را بهبود می‌بخشد.

سازمان

دیدگاه‌های غالبی که درخصوص وضع و تنظیم استانداردها وجود دارد، کدامند؟

محمودی

برخی اعتقاد دارند هنگام تصمیم‌گیری درباره وضع و تنظیم استانداردها یا حتی زمان بازنگری استانداردها باید به پیامدها توجه داشت. برخی هم معتقد هستند که فقط باید به فاکتورهای فنی و مفهومی حسابداری توجه کرد و نتیجه یا پیامد مورد نظر نمی‌باشد.

سازمان

قبل از ورود به بحث چالشها، خوانندگان حسابرس را با روش یا روشهای بررسی تاثیر استانداردها آشنا بفرمایید؟

محمودی

یکی از روشهای بررسی تاثیر استانداردها، روش بررسی پس از اجرا می‌باشد؛ یعنی آیا استاندارد موردنظر به اهداف خود رسیده است؟ آیا طبق پیش‌بینیها عمل کرده است؟ آیا لزومی برای بازنگری استاندارد وجود دارد یا خیر؟ در این روش تنها میزان دستیابی استاندارد به اهداف تعیین‌شده مدنظر نیست، بلکه ارتقای مفید بودن گزارشگری مالی برای تصمیم‌گیری را بررسی می‌کنند. در این روش پس از تدوین برنامه اجرایی که با بررسی دیدگاه‌های گروه‌های

استاندارد به دنبال نتایجی می‌باشد که

قطعی

مستحکم و

جامع باشند

نتایجی که به اندازه کافی

قابلیت تعمیم نداشته باشند

کمک زیادی به ذینفعان و استفاده‌کنندگان

از آن گزارشها نمی‌کند

استاندارد حسابداری نحوه به‌کارگیری اطلاعات ارائه‌شده در تصمیمات اقتصادی را مدنظر دارد و این اطلاعات از گزارش‌های مالی استخراج می‌گردند که لازم است به‌نوبه خود کاملاً مرتبط، به‌موقع، شفاف و با دقت کامل باشند. استاندارد به‌دنبال نتایجی می‌باشد که قطعی، مستحکم و جامع باشند. نتایجی که به‌اندازه کافی قابلیت تعمیم نداشته باشند کمک زیادی به ذینفعان و استفاده‌کنندگان از آن گزارش‌ها نمی‌کنند.

حسابداری

آیا سوابقی از چالش‌های اجرای استانداردهای حسابداری که توسط حسابداران شاغل در شرکتها گزارش شده باشند، در اختیار دارید؟ لطفاً توضیح دهید؟

محمودی

سازمان بورس اوراق بهادار ایران بر اساس ابلاغیه شماره ۹۵/ب/۲۴۰/۰۰۵ مورخ ۱۳۹۵/۰۸/۲۵ تمامی بانکها و موسسه‌های اعتباری و نیز تمامی شرکت‌های بیمه ثبت‌شده نزد این سازمان و همچنین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، که دوره مالی آن‌ها از اول فروردین ۱۳۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود و سرمایه ثبت شده آن‌ها ۱۰ هزار میلیارد ریال و بیشتر است را به تهیه و ارائه دو مجموعه صورتهای مالی سالانه بر اساس **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ (IFRS 17)** و استانداردهای حسابداری ایران ملزم کرده است. نبود منابع کافی و قابل اتکای فارسی در این زمینه، ناآشنا بودن بدنه اجرایی شرکت‌های بیمه، نداشتن آموزش‌های لازم و کافی برای حسابرسان جهت تفسیر صورتهای مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ناهماهنگی این استانداردها با قوانین و مقررات و محدودیتها در استفاده از ارزشهای منصفانه باعث شد تا پیشرفت چندانی در پیاده‌سازی استاندارد حاصل نشود.

در راستای اجرایی ساختن ابلاغیه، صورتهای مالی متحدالشکلی با هماهنگی سازمان بورس و اوراق بهادار و بیمه مرکزی تهیه و جهت اجرا ابلاغ شده است که مورد پذیرش سازمان حسابرسی نمی‌باشد. مورد دیگر که بسیار حائز اهمیت و قابل ذکر است، اختلاف و تفاوت نظر بین استاندارد ۲۸ حسابداری و آیین‌نامه ۵۸ شورای عالی بیمه در خصوص ذخیره

فنی تکمیلی و خطرات طبیعی است. در این خصوص با توجه به این که آیین‌نامه‌های شورای عالی بیمه در حکم قانون بیمه به حساب می‌آید و اجرای قانون نسبت به اجرای استاندارد مقدم است شرکت‌های بیمه اقدام به ذخیره‌گیری می‌کنند که مورد پذیرش حسابرسان نمی‌باشد.

زیربنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تاکید بر ارزشهای منصفانه است. این استاندارد می‌خواهد استفاده از ارزشهای منصفانه را جایگزین مبنای بهای تمام‌شده تاریخی کند. تجدید ارزیابیها، سرمایه‌گذارپها و... بر مبنای ارزش منصفانه برآورد گردند، در صورتی که در شرایط کنونی به‌دست آوردن اطلاعات مربوط و قابل اتکا در مورد ارزشهای منصفانه از مهمترین چالشهای تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی و به‌تبع آن حسابرسان می‌باشد.

حسابداری

موضوع محوری این گفتگو بررسی چالشهای اجرای استانداردهای حسابداری است. در خصوص چالشهای اجرا اگر مثال یا مطلب دیگری به‌ذهن دارید اشاره کنید؟

محمودی

در مورد بیمه‌ها یک اختلاف و چالش بزرگ در مورد ذخایر فنی و نحوه حسابداری آن‌ها می‌باشد که کار را بسیار پیچیده و ابهام‌برانگیز برای سرمایه‌گذاران ایجاد کرده است.

از آن‌جا که شرکت‌های بیمه از نهادهای مهم در بازار سرمایه بوده و نقش مهمی در توسعه اقتصادی کشور دارند رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای این شرکت‌های حیاتی است و می‌تواند گامی در جهت تعامل هر چه بیشتر صنعت بیمه ایران با صنعت بیمه جهان باشد. شرکت‌های بیمه پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار از یک طرف ملزم به پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند و از طرفی دیگر تحت نظارت قوانین بیمه‌ای و مصوبات شورای عالی بیمه (از ارکان بیمه مرکزی) می‌باشند. لیکن تهیه صورتهای مالی با رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اجرای استانداردهای حسابداری ایران که مورد تایید و کنترل سازمان حسابرسی باشد، چالش قابل توجهی برای صنعت بیمه ایجاد کرده است.

حسابداری

چنانچه برای موضوع و مسئله‌ای در استانداردهای ایران

پذیرش استانداردهای بین‌المللی نیاز به آموزش در سطح بالا و نیز صلاحیت و تخصص برای درک موضوع دارد. لیکن برای کاهش چالشهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی ابتدای امر جا انداختن پذیرش تغییر، مقوله آموزش و مهارت‌آموزی کارکنان مالی و دیگر واحدهای کسب‌وکار و سایر ذینفعانی که از تغییر متاثر می‌شوند در مرحله اول اقدام می‌باشد.

در مراحل بعد، تدوین سرفصلهای آموزشی و استفاده از افراد واجد شرایط برای آموزش استاندارد بین‌المللی، برگزاری وبینارها، سمینارها و کارگاههای آموزشی برای متخصصین

پاسخی وجود نداشته باشد، راه حل چیست؟

محمودی

در این موارد باید از استانداردهای مشابه بین‌المللی الگو گرفت و سازمان حسابرسی باید نسبت به تدوین استاندارد جدید جهت تامین نیازهای واحدهای گزارشگر اقدام کند. در هر صورت بنگاههای اقتصادی هر کشور ابتدا ملزم به رعایت استانداردهای ملی می‌باشند تا بتوانند پاسخگوی مراجع و ارکان نظارتی و کنترلی باشند و تاییدیه‌های آنها را اخذ کنند. ولی برای ورود به بازارهای جهانی و استفاده از منابع آنها ناچار به تهیه صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آینده می‌باشند.

سازمان

تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری لازم‌الاجرا چگونه و در چه زمانهایی باید صورت گیرد؟

محمودی

استانداردهای حسابداری در زمانهایی که پاسخگوی نیازها نباشند، شفافیت و کیفیت لازم را نداشته باشند، قابل اعتماد و اتکا نباشند می‌بایست با استفاده و الگوبرداری از استانداردهای مشابه بین‌المللی و بومی‌سازی آنها توسط افراد خبره تجدیدنظر شده و پس از انجام بررسیهای لازم توسط ارگانهای ذیربط جهت اجرا و رعایت ابلاغ گردند.

