**عنوان** : **بررسی چالش ها و تفاوت های استاندارد های گزارشگری بین المللی مالی (IFRS) با استاندارد های حسابداری ایران وبررسی راه حل های موجوددرراستای هماهنگ سازی**

**چکیده :**

**هدف کلی از مطالعه حاضر بررسی توصیفی و بیان تفاوت های استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی[[1]](#footnote-1) با استانداردهای حسابداری ایران و بررسی چالش های موجود و همچنین ارائه ی راهکار برای همانگ سازی[[2]](#footnote-2) استاندارد هاي ایران با** ( IFRS)  **می باشد.در ایران بر اساس دیدگاه تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر استانداردهای بین المللی ،مبنای اولیه تدوین استانداردهای حسابداری،همان استانداردهای بین المللی است مگر آنکه شرایط اجرای آن استانداردها وجود نداشته باشد که در اینصورت بخشهای ازآن مورد تعدیل قرار می گیرد. به دلیل نزدیک بودن استانداردهای حسابداری ایران با**IFRS**بخش قابل توجهی از این دو استاندارد بر هم انطباق دارند ولی تفاوت های معنی دار موجود را می توان در دوسطح طبقه بندی کرد: اولین سطح مفاهیم کلی و دومین سطح استانداردهای حسابداری،می باشد. برای انجام این پژوهش استاندارد های متفاوت و مغایر و همچنین استانداردهای بین المللی که تجدید نظر شده اند اما در استاندارد ایران بازنگری نشده است و استانداردهای بین المللی که معادل ملی ندارند و چالش ها ی موجود و مبنای غیر مشابه گزارشگری مالی طبق استانداردهای بین الملی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری ایران مورد بررسی قرار گرفته و به راهکارحل چالش ها و افزایش سطح توافقات اشاره شده است. این پژوهش از منظر هدف توصیفی – تطبیقی می باشد، و از منظر نتیجه اجرا کاربردی و همچنین از نظر فرایند اجرا به صورت کیفی به انجام آن پرداخته شده است . نتایج بدست آمده از تحقیق حاضر حاکی از آن است که چهار چالش اساسی موجود است ،که برای همه آن ها راهکارهای منطقی ومعقول وجود دارد،که می توان با استفاده ازراهکارها مغایرت ها و تفاوت ها را از بین برده یا به حداقل رسانید،همچنین تفاوت ها و مغایرت ها و کاستی های استاندارد های ایران در مقابل استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی بیان شده است .**

**کلید واژه ها :**

چالش ها ، هماهنگ سازی ، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،استاندارد های حسابداری ایران

**مقدمه :**

استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی به مجموعه ای از استاندارد های گفته می شود که توسط هیئت تدوین استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی برای شناخت اندازه گیری و گزارشگری رویداد های مالی یک شخصیت حسابداری تدوین و مورد توافق قرار گرفته است ( هوپ و همکاران 2006).هماهنگ سازی فرایند کاهش استاندارد های اضافی یا متضاد (به حداقل رساندن ) که ممکن است جدای از همدیگر ایجاد شده باشند، میباشد[12]. جامعه تجاری، حسابداری را به عنوان زبان تجارت پذیرفته است و به عنوان ابزاری برای تبادل اطلاعات[[3]](#footnote-3)، ارزیابی وضعیت مالی[[4]](#footnote-4) و عملکرد واحد های اقتصادی[[5]](#footnote-5) به کار می برد. این زبان باید علاوه بر قابل فهم بودن، مقایسه پذیر نیز باشد. برای رسیدن به این هدف است که بسیاری از شرکت ها از پدیده جهانی شدن پیروی و به استفاده از رویه های حسابداری واحد که برای جامعه تجاری قابل درک باشد، حرکت میکنند.[11-12-16] . اگر چه بخش عمده ای از استانداردهای حسابداری ملی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مطابقت دارند،با این حال تغییرات گسترده در محیط تجاری دنیا ،تلاشهای بیشتری را برای هماهنگ سازی ایجاب می کند.اصولا همگرایی[[6]](#footnote-6) و پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،منع این نیست که حساسیت ها و نیازهای خاص کشور را مورد توجه قرار داده و برای موضوعی خاص،استاندارد حسابداری خاص تدوین نماییم، باید الزامات بیشتری را حسب نیاز و جهت افزایش شفافیت اطلاعاتی ،مقرر کنیم.استانداردهای بین المللی در بیش از 120 کشور (از جمله در برخی از کشورهای اسلامی و هم جوار)مورد استفاده قرار می گیرد و به نظر می رسد محیط اقتصادی کشور ما با این کشورها تفاوت اساسی نداشته باشد.[5-6] ..با وجود آنکه رویکرد مرحله ای و تدریجی برای پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،ممکن است منجر به پیچیدگی هایی در کاربرد استانداردها گردد ،با این حال با توجه به تجربیات کشورهای مختلف و شرایط کشور ،رویکرد تدریجی[[7]](#footnote-7) مناسب تر و اثر بخش تر به نظر میرسد.به عنوان مثال می توان تا قبل از آماده سازی شرایط برای همه واحدهای تجاری ،از ترکیب تجربه کشورهای اتحادیه اروپا و روسیه(تهیه صورتهای مالی تلفیقی[[8]](#footnote-8) مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و تهیه صورتهای مالی جداگانه مبتنی بر استانداردهای ملی توسط برخی از واحدهای تجاری بورسی)استفاده نمود. [6-5-12]. همچنین ،اذعان داشتند که پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،تنها محدود به جنبه های تکنیکی و نحوه عمل حسابداری خاص نیست بلکه بخش هایی از قبیل فناوری اطلاعات ،منابع انسانی و روابط سرمایه گذاران را تحت تاثیر قرار می دهد.بستر سازی مناسب مستلزم انجام اقدامات مختلفی از جمله ارزیابی مسائل مالیاتی ،الزامات قانونی و حقوقی و مسائل سازمانی و نیز ترجمه استانداردها و رسمیت بخشیدن به ترجمه ها از طریق هماهنگی با بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد.به علاوه همواره یکی از چالشهای اصلی در راه پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در هر کشور ،مسئله آموزش است.از آنجایی که زیر بنای استانداردهای ایران و استانداردهای بین المللی مشابه است به نظر می رسد مدرسان حسابداری به تغییرات محیطی واکنش مناسبی نشان خواهنددادودانشجویان زبده ای را(به عنوان حسابداران،حسابرسان،سرمایه گذاران و سایر اشخاص مرتبط با گزارشگری مالی)برای ورود به عرصه گزارشگری مالی بین المللی تربیت خواهند نمود. در کشور ما مسئولیت تدوین استاندارد های حسابداری طبق قانون به عهده سازمان حسابرسی است که یک سازمان حرفه ای وابسته به دولت می باشد .گزارش های حسابرسی و صورت های مالی شرکت هایی که در تدوین آن ها اصول و ضوابط تعیین شده از طرف سازمان رعایت نگردد ، برای هیچ یک از مراجع دولتی ، سازمان بورس اوراق بهادار[[9]](#footnote-9) و تامین مالی از سیستم بانکی ، قابل استفاده نخواهد بود . کشور ما همانند بسیاری از کشور ها در حال توسعه به دنبال به کارگيری استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی به منظور دست یابی به مزایای آن است . اما شرایط داخلی و برخی عوامل خارجی ، مانع جدی بر سر راه تحقق این هدف به شمار می آِیند . با وجود برخی مشکلات باز هم نمی توان از مزایای هماهنگ سازی استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی در ایران بر دو عامل جذب سرمایه های خارجی و دست یابی به استاندارد گزارشگری مالی با کیفیت تر با صرف وقت و هزینه کمتر تاکید دارند [2،3] . دلایل تفاوت بین حسابداری بین المللی با حسابداری کشور های مختلف به قرار زیر است : سیستم های قانونی[[10]](#footnote-10) ، سیستم های مالیاتی[[11]](#footnote-11) ، سطح توسعه اقتصادی[[12]](#footnote-12) ، سطح تحصیلات ، ساختار و مالکیت شرکت ها[[13]](#footnote-13)، مذهب [[14]](#footnote-14)، فرهنگ[[15]](#footnote-15) ، تاریخ ، زبان [12].

