



مشکلات اجرای

استانداردهای حسابداری

سید محمد باقر آبادی

بند ۴۸ در خصوص الزام به بررسی دوره‌ای عمر مفید دارایی ثابت، چرا که در ایران عملاً شرکت‌ها ملزم به رعایت مفاد ماده ۱۴۹ ق.م.م هستند و عملاً تمام دارایی‌ها از این بابت اشتباه محاسبه می‌شوند:

«بند ۴۸: عمر مفید یک دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود.»

بند ۴۹ و ۵۰ در خصوص الزام به محاسبه ارزش باقی مانده، چراکه شرکت‌های ایرانی به دلیل الزام ق.م.م عملاً ارزش باقیمانده رامعادل ارزش اسقاط و صفر در نظر می‌گیرند:

«بند ۴۹: استهلاک دارایی تا زمانی شناسایی می‌شود که ارزش باقیمانده از مبلغ دفتری کم‌تر باشد، حتی اگر ارزش منصفانه‌ی دارایی بیش از مبلغ دفتری آن باشد»

«بند ۵۰: مبلغ استهلاک‌پذیر دارایی پس از کسر ارزش باقیمانده آن تعیین می‌شود»

در این خصوص لازم به ذکر است که ارزش باقیمانده لزوماً کم ارزش نیست، فقط زمانی می‌توان به این استدلال بسنده کرد که عمر مفید معادل عمر

تأکید IAS 40 بر اندازه‌گیری به روش ارزش منصفانه است، و در شرایط خاص که اجازه اندازه‌گیری به بهای تمام شده را می‌دهد باز هم افزایش ارزش منصفانه را الزام می‌کنند که علی‌رغم مشکلات مربوط به اندازه‌گیری ارزش منصفانه در محیط ایران، چارچوب نظری گزارشگری فعلی ایران بیش‌تر متوجه استفاده از بهای تمام شده (به دلیل قابلیت اتکا) است.

۲- در خصوص استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۱ «دارایی ثابت مشهود» موارد زیر قابل بیان است:

بند ۳۲ در خصوص تناوب تجدید ارزیابی که با توجه به شرایط کشور ما در واقعیت هر دوره می‌تواند مشمول تجدید ارزیابی قرار گیرد ولی عملاً شرکت‌ها تناوب تجدید ارزیابی را در فواصل ۳ و ۵ ساله انجام می‌دهند:

«بند ۳۲: تناوب تجدید ارزیابی به تغییرات ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده بستگی دارد. چنانچه ارزش منصفانه دارایی‌های تجدید ارزیابی شده، تفاوت با اهمیتی با مبلغ دفتری آن داشته باشد، تجدید ارزیابی بعدی ضرورت دارد.»

یکی از مشکلات اجرایی استانداردهای حسابداری در محیط ایران متوجه این مطلب است که در برخی موارد الزامات استاندارد متناسب با محیط ایران نیست، و در نتیجه توسط استفاده کنندگان رعایت نمی‌گردد و بعضاً توسط حسابرسان نیز خیلی مورد توجه و تأکید قرار نمی‌گیرد که همین امر در نهایت منجر به بی‌اثر شدن استانداردها در محیط حسابداری کشور می‌گردد، در ادامه چند مورد از الزامات استانداردهای حسابداری که در اجرا مشکل دارند ذکر می‌شود:

۱- طبق بند ۵۵ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱ شرکت‌ها به عنوان یکی از حداقل اقلام صورت وضعیت مالی باید سرمایه‌گذاری در املاک را گزارش کنند، در حالی که بابت حسابداری و اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه‌گذاری در املاک در ایران استاندارد وجود ندارد و طبق الزامات استاندارد ۳۴ در خصوص شرایط مشابه باید شرکت‌ها از استاندارد IAS 40 استفاده کنند که این استاندارد در خیلی از موارد مرتبط با اندازه‌گیری و افشا الزاماتی متفاوت با چارچوب نظری گزارشگری ایران دارد.

اقتصادی باشد.

بند ۵۳ در خصوص نحوه محاسبه عمر مفید دارایی‌ها، چرا که عملاً شرکت‌ها عمر مفید دارایی‌ها را برآورد نمی‌کند و طبق الزامات ق.م.م از عمر اقتصادی به جای عمر مفید استفاده می‌کنند:

«بند ۵۳: عمر مفید یک دارایی برحسب استفاده مورد انتظار واحد تجاری از دارایی تعریف می‌شود. خط‌مشی مدیریت دارایی در واحد تجاری ممکن است متضمن واگذاری دارایی پس از مدتی معین یا پس از مصرف بخش مشخصی از منافع اقتصادی آن باشد. بنابراین عمر مفید یک دارایی ممکن است کوتاه‌تر از عمر اقتصادی آن باشد.»