اقدام جزیره‌ای در خصوص استانداردها و عدم پذیرش آنها از جانب برخی از ارگانها نه تنها موجب سردرگمی واحدهای تجاری و افزایش هزینه تهیه اطلاعات اضافی و غیرمفید از طرف آنها می‌گردد، بلکه موجب سلب اعتماد از استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و غیرقابل اتکا شدن گزارشهای مالی می‌شود.

سازمان

به منظور کاهش چالشهای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری چه آموزشهایی را برای حسابداران و حسابرسان پیشنهاد می‌کنید؟

محمودی

آموزش فرایندی است که موجب انتقال اطلاعات، دانش، مهارت و شیوه‌های رفتاری صحیح بین افراد می‌گردد.

اقدام جزیره‌ای در خصوص استانداردها

و عدم پذیرش آنها از

جانب برخی از ارگانها

نه تنها موجب سردرگمی

واحدهای تجاری و

افزایش هزینه تهیه اطلاعات اضافی و

غیرمفید از طرف آنها می‌گردد

بلکه موجب سلب اعتماد از

استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و

غیرقابل اتکا شدن گزارشهای مالی

می‌شود

حسابداری

در خصوص ارزش‌افزینی حسابرسی هم قدری برای خوانندگان ما توضیح دهید؟

محمودی

منظور از حسابرسی انجام بررسی و کنترل‌های استفاده از ابزار مناسب و لازم و رعایت استانداردهای حسابداری بر تحقق اهداف می‌باشد. عدم‌شناخت یا انجام حسابرسی می‌تواند موجب عدم‌تحقق اهداف یا انحراف از اهداف گردد. خروجی حسابرسی نشان‌دهنده عملکرد مثبت یا منفی بنگاه اقتصادی می‌باشد.

هدف حسابرسان و حسابرسی آگاه و مطمئن‌ساختن استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی (هیئت‌مدیره، سهامداران، ذینفعان و ...) با تطابق صورتهای مالی با معیارهای ازپیش‌تعیین‌شده (استانداردهای حسابداری) می‌باشد. حسابرسی می‌تواند نشان‌دهنده استفاده از ابزار نامربوط در تهیه صورتهای مالی و دلایل عدم‌تحقق اهداف سازمان باشد.

حسابداری

برای به‌کارگیری کامل استانداردهای حسابداری چه اقدامی باید به‌عمل آید و چه بستریابی باید فراهم شود؟

محمودی

شناخت و آگاهی از:
الف- الزامها و چارچوب گزارشگری مالی،
ب- شناخت از واحد تجاری و محیط آن،
ج- شناخت کامل از استانداردهای حسابداری و نحوه به‌کارگیری آنها،
د- ارائه یک دستورعمل درخصوص استفاده از استانداردهای حسابداری،
این موارد یکی از بسترهای لازم پیاده‌سازی الزامهای گزارشگری مالی در بنگاه و واحدهای تجاری و پیاده‌سازی سیستم مالی بر اساس استانداردهای حسابداری می‌باشد.

حسابداری

از شما که به‌عنوان استفاده‌کننده از استانداردهای حسابداری در این شماره مجله با ما بودید، قدردانی

می‌کنیم. 

شاغل و مقامات بالادستی شرکتها، اجبار کارکنان به شرکت در کارگاه‌های آموزشی، همایشها و سمینارها، تخصیص بودجه لازم و تامین هزینه‌های تغییر و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پیشنهاد می‌گردد. با توجه به این‌که هزینه مشاوران خارجی بسیار بالا می‌باشد و ممکن است شرکتها توان پرداخت آن را نداشته باشند یا هزینه بالا موجب اقدام به‌موقع و مناسب از طرف شرکتها نگردد، بهتر است از طریق سندیکا یا انجمنهای مربوط این‌کار به‌صورت متمرکز انجام شود تا در هزینه‌ها صرفه‌جویی گردد. ضمناً آموزش عملی به‌جای آموزش جنبه‌های نظری ارجحیت دارد.

حسابداری

اجرای استانداردهای حسابداری نیازمند چه تغییراتی در مقررات و قوانین و یا ساختارهای اقتصادی است؟

محمودی

با توجه به این‌که برخی از مقررات و قوانین داخلی هر کشوری با استانداردهای بین‌المللی مغایرت دارد، ایجاد تغییرات به‌نحوی که مورد پذیرش وضع‌کنندگان استانداردها و مورد توافق قانونگذاران داخلی باشد، امری به‌شدت دشوار و در برخی موارد نشدنی است.

با توجه به الزامهای موجود در استانداردهای حسابداری، متناسب با آن قوانین و مقررات و ساختار اقتصادی باید تغییر کنند، از آن‌جایی که علم اقتصاد و مسایل اقتصادی سریعاً در حال تغییر و تحول هستند و بین اقتصاد و علم حسابداری رابطه وجود دارد، بنابراین استانداردهای حسابداری هم بر اساس نیاز و متناسب با ساختار اقتصادی جهت ایجاد یک رویه ثابت و یکپارچگی در اقتصاد تدوین می‌گردند.

حسابداری

آیا بین الزامهای استانداردهای حسابداری و آموزشهای حسابداری در ایران فاصله می‌بینید؟

محمودی

بله، زیرا الزامهای استانداردهای حسابداری براساس یکسری نیازها تدوین شده است اما آموزشهای حسابداری به‌صورت عمومی و کلی بوده و به‌صورت ویژه و اختصاصی انجام نمی‌شود.

حسابرسی در محیط رایانه‌ای

ACCA Think Ahead

ترجمه: دکتر موسی بزرگ‌اصل

جنبه‌های خاص حسابرسی در یک محیط رایانه‌ای

فناوری اطلاعات (IT) جزء جدا نشدنی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و مدیریت مدرن است. بنابراین ضروری است حسابرسان کاملاً از تاثیر فناوری اطلاعات بر حسابرسی صورتهای مالی صاحبکار آگاه باشند؛ هم در زمینه نحوه استفاده مشتری از آن برای جمع‌آوری، پردازش و گزارش اطلاعات مالی در صورتهای مالی، هم نحوه استفاده حسابرس از فناوری اطلاعات در فرایند حسابرسی صورتهای مالی.

هدف این مقاله^۱ ارائه راهنمایی در موارد زیر در یک محیط حسابداری رایانه‌ای است:

- کنترل‌های کاربردی، شامل ورودی، پردازش، خروجی و کنترل‌های فایل اصلی ایجاد شده توسط صاحبکار روی سیستم حسابداری رایانه‌ای.
- فنون حسابرسی به کمک رایانه (CAAT) که ممکن است توسط حسابرسان برای آزمون و نتیجه‌گیری در مورد درستی سیستم حسابداری رایانه‌ای صاحبکار استفاده شود.



کنترل‌های کاربردی

کنترل‌های کاربردی آن دسته از کنترل‌ها (دستی و رایانه‌ای) هستند که به معاملات و داده‌های ثابت مربوط به یک سیستم حسابداری رایانه‌ای مربوط می‌شوند. این کنترل‌ها مختص یک برنامه خاص هستند و اهداف آن‌ها اطمینان از کامل بودن و صحت سوابق حسابداری و اعتبار ثبت‌های انجام‌شده در آن سوابق است. یک سیستم کارآمد رایانه‌ای تضمین می‌کند که کنترل‌های کافی در مراحل ورودی، پردازش و خروجی چرخه پردازش رایانه و روی داده‌های موجود در فایل‌های اصلی وجود دارد. **کنترل‌های کاربردی باید توسط حسابرس به عنوان بخشی از فرایند تعیین خطر تحریف با اهمیت در صورتهای مالی صاحبکار حسابرسی، ثبت و ارزیابی شود.**

کنترل‌های ورودی

فعالیت‌های کنترلی که برای اطمینان از مجاز بودن، کامل بودن، دقیق بودن و به‌موقع بودن ورودی طراحی شده‌اند، به عنوان کنترل‌های ورودی نامیده می‌شوند. بسته به پیچیدگی برنامه کاربردی موردنظر، چنین کنترل‌هایی از نظر کمیت و پیچیدگی متفاوت خواهند بود. عواملی که باید در تعیین این متغیرها در نظر گرفته شوند شامل ملاحظات هزینه و الزامات محرمانگی با توجه به ورودی داده‌ها است. کنترل‌های ورودی رایج در بیشتر برنامه‌های کاربردی موثر شامل امکانات فوری روی صفحه (به‌عنوان مثال، درخواست برای یک کاربر مجاز برای «ورود به سیستم») و تسهیلاتی برای تولید یک رد حسابرسی است که به کاربر اجازه می‌دهد یک تراکنش را از مبدا تا مقصد ردیابی کند.

