

# رویکرد یک مجموعه استانداردهای حسابداری

## برای همه صنایع



گفتگوی با

خانم دکتر هاله اسکریان

مدیر ارشد واحد بررسیهای فنی و دبیر کمیته فنی

سازمان حسابداری

سپاس

گزارشگری کمیته فنی سازمان حسابداری پیشینه بلندمدتی دارد و خدمات بااهمیتی در حوزه حسابداری و حسابداری کشور انجام داده است. ابتدا کمیته فنی و دامنه وظایف و خدمات آن را برای خوانندگان مجله، به ویژه حسابداران جوانی که ممکن است با کمیته آشنایی کافی نداشته باشند، تشریح کنید.

دکتر اسکریان

کمیته فنی سازمان حسابداری یکی از کمیته‌های سازمان است که برای حسن اجرای وظایف تخصصی سازمان و به موجب اساسنامه سازمان تشکیل شده است. وظایف کمیته فنی به طور کوتاه عبارت است از:

- پیشنهاد سیاستهای کلی سازمان در زمینه امور فنی،
- پیشنهاد برنامه‌های امور فنی در چارچوب سیاستهای کلی و مقررات سازمان،
- تدوین استانداردهای (اصول و ضوابط) حسابداری و حسابداری به منظور رفع تنگناهای موجود و تامین نیازهای کشور با به کارگیری مدیریت تدوین استانداردها،

- تهیه دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌های حرفه‌ای با به کارگیری مدیریت بررسیهای فنی،
- هدایت و نظارت بر برگزاری سمینار، سخنرانی و جلسات توجیهی فنی،

• سئوالات فنی و تخصصی مطرح شده از طرف همکاران سازمان، واحدهای زیر رسیدگی و سایر اشخاص برون سازمانی را با استفاده از منابع معتبر داخلی و خارجی بررسی می‌کند و نتایج حاصل و پاسخ به سئوالات مطرح شده را به کمیته فنی ارائه می‌دهد.

در طول دوره فعالیت واحد بررسیهای فنی، تعداد ۹۵۱ جلسه کمیته فنی تشکیل شده است. در این جلسات به سئوالات فنی متعددی اعم از درون سازمانی و برون سازمانی پاسخ داده شده و تعداد ۱۰۸ مورد از آنها در قالب برگ پاسخ به پرسشهای فنی منتشر شده است که در مرکز اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی در دسترس عموم قرار دارد.

صورت‌های مالی نمونه، دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل، چک‌لیست افشا در صورت‌های مالی، دستورالعمل نامه مدیریت، دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرس مستقل در مورد بررسی اجمالی صورت‌های مالی میان دوره‌ای، و سایر چک‌لیستهای مورد نیاز و انواع دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌های حرفه‌ای توسط این واحد تهیه و تعدادی از آنها برحسب نیاز به دفعات تجدیدنظر شده است.

تهیه، تدوین و ویرایش تعدادی از کتابها و نشریات سازمان حسابرسی نیز با مساعدت این واحد انجام شده است.

## سازمان

**آیا پاسخ به پرسشهای فنی از مهمترین فعالیتهای کمیته فنی است؟ اگر ممکن است آماری از کمیت و کیفیت فرآورده‌های کمیته ارائه بدهید.**

### دکتر عسکریان

در پرسش پیش درباره فعالیتهای انجام شده به وسیله واحد بررسیهای فنی که بازوی کمیته فنی است اشاره کردم. پاسخ به پرسشهای فنی بخش کوچکی از فرآورده‌های کمیته فنی محسوب می‌شود. تاکنون این واحد ۱۰۸ عدد برگ پاسخ به پرسشهای فنی تهیه و منتشر ساخته که برحسب مورد با انتشار استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده یا قوانین و مقررات جدید، برخی از این پاسخها منسوخ شده‌اند. در حال حاضر بخش اعظم برگهای پاسخ به پرسشهای فنی به‌روزآوری شده و در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی سازمان حسابرسی در دسترس است.

## سازمان

**فرایند انجام کار در کمیته چگونه است؟ روش‌مندی**

• بررسی و تایید نشریات، جزوات، مقالات و سایر مطالب در زمینه امور فنی،

• همکاری و هماهنگی با کمیته آموزش در مورد مسائل فنی و آموزشی.