بند ۵۶ در خصوص انتخاب روش استهلاک متناسب با الگوی مصرف دارایی، چرا که شرکت‌های ایرانی طبق الزام ق.م.م عملاً فقط از روش خط مستقیم و در موارد خاص نزولی استفاده می‌کنند و به هیچ عنوان الگی مصرف دارایی مد نظر قرار نمی‌گیرد:

«بند ۵۶: روش استهلاک مورد استفاده، باید منعکس‌کننده الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی توسط واحد تجاری باشد»

بند ۵۷ در خصوص بازبینی روش مورد استفاده برای استهلاک در هر دوره، چرا که شرکت‌های ایرانی به هیچ وجه این اقدام را به دلیل محدودیت قانون م.م. انجام نمی‌دهند:

«بند ۵۷: روش استهلاک مورد استفاده برای دارایی باید حداقل در پایان هر دوره مالی بازنگری شود. در صورت تغییر قابل ملاحظه در الگوی مصرف منافع اقتصادی آتی مورد انتظار دارایی مربوط، جهت انعکاس الگوی جدید، روش استهلاک باید تغییر یابد.»

بند ۴۲ بر خلاف استانداردهای بین‌المللی و حتی چهارچوب نظری گزارشگری مالی در استاندارد ایران اجازه‌ی افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی که یک درآمد تحقق

نیافته است داده شده است:

«بند ۴۲: مازاد تجدید ارزیابی به عنوان یک درآمد غیرعملیاتی تحقق نیافته در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس می‌گردد. از آنجا که مازاد مزبور درآمد تحقق نیافته است، لذا افزایش سرمایه به طور مستقیم، از محل آن مجاز نیست، مگر در مواردی که به موجب قانون تجویز شده باشد.»

۳- در خصوص استاندارد حسابداری ۱۶ بند ۲۹-ب موارد زیر قابل بیان است:

«بند ۲۹-ب: 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: الف. کاهش ارزش ریال نسبت به تاریخ شروع کاهش ارزش، حداقل ۲۰ درصد باشد. ب. در مقابل بدهی حفاظی وجود نداشته باشد.»

در این خصوص دو نکته وجود دارد:

الف- با توجه به این که استاندارد ایران ترجمه‌ی استاندارد مشابه بین‌المللی است ولیکن این موضوع در استاندارد بین‌المللی مجاز نیست.

ب- این امکان ایجاد شده در استاندارد ایران بر خلاف مفاد چارچوب نظری گزارشگری ایران در خصوص تعریف دارایی است:

«تعریف دارایی در چهارچوب نظری ایران: دارایی عبارت است از حقوق نسبت به منافع اقتصادی آتی یا سایر راههای دستیابی مشروع به آن منافع که در نتیجه معاملات یا سایر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است.»

قطعاً انتقال زیان تسعیر ارز به حساب بهای تمام شده دارایی با این تعریف تناقض دارد.

۴- در خصوص استاندارد ۱۷ دارایی ثابت نامشهود مباحث مربوط به استهلاک دارایی‌های دارای عمر مفید

معین همانند بحث دارایی ثابت مشهود است.

۵- استاندارد حسابداری شماره ۲۵ که کلاً در ایران اجرا نمی‌شود؛ یعنی عملاً شرکت‌های بسیاری که دارای قسمت‌های جغرافیایی و یا تجاری قابل گزارش هستند اقدام به رعایت الزامات استاندارد در خصوص گزارش دقیق قسمت‌ها نمی‌کنند.

۶- استاندارد ۲۸ فعالیت‌های بیمه عمومی در خیلی موارد از جمله ذخیره برگشت حق بیمه و ذخیره خطرات طبیعی با الزامات شورای عالی بیمه تناقض دارد که این امر منجر به عدم رعایت استاندارد در این خصوص توسط شرکت‌های بیمه‌ای به طور همیشگی می‌شود.

۷- استاندارد ۳۲ عملاً در شرکت‌های ایرانی به درستی اجرا نمی‌شود به دلیل آن که با توجه به شرایط اقتصادی حاکم بر ایران و ضعف نیروی انسانی متخصص عملاً اندازه‌گیری ارزش اقتصادی توسط شرکت‌ها سخت و پرهزینه و حتی ناممکن می‌باشد و لذا حتی در صورت ارزیابی کاهش ارزش عملاً ارزش دفتری با خالص ارزش فروش مقایسه می‌شود.