بررسی‌های اعتبار سنجی ورودی خاص ممکن است شامل موارد زیر باشد:

بررسی شکل

این کنترل‌ها اطمینان می‌دهند اطلاعات به‌شکل صحیح وارد می‌شود. برای مثال، الزام ورود تاریخ فروش تنها به صورت عددی - نه عددی و الفبایی.

بررسی دامنه

این بررسی اطمینان می‌دهد داده‌های ورودی سازگار با انتظارات معقول است. به‌عنوان مثال، در جایی که یک واحد

تجاری به‌ندرت، یا هرگز، خریدهای انبوه با ارزش بیش از ۵۰٫۰۰۰ دلار انجام می‌دهد، فاکتور خرید با ارزش ورودی بیش از ۵۰٫۰۰۰ دلار برای بررسی و پیگیری رد می‌شود.

بررسی سازگاری

این بررسی اطمینان می‌دهد داده‌های ورودی از دو یا چند فیلد با هم سازگار است. به‌عنوان مثال، ارزش فاکتور فروش باید با مقدار مالیات بر فروش که در فاکتور دریافت می‌شود، سازگار باشد.

بررسی اعتبار

این بررسی اطمینان می‌دهد که داده‌های ورودی معتبر هستند. به‌عنوان مثال، در جایی که یک واحد یک سیستم هزینه‌یابی سفارش کار را اجرا می‌کند هزینه‌های ورودی برای یک کار قبلاً تکمیل شده باید به‌عنوان داده نامعتبر رد شود.

بررسی موارد استثنا

این بررسی اطمینان می‌دهد یک گزارش استثنا تولید می‌شود که موارد غیرمعمولی را که به‌دنبال ورودی یک مورد خاص به‌وجود آمده است برجسته می‌کند؛ به‌عنوان مثال، انتقال یک ارزش منفی برای موجودی کالا.

بررسی توالی

این بررسی با حصول اطمینان از این‌که اسنادی که خارج از ترتیب پردازش شده‌اند رد می‌شوند، پردازش کامل را تسهیل می‌کند. به‌عنوان مثال، در مواردی که رسید انبار از پیش شماره‌گذاری شده به‌منظور تایید ورود کالا به انبار صادر می‌شود، هرگونه رسید خارج از توالی باید رد شود.

جمع‌های کنترلی

این کنترل با اطمینان از این‌که جمع کنترلی از پیش ورودی و دستی آماده شده با ورودی کل کنترل مقایسه می‌شوند، کامل شدن پردازش را تسهیل می‌کند. به‌عنوان مثال، مجموع غیرمنطبق یک «مجموعه» فاکتورهای خرید باید منجر به یک درخواست روی صفحه کاربر یا تولید یک گزارش استثنا برای پیگیری شود. استفاده از جمع‌های کنترلی در این روش معمولاً به‌عنوان کنترل‌های خروجی نیز شناخته می‌شود.

تایید رقم کنترلی

این فرایند از الگوریتم‌هایی برای اطمینان از صحت داده‌های ورودی استفاده می‌کند. به‌عنوان مثال، کدهای مرجع که برای

می‌کند.

- بررسی/پیگیری مناسب با توجه به موارد رد شده.
- شواهدی مبنی بر اینکه خطاهای رد شده تصحیح شده و دوباره وارد شده است.

کنترل‌های خروجی

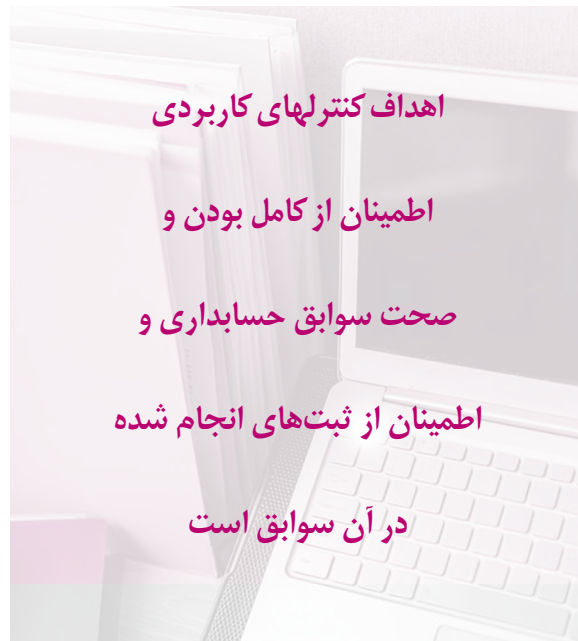
هدف کنترل‌های خروجی، اطمینان از پردازش همه داده‌ها و توزیع خروجیها فقط بین کاربران مجاز است. در حالی که درجه کنترل‌های خروجی از سازمانی به سازمان دیگر متفاوت است (بسته به محرمانه بودن اطلاعات و اندازه سازمان)، کنترل‌های رایج عبارتند از:

- استفاده از کنترل دسته‌ای، همانطور که در بالا توضیح داده شد (به «کنترل‌های ورودی» مراجعه کنید).
- بررسی و پیگیری مناسب اطلاعات گزارش استثنا برای اطمینان از این‌که هیچ مورد استثنایی به‌طور دائم باقی نمی‌ماند.
- برنامه‌ریزی دقیق پردازش داده‌ها برای کمک به تسهیل توزیع به‌موقع اطلاعات به کاربران نهایی.
- دستورعمل‌های کتبی رسمی که پرسنل پردازش داده را از روشهای توزیع مجاز مطلع می‌کند.
- نظارت مستمر توسط یک مقام مسئول، بر توزیع خروجی، برای اطمینان از توزیع آن مطابق با خطمشی مجاز.

کنترل‌های فایل اصلی

هدف از کنترل‌های فایل اصلی اطمینان از درستی مداوم داده‌های موجود در فایل‌های اصلی است. اعمال کنترل‌های «امنیتی» دقیق روی همه فایل‌های اصلی، بسیار مهم است. این کنترل‌ها شامل موارد زیر است:

- استفاده مناسب از رمزهای عبور، برای محدود کردن دسترسی به داده‌های فایل اصلی.
- ایجاد رویه‌های کافی برای اصلاح داده‌ها، شامل تفکیک مناسب وظایف، و محدود شدن اختیار اصلاح به افراد مسئول مناسب.
- انطباق منظم داده‌های فایل اصلی با داده‌های مجاز، توسط یک مقام مسئول مستقل.



تامین‌کنندگان کالاها در داخل شرکت تعریف می‌شود باید به‌گونه‌ای قالب‌بندی شوند که هر ورودی فاکتور خرید با کد نادرست به‌طور خودکار رد شود.

کنترل‌های پردازش

هدف کنترل‌های پردازش، حصول اطمینان از پردازش درست تمام داده‌های ورودی و به‌روزرسانی فایل‌های داده به‌نحو مناسب و درست به‌موقع است. کنترل‌های پردازش برای یک برنامه کاربردی مشخص باید طراحی و سپس قبل از به‌کارگیری با داده‌های واقعی آزمایش شوند. اینها معمولاً ممکن است شامل استفاده از کنترل‌های «اجرا به اجرا» باشد که تضمین می‌کند درستی جمع‌های انباشته موجود در سوابق حسابداری از یک مرحله پردازش داده به مرحله بعدی حفظ می‌شود؛ به‌عنوان مثال، موجودی منتقل شده حساب بانکی در دفتر کل یک شرکت. سایر کنترل‌های پردازش باید شامل پردازش بعدی داده‌های رد شده در نقطه ورودی باشد، به‌عنوان مثال:

- رایانه‌ای فهرست اقلام رد شده را تهیه می‌کند.
- دستورعمل‌های کتبی رسمی که کارکنان پردازش داده را از رویه‌هایی که باید در رابطه با موارد رد شده دنبال کنند مطلع

هستند که توسط حسابرسان استفاده می‌شوند و «ویژه یک صاحبکار» نیستند. این بسته‌ها ممکن است برای انجام وظایف حسابرسی متعدد، برای مثال، انتخاب یک نمونه، (آماری یا قضاوتی)، محاسبات ریاضی و بررسی شکاف در پردازش توالیها استفاده شوند.