**پيشینه پژوهش :**

اﺳﺘﺮﯾﺖ(2002) ﺑﯿﺎن ﻣﯽﮐﻨﺪ ﮐﻪ اﺗﺨﺎذ اﺳﺘﺎﻧﺪاردﻫﺎي ﺑﯿﻦاﻟﻤﻠﻠﯽ ﺑﻪ ﻋﻨﻮان ﯾﮏ ﺗﺼﻤﯿﻢ اﺳﺘﺮاﺗﮋﯾﮏ اﺟﺘﻤﺎﻋﯽ ﻣﻄﺮح ﻣﯽﺑﺎﺷﺪ ،با وجود آنکه در ایران ،کمیته تدوین استانداردهای حسابداری به تدریج استانداردهای موجود را در راستای هماهنگی با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مورد بازنگری قرار می دهد،اما تفاوت های با اهمیتی بین استانداردهای ملی و استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی وجود دارد.برای تعدادی از استانداردهای بین المللی ،هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است و تعداد زیادی از استانداردهای بین المللی حسابداری ویرایش و یا حتی برخی حذف شده اند ،اما استاندارد متناظر آن در ایران که قبلا معادل یا مشابه نسخه بین المللی بوده ،بطور متناسب مورد بازنگری قرار نگرفته و در نتیجه در حال حاضر مغایرتهای با اهمیتی وجود دارد.[12-15] با وجود مزایایی که استاندارد های بین المللی به همراه خواهند داشت دارای چالش ها و مشکلاتی نیز می باشد که در زیر به برخی از این چالش ها و مشکلات اشاره می شود1- تغییرات محیط قانونی 2- پیچیدگی های به وجود آمده در محيط گزارشگری مالی 3- مشکلات تعیین ارزش منصفانه 4- شرایط اقتصادی وسیاسی و مذهبی نامشابه برای مثال:اسلام پرداخت بهره تامین مالی از نوع بدهی را ممنوع می کند.واین مشکلی است که برای کشورهای اسلامی از جمله ایران برای بین المللی شدن آن وجود دارد،یا همان مساله بانک داری اسلامی 5- عدم حفظ منافع تمام گروه های زینفع 6- تربیت نِیروهای آموزش دیده شامل : تهیه کنندگان صورت های مالی ، حسابرسان ، اعضای هیئت مدیره و استفاده کنندگان صورت های مالی می باشند . 7- پیامد های اقتصادی که ایجاد می کند مانند تاثیر بر مالیات تاثیر بر بازاربخصوص در شرایط رونق و رکود ، یکی از مشکلات اساسی دولتی بودن اقتصاد ایران است ، بر این اساس تاکید عمده بر تهیه اطلاعات برای دولت و فراهم آوردن اطلاعات صحیح در مورد مالیات است 8- شرایط بازار و زیر ساخت های لازم مانند بازار اوراق بهادار ، بازار دارایی های زیستی ، بازار ارز ، بازار پول (نرخ سود ) وبازار اوراق مشتقه است[12-11-8]. از مهم ترین هدف های استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،افزایش امکان مقایسه صورتهای مالی است.وجود مجموعه ای از استانداردهای سطح بالا ،منجر به کاهش هزینه های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان می شود و از این جهت،سرمایه گذاران را منتفع خواهد کرد. [8] . در این خصوص به عنوان بخشی از راهبرد هماهنگی ،استانداردهای بین المللی را می توان به گروههای زیر تقسیم نمود: گروه 1)استانداردهای بین المللی که با ، عدم وجود تفاوت و یا تفاوت های اندک ،می توانند فورا و یا در آینده نزدیک مورد استفاده قرار گیرند(مانند قراردادهای پیمانکاری ،هزینه های تامین مالی و موجودی مواد و کالا،سود هر سهم،دارائیهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش،کاهش ارزش دارائیها) گروه2)استانداردهای بین المللی که معادل ملی ندارند(مانند استاندارد بین المللی اکتشاف و ارزیابی معادن معدنی ،مالیات بر درآمد) گروه3)استانداردهای بین المللی که تجدید نظر شده اند(مانند استاندارد نحوه ارائه صورتهای مالی و ترکیب های تجاری) . گروه 4)استانداردهای بین المللی که اختلاف قابل توجه با استانداردهای ملی دارند(مانند استانداردهای حسابداری قراردادهای بیمه)[12-8]. در این مقاله بررسی چالش ها و راه حل های موجود برای حل ناهماهنگی ها ، بین استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی و استاندارد های حسابداری ایران مورد توجه می باشد به علت وجود هماهنگی در گروه 1 در الین پژوهش از بیان آن ها در آن ها خودداری میکنیم وبه تشریح استاندارد های حسابداری بین المللی مغایر و متفاوت با استاندارد های ملی ایران می پردازیم :

|  |
| --- |
| ا استانداردهای بین المللی که معادل ملی ندارند(گروه 2)[12-9-6-4] |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| عنوان فارسی | عنوان انگلیسی | شماره استاندارد ملی | شماره استاندارد بین المللی | ردیف |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای اولین بار** | first time adoption of International Financial Reporting Standards | **~~-~~** | **IFRS1** | **1** |
| **پرداخت های مبتنی بر سهام** | Share- based payments | **~~-~~** | **IFRS2** | **2** |
| **قراردادهای بیمه** | Insurance contracts | **~~-~~** | **IFRS4** | **3** |
| **اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی** | Exploration for and evaluation of mineral resources | **~~-~~** | **IFRS6** | **4** |
| **ابزارهای مالی:افشا** | Financial Instruments: Disclosure | **~~-~~** | **IFRS7** | **5** |
| **مالیات بر درآمد** | income taxes | **~~-~~** | **IFRS12** | **6** |
| **مزایای کارکنان** | Employee Benefits | **~~-~~** |  **IFRS19** | **7** |
| **گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد** | Financial reporting in acute Hperinflationary economies | **~~-~~** | **IFRS29** | **8** |
| **ابزارهای مالی:ارایه** | Financial Instruments: Presentatio**n** | **~~-~~** | **IFRS32** | **9** |
| **ابزارهای مالی:شناخت و اندازه گیری** | Financial Instruments: Recognition and Measurement | **~~-~~** | **IFRS39** | **10** |
| **سرمایه گذاری در املاک** | Investing Property | **~~-~~** | **IFRS40** | **11** |

|  |
| --- |
| **ا استانداردهای بین المللی که تجدید نظر شده اند اما در استاندارد ایران بازنگری نشده است (گروه3) [12-9-6-4]** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **عنوان فارسی** | **عنوان انگلیسی** | **شماره استاندارد ملی** | **شماره استاندارد بین المللی** | **ردیف** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ترکیب های تجاری | Business combinations | S19 | **IFRS3** | **1** |
| قسمت های عملیاتی | Operating segments | **S23** | **IFRS8** | **2** |
| نحوه ارایه صورتهای مالی | Persentation of financial statements | **S1** | **IFRS1** | **3** |
| موجودی مواد و کالا | Inventories | **S8** | **IFRS2** | **4** |
| **رویه های حسابداری،تغییرات در برآوردهای حسابداری و اشتباهات** | Accounting policies, changes in accounting estimates and Errors | **S6** | **IFRS8** | **5** |
| **حسابداری اجاره ها** | Leases | **S21** | **IFRS17** | **6** |
| **مخارج تامین مالی** | Borrowing Costs | **S13** | **IFRS23** | 7 |
| **افشای اطلاعات اشخاص وابسته** | related party Disclosures | **S12** | **IFRS24** | 8 |
| **گزارشگری مالی سهم الشرکه در مشارکت های خاص** | Interests in joint Ventures | **S23** | **IFRS31** | 9 |

|  |
| --- |
| ا **استانداردهای بین المللی که از سال 2013لازم الاجرا هستند و در استانداردهای ایران اعمال نشده است. (گروه4) [12-9-6-4]** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **عنوان فارسی** | **عنوان انگلیسی** | **شماره استاندارد ملی** | **شماره استاندارد بین المللی** | **ردیف** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ابزارهای مالی | Financial instruments | **~~-~~** | **IFRS9** | 1 |
| صورتهای مالی تلفیقی | Consolidated Financial Statements | **~~-~~** | **IFRS10** | 2 |
| توافق مشترک | Joint agreement | **~~-~~** | **IFRS11** | 3 |
| افشای منافع در سایر واحدهای تجاری | Disclosure of benefits in other Entities | **~~-~~** | **IFRS12** | 4 |
| اندازه گیری ارزش منصفانه | fair value Measurement | **~~-~~** | **IFRS13** | 5 |