۸- استاندارد ۳۴ قسمت «ت» بند ۳۰ با توجه به این که در ایران شرکت‌ها کجاز به اجرای زودتر از موعد استانداردهای حسابداری نیستند عملاً بی اثر است:

«قسمت ت بند ۳۰ در خصوص استانداردهای جدیدی که هنوز لازم الاجرا نیستند: تاریخی که واحد تجاری تصمیم دارد استاندارد حسابداری جدید را برای نخستین بار به کار گیرد»

۹- در خصوص استاندارد حسابداری ۳۵ اهم مواردی که باعث اجرا نشدن استاندارد مذکور می‌شود، به شرح زیر است:

همان طور که می‌دانیم هدف صورت‌های مالی ارائه‌ی اطلاعات مفید به استفاده‌کنندگان برای اخذ تصمیمات اقتصادی است اما هدف اصلی دولت از



وضع و اخذ مالیات، تامین منابع برای مخارج دولت می‌باشد؛ لذا این تفاوت در هدف باعث می‌شود که برخی مبانی محاسباتی سود در حسابداری و قوانین مالیاتی متفاوت باشد. اگر چه در موارد زیادی شناسایی درآمدها و هزینه‌ها برای مقاصد مالیاتی و حسابداری مشابه است، ولی تفاوت‌هایی نیز بین این دو مبنا وجود دارد (از جمله استهلاک دارایی‌های ثابت، هزینه مرخصی استفاده نشده کارکنان، تجدید ارزیابی دارایی‌ها در مواردی که شرکت قصد افزایش سرمایه از این محل را نداشته باشد و...) که نحوه حسابداری آن‌ها در استاندارد حسابداری ۳۵ بیان شده است.

- الزامات این استاندارد در مورد همه‌ی صورت‌های مالی که دوره مالی آن‌ها از تاریخ ۱/۱/۱۳۹۹ و بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجراست. یعنی شرکت‌هایی که شروع دوره مالی آن‌ها از ۱ فروردین ماه ۱۳۹۹ به بعد باشد، ملزم به اجرای استاندارد فوق می‌باشند. از طرفی طبق بند ۱ بخش الف ماده ۶ فصل پنجم آیین‌نامه اجرایی تحریر دفاتر (موضوع ماده ۹۵ ق.م.م) رویدادهای مالی باید بر اساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل شود. با توجه به الزامات اجرای استاندارد و نیز نحوه تحریر آن در دفاتر قانونی، شرکتی را فرض نمایید که سال مالی آن ۲۹ اسفند هر سال می‌باشد، لذا از فروردین ماه ۱۳۹۹ مشمول اجرای استاندارد بوده ولی در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۲۱۹ ق.م.م مصوب ۱۳۹۸ و حتی لایحه ۱۱۹ بندی پیشنهادی برای اصلاح قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۹۸ که هنوز مصوب نشده است، مواردی بابت این استاندارد پیش‌بینی نشده است و

این مورد باعث سردگمی مودیان بابت اجرای آثار استاندارد و انجام ثبت‌های حسابداری ناشی از آن در دفاتر قانونی دارد که تبعات احتمالی مالیاتی بعدی نداشته باشد. بیان مثال‌های ذیل بخشی از این دغدغه‌ها را روشن‌تر می‌نماید.

- شرکت به دلیل یک (یا چند مورد) از تفاوت‌های موقتی، سود قبل از مالیات حسابداری و سود مشمول مالیات وی متفاوت باشد، آیا امکان این تفاوت در آیین‌نامه‌ی تحریر دفاتر نباید پیش‌بینی شود؟ اگر فرض شود به دلیل یک بدهی مالیات انتقالی مثلاً بابت مازاد تجدید ارزیابی یک دارایی استهلاک‌پذیر، سود قبل از مالیات حسابداری ۱۰,۰۰۰ واحد و سود مشمول مالیات طبق اظهارنامه‌ی مالیاتی ۷,۵۰۰ واحد باشد، سازمان مالیاتی با توجه به عدم پیش‌بینی این مورد نسبت به مبلغ منعکس در دفاتر و صورت‌های مالی بابت سود قبل از مالیات، مالیات را از مودی مطالبه ننماید.