برنامه‌های خاص

این برنامه‌ها معمولاً «ویژه یک صاحبکار» هستند و ممکن است برای انجام آزمونهای کنترل یا آزمونهای محتوا استفاده شوند. نرم‌افزار حسابرسی ممکن است خریداری شود یا توسعه یابد، اما در هر صورت در طرح حسابرسی موسسه حسابرسی باید اطمینان حاصل شود که تمهیداتی برای اطمینان از مناسب بودن برنامه‌های خاص برای سیستم مشتری و نیازهای حسابرسی فراهم شده است؛ معمولاً، ممکن است برای اجرای مجدد رویه‌های کنترل رایانه‌ای (مثلاً محاسبات بهای تمام‌شده فروش) یا شاید برای انجام تحلیل سنی حسابهای دریافتی تجاری استفاده شود.

برنامه‌های پرس و جو

این برنامه‌ها جزیی از سیستم حسابداری صاحبکارند، با این حال ممکن است برای اهداف حسابرسی سازگار شوند. برای مثال، در جایی که یک سیستم گزارشهای معمولی را به صورت «ماهانه» از استخدام و انفصال کارکنان فراهم می‌کند، حسابرس ممکن است از این امکانات هنگام حسابرسی حقوق و دستمزد در صورتهای مالی صاحبکار استفاده کند. همچنین برنامه گزارش مانده‌های پرداختنی معوق طولانی مدت می‌تواند توسط حسابرس هنگام بررسی ارزش حسابهای پرداختنی مورد استفاده قرار گیرد.

داده‌های آزمایشی

داده‌های آزمایشی حسابرسی

داده‌های آزمایشی حسابرسی برای آزمایش وجود و اثربخشی کنترلهای تعبیه‌شده در برنامه‌های کاربردی مورد استفاده توسط صاحبکار حسابرسی استفاده می‌شود. برای اینکار، ترانکشهای ساختگی از طریق سیستم رایانه‌ای مشتری پردازش می‌شوند. سپس نتایج پردازش با نتایج موردانتظار

کنترلهای پردازش بر روی به‌روزرسانی فایل‌های اصلی، از جمله استفاده از تعداد رکوردها و جمعهای کنترلی.

فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر (CAAT)

ماهیت سیستمهای حسابداری مبتنی بر رایانه به‌گونه‌ای است که حسابرسان ممکن است از رایانه شرکت صاحبکار حسابرسی یا رایانه خودشان به‌عنوان ابزار حسابرسی در روشهای حسابرسی استفاده کنند. میزان انتخاب حسابرس بین استفاده از بین استفاده از فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر و تکنیکهای دستی در یک کار حسابرسی خاص به عوامل زیر بستگی دارد:

- عملی بودن انجام آزمون دستی،
 - اثربخشی هزینه استفاده از فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر،
 - وجود زمان کافی حسابرسی،
 - در دسترس بودن امکانات رایانه‌ای صاحبکار حسابرسی،
 - سطح تجربه و تخصص حسابرسی در استفاده از یک فنون مشخص حسابرسی به کمک کامپیوتر،
 - سطح فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر انجام شده توسط حسابرسی داخلی صاحبکار و میزانی که حسابرس مستقل می‌تواند بر این کار تکیه کند.
- سه طبقه از فنون حسابرسی به کمک کامپیوتر به شرح زیر وجود دارد:
- نرم‌افزار حسابرسی،
 - داده‌های آزمایشی،
 - سایر فنون.

نرم‌افزار حسابرسی

نرم‌افزار حسابرسی یک اصطلاح عمومی است که برای توصیف برنامه‌های رایانه‌ای طراحی شده برای انجام آزمونهای کنترل و/یا آزمونهای محتوا استفاده می‌شود. چنین برنامه‌هایی را می‌توان به صورت زیر طبقه‌بندی کرد:

بسته‌های آماده شده

این برنامه‌ها شامل برنامه‌های عمومی از پیش آماده شده‌ای

ساختگی که داده‌های آزمایشی حسابرس در طول دوره‌های پردازش عادی بر اساس آن پردازش می‌شود.

سایر فنون

برنامه حسابرسی تعیین‌شده (EAFs)

این تکنیک مستلزم آن است که کد برنامه خود حسابرس در نرم‌افزار کاربردی مشتری جاسازی شود (ادغام شود)، به طوری که رویه‌های راستی‌آزمایی را بتوان بر اساس نیاز در داده‌های در حال پردازش انجام داد. برای مثال، آزمون کنترل ممکن است شامل انجام مجدد بررسیهای اعتبارسنجی ورودی خاص باشد (کنترل‌های ورودی بالا را ببینید) - تراکنشهای انتخابی ممکن است «برچسب‌گذاری شوند» و از طریق سیستم دنبال شوند تا اطمینان حاصل شود که آیا کنترلها و فرایندهای اعلام‌شده برای آن تراکنشها توسط رایانه اعمال شده‌اند یا خیر. این سیستم باید اطمینان ایجاد کند که نتایج آزمایش در یک پرونده امن خاص برای بررسی بعدی توسط حسابرس ثبت شده است، که بتواند از نتایج آزمایش در مورد درستی کنترل‌های پردازش به‌طور کلی نتیجه‌گیری کند.

بررسی برنامه کاربردی

حسابرسان هنگام تعیین میزان اتکا به کنترل‌های کاربردی، باید میزان اجرای صحیح کنترل‌های مشخص شده را در نظر بگیرند. برای مثال، در مواردی که اصلاحات سیستم در طول یک دوره حسابداری رخ داده است، حسابرس به اطمینان از وجود کنترل‌های لازم قبل و بعد از اصلاح نیاز دارد. حسابرس ممکن است با استفاده از یک برنامه نرم‌افزاری برای مقایسه کنترل‌های موجود قبل و بعد از تاریخ اصلاح، به دنبال کسب چنین اطمینانی باشد.

پانویس:

۱- هدف این مقاله ارائه یک تصویر کلی برای حسابرسی در محیط رایانه‌ای است. مطالعه آن توسط حسابرسان به ایجاد پیش‌نظم در زمینه حسابرسی رایانه‌ای کمک می‌کند.

منبع:

• ACCA, *Auditing in a Computer Environment*,
Accounting and Business

هدف کنترل‌های پردازش

حصول اطمینان از

پردازش درست تمام داده‌های ورودی

و به روزرسانی فایل‌های داده

به نحو مناسب و درست به موقع است

حسابرس مقایسه می‌شود تا مشخص شود که آیا کنترلها به‌طور کارآمد عمل می‌کنند و قابلیت اتکای سیستمها محرز می‌شوند. به‌عنوان مثال، دو تراکنش پرداخت بانکی ساختگی (یکی در دامنه و دیگری خارج از دامنه پارامترهای مجاز) ممکن است با این انتظار پردازش شوند که فقط تراکنش پردازش شده در دامنه پارامترها توسط سیستم «پذیرفته» شود. بدیهی است، اگر معاملات ساختگی پردازش شده نتایج مورد انتظار را در خروجی ایجاد نکند، حسابرس باید نیاز به افزایش آزمونهای محتوا در حوزه مورد بررسی را در نظر بگیرد.

امکانات آزمون یکپارچه

برای جلوگیری از خطر خراب‌کردن سیستم حساب مشتری، با پردازش داده‌های آزمایشی با سایر داده‌های «زنده» مشتری، حسابرسان ممکن است عملیات پردازش «فقط داده‌های آزمایشی» را برای داده‌های آزمون حسابرسی اجرا کنند. عیب اصلی اینکار، این است که حسابرس اطمینان کامل ندارد که داده‌های آزمون به‌روشی مشابه با داده‌های واقعی مشتری پردازش می‌شوند. برای رسیدگی به این موضوع، حسابرس ممکن است از مشتری برای ایجاد یک مرکز آزمون یکپارچه در سیستم حسابداری اجازه بگیرد. این کار مستلزم ایجاد یک واحد ساختگی است، به‌عنوان مثال، یک حساب تامین‌کننده



حسابداری صنعتی؟

بهایابی؟ یا

حسابداری بها؟

دکتر محسن قاسمی

عنوان اینداستریال اکانتینگ (Industrial Accounting) را که گوگل می‌کنیم، اولین یافته پیوند یک پایگاه اینترنتی ایرانی است که در نسخه انگلیسی آن، به احتمال قریب به یقین در برگردان از فارسی به انگلیسی حسابداری صنعتی، از این اصطلاح نادرست (یا نادقیق) استفاده کرده است. دومین یافته هم، در کمال ناباوری، عنوان یکی از مقالات معتبرترین مجله دانشگاهی حسابداری جهان، اکانتینگ ریویو (Accounting Review) (نشریه علمی- پژوهشی انجمن حسابداری آمریکا) است! که البته تاریخ مقاله (۱۹۵۹ میلادی، ۱۳۳۸ هجری شمسی) خیالمان را راحت می‌کند که مربوط به زمانی است که حتی در آمریکا نیز زمینه‌های تخصصی کاست اکانتینگ (Cost Accounting) و منجمنت اکانتینگ (Management Accounting) هنوز آن‌طور که باید و شاید پا نگرفته بودند، و حتی خود اکانتینگ (Accounting) نیز، به مفهوم امروزی آن، یک زمینه تخصصی نوپا به شمار می‌رفت.