**موارد غیرمشابه مبانی گزارشگری مالی ایران و IFRS**

**1-** صورت درآمد و هزینه تشخیصی،سایر سودها(زیان ها)ی جامع و صورت سایر سود (زیان)انباشته جامع،صورت سود(زیان)جامع: در استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی ،صورت درآمد و هزینه تشخیصی،در مواردی که صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام ارائه نمی شود،می تواند به عنوان صورت مالی اساسی ارائه گردد.به صورتی جایگزین، می تواند به صورت جداگانه در صورت اولیه تغییرات در حقوق صاحبان سهام ارائه گردد.[12] وامادر استاندارد های حسابداری ایران، صورت سود(زیان)جامع و صورت سایر سودها(زیان ها)ی جامع افشا شده و به عنوان صورت مالی اساسی جامع یا ترکیب شده با صورت عملکرد مالی یا همراه صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام،ارائه می گردد[12-9 ] .2-.تشخیص درآمد: در IFRS برمبنای چند معیار،که تشخیص درآمد را به هنگام انتقال مخاطرات و مزایا و کنترل و نیز زمانی الزامی می سازد که بتوان درآمد را به طور قابل اتکا شناسایی کرد.واما در استاندارد های حسابداری ایران، در اصول مانند استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است،گرچه رهنمودهای تفصیلی گسترده ای برای انواع خاصی از معاملات وجود دارد که در عمل می تواند متفاوت باشد. 3-کمک های بلا عوض دولت[[16]](#footnote-16): در IFRS به عنوان درآمد انتقالی[[17]](#footnote-17) به دوره های آتی شناسایی شده و در صورتی که اطمینان معقولی نسبت به ایفای شروط ضمیمه آن و دریافت کمک وجود داشته باشد،مستهلک می شوند.ممکن است واحدهای تجاری سرمایه اهدایی را در مقابل ارزش دارائی ها خنثی کنند. در استاندارد های حسابداری ایران کمک های بلاعوض مانند استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،به جز مواردی که شروطی ضمیمه کمک شده باشد.در این گونه موارد،تشخیص درآمد تا اجرای آن شروط به تعویق خواهد افتاد.اهدای دارائی های با عمر مفید بلند مدت در دوره دریافت به عنوان درآمد شناسایی می شوند.4 -صورت وضعیت مالی[[18]](#footnote-18): در استاندارد های بین المللی گذارشگری مالی، شکل خاصی را تجویز نمی کند.مادامی که ارائه بر مبنای تصویه اطلاعات مربوط تر و قابل اتکا [[19]](#footnote-19)تر فراهم نکند،دارائی ها و بدهی ها به صورت جاری و غیر جاری ارائه می شوند.کمترین رقم ممکن در متن صورت وضعیت مالی ارائه می شوندو اما در استاندارد های حسابداری ایران واحدهای تجاری باید صورت وضعیت طبقه بندی شده به صورت جاری و غیر جاری و به ترتیب نقد شوندگی ارائه کنند.اقلام کم اهمیت در متن صورت وضعیت مالی ارائه نمی شوند.5 - صورت عملکرد مالی: در استاندارد های بین المللی حسابداری برای صورت عملکرد مالی شکل خاصی را تجویز نمی کند،گرچه هزینه ها به یکی از اشکال عملیاتی و عمومی ارائه می شوندو اقلام کوچک خاص در متن صورت عملکرد مالی ارائه می شوند.و اما در استاندارد های حسابداری ایران صورت عملکرد مالی را به شکل یک مرحله ای ارائه می کند.هزینه ها به تفکیک عملیاتی و عمومی و بر اساس عملکرد آن ها ارائه می شوند.. 6 - .اقلام استثنائی[[20]](#footnote-20)(با اهمیت): استاندارد های بین المللی از این عنوان استفاده نمی کنند ولی افشای جداگانه اقلامی با این ماهیت، اندازه و شرایط مالیاتی را الزامی میسازد که افشای جداگانه آن ها به منظور تشریح عملکرد واحد تجاری لازم است. واما در استاندارد های حسابداری ایران اقلام استثنایی تحت همین عنوان به طور جداگانه و ترجیحا در متن صورت عملکرد مالی افشا می شوند.7 - صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام: در استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی این صورت نشانگر معاملات با مالکان، تغییرات در صورت سود(زیان)انباشته و سایر اصلاحات اجزای حقوق صاحبان سهام است.به غیر از مواقعی که صورت درآمد و هزینه تشخیصی ارائه می گرددصورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام به عنوان صورت مالی اساسی ارائه می شود.در این مورد،فقط افشاء در یادداشت های توضیحی همراه به کار گرفته می شود.و اما در استاندارد های حسابداری ایران بخشی از تغییرات در حقوق صاحبان سهام،در گردش حساب سود و زیان انباشته مستقیما در ذیل صورت عملکرد مالی و نیز سایر تغییرات از جمله گردش حساب اندوخته قانونی[[21]](#footnote-21) ،حساب اندوخته اختیاری و حساب مربوط به اقلامی که طبق استانداردهای حسابداری مستقیما به حقوق صاحبان سهام منظور می گردد و همچنین تغییرات ناشی از افزایش یا کاهش سرمایه باید در یادداشت های توضیحی مربوط افشا شود. 8- صورت جریان وجه نقد-شکل و روش: در استاندارد های بین المللی سر فصل های استاندارد رعایت شده ولی رهنمود هایی محدودتر در رابطه با محتوا وجود دارد.از روش مستقیم یا غیر مستقیم استفاده می شود.و اما در استاندارد های حسابداری ایران بدین صوررت است که جریان های نقدی در قالب 5 سر فصل ،شامل فعالیت های عملیاتی ،بازده سرمایه گذاری ها و سود پرداختی بابت تامین مالی،مالیات بر درآمد،فعالیت های سرمایه گذاری[[22]](#footnote-22) و فعالیت های تامین مالی[[23]](#footnote-23)،ارائه می شوند.گزارش جریان های نقدی ناشی از فعالیت های عملیاتی به روش مستقیم و غیر مستقیم مجاز است.9 -.صورت جریان وجه نقد[[24]](#footnote-24)-تعریف وجه نقد و معادل وجه نقد: در استاندارد های بین المللی وجه نقد شامل معادل وجه نقد با سر رسید سه ماه یا کمتر از تاریخ تحصیل بوده و می تواند شامل اضافه برداشتهای بانکی نیز باشد.و اما در استاندارد های ایران وجه نقد،موجودی نقد و سپرده های دیداری نزد بانک ها و موسسات مالی اعم از ریالی و ارزی(شامل سپرده های سرمایه گذری کوتاه مدت بدون سر رسید) به کسر اضافه برداشت هایی است که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می گیرد در نتیجه شامل معادل وجه نقد نمی شودووجود این تفاوت ارتباط معناداری با توسعه اقتصادی در کشور دارد .10- نوع تلفیق: بر مبنای سطح کنترل که قدرت راهبری سیاست های مالی و عملیاتی است.فرض می شود کنترل هنگامی وجود دارد که شرکت اصلی به طور مستقیم یا غیر مستقیم از طریق شرکت های تابعه ،بیش از نصف حق رای واحد تجاری را دراست.همچنین کنترل به هنگامی که شرکت اصلی مالک نصف یا کمتر از حق رای است ولی به موجب قانون یا قرارداد ویا بطور غیر رسمی (در شرایط نادر)حق کنترل را داراست،نیز وجود دارد.همچنین وجود حق رای بالقوه قابل اعمال موجود،قضاوتی است.و اما در استاندارد های ایران بدین صورت عمل می شود که مبنای اصلی سطح کنترل ،که قدرت راهبری سیاست های مالی و عملیاتی است و فرض اصلی این است که در صورت مالکیت بیش از نصف سهام دارای حق رای واحد دیگر ،حاصل می شود.در غیر اینصورت یکی از شرایط زیر باید واقع گردد:

الف)تسلط بر بیش از نصف حق رای واحد دیگر از طریق توافق با سایر صاحبان سهام

ب)توانایی راهبری سیاست های مالی و عملیاتی واحد دیگر از ریق قانون یا توافق

ج)توانایی نصب و عزل اکثریت اعضای هیات مدیره

وجود تفاوت بیان شده ارتباط معنا داری با تفاوت سیستم های قانونی و ساختار و مالکیت شرکت ها بین حسابداری بین المللی و حسابداری ایران می باشد.