- در آیین‌نامه‌ی اجرایی مقررات و ضوابط اجرایی استهلاک‌ها موضوع ماده ۱۴۹ ق.م.م.م وفق ماده‌ی ۱۹ آن موسسات تنها مجاز می‌باشند که دارایی‌های استهلاک‌پذیر خود را بیش از مدت و یا با نرخ کمتر از نرخ‌های مقرر در جدول پیشنهادی مستهلک نماید (البته یکسری شرایط برای آن پیش‌بینی شده)، یعنی تنها می‌تواند هزینه‌ی استهلاک شرکت بابت دارایی‌ها کمتر از نرخ‌های مقرر در جدول پیشنهادی قانون باشد، در حالی که وفق اختیارات به شرکت در برآورد استهلاک دارایی‌ها طبق استهلاک حسابداری شماره ۱۱

می‌تواند شرکت عمر مفید را کمتر از نرخ‌های قانونی برآورد نماید، حال آیا این مورد که در آیین‌نامه‌ی استهلاک‌ها پیش‌بینی نشده توسط سازمان امور مالیاتی مورد پذیرش قرار می‌گیرد؟ آیا نیاز به اصلاح آیین‌نامه‌ی ماده‌ی ۱۴۹ ق.م.م.م وجود ندارد؟ و یا این که قرار است مانند گذشته عمل شود و شرکت دارایی‌هایی داشته باشد که در حال استفاده از آن است، لیکن به صورت ۱ ریالی نگهداری می‌شود.

به این مثال توجه کنید. اطلاعات جدول یک در ارتباط با ساختمان شرکت نمونه در اختیار است:

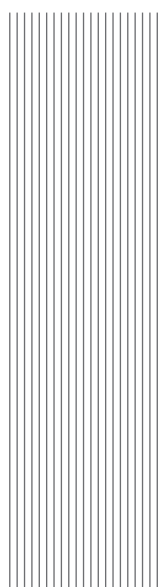
لازم به ذکر است که در این مثال ارزش باقیمانده صفر فرض شده است. مبلغ دفتری و مبنای مالیاتی تا پایان عمر مفید به شرح جدول دو است:

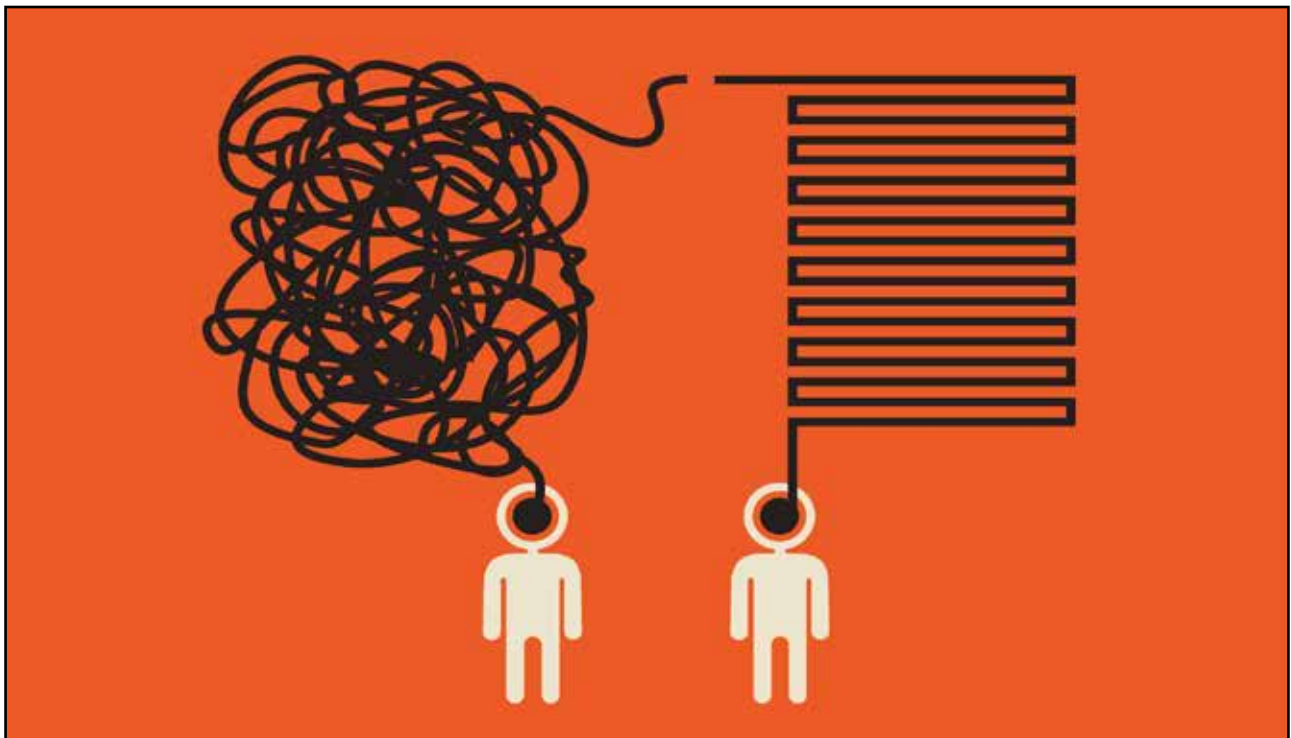
نکته‌ای که باید به آن توجه شود این است که در حال حاضر امکان شناسایی مالیات انتقالی ناشی از تفاوت استهلاک وجود ندارد. زیرا مبلغ هزینه استهلاک مازاد بر قانون مالیات‌ها توسط اداره‌ی دارایی برگشت داده می‌شود و به دلیل قوانین موجود، امکان استفاده از این هزینه‌ها در سنوات بعد نیست. لذا بابت تفاوت هزینه استهلاک نمی‌توان مالیات انتقالی شناسایی کرد.