در زبان فارسی اما وضعیت متفاوت است. نزد عموم حسابداران، و صد البته نزد غیرحسابداران، اصطلاح حسابداری صنعتی همچنان متداولترین اصطلاح برای اطلاق به این زمینه تخصصی است.

البته این الزام، با افشای مبلغ جمع کل موجودیها رعایت نمی‌شود! چون واحدهای تجاری طبق استاندارد ۸۵ ملزم هستند مبلغ موجودی مواد و کالا (ارائه‌شده در صورت وضعیت مالی) را در یادداشت‌های توضیحی، متناسب با ماهیت فعالیت خود طبقه‌بندی کنند؛ و مبلغ هر یک از گروه‌های عمده موجودیها شامل موارد زیر و تغییرات آنها از یک دوره به دوره دیگر را نیز افشا کنند:

- مواد اولیه،
 - کار در جریان پیشرفت (شامل کالای در جریان ساخت و کارهای خدماتی در جریان تکمیل)،
 - کالای ساخته‌شده و کالای خریداری‌شده برای فروش،
 - مواد و کالای در راه (در شناخت این موجودیها، مقطع زمانی انتقال مالکیت باید ملاک عمل باشد)،
 - سایر اقلام مصرفی (از قبیل قطعات و لوازم یدکی ماشین‌آلات، ملزومات و مواد غیرمستقیم)،
 - اقلامی که به‌طور معمول و با توجه به شرایط ایجادشده به‌منظور فروش نگهداری نمی‌شوند (از قبیل ضایعات تولید، داراییهای ثابت برکنار شده و اقلام اسقاطی).
- در برآورده کردن الزامات اندازه‌گیری و افشای یادشده، اصلی‌ترین چالش حسابداران به‌ویژه در واحدهای تولیدی و خدماتی، تخصیص بهای انباشت‌شده در مخازن بها (مواد اولیه، دستمزد، سربار ساخت) بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات تکمیل‌شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در

البته چند سالی است که به‌همت استادانی که اندک دغدغه اصطلاح‌شناسی دارند، عنوان دروس مربوط در دانشگاه‌ها یک پله ارتقا یافته و به بهایابی (Costing) تغییر داده شده است؛ که صد البته عنوان بهتری از حسابداری صنعتی است. ولی همچنان نادقیق و ناقص است!

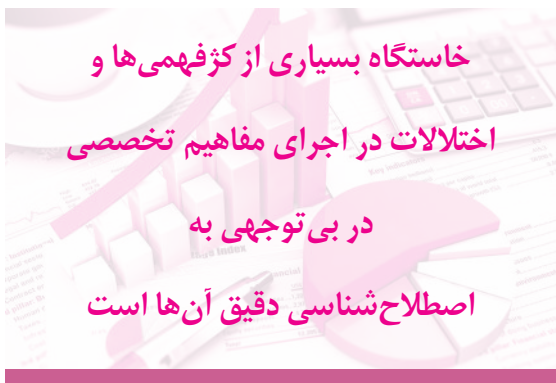
هدف اصلی: اندازه‌گیری و افشای بها

نگارنده بر این باور است که رمز اصلی توفیق در آموختن و آموختن و اجرای آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان حسابداری صنعتی می‌شناسیم، این است که اولاً، تفاوتها و اشتراکات این زمینه تخصصی با دو زمینه تخصصی حسابداری مالی و حسابداری مدیریت را بدانیم؛ و ثانیاً، بتوانیم در چند جمله ساده به یک حسابدار دیگر بگوییم هدف اصلی این زمینه تخصصی چیست، و این هدف با چه ابزارهایی برآورده می‌شود.

از پرداختن به تفاوتها و اشتراکات این سه زمینه تخصصی که بگذریم (چون مجال دیگری را می‌طلبد)، شخصاً اگر بخواهم هدف اصلی حسابداری صنعتی را به یک همکار حسابدار توضیح بدهم، چنین مطرح می‌کنم:

طبق استانداردهای حسابداری (منظور حسابداری مالی است)، و شخصاً استاندارد حسابداری ۸ (ایران) با عنوان «حسابداری موجودی مواد و کالا» و استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲ (IAS 2)، واحدهای تجاری از هر نوع که باشند (خدماتی، بازرگانی، تولیدی) ملزم هستند، موجودی مواد و کالای خود را به اقل بهای تمام‌شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری و در صورتهای مالی شناسایی کنند (از استثنائات این الزام می‌گذریم). علاوه‌براین، همه واحدهای تجاری، حتی آنهایی که در تهیه صورت سودوزیان خود از طبقه‌بندی هزینه‌ها بر مبنای ماهیت استفاده می‌کنند، ملزم هستند مبلغ دقیق و جزئیات بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته طی دوره را در صورتهای مالی خود افشا کنند (بند ۵۲ ب استاندارد ۸).

بنابراین، هدف اصلی آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان حسابداری صنعتی می‌شناسیم، محاسبه بهای تمام‌شده (Cost) موجودیهای واحدهای تجاری است.

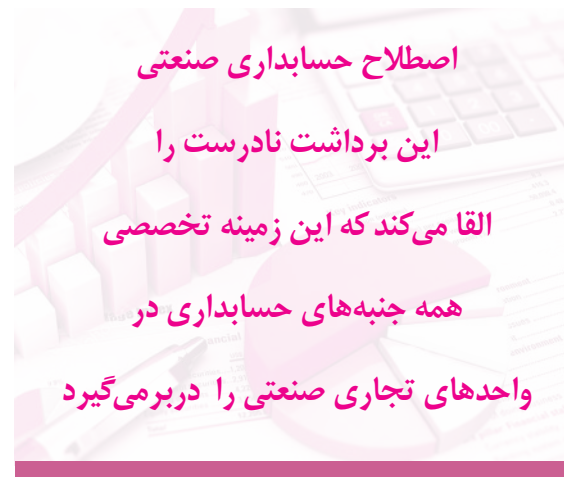


به‌شمار می‌آید. ولی از آن‌جا که در **حسابداری مدیریت** مقید به رعایت استانداردهای حسابداری مالی نیستیم، ابزارهای **بهایابی** (Costing) حسابداری مدیریت در مقایسه با ابزارهای بهیابی حسابداری مالی و حسابداری صنعتی توسعه بیشتری پیدا کرده‌اند، و توسعه مفاهیم مدرنی همچون **بهایابی بر مبنای فعالیت (ABC)**، **بهایابی بر مبنای هدف**، ... دستاورد چابکی بیشتر حسابداری مدیریت (لاقید به استانداردها) نسبت به **حسابداری مالی** (مقید به استانداردها) است.

نه حسابداری صنعتی، نه بهیابی؛ حسابداری بها

با توجه به مراتب یادشده، و از آن‌جا که هدف و کارکرد اصلی آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان **حسابداری صنعتی** می‌شناسیم، هم در حسابداری مالی و هم در حسابداری مدیریت، اندازه‌گیری و افشای بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) در انواع مختلف واحدهای تجاری (خدماتی، بازرگانی، تولیدی) است، بی‌تردید عنوان دقیق، درست و کامل این زمینه تخصصی، همان‌گونه که در سطح بین‌المللی نیز با همین عنوان شناخته و نامیده می‌شود، **حسابداری بها** (Cost Accounting) است، چرا که نامیدن این زمینه تخصصی با عنوان حسابداری صنعتی هم محدود کردن ذهنی آن به واحدهای تجاری صنعتی است؛ و هم از سوی دیگر، این برداشت نادرست را القا می‌کند که این زمینه تخصصی همه جنبه‌های حسابداری در واحدهای تجاری صنعتی را دربرمی‌گیرد. در صورتی که می‌دانیم این زمینه تخصصی هم در واحدهای تجاری گوناگون (نه فقط صنعتی) کاربرد دارد؛ و هم این‌که در واحدهای تجاری صنعتی (همانند سایر واحدهای تجاری) صرفاً برای شناسایی و اندازه‌گیری و افشای بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) به‌کار می‌رود.