11- ارائه واحدهای تحت کنترل مشترک(مشارکت خاص[[25]](#footnote-25)): در استاندارد های بین المللی هر یک از دو روش تلفیق نسبت و ارزش ویژه مجاز است.و اما در استاندارد حسابداری ایران مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک ،در صورتهای مالی تلفیقی شریک خاص باید بر اساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.12 - روش خرید-ارزش منصفانه تحصیل:در استاندارد بین المللی دارائی ها و بدهی های احتمالی واحد تجاری تحصیل شده به ارزش منصفانه[[26]](#footnote-26) است.سر قفلی به عنوان باقیمانده(مابه التفاوت)ما به ازای پرداختی و درصد ارزش منصفانه واحد تجاری تحصیل شد تشخیص و شناسایی می گردد.تحقیق و توسعه در جریان تکمیل به طور کلی سرمایه ای می شوند.تعهدات مربوط به فعالیت های باز سازی فقط هنگامی تشخیص داده می شوند که واحد تجاری تحصیل شده در تاریخ تحصیل دارای بدهی از این بابت باشد.تعهدات مرتبط با زیان های آتی یا سایر مخارجی که انتظار می رود در نتیجه ترکیب تجاری تحمل می شود،قابل تشخیص نیست.واما دراستاندارد های حسابداری ایران برای دارائی ها و بدهی های احتمالی واحد تجاری تحصیل شده،رهنمود مشخصی وجود ندارد لیکن در عمل مانند اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده با این موضوع برخورد می گردد.سرقفلی به عنوان باقیمانده(ما به التفاوت)مابه ازای پرداختی ودرصد ارزشمنصفانه واحد تجاری تحصیل شده تشخیص و شناسایی می گردد.تحقیق و توسعه در جریان تکمیل به طور کلی سرمایه ای می شوند.مانند استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی.13- روش خرید-منافع اقلیت در ترکیب: در استاندارد بین المللی حسابداری در سهم اقلیت ،از ارزش منصفانه دارائی ها،بدهی ها و بدهی های احتمالی قابل شناسایی تحصیل یاد شده است.و اما در استاندارد حسابداری ایران سهم اقلیت در واحد تحصیل شده بر اساس خالص ارزش منصفانه آن اقلام اندازه گیری می شود. این تفاوت نیز مجددا به تاثیر توسغه اقتصادی و رونق بازار بر می گردد. 14- روش خرید -دارائی های نامشهود[[27]](#footnote-27) با عمر مفید نامعین و سر قفلی: در استاندارد بین المللی حسابداری دارایی های سرمایه ای هستند،ولی استهلاک پذیر نیستند.سر قفلی[[28]](#footnote-28) دارائیهای نامشهود با عمر نامعین،به منظور بررسی وجود اخلال در سطح واحد مولد پول نقد یا مجموعه های ازواحدهای مولد پول نقد،به عنوان روش قابل اجرا،حداقل سالانه بررسی می گردند.و در استاندارد های حسابداری ایران دارائی های نامشهود به ارزش منصفانه انعکاس می یابد که بر مبنای قیمتهای بازار فعال تعیین می شود.و این تفاوت مجددا برگرفته از نوسانات بازار ایران می باشد . 15- روش خرید-سر قفلی منفی: در استاندارد های بین المللی شناسایی و اندازه گیری دارائی ها،بدهی ها و بدهی های احتمالی واحد تحصیل شده مورد ارزیابی مجدد قرار می گیرند.هرگونه مازاد ناشی از تجدید ارزیابی ،بلادرنگ در صورت سود و زیان درج می گردد. و اما در استاندارد حسابداری ایران ، مازاد سهم واحد تحصیل کننده از ارزش منصفانه دارائی ها و بدهی های قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده،بین دارائی های غیر پولی قابل تشخیص به نسبت ارزش منصفانه آن ها تسهیم می شود و به عنوان درآمد شناسایی نمی گردد. و نوسانات بازار سهام می تواند دلیلی بر این تفاوت باشد 16- ترکیب تجاری واحدهای تحت کنترل مشترک: در استاندارد های بین المللی دقیقا به این عنوان خطاب نشده است.واحدهای تجاری رای گیری کرده و به طور ثابت،یکی از روش های حسابداری خرید یا اتحاد منافع را برای چنین معاملاتی به کار می گیرند.در استاندارد های حسابداری ایران مشارکت خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک،در صورت های مالی تلفیقی شریک خاص باید بر اساس روش ارزش ویژه ناخالص منعکس شود.17- در استاندارد های حسابداری بین المللی حسابداری آن به روش درصد پیشرفت کار(درصد تکمیل)صورت می گیرد.روش کار تکمیل شده مجاز نیست.و در استاندارد حسابداری ایران حسابداری آن به روش درصد پیشرفت کار(درصد تکمیل)صورت می گیرد. روش کار تکمیل شده مجاز نیست.به این معنی که روش در هر دو نوع استاندارد مشابه است . 18 - مزایای کارکنان: مخارج بازنشستگی-طرح های مزایای مشخص: در استاندارد های بین المللی بهره گیری از روش پیش بینی اعتبار واحد برای تعیین اینکه الزامات مزایا و دارائی های طرح به ارزش منصفانه ثبت شوند.در صورتی که سودو زیان اکچوئری بلادرنگ تشخیص و شناسائی شوند،می توانند خارج از صورت سود وزیان درج گردند.و اما در استاندارد های حسابداری ایران دارائی های طرح که ماهیت سرمایه گذاری دارند باید بر اساس ارزش های منصفانه اندازه گیری شوند.برای سود وزیان اکچوئری رهنمود مشخصی وجود ندارد.19 - اجاره های بلند مدت-طبقه بندی : در استاندارد های بین المللی در صورتی اجاره تامین مالی محسوب می شود که ماهیتا کلیه مخاطرات و مزایای مالکیت، انتقال یابد.در راستای مفهوم رجحان محتوا بر شکل است. و اما در استاندارد حسابداری ایران دارایی اجاره ایی به عنوان اجاره سرمایه ای تلقی می شود که به موجب آن تمامی مخاطرات و مزایای ناشی از مالکیت دارایی منتقل شود. 20- اجاره های بلند مدت-حسابداری دفاتر اجاره دهنده(موجر): در استاندارد های بین المللی حسابداری مبالغ ما به ازای ناشی از اجاره تامین مالی سرمایه به عنوان حساب های دریافتنی ثبت می شوند.درآمد ناخالص (قبل از مالیات)،به منظور استنتاج نرخ بازده دائمی بر مبنای روش سرمایه گذاری خالص،تخصیص می یابند.و در استانداردحسابداری ایران اجاره دهنده باید دارایی مرتبط با اجاره سرمایه ای را در ترازنامه به عنوان یک قلم دریافتنی و به مبلغی معادل سرمایه گذاری خالص در اجاره منعکس کند.درآمد مالی باید بر اساس الگویی شناسایی شود که نسبت به مانده سرمایه گذاری خالص اجاره دهنده در رابطه با اجاره سرمایه ای ،نرخ بازده ادواری ثابتی ایجاد می کند.21 - موجودی کالا: در استاندارد های بین المللی موجودی کالا به اقل بهای تمام شده و ارزش خالص بازیافتنی ثبت می شوند.روش اولن صادره از اولین وارده یا میانگین موزون برای تعیین بهای تمام شده استفاده می گردد.روش اولین صادره از آخرین وارده منع شده است.برگشت مبالغ پشین در صورت افزایش ارزش متعاقب،ضرورت می یابد.و امادر استاندارد های حسابداری ایران موجودی مواد و کالا باید بر مبنای ((اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش))تک تک اقلام یا گروههای اقلام مشابه،اندازه گیری شود.بهای تمام شده موجودی مواد و کالا باید با استفاده از روش های ((شناسایی ویژه))،((اولین صادره از اولین وارده))یا(میانگین موزون))محاسبه شود.هر گونه افزایش ناشی از افزایش خالص ارزش فروش در دوره جاری باید به عنوان درآمد یا کاهش هزینه دوره جریان(حداکثر تا حد جبران کاهش قبلی)شناسایی شود.22 - دارایی های زیستی: در استاندارد های بین المللی به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی در نقطه فروش،با تغییراتی در ارزشیابی تشخیصی در صورت سود وزیان،اندازه گیری می گردد.و در استاندارد های حسابداری ایران دارایی زیستی مولد باید بر مبنای بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته یا مبلغ تجدید ارزیابی،به عنوان نحوه عمل مجاز جایگزین،شناسایی و گزارش شود.به استثنای دارایی زیستی غیر مولد خریداری شده که تنها در زمان شناخت اولیه به بهای تمام شده شناسایی می شود،دارایی های زیستس غیر مولد به جز در موارد خاص باید در شناخت اولیه و در تاریخ ترازنامه به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه گیری شود.23 -.