اعضای فعلی کمیته فنی عبارتند از:

۱- آقای مرتضی اسدی (عضو هیئت عامل) به‌عنوان رییس کمیته،

۲- خانم دکتر هاله عسکریان (مدیر ارشد واحد بررسیهای فنی) به‌عنوان دبیر کمیته،

۳- آقای مجتبی علیمیرزایی (همکار) به‌عنوان عضو کمیته،

۴- آقای حسن کرمی (همکار) به‌عنوان عضو کمیته،

۵- آقای کیهان مهام (همکار) به‌عنوان عضو کمیته،

۶- آقای ابراهیم نعمت‌پژوه (همکار) به‌عنوان عضو کمیته.

کمیته فنی در تهیه دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌های حرفه‌ای از مدیریت بررسیهای فنی کمک می‌گیرد. واحد بررسیهای فنی به‌عنوان مرکز هدایت سیاستهای کلی و برنامه‌های سازمان حسابرسی زیر نظر معاونت فنی سازمان ایجاد شده و:

• با بهره‌گیری از نظرات مشورتی مشاوران، همکاران زیر نظارت، سایر اشخاص ذیصلاح و واحدهای سازمان، کمیته فنی را در تهیه طرحهای پیشنهادی و در پی آن نهایی کردن طرحهای مزبور پس از دریافت نظرات اعضای کمیته، یاری می‌دهد.

• با توجه به نیازهای اطلاعاتی سازمان، بررسیهای مقدماتی در خصوص تهیه دستورالعملها، فرمها، برنامه‌ها و بخشنامه‌ها را انجام می‌دهد و پس از طی مراحل مختلف نتایج مطالعات انجام شده را گردآوری و جهت تصویب به کمیته فنی ارائه می‌کند. واحد بررسیهای فنی موظف است کارایی و اثربخشی دستورالعملها، فرمها و برنامه‌های حسابرسی را بسنجد و معایب آن را مشخص کند. در این راستا، واحد مزبور پس از اخذ نظرات دریافتی از واحدهای حسابرسی، تغییر دستورالعملها، فرمها و برنامه‌های حسابرسی را در دستورکار قرار داده و پس از ارائه پیشنهاد چگونگی انجام تغییرات به کمیته فنی و دریافت موافقت کمیته فنی در این خصوص نسبت به بازنگری آن اقدام لازم را به عمل می‌آورد.

• بر برگزاری سمینارها، سخنرانیها و جلسات توجیهی فنی و حرفه‌ای در چارچوب سیاستها و برنامه‌های مصوب کمیته فنی نظارت می‌کند.

• آخرین مصوبات قانونی و بخشنامه‌های مرتبط با سازمان را گردآوری و اطلاع‌رسانی می‌کند.

پرشش به این نکته بپردازیم که آیا استانداردهای حسابداری و یا حسابرسی به سمتی حرکت می‌کنند که در آینده برای هر صنعت یا گروهی از صنایع مشابه، استانداردهای جداگانه داشته باشیم؟ آیا دیدگاه «تنها یک مجموعه استاندارد برای همه» هنوز از استحکام برخوردار است؟

### دکتر عسکریان

باتوجه به این که سیاست کلی تعیین شده، حرکت حرفه به سمت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی است، بنابراین سازمان در همین راستا قدم برداشته و برنامه‌ریزیهای انجام‌شده مبتنی بر هماهنگی و یکسان‌سازی استانداردهای ملی با بین‌المللی است. بدیهی است که دستیابی به این هدف با توجه به مشکلات قانونی و اجرایی و نبود بسترهای لازم در حال حاضر بسیار مشکل و در برخی موارد غیرممکن است.

بنابراین حرکت به سمت تدوین استانداردهای خاص هر صنعت مطرح نیست زیرا کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چنین دیدگاهی ندارد و در این زمینه برنامه‌ریزی نمی‌کند. اعتقاد کمیته بر این است که استانداردهای حسابداری موجود، پاسخگوی نیازهای گزارشگری و اطلاعاتی واحدهای گزارشگر خواهد بود.

به‌عنوان نمونه، شنیده‌ام که تا سال ۲۰۰۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۵ با عنوان «سرمايه‌گذاري در اموال» به مسایل خاص صنعت بانکداری پاسخ می‌داد که با لازم‌الاجرا شدن استاندارد حسابداری ۳۹ با عنوان «ابزارهای مالی: شناخت و اندازه‌گیری» از سال ۲۰۰۱، استاندارد یادشده ملغی گردید. برعکس، با توجه به نیاز استاندارد حسابداری برای صنعت بیمه که همواره صنعت پرچالش و خاص محسوب می‌گردد، کمیته استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۴ (IFRS 4) با عنوان «قراردادهای بیمه» را در سال ۲۰۱۴ منتشر کرد که از اول سال ۲۰۱۶ لازم‌الاجرا بود که به‌منظور بهبود و توسعه استاندارد یادشده، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ (IFRS 17) با عنوان «قراردادهای بیمه» در سال ۲۰۱۷ منتشر شد که از سال ۲۰۲۲ لازم‌الاجرا است زیرا در این مدت باید بسترهای لازم برای به‌کارگیری این استاندارد فراهم شود.