دلیل کامل‌تر و درست‌تر بودن عنوان **حسابداری بها** (Cost Accounting) نسبت به **بهایابی** (Costing) نیز بسیار ساده است. زیرا، بهیابی صرفاً یکی از ابزارهای



جریان تکمیل) است؛ که بسته به ماهیت واحد تجاری و نوع فعالیت آن، ناگزیر به استفاده از یکی از سیستم‌های **بهایابی سفارش کار** (سیستم بهیابی متفاوت) یا **بهایابی مرحله‌ای** (سیستم بهیابی یکسان) هستند.

از این رو، با اطمینان خاطر می‌توان گفت، هدف اصلی آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان حسابداری صنعتی می‌شناسیم، اندازه‌گیری منصفانه‌ترین تقریب ممکن از بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) واحد تجاری با رعایت الزامات استانداردهای حسابداری مالی به‌منظور گزارشگری مالی برون‌سازمانی (تهیه صورت‌های مالی) است.

فصل مشترک حسابداری مالی و حسابداری

مدیریت

به‌رغم هدف و کارکرد اصلی یادشده، باید توجه داشت، از آن‌جا که اطلاعات بهای تمام‌شده طبقات عمده موجودیها و بهای تمام‌شده موجودیهای فروش‌رفته (طی دوره) جزو اصلی‌ترین اطلاعات مورد نیاز مدیران واحدهای تجاری برای تصمیم‌گیریهای درون‌سازمانی نیز به‌شمار می‌آیند، از این رو، آن زمینه تخصصی که ما در ایران با عنوان **حسابداری صنعتی** می‌شناسیم، فصل مشترک دو زمینه تخصصی حسابداری مالی و حسابداری مدیریت نیز

تکمیل شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در جریان تکمیل) اقدام می‌شود (مرحله‌ای که بین سیستمهای بهیابایی مختلف متفاوت است). سرانجام نیز، بر مبنای تخصیص انجام شده، و در قالب یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی نسبت به رعایت الزامات افشای استانداردهای حسابداری مالی اقدام می‌شود.

همان‌طور که ملاحظه می‌کنید، در این فرایند جامع حسابداری بها، بهیابایی صرفاً یک ابزار محاسباتی برای تخصیص است. از این‌رو، عنوان کامل و درستی برای نامیدن این زمینه تخصصی نیست زیرا کل این فرایند را به یکی از اجزای آن تقلیل می‌دهد. ناگوارتر از آن، این‌که به‌ذهن افراد (حسابدار و غیرحسابدار) چنین متبادر می‌کند که سرتاسر این فرایند، بهیابایی است! در حالی که همان‌طور که تاکید شد، بهیابایی صرفاً ابزار محاسباتی تخصیص بهاگان انباشت‌شده در مخازن بها بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات تکمیل‌شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در جریان تکمیل) است؛ و سایر اقدامی که در فرایند حسابداری بها انجام می‌دهیم (از جمله، انجام ثبت‌های شناسایی عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام‌شده موجودیها و موارد افشایی که در صورتهای مالی انجام می‌دهیم) به‌هیچ وجه بهیابایی نیست.

اصطلاح‌شناسی: احساس‌گرایی یا عقل‌گرایی؟

در رویارویی با بحث‌هایی مشابه موضوع این مقاله، اغلب با دو قطب مواجه می‌شویم که یک سر طیف آن بر این باورند که اساساً پرداختن به چنین بحث‌هایی بیهوده و مایه اتلاف وقت است؛ و در قطب مقابل، چنین باور دارند که خاستگاه بسیاری از کژفهمیها و اختلالات در اجرای مفاهیم تخصصی (از جمله، حسابداری صنعتی!) در بی‌توجهی به اصطلاح‌شناسی دقیق آنها است. ناگفته پیداست که نگارنده در زمره باورمندان گروه اخیر است، و در مواجهه با بسیاری از مفاهیم تخصصی در حسابداری ایران بر این باور است که اگر دقت و حساسیت بیشتری اعمال می‌شد، بسیاری از کژفهمیها و اختلالات در اجرای مفاهیم تخصصی (از جمله، حسابداری صنعتی!) اساساً از ابتدا ایجاد نمی‌شد.



مورد استفاده در حسابداری بها است، نه همه آن! همان‌طور که پیش از این نیز اشاره شد، حسابداران واحدهای تجاری در رعایت الزامات شناسایی، اندازه‌گیری و افشای استانداردهای حسابداری مالی، با اصلی‌ترین چالشی که مواجه می‌شوند، تخصیص بهای انباشت‌شده در مخازن بها (مواد اولیه، دستمزد، سربار ساخت) بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات تکمیل‌شده) و کالای در جریان ساخت (یا خدمات در جریان تکمیل) است؛ که بسته به ماهیت واحد تجاری و نوع فعالیت آن، ناگزیر به استفاده از یکی از سیستمهای بهیابایی سفارشی کار (سیستم بهیابایی متفاوت) یا بهیابایی مرحله‌ای (سیستم بهیابایی یکسان) هستند. به عبارت دیگر، بهیابایی صرفاً یک مرحله محاسباتی از فرایند حسابداری بها است.

در حالی که در حسابداری بها، در طول هر دوره گزارشگری، ابتدا، یکایک رویدادهای مالی منجر به تحقق عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام‌شده موجودیها شناسایی (ثبت) می‌شوند، و بدین ترتیب، عوامل تشکیل‌دهنده بهای تمام‌شده موجودیها، شامل بهای مواد اولیه، بهای دستمزد، و بهای سربار ساخت، در مخازن بها (کنترل مواد، کنترل دستمزد، و کنترل سربار) انباشت می‌شوند (مرحله‌ای که بین سیستمهای بهیابایی مختلف یکسان است). سپس، بسته به ماهیت واحد تجاری و نوع فعالیت آن، با استفاده از یکی از سیستمهای بهیابایی سفارشی کار (سیستم بهیابایی متفاوت) یا بهیابایی مرحله‌ای (سیستم بهیابایی یکسان) نسبت به تخصیص این بهاگان انباشت‌شده بین کالای ساخته‌شده (یا خدمات

در فرایند جامع حسابداری بها

بهیابایی

صرفاً ابزاری محاسباتی

برای تخصیص است

چالشهای استقرار استاندارد

بین‌المللی گزارشگری مالی ۵

ACCA

G. Holt ✍️

ترجمه: معصومه امیری مقدم



چالشها

در چندسال گذشته، کمیته تفسیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، مسایل مشخصی در ارتباط با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ (IFRS 5) با عنوان «داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش یا عملیات متوقف شده» را در نظر داشته است. این مقاله به بررسی برخی از این مسایل می‌پردازد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ در صورتی که مبلغ دفتری دارایی غیرجاری به جای استفاده مستمر، در اساس از طریق معامله فروش باز یافت شود، واحد تجاری را ملزم می‌کند که دارایی غیرجاری را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی کند. سپس این استاندارد شرایط تفصیلی تری را مشخص می‌کند که واحد تجاری باید در زمینه یک معامله فروش نوعی، آن‌ها را رعایت کند.

این شرایط شامل این موارد است: تعهد به طرح فروش دارایی؛ آماده‌بودن دارایی برای فروش فوری؛ و احتمال خیلی زیاد فروش طی دوره زمانی ۱۲ ماهه. وقتی یک دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی می‌شود، واحد تجاری باید آن را به اقل مبلغ دفتری و ارزش منصفانه منهای مخارج فروش اندازه‌گیری کند. در نگاه اول ممکن است این شرایط و رویه‌های حسابداری به نظر سراسر است برسند، اما چندین مسئله از زمان معرفی این استاندارد پیش آمده است.

یک مسئله به این احتمال مربوط است که از دست دادن کنترل جز از طریق فروش یکسره^۱، منجر به طبقه‌بندی به نگهداری شده برای فروش شود. برای مثال، واحد تجاری ممکن است از طریق کاهش سهام نگهداری شده توسط واحد یا بنا بر اختیار خرید یکی از سهامداران غیرکنترل‌کننده، کنترل

- ارزش منصفانه آن منهای هزینه‌های کنارگذاری (اگر قابل اندازه‌گیری باشد)؛
- ارزش در دست استفاده آن (اگر قابل تعیین باشد)؛
- صفر.

در نتیجه، کمیته تفسیر به‌طور موقت بیان می‌کند که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، بر تخصیص زیان کاهش ارزش برای یک گروه کنارگذاری اثر نمی‌گذارد. با وجود این، هنوز قطعی نیست که آیا مقدار زیانهای کاهش ارزش باید محدود به: مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری اندازه‌گیری شده در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵؛ داراییهای خالص یک گروه کنارگذاری؛ کل داراییهای یک گروه کنارگذاری؛ یا داراییهای غیر جاری با امکان شناخت هرگونه بدهی برای فزونی باشد.