مالیات بر درآمد ابرازی(انتقالی به دوره آتی)-رویکرد کلی: در استاندارد های بین المللی روش ذخیره کامل با برخی تفاوت های موقت(یک سری استثناءها)در ترازنامه مورد استفاده قرار می گیرد.دارائی های مربوط به مالیات ابرازی ،در صورتی که بازیافت آن محتمل باشد،تشخیص و شناسایی می گردند(احتمال آن زیاد است)و اما در استاندارد حسابداری ایران در صورتی که خروج منافع محتمل باشدو بتواند به طور قابل اتکاء قابل برآورد باشد،انجام برآورد الزام است،اما میزان ابهام در رابطه با مالیات بر عملکرد ابرازی به مراتب کمتر از ذخایر است.برآورد الزم برای مالیات بر عملکرد ابرازی صورت می گیرد.24 - اجاره های بلند مدت-حسابداری دفاتر اجاره کننده(مستاجر): در استاندارد بین المللی حسابداری اجاره های تامین مالی و تعهدات مرتبط با اجاره های آتی،به عنوان دارائی ثبت شده و طی عمر مفید دارائی مستهلک می شوند.پرداخت های اجاره به منظور حصول نرخ بهره دائمی برای تعهدات معوق،تخصیص می یابند.مبالغ اجاره در اجاره های عملیاتی بر مبنای خط مستقیم پرداخت می شوند.و اما در استاندارد های حسابداری ایران اجاره های سرمایه ای باید تحت عنوان دارایی و بدهی و به مبلغی معادل ارزش منصفانه دارایی مورد اجاره در آغاز اجاره یا به ارزش فعلی حداقل مبالغ اجاره،هر کدام کمتر است،در ترازنامه اجاره کننده منعکس شود.در اجاره های عملیاتی ،مبالغ اجاره باید بر مبنای خط مستقیم طی دوره اجاره به عنوان هزینه دوره شناسایی شود.25 - اجاره های بلند مدت-حسابداری دفاتر اجاره کننده،معاملات فروش و اجاره مجدد: در استاندارد های حسابداری بین المللی سود حاصل از فروش و اجاره مجدد تامین مالی به دوره های آتی منتقل شده و مستهلک می گردد.اگر برای اجاره های عملیاتی چنین شود ،تشخیص درآمد منوط به انجام معامله به ارزش منصفانه است.محتوای معاملات در نظر گرفته می شود.و اما در استاندارد حسابداری ایران چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره سرمایه ای باشد مازاد مازاد باید در طول دوره اجاره به عنوان درآمد شناسایی شود.چنانچه معامله فروش و اجاره مجدد از نوع اجاره عملیاتی باشد و مشخص گردد که معامله بر مبنای ارزش منصفانه انجام شده است،سود یا زیان باید بی درنگ شناسایی شود.در صورتی که قیمت فروش کمتر از ارزش منصفانه دارایی باشد،زیان باید بی درنگ شناسایی شود.چنانچه قیمت فروش بیش از ارزش منصفانه باشد،مبلغ مازاد باید طی دوره ای که انتظار می رود از دارایی مورد اجاره استفاده شودد،مستهلک گردد.26 - ابزارهای سرمایه-سهام خزانه(بازخرید سهام): در استاندارد های بین المللی حسابداری به عنوان رقم کاهنده حقوق صاحبان سهام نشان داده می شود.و در استاندارد های حسابداری ایران شرکت های پذیرفته شده در بورس یا بازارهای خارج از بورس با رعایت مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار مجازند حد اکثر تا سقف ده درصد از سهام ثبت شده خود را خریداری و تحت عنوان سهام خزانه در شرکت نگهداری کنند.27 - ابزارهای مشتقه: در استاندارد بین المللی حسابداری ابزارهای مشتقه ای که دارای شرایط الزم برای حسابداری مصون سازی نیستند،به ارزش منصفانه،ضمن تغییراتی در ارزش منصفانه تشخیصی در صورت سود و زیان،اندازه گیری می شوند.حسابداری مصون سازی در صورتی که معیارهای سختگیرانه الزم تعیین شده باشند،مجاز است.واما در استاندارد حسابداری ایران ابزارهای مشتقه ای که دارای شرایط الزم برای حسابداری مصون سازی نباشند،واجد شرایط حسابداری مصون سازی نیز نیستند.28- واحد پولی-تعیین واحد پولی: در استاندارد های بین المللی حسابداری در صورتی که علائم نامعین باشد و واحد پولی مورد استفاده مشخص نباشد،به منظور تعیین واحد پولی مورد استفاده که به منصفانه ترین وجه ممکن نتایج اقتصادی عملکرد واحد تجاری را،از طریق اولویت دهی به واحد پولی که عمدتا بر مبنای قیمت های فروش و نیز مخارج مستقیم تولید کالا و ارائه خدمات بدون در نظر گرفتن سایر عوامل تاثیر می گذارد،از قضاوت استفاده می شود.و در استاندارد های حسابداری ایران ، رهنمود مشخص، در مواقعی وجود دارد که واحد پولی مشخصی معین نیست.29 - سود تقلیل یافته هر سهم: در استاندارد های بین المللی حسابداری استاندارد بین المللی شماره 33 در رابطه با فرآیند و روش های مورد استفاده برای تعیین اینکه آیا سهام بالقوه تقلیل دهنده است یا خیر،تجویز شده است.روش سهام خزانه برای اختیار خرید سهام/تضمین خرید سهام استفاده می شود.و اما در استاندارد حسابداری ایران، سهام عادی بالقوه تنها در صورتی باید به عنوان تقلیل دهنده در نظر گرفته شود که تبدیل آن به سهام عادی ،سود هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را کاهش یا زیان هر سهم ناشی از عملیات در حال تداوم را افزایش دهد.30 - گزارشکری بر حسب قسمتهای مختلف-افشاء: افشاءهای مربوط به بخش های عملیاتی برای سود وزیان،کل دارائیها و در صورتی که به طور معمول جهت اهداف داخلی گزارش شوند،نیز برای بدهی ها،صورت می پذیرد.موارد دیگری همچون درآمدهای خارجی ،درآمد فیمابین قسمت ها ،استهلاک دارائی های ثابت مشهود و استهلاک دارائی های نامشهود،مالیات،درآمد بهره و دیگر اقلام اصلی ،در جایی از صورت سود وزیان قسمت یا برای گزارشگری داخلی این موارد را شامل می شود،افشاء می گردند.برای مناطق جغرافیایی که قسمت درآن فعالیت می کند،درآمدها و دارائی های غیر جاری گزارش می شوند.افشای عوامل مورد استفاده در شناسایی قسمت و اطلاعات مشتریان بزرگ الزامی است.و در استاندارد حسابداری ایران واحد تجاری باید درآمد عملیاتی قسمت ناشی از فروش برون سازمانی و معاملات با سایر قسمت ها،نتیجه عملیات قسمت،جمع مبلغ دفتری دارائیهای قسمت،جمع اضافات دارائیهای ثابت مشهود و نامشهود هر قسمت طی دوه،جمع مبلغ هزینه استهلاک دارائی های ثابت مشهود و نامشهود هر قسمت و جمع مبلغ سایر هزینه های غیر نقدی را برای هر قسمت قابل گزارش تجاری یا جغرافیایی مبتنی بر مکان استقرار دارائی ها افشاء کند.افشای عوامل مورد استفاده در شناسایی قسمت و اطلاعات مشتریان بزرگ الزامی است.31 - .عملیات متوقف شده- تعریف:در استاندارد بین المللی حسابداری عملیات و جریان های نقدی که به وضوح قابل تمایز برای گزارشگری مالی بوده و بیانگر خط تجاری عظیم یا منطقه جغرافیایی جداگانه ای باشد،یا یک واحد تجاری فرعی که با هدف فروش مجدد تحصیل شده باشد.واما در استاندارد حسابداری ایران عملیات متوقف شده یک بخش از واحد تجاری است که واگذار یا برکنار شده یا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی شده است،و بیانگر یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات بوده؛قسمتی از یک برنامه هماهنگ برای واگذاری یا برکناری یک فعالیت تجاری یا حوزه جغرافیایی عمده و جداگانه از عملیات باشد؛ویا یک واحد فرعی است که صرفا با قصد فروش مجدد خریداری شده است.32- گزارشگری مالی میان دوره ای: در استاندارد های حسابداری بین المللی، محتوا تجویز شده و مبنای عمل باید مطابق صورتهای سالانه باشد.تناوب گزارشگری(مثال:فصلی،شش ماهه)توسط قانون گذاران محلی مقرر شده و یا در صلاحدید واحد تجاری است. و در استاندارد های حسابداری ایران اقلام درآمد و هزینه بر اساس مبانی مشابه با مبانی تهیه صورت های مالی سالانه اندازه گیری و شناسایی می شود(روش منفصل).برخی اقلام که ماهیت سالانه دارند،برآورد می شوند.تناوب گزارشگری مانند قوانین ازمان بورس و اوراق بهادار و صلاحدید واحد تجاری است.