بنابراین به‌نظر می‌رسد که رویکرد سازمان حسابرسی همان رویکرد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری است که در قالب یک مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابداری و

مورد استفاده کمیته چگونه اطمینان می‌دهد که به مسائل و مشکلات به‌کارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی پاسخ مناسب داده شده است؟

### دکتر عسکریان

موضوعهای دریافتی از هیئت عامل، اعضای کمیته فنی، کارکنان سازمان، صاحبکاران و سایر اشخاص در ارتباط با تدوین استانداردها، تهیه و یا تغییر دستورالعملها، فرمها، بخشنامه‌ها و برنامه‌های فنی، سئوالات و سایر مسایل مربوط به کمیته فنی توسط دبیرخانه کمیته دریافت و به‌ترتیب تاریخ در دفتر مخصوصی به‌ثبت می‌رسد.

دبیرکمیته، موضوعهای دریافتی را بررسی می‌کند و پس از انجام هماهنگیهای لازم با رئیس کمیته، طرحها، پیشنهادهای و سئوالاتی که نیازمند طرح در جلسه کمیته می‌باشند را براساس سیاستهای کلی تعیین شده اولویت‌بندی و در دستور کار کمیته قرار می‌دهد. کمیته پس از بررسی موضوعهای ارجاع‌شده، نسبت به آنها تصمیمگیری می‌کند و اقدام لازم در هر مورد را مشخص می‌سازد.

### سازمان

مخاطبان کمیته چه کسانی هستند؟ حسابداران و حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی، شرکتها و دیگر استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی چگونه می‌توانند از خدمات و پشتیبانی کمیته فنی استفاده کنند. راه‌های دسترسی به کمیته کدامست؟

### دکتر عسکریان

مخاطبان کمیته متشکل از حسابداران، حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی، شرکتها، نهادها و مراجع ذیصلاح (از جمله وزارت دارایی) و قانونگذار و سایر استفاده‌کنندگان زنجیره گزارشگری مالی می‌باشند. در این راستا کمیته فنی از طریق مدیریت واحد بررسیهای فنی، همواره در کلیه روزهای اداری به‌صورت شفاهی یا کتبی پاسخگوی سوالها و ابهامهای حرفه‌ای مطرح‌شده است.

### سازمان

موضوع محوری این شماره مجله حسابرس به مسایل حسابداری و حسابرسی خاص صنعت مربوط است. می‌خواهم از فرصت استفاده و پرسشهایی را در ارتباط با مسایل حسابداری و حسابرسی صنایع خاص مطرح کنم تا خوانندگان با دیدگاه کمیته فنی در این باره آشنا شوند. در اولین

گزارشگری مالی به نیازهای خاص صنعت نیز پاسخ می‌دهد. با توجه به این که بخش اعظم فعالیت‌های مالی در کلیه صنایع مشابه است بنابراین وجود یک مجموعه استاندارد برای همه می‌تواند پاسخگو باشد و باید در مورد جزئیات و نکات خاص هر صنعت، از طریق به‌کارگیری مجموعه استانداردها پاسخ گفت.

به‌همین ترتیب، بر اساس مجموعه استانداردهای حسابداری ایران که رویکرد خاص صنعت ندارد و تنها یک مجموعه برای همه شرکتها و صنایع است، صورتهای مالی نمونه به تفکیک صنایع مختلف جهت یکسان‌سازی نوع گزارشگری آنها تهیه گردیده و راهنمای بسیار مفیدی محسوب می‌گردد. طبیعی است که صورتهای مالی نمونه که در حال حاضر با توجه به صنایع مختلف تهیه شده‌اند از نظر ساختار گزارشگری متفاوت می‌باشند اما از نظر محتوایی همه آنها از استانداردهای حسابداری یکسان تبعیت کرده و در چارچوب استانداردهای مربوط تهیه شده‌اند. بنابراین تدوین استاندارد به تفکیک صنایع خاص مورد ندارد مگر در شرایط خیلی خاص و نادر، آن هم برای پاسخگویی به مسایل خاص آن صنعت و نه مسایل عام صنعت.