تفسیر تعریف «عملیات متوقف‌شده» مورد بررسی قرار گرفته است؛ به‌ویژه با توجه به مفهوم «خط اصلی جداگانه کسب‌وکار یا حوزه جغرافیایی عملیات» در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ می‌گوید که عملیات متوقف‌شده، بخشی از واحد تجاری است که واگذار شده است یا به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده و شرایط مشخصی را احراز می‌کند، که دو تا از آن‌ها، بخشی از یک طرح هماهنگ‌شده واحد هستند، و عملیات متوقف‌شده «شان‌دهنده خط تجاری اصلی جداگانه یا یک حوزه جغرافیایی از عملیات است».

مفهوم دوم می‌تواند متفاوت تفسیر شود؛ وابسته به این‌که واحد تجاری چگونه بخشهای عملیاتی خود را تعیین می‌کند. به‌طور کلی، کنارگذاری یک بخش گزارش‌پذیر، از نوع تغییر راهبردی خواهد بود که واجد شرایط عملیات متوقف‌شده است. تعریف عملیات متوقف‌شده، حوزه‌ای است که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تلاش کرده در آن تجدیدنظر کند، اما مسئله هنوز حل نشده است.

رویه‌های مختلفی درباره چگونگی رویکرد به معامله‌های بین عملیات مستمر و عملیات متوقف‌شده وجود دارد. بعضی از واحدهای تجاری، معامله‌ها را بدون هیچ تعدیلی، به حساب نمی‌آورند؛ در حالی‌که واحدهای دیگر همراه با تعدیلهایی حذف می‌کنند، تا منعکس کنند که معامله‌های بین عملیات

را از دست بدهد.

بنابراین، پرسش این است که آیا «از دست دادن کنترل» عاملی است که رویداد را به دامنه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ وارد می‌کند، یا باید کنارگذاری^۲ نیز وجود داشته باشد. از دست دادن کنترل، یک رویداد اقتصادی درخور توجه است که الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ را برآورده کرده و موجب طبقه‌بندی نگهداری شده برای فروش می‌شود؛ مشروط بر این‌که دیگر معیارهای مربوط احراز شده باشد. این موضوع صرفنظر از این‌که واحد تجاری منافع غیرکنترلی خود در واحد فرعی‌اش را پس از فروش نیز حفظ کند یا خیر، صدق می‌کند. این بدین معناست که باز یافت ارزش دفتری داراییهای غیر جاری یا گروه کنارگذاری، به‌روشی غیر از استفاده مستمر تغییر کرده است.

این‌طور بحث می‌شود که هدف کنونی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، پیداکردن داراییهای غیر جاری (یا گروه‌های کنارگذاری) است، که واحد تجاری متعهد است صرفنظر از شکل معامله کنارگذاری، کنترل آن‌ها را از دست بدهد. افزون بر این، داراییهای غیر جاری (یا گروه کنارگذاری) باید برای کنارگذاری فوری در دسترس بوده و احتمال بالایی داشته باشد که واحد تجاری کنترل را از دست بدهد. از دست دادن کنترل، یک رویداد اقتصادی درخور توجه است و اطلاعات درباره این رویداد، به استفاده‌کنندگان در ارزیابی زمان‌بندی، مقدار و بی‌اطمینانی جریانهای نقدی آینده واحد تجاری کمک می‌کند.

مسئله دیگر این است که آیا زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای یک گروه کنارگذاری، باید تا اندازه‌ای که مبلغ دفتری چنین داراییهایی را به زیر ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش آن برساند، به داراییهای غیر جاری در گروه تخصیص یابد. کمیته تفسیر درباره این موضوع بحث و اشاره کرده است که در تعیین ترتیب تخصیص کاهش ارزش به داراییهای غیر جاری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (IAS 36) با عنوان «کاهش ارزش داراییها» استناد نمی‌کند. این استاندارد بیان می‌کند کاهش ارزش یک واحد مولد وجه‌نقد نباید مبلغ دفتری دارایی را به کمتر از موارد زیر کاهش دهد:

کمیته موافقت کرد که واحد تجاری ملزم بود قبل از تعیین ارائه عملیات مستمر و عملیات متوقف شده، معامله‌های بین‌گروهی را به‌طور کامل حذف کند. اگرچه، در پی آن کمیته احساس کرد که این مسئله و مسایل دیگر، گسترده‌تر از آن هستند که کمیته به آن بپردازد. این موضوع نشان داد راه‌اندازی یک پروژه با دامنه‌گسترده درباره استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، لازم است.

شفاف‌سازی

در سال ۲۰۱۳، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ اصلاح شد تا موقعیتی را روشن کند که در آن یک گروه کنارگذاری یا دارایی غیرجاری، متوقف می‌شود تا به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود، و یک واحد فرعی، عملیات مشترک، مشارکت خاص، واحد وابسته یا بخشی از منافع در یک مشارکت یا واحد وابسته (واحد فرعی و دیگر موارد) است. اگرچه، برای یک دارایی غیرجاری (یا یک گروه کنارگذاری) که واحد فرعی یا دیگر موارد نیست، متوقف شدن به‌منظور طبقه‌بندی به‌عنوان عملیات متوقف شده، منجر به شمول هرگونه تعدیل اندازه‌گیری در سود یا زیان در دوره جاری می‌شود.

در مقابل، اگر تغییر در طرح فروش دربرگیرنده واحد فرعی یا دیگر موارد باشد، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

مستمر یا عملیات متوقف شده، چگونه در جریان عملیات مستمر، بازتاب خواهد یافت.

در نهایت، بعضی از واحدهای تجاری چنین معامله‌هایی را حذف نمی‌کنند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ تلاش می‌کند به این مسئله با ملزم کردن واحد تجاری به "ارائه و افشای اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و کنارگذاری داراییهای غیرجاری (یا گروه‌های کنارگذاری) توانمند می‌سازد"، بپردازد. خود استاندارد به چگونگی منعکس کردن آثار معامله‌های بین عملیات مستمر و عملیات متوقف شده می‌پردازد، اما بعضی باور دارند که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ نیازمند تعدیلهایی برای منعکس کردن اثر پیش‌بینی شده کنارگذاری است، تا در صورت درآمد گنجانده شود؛ به‌جای این‌که به‌عنوان اطلاعات اضافی در یادداشتهای همراه درج شود.

کمیته تفسیر درباره این مسئله گفت‌وگو کرد و نتیجه گرفت که هیچ الزام یا رهنمودی در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ یا استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1) با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، در ارتباط با ارائه عملیات متوقف شده که ممکن است الزامهای تلفیق در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ (IFRS 10) با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی» را ابطال کند، وجود نداشته است. در این نقطه،

آیا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵

برای گروه کنارگذاری

که در اصل یا به‌طور کامل

از ابزار مالی تشکیل شده است

کاربرد دارد یا خیر



توانسته به توافقی دست یابد.

مسئله دیگر این است که آیا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ برای گروه کنارگذاری که در اصل، یا به‌طور کامل، از ابزار مالی تشکیل شده است، کاربرد دارد یا خیر. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ بیان می‌کند که ابزار مالی از دامنه اهداف اندازه‌گیری این استاندارد کنار گذاشته شده‌اند. این مسئله به‌طور ویژه جایی مربوط است که انتظار می‌رود گروه کنارگذاری به‌عنوان زبان فروخته شود. در به‌کارگیری الزام استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، این امکان وجود دارد که زبان فقط وقتی شناخته شود که فروش به‌طور موثر انجام می‌شود و این با اصول اندازه‌گیری در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ که اندازه‌گیری به ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش در تاریخ طبقه‌بندی «گروه کنارگذاری» را الزامی می‌کند، تعارض دارد. کمیته تفسیر اشاره کرد که این نمونه دیگری از چالش‌های اندازه‌گیری استاندارد شماره ۵ است.

توقف عملیات تجاری یا تصمیم به فروش یک دارایی اصلی، رویدادهای تجاری بااهمیتی هستند، که به‌احتمال دارای آثار درخور توجهی بر نتایج و داراییهای خالص واحد تجاری هستند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ می‌تواند اثر درخور توجهی بر سود یا زیان شرکت، مبلغ دفتری داراییهای شرکت و ارائه نتایج داشته باشد.

استقرار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ می‌تواند پیچیده و زمان‌بر، همراه با قضاوت درخور توجه مورد نیاز باشد؛ به‌ویژه در حوزه‌هایی که در بالا مطرح شد.



