

دکتر الهام حمیدی

کارشناس ارشد واحد تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی



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 استاندارد 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.

سازمان

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 حسابرسی 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.

سازمان

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.

سازمان

در ایران به چه صورت این تغییرات انجام می‌شود؟

پیشنهاد تجدیدنظر در یک استاندارد

یا تصویب استانداردی 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

سرمایه‌گذاریها» 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 شفافی 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.

سپاس

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 سودوزیان، 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).

سپاس

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.

به‌نظر 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 تلفیقی (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 شفاف‌کردن 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 تفاوتهایی 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.

ساز

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.

ساز

برای به‌کارگیری کامل استانداردهای حسابداری چه اقدامی باید به‌عمل 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.

ساز

از این‌که در این گفتگو شرکت داشتید صمیمانه سپاسگزاریم.



دکتر حمیدی

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

به‌نظر 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.

ساز

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 این‌که استانداردهای حسابداری پایین‌ترین سطح از مطالبی است که رشته حسابداری می‌تواند به دانشجویان ارائه کند؛ غافل از این‌که 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.

ساز

به‌منظور 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 به‌نظر می‌رسد اهمیت آموزشهای سطح‌بندی شده تفصیلی مغفول مانده است. برای مثال اگر قرار است برای یک استاندارد حسابداری دوره آموزشی برگزار