مبانی گزارشگری مالی در IFRS که در ایران بران آن ها رهنمودی ارائه نشده است:

1.واحدهای تجاری با هدف خاص: در استاندارد های بین المللی حسابداری هنگامی که ذات رابطه نمایانگر کنترل باشد،تلفیق می گردد.و اما دراستاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد .

2. سهام وثیقه کارفرما: هنگامی که رابطه ذاتا بیانگر وجود کنترل است،تلفیق می گردد(مدل ارائه شده دراستاندارد شماره 12 کمیته دائمی تفسیر)حسابداری سهام مالکیتی که به عنوان سهام وثیقه نگهداری می گردد،به روش سهام خزانه است. و اما دراستاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد.

3. روش خرید-مبالغ تعهدات احتمالی:در استاندارد بین المللی حسابداری شامل بهای تمام شده ترکیب در تاریخ تحصیل می شود،مشروط بر اینکه اصلاحات محتمل بوده و به طور قابل اتکاء قابل اندازه گیری باشد.و هم چنین دراستاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد.

4. معاملات مرتبط با پرداخت مبتنی بر سهم کارمند: در استاندارد های بین المللی حسابداری هزینه خدمات تحصیل شده،بر مبنای ارزش منصفانه سرمایه اهدایی یا بدهی تحمل شده شناسایی می گردد.و دراستاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد.

5. مزایای پایان خدمت: در استاندارد های بین المللی حسابداری، حسابداری مزایای پایان خدمت ناشی از اخراج،مانند مقررات تدید ساختار است.حسابداری طرح غرامت پایان خدمت بر مبنای ارزش جاری اچوئری مزایا است. و همچنین دراستاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد.

6. اموال سرمایه گذاری: در استانداردهای بین المللی حسابداری ، به بهای تمام شده(ارزش دفتری)یا ارزش منصفانه با تغییراتی در ارزش منصفانه تشخیصی در صورت سود و زیان،اندازه گیری می شود.و دراستاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد.

7. دارایی های مالی-اندازه گیری : در استانداردهای بین المللی حسابداری به طبقه بندی سرمایه گذاری بستگی دارد-در صورتی که تا تاریخ سر رسید یا پرداخت وام ها و حساب های دریافتنی نگهداری شوند،به بهای تمام شده پس از کسر استهلاک انباشته گزارش می گردند.در غیر اینصورت به ارزش منصفانه گزارش می شوند.سود یا زیان ناشی از بکارگیری روش ارزش منصفانه ازدیدگاه سود وزیانی (شامل ابزارهای تجارت)در صورت سود وزیان شناسایی می شود.سود و زیان سرمایه گذاری نگهداری شده برای فروش،سرمایه گذاری ها هنوز به فروش نرسیده باشند،به ارزش ویژه تشخیص و شناسایی می شوند. و دراستاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد.

8- بدهی های مالی در مقابل طبقه بندی حقوق مالی: در استاندارد های بین المللی حسابداری ابزارهای مالی مانند بدهی یا حقوق مالی،با توجه به محتوای تعهدات قراردادی ناشر طبقه بندی می گردد.سهام ممتاز الزام آور قابل بازخرید به عنوان بدهی طبقه بندی می گردد.و اما در استاندارد حسابداری ایران رهنمود مشخصی ندارد.

9- بدهی های قابل تبدیل: در استاندارد های بین المللی حسابداری حسابداری بدهی های قابل تبدیل (تعداد سهام مشخص در قبال مقدار وجه نقد مشخص)بر مبنای تجزیه ضمن تشخیص عایدات بین بدهی و حقوق صاحبان سهام صورت می پذیرد.و در استاندارد حسابداری ایران رهنمود خاصی وجود ندارد .

10- قطع شناخت از بدهی های مالی: در استاندارد های بین المللی حسابداری قطع شناخت بدهی در صورت انقضاء صورت می گیرد.تفاوت میان ارزش دفتری و مبلغ پرداختی در صورت سود و زیان شناسایی می گردد. و در استاندارد حسابداری ایران رهنمود خاصی وجود ندارد . (همتی و همکاران،1395)

**چالشها:**

به طور کلی،هر تغییری با دشواریهایی همراه است.به طور خاص بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران نیز با چالشهایی مواجه است.هر چند برای تمامی این چالشها راه حل هایی نهایی وجود دارد که در حال حاضر اشخاص مرتبط با امور حسابداری و گزارشگری مالی کشور نظیر سازمان حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار،جامعه حسابداران رسمی ایران، سایر انجمن های حرفه ای، بانک مرکزی،دانشگاهیان،سازمان امور مالیاتی و...... در حال رفع یا تعدیل آنان هستند:

1- اولین چالش در زمینه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی،"کسب دانش و تخصص"لازم برای شناخت و بکارگیری استانداردها و در نهایت تحلیل و بهره گیری از صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد.با همکاری اشخاص مرتبط با امور حسابداری و گزارشگری مالی کشور نظیر سازمان حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار، قابل حل است . تاکنون صورتهای مالی واحدهای تجاری فعال در ایران بر اساس استانداردهای حسابداری ایران تهیه شده است و لذا تهیه کنندگان ،حسابرسان،استفاده کنندگان،ناظران و سایر ذینفعان صورتهای مالی،عمدتا از استانداردهای حسابداری ایران استفاده نموده اند و کمتر از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بهره برده اندلذا اولین چالش در زمینه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی،"کسب دانش و تخصص"لازم برای شناخت و بکارگیری استانداردها و در نهایت تحلیل و بهره گیری از صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشد.

2- استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در برخی از موارد با قوانین و مقررات نا هماهنگ است و از این رو ممکن است مشکلاتی برای واحدهای تجاری ایجاد نماید.برای مثال چنانچه واحدهای تجاری،در تهیه صورتهای مالی خود،استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را بکارگیرند،باید بسیاری از سرمایه گذاریهای خود را که تاکنون بر مبنای اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش شناسایی نموده اند،به ارزش بازار گزارش نمایند. در آن شرایط با توجه به مقررات مالیاتی (یا دست کم رویه های نانوشته اجرایی)؛ از یک سو ،چنانچه واحدهای تجاری از بابت گزارش سرمایه گذاریها به ارزش بازار،سود شناسایی کنند،باید مالیات بیشتری پرداخت کنند.و از دیگر سو،چنانچه همان واحد تجاری بعدا از بابت گزارش سرمایه گذاریها به ارزش بازار،زیان شناسایی کنند،این زیان به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی آنان لحاظ نمی شود. (حصار زاده،بذر افشان وحسینی پور،1395).

3- استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نسبت به استانداردهای حسابداری ایران،تاکید بسیار بیشتری بر بکارگیری ارزشهای منصفانه در ارزشیابی دارائیها و بدهیها دارند.با توجه به اینکه در ایران برای برخی از دارائیها و بدهیها بازار فعال و قابل اتکایی وجود ندارد،بکارگیری ارزشهای منصفانه نیازمند استفاده از روشهای برآورد ارزش منصفانه(نظیر روشهای تنزیل جریانهای نقدی)خواهد بود.بدیهی است استفاده از روشهای برآوردارزش منصفانه نیز از نظر قابل اتکا بودن یا هزینه جمع آوری اطلاعات مرتبط ،برخی واحدهای تجاری را با مشکلاتی مواجه می کند. چهارم ، بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی نیازمند تغییر در حوزه هایی فراتر از حوزه های حسابداری و گزارشگری مالی است.برای مثال برای بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی،تغییر سامانه های اطلاعاتی،تغییر قراردادهای قانونی و عرفی،تغییر نگرش مدیریت کلان و میانی،تغییر فرهنگ سازمانی، و ..... اجتناب ناپذیر است. (حصار زاده وهمکاران ،1395). به طور کلی اهم چالش ها و مشکلات اشاره می شود بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شامل؛ تغییرات محیط قانون گذاری، پیچیدگیهای به وجود آمده در فرآیند گزارشگری مالی، مشکلات تعیین ارزش منصفانه، شرایط اقتصادی و سیاسی نامشابه، عدم حفظ منافع تمام گروههای ذینفع، تربیت نیروهای آموزش دیده( شامل: تهیه کنندگان صورتهای مالی،حسابرسان،اعضای هیات مدیره،و استفاده کنندگان صورتهای مالی)، پیامدهای اقتصادی(مالیات،تاثیر بر بازارها به خصوص در شرایط رونق و رکود یکی از مشکلات اساسی،دولتی بودن اقتصاد ایران است.بر این اساس تاکید عمده بر تهیه اطلاعات برای دولت و فراهم آوردن اطلاعات صحیح در مورد مالیات است.)، شایط بازارها و زیر ساخت های لازم:بازار اوراق بهادار،بازار دارائی های زیستی،بازار ارز،بازار پول(نرخ سود)،و بازار اوراق مشتقه است.(همتی وگراوند،1396) امکان ورود سرمایه گذاری های مستقیم خارجی،بهبود روند سرمایه گذاری،تکمیل زنجیره تولید در زیر بخشها و تولید و صدور کالاهای نهایی و دارای ارزش افزوده بیشتر،از جمله فرصت هایی است که در فضای جدید بین المللی حاصل می شود.(همتی و زین العابدینی،1395). آن ﺟﺎ ﮐﻪ اﺳﺘﺎﻧﺪاردﻫﺎي ﺑﯿﻦاﻟﻤﻠﻠﯽ ﻣﺒﺘﻨﯽ ﺑﺮ اﺻﻮل ﻣﯽﺑﺎﺷﻨﺪوﻧﯿﺎز ﺑﻪ ﻗﻀﺎوت ﺣﺮﻓﻪاي ﺑﯿﺸﺘﺮ داﺷﺘﻪ و ﻗﺎﺑﻠﯿﺖ اﻧﻌﻄﺎفﭘﺬﯾﺮي ﺑﯿﺸـﺘﺮي را در ﺗﻔﺴﯿﺮاﻣﮑﺎنﭘﺬﯾﺮ می سازد . ﺑﺎ اﺟﺮاي آﻧﻬﺎ ﭼﺎﻟﺶﻫﺎ و ﻋﺪم اﻃﻤﯿﻨﺎنﻫﺎ در زﻣﯿﻨﻪ ﺗﺮﺟﻤﻪ نیز دوﭼﻨﺪانﻣﯽﺷﻮد (سکینه شیبه،1394)

نتیجه گیری و پیشنهاد :

نتایج بدست آمده از این پژوهش حاکی از آن است که برای تمامی چالشها،راه حل های اولیه و منطقی وجود دارد که با بهبود آنها می توان آثار منفی احتمالی را رفع یا دست کم کاهش داد.برای مثال،در ارتباط با چالش اول،برخی از نهادهای حرفه ای و دانشگاهی ، با استفاده از ظرفیتهای داخلی و خارجی،کاملا بر مقوله آموزش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی متمرکز شده اند و در حال حاضر آموزش و یاد گیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به تدریج در حال فراگیر شدن می باشد.. واحدهای تجاری مزبور،با افزایش ارزش بازار سرمایه گذاریهایشان باید مالیات پرداخت کنند اما با کاهش ارزش سرمایه گذاریهایشان،هیچ مالیاتی را بازیافت نمی کنند.لذا دومین چالش در زمینه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،"نا هماهنگی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با قوانین و مقررات"می باشد.و این مسئله باعث متفاوت بودن زمِینه های اجرایی استانداردها می گردد مانند تفاوت درارائه گزارشات واحدهای تحت کنترل مشترک(مشارکت خاص) طبق استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی و استاندارد های ایران و اندازه گیری دارایی های مالی همچنین در ارتباط با چالش دوم،می توان با تصویب مقررات جدید(یا اصلاح برخی از رویه های ناهماهنگ اجرایی در مالیات ستانی)،مشکلات را تعدیل نمود.برای نمونه، در همان مثال پیشگفته،می توان با اصلاح مقررات و ضوابط مالیاتی،یا"هر دوی افزایش و کاهش ارزش سرمایه گذاریها را به ترتیب مشمول مالیات و هزینه های قابل قبول مالیاتی دانست" یا هر دوی افزایش و کاهش ارزش را غیر مشمول مالیات و هزینه های غیر قابل قبول مالیاتی تلقی نمود".بعلاوه چنانچه(بر اساس تجربه بین المللی در بیشتر کشورهای جهان،در آغاز راه)بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی محدود به سطح صورتهای مالی تلفیقی گردد،بسیاری از چالشهای حقوقی و مقرراتی رفع می گردد زیرا تقریبا همه قوانین و مقررات کشور،معطوف صورتهای مالی شخصیتهای حقوقی(ونه شخصیتهای حسابداری نظیر گروه شرکتها در تلفیق)است. سومین چالش در زمینه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی،"محدودیتهای محیطی در بکارگیری ارزشهای منصفانه" می باشد در ارتباط با چالش سوم چنانچه (بر اساس تجربه بین المللی در بیشتر کشورهای جهان،در آغاز راه)بکار گیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی محدود به واحدهای تجاری بزرگ گردد،چالش توانایی و امکانات مالی برای بکارگیری ارزشهای منصفانه تعدیل می شود.بعلاوه در حال حاضر،در ایران دانش و رشته اکچوئری در حال گسترش است واین امر خود باعث افزایش دقت روشهای برآورد ارزش منصفانه خواهد شد.همچنین در مجموعه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی،بعضا معافیتها و اختیاراتی در بکارگیری ارزشهای منصفانه وجود دارد که می توان از آنها بهره برد. چهارمین چالش در زمینه بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی ،"تغییرات گسترده" در بعضی از حوزه های غیر حسابداری می باشد. در ارتباط با چالش چهارم نیز بکارگیری تدریجی و مستمر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی همزمان با "آموزش"،"بازخورد گرفتن از واحدهای تجاری که بطور داوطلبانه اقدام به بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می نمایند" و همچنین "افزایش تدریجی دامنه واحدهای تجاری که ملزم به بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی هستند" می توان فرصت مناسبی را برای مواجه شدن با مسائل پیدا و نا پیدا ،و در نهایت تغییرات گسترده فراهم آورد. هم چنین در این مقاله تفاوت های اساسی استاندارد های بین المللی گزارسگری مالی و استاندارد های ایران به صورت مروری عنوان شده و استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی که در ایران معادل ملی ندارند به قرار شماره گذاري مقابل می باشند : (IFRS) 1،2،4،6،7،12،29،32،39،40 همچنین استانداردهای بین المللی که تجدید نظر شده اند اما در استاندارد ایران بازنگری نشده است ،شماره گزاری آن ها در (IFRS) به قرار مقابل می باشد: 1،2،3،8و استانداردهای بین المللی که از سال 2013لازم الاجرا هستند و در استانداردهای ایران اعمال نشده اند شماره گذاری آن ها در (IFRS) به ترتیب مقابل می باشد: 9،10،11،12،13 که در پیشینه شرح داده شده است.