## سازمان

**اقدام اخیر سازمان بورس در انتشار صورتهای مالی نمونه، به تفکیک صنایع را که با مجوز کمیته فنی سازمان حسابرسی انجام شده چگونه تحلیل می‌کنید؟ برای روشن‌تر شدن پرسش به این نکته اشاره کنم که استاندارد حسابداری ۱ الزامات کلی درباره ارائه صورتهای مالی، و رهنمودهایی درباره ساختار و حداقل الزامات مربوط به محتوای آنها را تعیین می‌کند، و استاندارد تصریح می‌کند که بهترین نحوه ارائه، مستلزم قضاوت است. آیا انتشار صورتهای مالی نمونه برای شرایط خاص، خلاف روح استانداردها نیست؟ آیا موجب سدکردن فرصت شرکتها برای قضاوت درباره نحوه ارائه نمی‌شود و گزارشگری ایستا (ماشینی) را ترغیب نمی‌کند؟**

## دکتر عسگریان

با توجه به وظایف محول شده به سازمان حسابرسی مبنی بر تصویب و انتشار استانداردها، کلیه دستورالعملها و بخشنامه‌های حرفه‌ای، تهیه صورتهای مالی نمونه به‌عنوان راهنمای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری در قالب دو نشریه ۱۵۶ و ۱۶۶ با عناوین «صورتهای مالی تلفیقی گروه و شرکت اصلی» و «صورتهای مالی شرکت سهامی عام نمونه» توسط سازمان حسابرسی در سنوات قبل تهیه و منتشر شده است.

در همین راستا سازمان بورس و اوراق بهادار به‌منظور همکاری در تدوین راهنمای به‌کارگیری استانداردهای جدید و تجدیدنظر شده حسابداری با مشارکت نمایندگان سازمان حسابرسی اقدام به تهیه صورتهای مالی نمونه به تفکیک برخی صنایع کردند که این صورتهای پس از بررسی و تعدیل کمیته فنی سازمان حسابرسی با صدور مجوز سازمان حسابرسی قابلیت انتشار یافت. از آنجا که صورتهای مالی نمونه تنها راهنمای به‌کارگیری استانداردها برای تهیه صورتهای مالی و گزارشگری است بنابراین هیچگاه نمی‌تواند از چارچوب تعیین شده در استانداردها تخطی کند، در نتیجه این دو موضوع: یعنی صورتهای مالی نمونه برای شرایط خاص، و روح استانداردهای حسابداری، در تقابل با یکدیگر نیستند.

همچنین در استاندارد حسابداری ۱ تصریح شده است که نحوه افشای تعیین شده، حداقل اطلاعات ضروری است که باید افشا گردد. بنابراین، شرکتها در صورت لزوم، مجازند اطلاعات ضروری و بیشتری را به تشخیص مدیریت، برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی تصمیمگیران، افشا کنند.

با این دیدگاه، مدیریت کلیه شرکتها در افشای یک مجموعه اطلاعات یکسان و ضروری ملزم خواهند بود، ولی می‌توانند برحسب قضاوت خود مازاد بر آن را نیز افشا کنند. به عبارت دیگر، مدیریت شرکتها در افشای حداقلی اطلاعات، نیاز به قضاوت حرفه‌ای ندارند، بلکه در افشای اطلاعات بیشتر طبق تشخیص، تخصص و خلاقیت خود، آزاد هستند.

## سازمان

**استانداردهای بین‌المللی حسابداری که از یک مجموعه واحد استانداردهای حسابداری برای همه شرکتها طرفداری می‌کند چه سازوکاری برای پاسخگویی به مسایل خاص صنایع گوناگون در نظر گرفته است؟**

## دکتر عسگریان

به موجب بندهای ۷، ۱۰ و ۱۲ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ با عنوان «رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات» که در بندهای ۶ و ۱۱ استاندارد حسابداری ۳۴ نیز عیناً ذکر شده، سازوکار پاسخگویی به مسائل خاص صنایع چنین عنوان شده است:

- ۱- در صورت وجود استاندارد حسابداری مشخص، رویه حسابداری موردنیاز باید در چارچوب استاندارد حسابداری مزبور تعیین شود.
- ۲- در صورت نبود استاندارد حسابداری مشخص، مدیریت باید از

