

چالشهای به کارگیری استانداردهای

حسابداری؛ نیاز به آموزشهای

فراگیر و ارزان

حمید فودازی

حسابدار رسمی



حسابداری

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 جزئی ترین 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 شفافی 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، حق الزحمه‌ای 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 راه حل چیست؟

فودازی

تنها راه حل 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 به طور 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 افشای 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 این که از طریق نهادهای نظارتی، الزامهای سخت‌گیرانه‌تری برای فعال شدن کمیته ریسک و ... در شرکتها مقرر می‌شود. در تهیه صورتهای مالی نمونه‌ای که اخیراً و بعد از بررسی نمونه‌هایی از موسسه‌های حسابرسی بزرگ دنیا منتشر شد، نهایتاً همانطور که می‌دانید آن چنان 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 افشای مندرج در صورت مالی نمونه توسط شرکتها جلوگیری بشود. این مصداقی که گفته شد به این معنا نیست که نباید این استانداردها تدوین می‌شود، 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.

سنا

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 حسابداری 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 حسابداری

بوده است

است. توجه کنیم که به‌کارگیری نظرهای کمیته فنی، الزامی است. جایگاه کمیته فنی در سازمان حسابداری به‌عنوان نهاد استانداردگذار تعریف شده است. اما لزوماً نظرهای کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی، الزام‌آور نیست. این کارگروه در جامعه برای موسسه‌های حسابداری 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 حسابداری، اختیار تفسیر استاندارد را ندارند.

سنا

استانداردهای پرچالش در بین استانداردهای تدوین‌شده و لازم‌الاجرا تاکنون کدامها بوده است؟

فودازی

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

سنا

ممکن است به برخی از چالشهای آن‌ها اشاره کنید؟

شرکتهایی که زیان تایید شده دارند، چشم انداز 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 سریع‌ال معامله 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 این‌که 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.

سازمان

مفاهیم جدیدی در استاندارد ۳۹ «صورت‌های مالی تلفیقی» عنوان گردیده است که شاید هنوز به‌دلیل 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 مستثنا شده از 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.

سازمان

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، به‌نسخه بهتر و موثرتری برسند که نشانه‌هایی از این اراده در شرایط فعلی به‌سختی قابل مشاهده است و هم‌این‌که در راستای مسئولیت‌های اجتماعی، آموزشهای فراگیر و ارزان توسط متولیان امر آغاز شود.

سنا

برای کاهش چالش‌های به‌کارگیری استانداردهای حسابداری چه راه‌حل‌ها و آموزش‌هایی برای حسابداران و حسابرسان 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.

سنا

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 (سهام اقلیت) دو روش داریم، روش سهم نسبی که همان روش مندرج در استاندارد ۱۹ بود و روش ارزش منصفانه که در این روش به سهم اقلیت از سر قفلی تخصیص داده می‌شود. چون در این خصوص اختیار وجود دارد، بعید است که شرکتها تغییری در انتخاب داشته باشند.

سنا

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 استانداردگذاران 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، اتکاپذیری 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 برقرار کردن 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 در نظر گرفتن مقررات بعدی برطرف شده است.

سنا

استاندارد ۴۲ در شرایط ایران چه کاربردی دارد؟ آیا