**منابع:**

1. احمدی ،فایق وخالقی ، سید حسین .(1394)سیر تکاملی استاندارد های بین المللی گزارشگری مالی در جهان ،حسابدار رسمی شماره 42
2. برگرفته از سایت [www.ifrs.seo.ir](http://www.ifrs.seo.ir)
3. پاکدل ، غلامرضا و حسن زاده کوجو ،صادق و حسن زاده کوجو ،محمود و رستمی ، امین (1393)با نگاهی یه استاندارد های بین المللی حسابداری تاریخچه و وضعیت فعلی استاندارد گذاری حسابداری در ایران ، نخستین ماهنامه بازار سرمایه ایران ، بورس شماره 111، 82-78 .
4. تدوین استاندارد های حسابداری «اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی ، استاندارد های حسابداری ، انتشارات سازمان حسابرسی .
5. حصار زاده و مرفوع.(1390)چکیده استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی شامل استانداردهای بین المللی حسابداری.
6. حصار زاده،بذر افشان و حسینی پور.(1395)مقایسه استانداردهای حسابداری ملی،بین المللی و آمریکایی.
7. حیدری بهاری،صیفی وچالاکی.(1395) بررسی وضعیت به کارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) در کشورهای مختلف جهان ،چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران.
8. رحیمیان،نظام الدین و مجدی اوغلو بیک،محمود و ملکی-علیرضا(1394)ضرورت بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در ایران و جنبه های مثبت آن،حسابرس،شماره80،ص82تا86.
9. سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استاندارد های حسابداری )،1394، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی ( استاندارد های شماره 1 تا33)
10. ﻫﻤﺘﯽ، ﺣﺴﻦ و ﻧﺎدري، ﻋﻠﯽ(1391) روﻧﺪ ﺗﻐﯿﯿﺮات در روﯾﮑﺮد اﺳﺘﺎﻧﺪاردﮔﺬاري ﺣﺴﺎﺑﺪاري و ﺿﺮورتﻫﺎي آن( ﺑﺎﺗﺄﮐﯿﺪ ﺑﺮ ﺳﺎﺧﺘﺎر ﺗﺌﻮرﯾﮏ اﺳﺘﺎﻧﺪاردﻫﺎ) ﻣﻄﺎﻟﻌﺎت ﺣﺴﺎﺑﺪاري و ﺣﺴﺎﺑﺮﺳﯽ سال اول شماره. 81،1-64.
11. همتی،حسن،چراغی،مجید،ملکی،اسمعیل(1395).بررسی تطبیقی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری ایالات متحده و استانداردهای حسابداری ایران،حسابدار رسمی،ش57،34-44.
12. همتی و گراوند.(1396)چارچوب مفهومی بین المللی گزارشگری مالی**(**IFRS)، چاپ اول، انتشارات ترمه .
13. کرمی،غلامرضا؛تاجیک،کامران؛(1386).عوامل محیطی موثر بر حسابداری و مدل های آن،حسابدار1386-شماره182،از 68 تا 73.
14. گراوند ،محمد(1394)،همگرایی بین المللی و پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی،مطالعات حسابداری و حسابرسی،ش14،ص74 تا 83.
15. محمد حسین صفر زاده.(1392)پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای نخستین بار.
16. یوسفی،شیدا،(1394)هماهنگ سازی در استانداردهای بین المللی حسابداری و گزارشگری مالی و محدودیت های آن در ایران،پنجمین کنفرانس ملی و سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت با رویکردهای کاربردی و پژوهش نوین،تهران.
17. Baskerville, R., &Evans, L. (2011). The darkening glass: Issues for translation of IFRS.Edinburgh:The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
18. Correia,M.M.(2014). Political Aconnections and SEC enforcement.journal of Accounting and Economics,57(2-3),241-262.
19. Chaudhery.a. (2015). Interpretation and Application of International financial reporting standards.Willey . Second Edition.
20. Deans ,s.and D.mott.(2008).Lowering standards.Retrieved from [www.morganmarkets.com](http://www.morganmarkets.com).
21. IAS/IFRS by the developing countries.journal of Economics,Finance and Administrative Science,18,56-62
22. Huerta, E., Petrides, Y., &Braun, G.P. (2013) Translation of IFRS: Language as a barrier to comparability. Research in Accounting Regulation,25,1-12.
23. x.-kieso and we ygandt,”intermediat accounting”.john wlley and sons inc.new York.,2015.
24. .maciuca,g.,hlaciuc,e.,ursache,a.,2015,the role of prnudence in financial reporting:if rs vevsus priective 34,procedia economics and finan cial 32.
25. Nurunnabi,M.(2014).The role of the securitis and exchange commission in a developing economy: Implication for IFRS. Advances in Accounting, Incorporating advances in International Accounting,http://dx.doi.org/10.1016/j.adiac.2014.09.018.
26. Poudel , G .,Hellman, A.,&Perera,H.(2014).The adoption of international finance reporting standards in a non-colonized developing country:the case of Nepal.Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting,30,209-216.
27. Zehri, F.,&Chouabibi,J.(2013).Adaption determinants of the international accounting standards

**Title**: Examining the Challenges and Differences of International Financial Reporting Standards (IFRS) with Iranian Accounting Standards and Reviewing Available Solutions

**Abstract:**

The overall aim of this study is to investigate the differences between international financial reporting standards and Iranian accounting standards and review existing challenges, as well as present a strategy for harmonizing Iran's standards with IFRS. In Iran, based on the perspective of developing international accounting standards based on international standards, the basic for the formulation of accounting standards is the same international standards unless the conditions for the implementation of those standards exist, in which case parts of it will be adjusted. Due to the close proximity of Iran's accounting standards to IFRS, a significant part of these two standards is consistent, but existing significant differences can be categorized at two levels: the first level of general concepts and the second level of accounting standards. . To conduct this research, different and conflicting standards as well as international standards that have been revised but not revised in Iran's standards, and international standards that do not have the national equivalent, and existing challenges and unpopular financial reporting basis in accordance with international reporting standards Financial and accounting standards of Iran have been investigated and addressed to the challenges of increasing the level of agreements. This research is descriptive-comparative in terms of its purpose. From the point of view of the result, it is applied as well as qualitative in terms of the implementation process. The results of the present study suggest that there are four basic challenges that exist for all of them, with logical and logical solutions that can be used to eliminate or minimize inconsistencies and differences. Also, the differences and shortcomings of Iran's standards against international financial reporting standards are expressed.

Keyword :

Challenges, Harmonization, International Financial Reporting Standards, Iranian Accounting Standards.

1. International Financial Reporting Standards [↑](#footnote-ref-1)
2. Harmonization [↑](#footnote-ref-2)
3. Exchange information [↑](#footnote-ref-3)
4. Assessing the financial situation [↑](#footnote-ref-4)
5. Economic unit performance [↑](#footnote-ref-5)
6. Convergence [↑](#footnote-ref-6)
7. Gradual approach [↑](#footnote-ref-7)
8. Consolidated Financial Statements [↑](#footnote-ref-8)
9. Stock exchange [↑](#footnote-ref-9)
10. Legal systems [↑](#footnote-ref-10)
11. Tax systems [↑](#footnote-ref-11)
12. The level of economic development [↑](#footnote-ref-12)
13. Nature of business ownership [↑](#footnote-ref-13)
14. Religion [↑](#footnote-ref-14)
15. Culture [↑](#footnote-ref-15)
16. Government grants [↑](#footnote-ref-16)
17. Transition income [↑](#footnote-ref-17)
18. Financial statements [↑](#footnote-ref-18)
19. reliable [↑](#footnote-ref-19)
20. Exceptional items [↑](#footnote-ref-20)
21. Legal reserve [↑](#footnote-ref-21)
22. investment activities [↑](#footnote-ref-22)
23. Financing activities [↑](#footnote-ref-23)
24. Cash flow statement [↑](#footnote-ref-24)
25. Special partnership [↑](#footnote-ref-25)
26. fair value [↑](#footnote-ref-26)
27. Intangible assets [↑](#footnote-ref-27)
28. Goodwill [↑](#footnote-ref-28)