نیازمند ارتباط درازمدت با صاحبکار در صنعت خاص است ولی ارتباط درازمدت حسابرس با صاحبکار در تناقض با استقلال و واقع‌بینی حسابرس تلقی می‌شود. در شرایط کنونی کشور ما، نقطه تعادل بین دو رویکرد چرخش حسابرس و تخصص حسابرس، که بهترین نتیجه را برای توسعه حرفه و کیفیت حسابرسی دربر داشته باشد، کجاست؟ به عبارت دیگر، کمیته فنی چه موضعی در قبال دو موضوع یادشده دارد؟

### دکتر عسکریان

در چارچوب استانداردهای حسابرسی منظور از تخصص حسابرس، شناخت کامل و جامع حسابرس از یک صنعت است که این موضوع به‌ضرورت، نیازمند ارتباط درازمدت با صاحبکار نیست، بلکه این شناخت ممکن است از طریق ارتباط با شرکتهای مختلف یک صنعت ایجاد شود. بنابراین به‌ضرورت، تخصص حسابرس با استقلال و واقع‌بینی حسابرس در تناقض نخواهد بود. به‌همین منظور طبق مقررات جامعه حسابداران رسمی که برای موسسات حسابرسی لازم‌الاجراست، نقطه تعادل دو رویکرد چرخش و تخصص حسابرس ۴ سال تعیین گردیده و در سازمان حسابرسی این دوره برای شرکتهای کوچک و متوسط ۳ سال و برای شرکتهای بزرگ ۵ سال تعیین شده است.

اشاره کنم که در همین راستا قانون ساربینز آکسلی (Sarbanes-Oxley) نیز دوره ۳ سال را برای شرکتهای کوچک و ۵ سال را برای شرکتهای بزرگ مناسب تشخیص داده است. البته بحث استقلال و تخصص حسابرس همواره مورد مناقشه بوده است.

### سازمان

سپاسگزاریم که در این گفتگو شرکت کردید. از جانب کمیته فنی چه پیامی برای خوانندگان مجله و یا وسیعتر از آن برای ذینفعان گزارشگری مالی دارید؟

### دکتر عسکریان

کمیته فنی تلاش دارد اثربخشی و کارایی گزارشگری مالی را به بالاترین سطح برساند و همواره از مشارکت گسترده همه حسابداران و حسابرسان، موسسه‌های حسابرسی، سازمان بورس، و دیگران برخوردار بوده است. امیدوارم این مشارکت و همکاری پایدار بماند و گسترده‌تر شود.



قضاوت حرفه‌ای خود در تعیین و به‌کارگیری رویه حسابداری در چارچوب شرایط زیر استفاده کند:

الف- به نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی استفاده‌کنندگان مربوط باشد، و

ب- قابل اتکا باشد،

و همچنین به قابلیت به‌کارگیری منابع زیر به ترتیب اهمیت توجه کند:

پ- الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که به موضوعات مشابه و مربوط می‌پردازد،

ت- تعاریف، معیارهای شناخت و مفاهیم اندازه‌گیری داراییها، بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها طبق چارچوب مفاهیم نظری گزارشگری مالی، و همچنین

ث- آخرین بیانیه‌های سایر نهادهای تدوین‌کننده استاندارد که از مفاهیم نظری مشابهی برای تدوین استانداردهای حسابداری استفاده می‌کنند، به شرطی که در تضاد با منافع بندهای «پ» و «ت» نباشد (به‌عنوان مثال استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری امریکا).

### سازمان

به نظر شما در ارتباط با حسابداری صنایع خاص چه مسایل مهمی در ایران وجود دارد و آیا تاکنون مسایلی در ارتباط با حسابداری صنایع خاص در کمیته فنی مطرح شده است؟ به‌عنوان مثال در صنعت بیمه، شناخت درآمد بیمه‌ای از مسایل بسیار پیچیده است که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را با چالش زیادی روبرو ساخته است.

### دکتر عسکریان

کمیته فنی همواره با مسائل و نکات اجرایی صنایع خاص از جمله بیمه، کارگزاری، بانکداری و ... مواجه بوده که به‌منظور دستیابی به راه‌حلهای تخصصی و حرفه‌ای جلسات مشترکی با مدیران ارشد صنایع موردنظر برگزار کرده و پس از بررسی کامل و همه‌جانبه معضلات، راهکار مالی و درعین‌حال منطبق با استانداردهای حسابداری را (همان‌طور که در پرسشهای پیش مطرح کردم) پیشنهاد و تصویب کرده است.

### سازمان

در حسابرسی، شواهدی وجود دارد که رویکرد تخصص حسابرس در صنعت خاص، موجب بالارفتن کیفیت حسابرسی می‌شود. از طرف دیگر، تخصص حسابرس