- یکی دیگر از مواردی که باعث ایجاد مالیات انتقالی می‌شود، هزینه بازخرید مرخصی کارکنان است. طبق استانداردهای حسابداری، هزینه مرخصی نشده کارکنان، هزینه آن دوره‌ای است که مرخصی به کارکنان

جدول یک

تاریخ خرید	۱۳۹۹/۰۱/۰۱
بهای تمام شده - ریال	۳.۰۰۰.۰۰۰
عمر مفید طبق قانون	۵ سال
عمر مفید طبق نظر کارشناس	۳ سال





تعلق می‌گیرد و در صورت امکان انتقال به سنوات آتی، باید برای آن ذخیره شناسایی شود. در حالی که طبق مقررات مالیاتی، هزینه‌ی مرخصی در صورت پرداخت، هزینه‌ی قابل قبول مالیاتی محسوب می‌شود. فرض کنیم شرکت در سال جاری مبلغ ۱۰۰۰ ریال بابت بازخرید مرخصی کارکنان هزینه شناسایی کرده که از این مبلغ چیزی پرداخت نکرده است. حال اگر شرکت در سال بعد بخشی از این ذخیره را به کارکنان خود پرداخت کند، آیا به عنوان هزینه‌ی قابل قبول تلقی می‌شود؟ پاسخ خیر است، بنابراین تفاوت ایجاد شده نوعی تفاوت دائمی محسوب می‌شود. زیرا تفاوتی است که در نهایت برگشت نمی‌شود و بر مالیات انتقالی موثر نیست. - فرض نماییم شرکتی بدهی مالیات انتقالی بابت تفاوت‌های موقتی شناسایی نماید، بدلیل این که در ضوابط مالیاتی پیش‌بینی نشده است، آیا توسط سازمان مالیاتی با استناد به این که خود مودی شناسایی نموده، مطالبه نمی‌گردد؟ آیا به‌جز مطالبه بابت اصل آن، جرائم ماده

۱۹۹ ق.م.م نیز مطالبه نمی‌گردد؟
- آیا حساب سود و زیان که بابت شناسایی زیان‌های تأیید شده مالیاتی بستانکار می‌گردد (به طرفیت دارایی مالیات انتقالی) و یا آثار ناشی از اجرای اولین بار استاندارد ۳۵ بابت آثار مالیات انتقالی با عطف به ماسبق بابت ایجاد دارایی یا بدهی مالیات انتقالی، شناسایی گردد، آیا سازمان مالیاتی با استناد به این که درآمد فوق در قانون مالیات‌ها

به عنوان معافیت و اقلام نرخ صفر پیش‌بینی نشده از آن مالیات مطالبه نخواهد نمود؟
- طبق استاندارد حسابداری ۳۵، هزینه مالیات (درآمد مالیات) کل مبلغی است که در محاسبه‌ی سود یا زیان دوره، در ارتباط با مالیات جاری و مالیات انتقالی، به حساب گرفته می‌شود. یعنی هزینه‌ی مالیات (درآمد مالیات)، متشکل از هزینه‌ی مالیات جاری (درآمد مالیات

