

دشواری‌ها و موانع تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

سید محمد باقر آبادی، دانیال محبوب

انگلیسی از عوامل محدودکننده‌ی دیگر در آموزش و اجراست.

۲- اگرچه در مواردی استانداردهای ملی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منطبق است ولیکن تفاوت‌های معنی‌دار در سطح مفاهیم کلی و برخی از استانداردهای حسابداری موجود است، که رفع آن نیاز به منابع کافی و غنی و نیروی متخصص دارد.

۳- فارغ از تفاوت‌های اساسی در مفاهیم موجود در نظام‌های اقتصادی کشور با نظام‌های بین‌المللی، استقرار استانداردهای بین‌المللی گزارشگری نیاز به تغییرات بنیادی در نظام‌های آموزشی، فناوری اطلاعات، سیستم‌های اطلاعاتی، نظام‌های ارزیابی و حسابداری و هماهنگ‌سازی بخش‌های مختلف ذی‌ربط از جمله مهم‌ترین موارد سازمان امور مالیاتی دارد.

۴- عدم وجود تعداد کافی کارشناسان مالی توانمند در استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سطح اجرایی و در شرکت‌های فعال در ایران.

۵- نبود فزونی منافع بر مخارج به‌طور عام به نحوی که تغییر گزارشگری شرکت‌ها از استانداردهای ملی به



۲- سختی‌های اجرا
۳- ابهامات گزارشگری حسابداری
که در ادامه به بررسی هر یک از این سه حوزه پرداخته می‌شود.

مشکلات عمومی

مشکلات عمومی مرتبط با تهیه‌ی صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را که عمدتاً معطوف به شرایط اقتصادی، اجتماعی و محیط اجرایی کشور ما است، می‌توان به موارد زیر تقسیم کرد:

۱- نظام آموزشی دانشگاه‌های کشور در پیوند مؤثر و کامل با نهادهایی همچون بازار سرمایه، پول و صنایع نیست و به دلیل ضعف ارتباطی و عدم انتقال نیازهای بخش‌های یادشده به دانشگاه‌ها، تغییری در سرفصل‌های آموزشی به‌عمل نیامده است. همچنین عدم نیاز و قطع ارتباط با بازارهای بین‌المللی در سنوات اخیر، منجر به آن شده که اقدام مؤثری برای آماده‌سازی و بسترسازی اجرا فراهم نشود. افزون بر آن، فقر شدید منابع تخصصی به زبان فارسی و محدودیت اغلب استفاده‌کنندگان در استفاده از منابع

به‌رغم الزامات پی‌درپی سازمان بورس اوراق بهادار تهران مبنی بر ارائه‌ی صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توسط شرکت‌ها و تاکیدات متوالی جامعه حرفه‌ای کشور، مشاهده می‌گردد در عمل شرکت‌ها قادر به ارائه‌ی صحیح و کامل صورت‌های مالی مذکور و انتشار عمومی آن (تا تاریخ تهیه این مقاله) نشده‌اند. در این بین بسیاری از شرکت‌ها یا صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای بین‌المللی را تهیه نکرده‌اند و یا صورت‌های مالی که تهیه کرده‌اند کامل، جامع و در انطباق با تمامی الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیست و عمدتاً فقط شکل صورت‌های مالی را تغییر داده‌اند و در برخی موارد مانند مالیات‌های انتقالی یا طبقه‌بندی ابزارهای مالی تا حدودی تغییرات را اعمال کرده‌اند. در خصوص مشکلات مرتبط با عدم تهیه‌ی صورت‌های مالی منطبق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌توان سه حوزه را مورد بررسی قرار داد:

۱- مشکلات عمومی



استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نیازمند تغییرات فراوانی است که به نمونه‌هایی از آن‌ها در ردیف ۳ اشاره شد. این تغییرات نیازمند هزینه‌های فراوانی است، اما به دلیل قطع ارتباط با دنیای بیرون و نبود منافع حاصل از صورت‌های مالی تهیه شده مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (به‌طور خاص ارتباط با بازارهای بین‌المللی و جذب سرمایه‌گذار خارجی و یا تأمین مالی)، انگیزه برای این کار نزد شرکت‌های ایرانی فروکش کرده است.