پانوشتها:

- 1- Outright Sale
- 2- Disposal

منبع:

- Graham Holt, *The Challenge of Implementing IFRS* 5, ACCA Think Ahead, 2017

۵ نیازمند اصلاحیه‌های برگشت‌به‌عقب است. پرسشهایی ایجاد شده است که چرا ناسازگاری بین دو رفتار وجود دارد و آیا اصلاحیه برگشت‌به‌عقب نه‌تنها برای اندازه‌گیری، بلکه برای ارائه نیز کاربرد دارد یا خیر. کمیته تفسیر احساس کرد که اصلاحیه برگشت‌به‌عقب باید برای هر دو جنبه اندازه‌گیری و ارائه صورتهای مالی به‌کار گرفته شود؛ اما از آن‌جا که هیچ‌یک تنوع رویه‌ای در عمل مشاهده نشد، این امر را بیشتر از این جلو نبرده است.

مسئله دیگر، مربوط به موقعیتی است که در آن زیان کاهش ارزش برای یک گروه کنارگذاری ثبت می‌شود که به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و در نتیجه، برگشت داده می‌شود. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، شناخت سود برای افزایش پس‌انداز در ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش یک گروه کنارگذاری را الزامی می‌کند. با وجود این، به‌طور مشخص، پرسش بر این موضوع تاکید دارد که آیا زیان کاهش ارزش مربوط به سرقفی می‌تواند برگشت داده شود یا خیر.

رهنمود درباره برگشت زیان کاهش ارزش سرقفی به‌طور عمومی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ معین شده، که اشاره می‌کند که زیان کاهش ارزش سرقفی شناسایی شده نباید در دوره بعدی برگشت داده شود. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ در موارد بسیاری به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ استناد می‌کند، اما هیچ‌گونه ارجاعی به الزام بالا ندارد. عدم شناخت بازگشت زیان کاهش ارزش سرقفی، به‌ضرورت این معنا را دارد که گروه کنارگذاری به‌عنوان داراییها و بدهیهای جداگانه متضمن به‌حساب می‌آیند، که مشمول الزامهای اندازه‌گیری متفاوت در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند.

توافقی وجود ندارد

اگر گروه کنارگذاری به‌عنوان یک دارایی یا بدهی واحد در نظر گرفته می‌شود، پس الزامهای شناخت و اندازه‌گیری باید برای گروه کنارگذاری به‌عنوان یک کل به‌کار گرفته شود؛ به‌جای این‌که داراییها و بدهیهای جداگانه در نظر گرفته شوند. کمیته تفسیر درباره این مسئله سه‌بار در نشست خود صحبت کرده و

HESABRAS

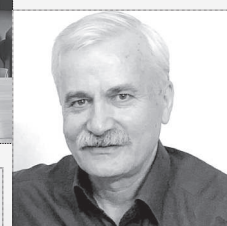
List of Contents:

Interview

- 9 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; The Need for a Comprehensive Framework for Post-implementation Review
Talk to: **M. Gholamzadeh Ledari, Ph.D.**
- 18 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; The Size of The Entity
Talk to: **A. Taheri**
- 26 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; Rapid Changes and Complexities of the Business Environment
Talk to: **A. Hamidi, Ph.D.**
- 32 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; Lack of Sufficient Training
Talk to: **S.M. Alavi, Ph.D.**
- 36 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; The Need to Pay Attention to Cultural Values
Talk to: **F. Eskandar Byati**
- 40 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; Continuing Professional Education, An Approach to Overcome the Challenge
Talk to: **M.A. Azodi**
- 48 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; Forming a Think Tank
Talk to: **M. Mikaeili Alhashem**
- 54 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; The Need for Pervasive and Cheap Training
Talk to: **H. Fudazi**
- 60 ■ Challenges of Applying Accounting Standards; Inconsistencies in Laws and Standards
Talk to: **A. Mahmoodi**

Articles

- 65 ■ Auditing in a Computer Environment M. Bozorg Asl, Ph.D.
- 70 ■ Industrial Accounting? Costing? or Cost Accounting?..... M. Ghasemi, Ph.D.
- 74 ■ The Challenges of Implementing IFRS 5 M. Amiri





- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقیقی	مشترک حقوقی
نام خانوادگی:	نام مشترک:
نام پدر:	وابسته به:
سال تولد:	نام شخص دریافت‌کننده:
محل کار:	سمت:
رشته تحصیلی:	شروع اشتراک از شماره:
میزان تحصیلات:	تعداد درخواست از هر شماره:
شروع اشتراک از شماره:	
تعداد درخواست از هر شماره:	

شهر:	استان:	کد پستی:	صندوق پستی:
تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:	
نشانی:		تلفن همراه:	

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی
شماره شبا: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲
شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲
آدرس: تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶
شماره فاکس: ۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹
شماره تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹
مبلغ اشتراک (دوسال ونیم): ۳۰۰۰۰ تومان

اگر مجله جدید ظرف سه ماه از دریافت آخرین شماره، به دستتان نرسید، لطفاً با دفتر مجله تماس بگیرید.

HESABRAS

**HESABRAS
(AUDITOR)**

Bimonthly Publication

No.: 118

June 2022

**Licence Holder
Audit Organization**

**Director
Akbar Soheily Pour**

**Editor
Yadollah Mokarami, Ph.D., CPA**



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax: 88951209

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

پذیرش مسئولیت در قبال جامعه از ویژگی های شاخص هر حرفه است و مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می گیرد. جامعه ای که حرفه حسابداری با آن سر و کار دارد متشکل از صاحبکاران، سرمایه گذاران، دولت، اعتباردهندگان، کارکنان، کارفرمایان و سایر اشخاصی است که در جهت تصمیم گیری های آگاهانه خود به نتایج کار حسابداران حرفه ای اتکا می کنند. چنین اتکایی برای حرفه حسابداری در قبال حفظ منافع عمومی ایجاد مسئولیت می کند.

بند ۶ آیین رفتار حرفه ای

میز خدمت الکترونیکی



خدمات سازمان حسابداری



سامانه های سماح



رویدادهای مهم سازمان



اخبار تدوین استانداردها



اخبار عمومی



پیوندهای سازمان

• نهاد ریاست جمهوری
• وزارت امور اقتصادی و دارایی
• اداره کل نظارت بر ذیحسابها

• نشریه حسابداری
• نشریه پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی
• گزارشگری مالی (IFRS)

ارتباط با ما

• کلبه های سازمان حسابداری
• پیشنهادات و انتقادات
• پرسش و پاسخ متداول

تماس با ما

نشانی دفتر مرکزی: میدان آرژانتین - خیابان شهید احمد قهر - خیابان شهید احمدیان (۱۵) - شماره ۷
تلفن: ۰۲۱-۸۷۱۸۱۲۱۰

ارتقای سطح کیفی خدمات حسابداری و حسابرسان



دقیق حسابرسان



ارسال مقاله



آخرین شماره نشریه



صدمین شماره



آرشيو ضميره حسابرسان



موضوعات محوری

ورود اعضا

فراتر از اخبار

Search and login area with a search bar, a login field, and a 'ورود' (Login) button. Below the button are two bullet points: 'ثبت نام در سایت' and 'گذرنامه را فراموش کرده اید؟'

کتاب مدیریت ریسک بنگاه اقتصادی منتشر شد
کتاب مدیریت ریسک بنگاه اقتصادی، تألیف دکتر نظام الدین رحیمیان و حام آتنا خابن منتشر شد.
۳۱ شهریور ۱۴۰۰



مقالات و دوره های آموزشی



نهمین کنفرانس بین المللی مدیریت امور مالی، تجارت، بانک، اقتصاد و حسابداری، 29 مهر 1400



اولین کنفرانس ملی کاربرد دانش و اصول حسابداری در کارآفرینی و کسب وکارها، 26 خرداد 1401



چهاردهمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، 27 آبان 1400



هفتمین کنفرانس بین المللی تحقیقات بین رشته ای در مدیریت، حسابداری و اقتصاد در ایران، 30 بهمن 1400



ادامه رویدادها را ببینید

مباحث جدید

صفحه حسابرسان

شماره آینده حسابرسان

آخرین شماره نشریه حسابرسان

Exploring the IESBA Code; the Building Blocks
IFAC Benchmarking Global Practice Sustainability Assurance (IFAC-AICPA-CIMA)
World Economic Forum Gatekeepers A Unifying Framework 2021 (WEF)
Exposure Draft management commentary (IASB)

حسابرسی رقاری
ترجمه: دکتر لقمان یاکروان
مبارزه با پولشویی: مبانی
ترجمه: معصومه امیری
چستجو در آیین اصول اخلاقی هیئت
استانداردهای بین المللی اخلاق حرفه ای
برای حسابداران
ترجمه: معصومه امیری



شماره آینده حسابرسان