جدول دو

شرح	سال اول	سال دوم	سال سوم	سال چهارم	سال پنجم
هزینه‌ی استهلاك طبق قانون	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰
هزینه‌ی استهلاك طبق کارشناس	۱.۰۰۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	-	-
استهلاك انباشته- قانون	۶۰۰.۰۰۰	۱.۲۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۲.۴۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰
استهلاك انباشته- کارشناس	۱.۰۰۰.۰۰۰	۲.۰۰۰.۰۰۰	۳.۰۰۰.۰۰۰	-	-
مبنای مالیاتی	۲.۴۰۰.۰۰۰	۱.۸۰۰.۰۰۰	۱.۲۰۰.۰۰۰	۶۰۰.۰۰۰	-
مبلغ دفتری	۲.۰۰۰.۰۰۰	۱.۰۰۰.۰۰۰	-	-	-
تفاوت موقت	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	۴۰۰.۰۰۰	(۶۰۰.۰۰۰)	(۶۰۰.۰۰۰)
دارایی مالیات انتقالی	۱۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	(۱۵۰.۰۰۰)	(۱۵۰.۰۰۰)
مانده دارایی مالیات انتقالی	۱۰۰.۰۰۰	۲۰۰.۰۰۰	۳۰۰.۰۰۰	۱۵۰.۰۰۰	-



ابزارهای مالی، باعث قطع زنجیره ارائه و افشا و همچنین نقص در اجرای استانداردهای ۳۶ و ۳۷ خواهد شد.

۱۱- عدم انطباق چارچوب نظری گزارشگری فعلی ایران با استانداردهای جدید چرا که چارچوب نظری گزارشگری ایران ترجمه‌ی نسخه ۱۹۸۹ چهارچوب نظری بین‌المللی است ولیکن در سطح بین‌الملل چارچوب نظری در سال ۲۰۱۰ تغییر کرد و در ویژگی‌های کیفی بیان صادفانه جایگزین قابلیت اتکا شد و لذا در استانداردهای جدید بین‌المللی بعد از آن تاریخ گرایش اندازه‌گیری‌ها و افشاها به سمت ارزش‌های منصفانه است و نه بهای تمام شده، لذا با توجه به تغییر استانداردهای ایران که عملاً ترجمه‌ی نسخه‌های ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸ استانداردهای بین‌المللی است این تناقض در خیلی موارد دیده می‌شود.

با توجه به موارد فوق به نظر می‌رسد لزوم چاره‌اندیشی در خصوص هماهنگی بیش‌تر استانداردهای حسابداری و محیط کسب‌وکار باید بیش‌تر مد نظر قرار گیرد. ■

سازمان مالیاتی که در قانون پیش‌بینی شده) برای درآمد مشمول مالیات آتی با استناد به این‌که در قانون فعلی مسکوت می‌باشد، میسر هست؟

۱۰- نکات قابل توجه در خصوص استانداردهای مربوط به ابزارهای مالی به شرح زیر است:

- استانداردهای ۳۶ و ۳۷ که با توجه به بند ۲ تمام واحدهای تجاری را الزام به اجرا می‌کنند، در حالی که در ایران و با توجه به اندازه شرکت‌ها برای شرکت‌های کوچک و متوسط رعایت دقیق الزامات این استاندارد بسیار پر هزینه می‌باشد و عملاً در شرکت‌ها رعایت نمی‌گردد.
- نبود استاندارد برای اندازه‌گیری

جاری) و هزینه مالیات انتقالی (درآمد مالیات انتقالی) است. همان‌طور که از تعریف مالیات مشخص است، ممکن است شرکت به جای هزینه‌ی مالیات در صورت سود یا زیان (و یا صورت سود یا زیان جامع) درآمد مالیات داشته باشد. به اطلاعات جدول سه توجه کنید:

همان‌طور که ملاحظه می‌شود شرکت در پایان سال مالی درآمد مالیات دارد. با توجه به آشنا نبودن سازمان امور مالیاتی با مفهوم درآمد مالیات، ممکن است از درآمد مالیات، مالیات مطالبه کند. - آیا استهلاک دارایی مالیات انتقالی (به جز بابت زیان‌های تأیید شده توسط

جدول سه

مبلغ - میلیون ریال	
۵	دارایی مالیات انتقالی در ابتدای سال
۱۰	دارایی مالیات انتقالی در پایان سال
۵	درآمد مالیات انتقالی
۳	هزینه‌ی مالیات سال جاری
۲	درآمد مالیات سال