۶- طبق مصوبه‌ی سازمان بورس، کلیه‌ی بانک‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که سرمایه‌ی ثبت‌شده‌ی آن‌ها ۱۰۰۰ میلیارد ریال و بیش‌تر است و دوره‌ی مالی آن‌ها از تاریخ یکم فروردین ۱۳۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود، ملزم به ارائه‌ی صورت‌های مالی سالانه طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. تعداد شرکت‌هایی که طبق الزام فوق، ملزم به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS هستند، حدود ۷۷ شرکت است که به دلایل متعدد، تاکنون صورت‌های مالی هیچ‌کدام از این شرکت‌ها انتشار عمومی پیدا نکرده است. یکی از دلایل اصلی این موضوع را می‌توان عدم پیگیری سازمان بورس از طرق سازوکارهای قانونی دانست، و به نوعی فروکش نمودن شور و شوق اولیه سازمان بورس بیان کرد.

سختی‌های اجرا

سختی‌های اجرا در مرحله‌ی تهیه‌ی صورت‌های مالی گریبانگیر بسیاری از شرکت‌های مشمول شده است. این سختی‌ها عمدتاً به دلیل همان مشکلات عمومی ایجاد شده، و شرکت‌ها را در تنگنای تهیه‌ی اطلاعات کافی و صحیح قرار داده است. در ادامه به‌اختصار به

بررسی موارد و مشکلات موجود در فرایند تهیه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌پردازیم:

۱- برای همه‌ی موضوعات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، راهنمای به‌کارگیری جامع و کاملی وجود ندارد. برای مثال می‌توان به بهای تمام‌شده‌ی مفروض اشاره کرد. طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱، یکی از معافیت‌های اختیاری، بهای تمام‌شده‌ی مفروض است که به مبلغی اشاره دارد که در یک تاریخ معین، به‌عنوان جایگزین بهای تمام‌شده یا بهای تمام‌شده‌ی مستهلک شده مورد استفاده قرار می‌گیرد. یکی از موارد مهم که در ارائه‌ی صورت‌های مالی طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار باید مورد توجه قرار گیرد، استفاده از ارزش منصفانه

به‌عنوان بهای تمام‌شده‌ی مفروض در تهیه‌ی صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS است. در حالیکه در راهنمای به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱، به نحوه‌ی حسابداری این موضوع و همچنین تفاوت آن با روش تجدید ارزیابی استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶، اشاره‌ای نشده است. و همچنین به دلیل عدم وجود منابع دانشگاهی کافی در ایران در این‌خصوص ابهامات فراوانی وجود دارد

۲- در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۹ تحت عنوان مزایای کارکنان، الزامات مربوط برای همه‌ی مزایا از جمله مزایای کوتاه‌مدت مطرح شده است. یعنی روش حسابداری مزایای پایان خدمت کارکنان نیز طبق استاندارد یاد شده همانند مزایای بازنشستگی است و باید با استفاده از تخصیص اکچوئری، تعهدات آن اندازه‌گیری شود.



در حالی که در استاندارد حسابداری شماره ۳۳ ملی، الزامات استاندارد تنها به مزایای بازنشستگی محدود شده است. با توجه به کمبود نیروی انسانی و تخصص در حرفه‌ی اکچوئری و عدم دسترسی شرکت‌های کوچک و متوسط به متخصص اکچوئری و همچنین هزینه‌بر بودن استفاده از این تخصص در محاسبه مزایای پایان خدمت کارکنان، این موضوع یکی از چالش‌های عمده محسوب می‌شود.

۳- تعریف سطوح مربوط به ارزیابی ارزش منصفانه در یادداشت‌های توضیحی که متأثر از اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه است به دلیل عدم دسترسی به اطلاعات قابل اتکا و امکان تفکیک دقیق سطوح سه‌گانه‌ی موردنظر در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ (IFRS13) برای بسیاری از شرکت‌ها چالش اساسی در برخورد با الزامات مربوط به ارزش‌های منصفانه است.

۴- مشکلات مرتبط با رعایت الزامات مربوط به گزارشگری برحسب قسمت‌ها (با توجه به این که اغلب شرکت‌های مشمول تهیه‌ی صورتهای مالی طبق استانداردهای بین‌المللی طبق الزامات IFRS08 مشمول گزارشگری آن می‌شوند و با توجه به مغفول بودن استاندارد مشابه ایرانی (استاندارد ۲۵) و نبود اطلاعات کافی برای تهیه‌ی گزارش‌های لازم در این زمینه)

۵- مشکلات مربوط به ارزش‌یابی مطالبات در صورتهای مالی. در این خصوص گفتنی است که مطالبات باید بر اساس بهای مستهلک‌شده و با استفاده از روش نرخ سود تضمین شده مؤثر مورد شناخت و اندازه‌گیری قرار گیرد. برای این منظور می‌بایست کاهش ارزش مطالبات با استفاده از الزامات مقرر در خصوص کاهش ارزش دارایی‌های مالی در استاندارد IAS39 با عنوان ابزارهای مالی مورد بررسی قرار بگیرد که بر این اساس کاهش ارزش

دارایی‌های مالی از جمله مطالبات باید بر اساس مازاد مبلغ دفتری (آخرین بهای تمام‌شده‌ی مستهلک شده) بر ارزش فعلی جریان‌های نقدی مورد انتظار از بابت مطالبات (با اعمال نرخ سود تضمین‌شده‌ی مؤثر) به دست آید. ۶- عدم وجود پایگاه‌های اطلاعاتی و واحدهای مدیریت ریسک فعال در شرکت‌های مشمول، برای رعایت و اجرای الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS07 در خصوص محاسبه، ارائه و افشای ریسک‌های بازار و ریسک‌های اعتباری و ریسک‌های نقدینگی و... در صورتهای مالی.

۷- با توجه به نوع دارایی‌های نامشهود شرکت‌ها و در برخی موارد، وجود دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین، رعایت الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (IAS38) در خصوص استهلاک دارایی‌های نامشهود

بسیار دشوار است. طبق الزامات IAS38 دارایی‌های نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلک نمی‌شوند، ولی حداقل سالانه به منظور بررسی کاهش ارزش بازنگری می‌شوند، که در این خصوص محاسبه کاهش ارزش به دلیل ضعف در تأمین نیازهای اطلاعاتی در ایران با دشواری روبه‌رو است.

۸- در خصوص دارایی‌های ثابت مشکلاتی به شرح زیر موجود است:
- مشکلات مرتبط با بررسی کاهش ارزش و لزوم شناسایی زیان کاهش ارزش طبق الزامات IAS36.

- مشکلات مرتبط با دارایی‌های در دست تکمیل در خصوص اطلاعات مربوط به تسهیم هزینه‌های مالی (در صورت وجود تسهیلات مالی دریافتی در شرکت) به بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌های در جریان تکمیل طبق الزامات IAS23.
- مشکلات مرتبط با تفکیک

دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری در املاک طبق الزامات IAS40

- معمولاً در شرکت‌ها، ارزش باقیمانده دارایی‌ها برای محاسبه استهلاک طبق الزامات IAS16 مورد برآورد و اندازه‌گیری قرار نگرفته است و برخلاف واقعیت موجود در خصوص دارایی‌ها در محیط ایران به‌تمامی صفر فرض شده است.

- طبق الزامات IAS16، مخارج غیر مستقیم مرتبط با رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری (برخلاف استاندارد ایران) قابل انتساب به بهای تمام‌شده دارایی نیست. لذا اصلاح حساب دارایی‌ها از سنوات قبل، از بابت این موضوع با دشواری روبه‌رو است.

- در شرکت‌های ایرانی بر خلاف الزامات IAS16، روش استهلاک دارایی‌ها بر اساس الگوی مصرف منافع دارایی‌ها برآورد نشده است. (مطابق رویه‌های عرف در ایران بر اساس مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و به صورت ثابت عمل می‌شود) و اصلاح استهلاک انباشته و ارزش دفتری دارایی‌ها از این بابت با دشواری روبه‌رو است.

- در شرکت‌های ایرانی بر خلاف الزامات IAS16 عمر مفید دارایی‌ها به‌درستی برآورد و تجدید برآورد نشده است. (مطابق رویه‌های عرف در ایران بر اساس مفاد قانون مالیات‌های مستقیم و به صورت ثابت عمل می‌شود) به‌عنوان مثال وجود دارایی‌هایی که در فرایند استفاده قرار دارند، مؤید اشتباه در برآورد عمر مفید این نوع دارایی‌ها بوده است که شناسایی، اصلاح و تسری به گذشته آثار این موارد بسیار دشوار است.

۹- مشکلات مرتبط با تسهیلات ارزی دریافتی در خصوص تأمین الزامات IFRS07 بابت افشای اطلاعات مربوط به ریسک‌های نرخ ارز، ریسک‌های نقدینگی و تاریخ سررسید و...

۱۰- مشکلات مرتبط با بدهی‌های

بلندمدت در اجرای الزامات IAS37 در خصوص محاسبه ارزش فعلی با استفاده از نرخ تنزیل که باید نرخ قبل از مالیات باشد به صورتی که برآورد فعلی بازار از ارزش زمانی پول و ریسک‌های خاص آن بدهی باشد (گفتنی است که طبق استاندارد حسابداری ۴ ایران ارزش فعلی بدهی بلندمدت باید با نرخ بازده بدون ریسک باشد مثل نرخ سود سپرده سرمایه‌گذاری بلندمدت بانکی یا نرخ اوراق مشارکت دولتی محاسبه شود) تفاوت نرخ مورد استفاده برای محاسبه‌ی ارزش فعلی بدهی‌های بلندمدت می‌تواند موجب تفاوت در مبلغ قابل شناسایی بدهی گردد.

۱۱- در اغلب شرکت‌های ایرانی ارزش‌یابی موجودی‌ها از روش میانگین استفاده می‌شود. در حالی که طبق الزامات IAS02 واحد تجاری باید برای موجودی‌هایی که از نظر ماهیت یا کاربرد مشابه‌اند، فرض جریان هزینه مشابه جریان فیزیکی واقعی به کار گیرد، که در برخی از شرکت‌ها با توجه به موجودی‌های شرکت استفاده از روش FIFO مناسب‌تر می‌باشد، لذا اصلاح روش آثار مربوطه و تسری به گذشته آثار آن بسیار دشوار می‌باشد.

۱۲- مشکلات مرتبط با الزامات مربوط به افشای حقوق و مزایای مدیران طبق الزامات IAS24 که در اغلب موارد با مقاومت مدیران شرکت مواجه است.

ابهامات گزارشگری حسابرسی

از بین شرکت‌های مشمول، شرکت‌هایی هستند که به الزام سازمان بورس عمل کرده‌اند و صورت‌های مالی خود را مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه کرده‌اند. (چه تنها به صورت شکلی و چه به صورت کامل). مشکلی که برای این شرکت‌ها وجود دارد مربوط به گزارش حسابرسی این صورت‌های مالی است. استانداردهای گزارشگری بین‌المللی

نسبت به صورت‌های مالی (مجموعه استانداردهای ۷۰۰ حسابرسی)، که استانداردهای حسابرسی ملی ترجمه‌ی این استانداردها هستند، در سال ۲۰۱۵ تغییر کرد. این تغییرات توسط سازمان حسابرسی، مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی هنوز ترجمه و تصویب نشده است. با توجه به این توضیحات، در ارتباط با این که از کدام نسخه از استانداردهای حسابرسی برای گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی تهیه شده مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده شود، دو دیدگاه وجود دارد.

دیدگاه اول این است که با توجه به این که سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردها هنوز اقدام به ترجمه‌ی مجموعه استانداردهای ۷۰۰ حسابرسی نکرده، لذا نمی‌توان از مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ برای گزارشگری استفاده کرد.

دیدگاه دوم این است که با توجه به این که صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای حسابداری سال ۲۰۱۸ تهیه شده، لذا نمی‌توان از استانداردهای حسابرسی سال ۲۰۱۵ برای گزارشگری استفاده کرد.

فارغ از این که کدام دیدگاه صحیح است، این موضوع باعث شده که مؤسسات درگیر، دچار سردرگمی شده و گزارش‌های حسابرسی منتشر نگردد. شایسته است سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و همچنین سازمان بورس به‌عنوان نهاد ناظر شرکت‌های مشمول که این شرکت‌ها را ملزم به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کرده و همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان نهاد حامی حقوق حرفه‌ای اعضا در این ارتباط اقدام به شفاف‌سازی کنند. ■

