

مجله اقتصادی

شماره‌های ۳ و ۴، خرداد و تیر ۱۴۰۰، صفحات ۲۶-۵

## وقوع آریترآژ در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در ایران: رویکرد انتقادی

وحید بخردی‌نسب

دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد نجف‌آباد، نجف‌آباد، ایران

vahid.bekhradinasab@gmail.com

در سال ۱۳۹۴ اداره دارایی اصلاحیه‌ای مبنی بر تهیه دو صورت مالی منتشر کرد. یکی از این صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای حسابداری ایران و دیگری مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است. این اصلاحیه منجر می‌شود تا در پایان دوره مالی، تهیه دو صورت مالی منتج به دو عدد متفاوت در سود (زیان) خالص شود. سودهای متفاوت یک فرصت آریترآژی برای اداره دارایی به وجود می‌آورد تا بتواند از بین سود مشمول مالیات ناشی از استانداردهای حسابداری ایران و سود مشمول مالیات مبتنی بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، سود بالاتر را انتخاب و مالیات عملکرد را بر اساس آن تنظیم کند. ریشه تفاوت در سودها ناشی از عدم اجرای ارزش منصفانه در ایران و ناتوانی در انجام برآوردهای آن است؛ زیرا جهت اجرای ارزش منصفانه نیاز به یک بازار مستقل است. بازاری که دولت و ذی‌نفعان در آن اثرگذار نباشند. در نتیجه نبود استاندارد مشابه استاندارد مالیات بر درآمد (ISA12) و لازم‌الاجرا نمودن استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی توسط اداره مالیاتی منجر شده تا حسابداری به مثابه ابزاری در دست عده‌ای قرار گیرد تا منافع خاص اداره دارایی تأمین شده و منافع دیگر ذی‌نفعان نادیده گرفته شود. این اقدام عمل حسابداران، دولت‌ها را قوی‌تر و شرکت‌ها را ضعیف‌تر می‌کند و یک آگاهی و شعور تصنعی برای استفاده‌کنندگان به وجود می‌آورد. از این رو یکی از دلایل عدم اتخاذ و پذیرش کامل استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران پیامدهای مالیاتی ناشی از گزارشگری به ارزش منصفانه و عدم توجیه اقتصادی کاربرد استانداردهای بین‌المللی است. این پژوهش به معرفی یک فرصت آریترآژی برای یک گروه از استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری پرداخته که از دید برخی دیگر از استفاده‌کنندگان محصور مانده و بیشترین تفاوت به این گروه القا می‌کند تا درک کنند حسابداری به عنوان علمی اجتماعی در پاسخ به نیازها دارای محدودیت‌هایی است.

واژگان کلیدی: استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، آریترآژ، ایران، رویکرد انتقادی.

## ۱. مقدمه

حسابداری، زبان کسب و کار و تجارت در دهکده جهانی است. پس نیاز واقعی به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری جهانی وجود دارد که در مقام زبان مشترک کسب و کارهای بین‌المللی انجام وظیفه کند. به عبارت دیگر، با توجه به رویه‌های موجود تجارت و کسب و کار، جهانی شدن امری اجتناب‌ناپذیر است. جهانی شدن به معنای پذیرش بدون چون و چرای دیدگاه‌های دیگران نیست؛ بلکه حساسیت‌ها و نیازهای خاص بازار سرمایه کشور باید مورد توجه قرار گیرد. به منظور افزایش شفافیت اطلاعاتی، بر حسب نیاز بازار سرمایه اعمال الزامات بیشتری مورد نیاز است (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵). در ماه فوریه سال ۲۰۰۱، اتحادیه اروپا<sup>۱</sup> قوانین و مقرراتی را پیشنهاد کرد که تمام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار اتحادیه اروپا را ملزم به تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۲</sup> می‌کرد که در حال حاضر این قوانین به عنوان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۳</sup> شناخته می‌شوند. این قوانین از تاریخ ۱ ژانویه ۲۰۰۵ برای شرکت‌ها الزامی شده و تعداد ۷۰۰۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار اروپا را ملزم به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در تمام صورت‌های مالی تلفیقی حسابداری منتشرشده از این تاریخ به بعد کردند. بر اساس این دیدگاه و نهادهای قانون‌گذاری نظیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۴</sup> و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۵</sup>، یک سیستم حسابداری می‌بایست اطلاعات سودمند برای اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. با توجه به این ادعای مطرح‌شده توسط نهادهای قانون‌گذاری، بسیاری از محققان تلاش کرده‌اند تأثیر محتوایی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را در کشورهای برخوردار از قوانین انعطاف‌پذیر (باز)<sup>۶</sup> در مقابل کشورهای دارای قوانین غیر انعطاف‌پذیر (بسته)<sup>۷</sup> مورد بررسی قرار دهند (الباکری و همکاران، ۲۰۱۷). شواهد در پژوهش‌های متفاوت نشان داده که تصمیم استفاده از استانداردهای غیربومی توسط برخی از کشورها، بدون توجه به شرایط محیطی موجود در آن کشورها اتخاذ شده است. در ایران هم بر اساس مصوبه مورخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار مقرر گردید که کلیه شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و به تبع آن، شرکت‌های فرعی و وابسته به آن‌ها، در تهیه صورت‌های مالی که از تاریخ ۱۳۹۲/۰۱/۰۱ و بعد از آن شروع می‌شود، مجاز به تهیه صورت‌های مالی «تلفیقی» یا

«مجموعه» مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بوده و در این خصوص صورت‌های مالی شرکت اصلی (جداگانه) باید مطابق با استانداردهای حسابداری ایران تهیه و ارائه شود و لزومی به تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران نیست.

جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری پیامدهای اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی متفاوتی را در پی خواهد داشت. برای به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی که موجب شفافیت اطلاعاتی و پاسخگویی هر چه بیشتر بازار سرمایه و ارتقای جایگاه بین‌المللی کشور شود، باید با مشارکت تمامی فعالان حرفه حسابداری و حسابرسی کشور، نقشه راه مطلوبی تکمیل شود که در آن راهکارهای بهینه دستیابی به چنین هدفی ارائه گردد. تجربه جهانی شدن نشان می‌دهد فرصت‌ها مهم‌اند و چالش‌ها، کم‌اهمیت و برطرف شدنی هستند. در ایران، دولت و سازمان‌های ضابطه‌گذار و ناظر، جهانی شدن را پذیرفته‌اند. همچنین به دلیل پیشرفت‌های زیرساختی مخابرات، تجارت و کسب‌وکار بسیار متصل و جهانی شده است. اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیازمند هم‌فکری و همکاری متقابل سازمان‌ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و سازمان امور مالیاتی است (رحمانی و علیپور، ۱۳۸۹).

با وجودی که اصول عمومی پذیرفته‌شده در کشور انگلیس و استانداردهای بین‌المللی حسابداری در محیطی رشد کرده که رویه‌های حسابداری عمدتاً وابسته به بخش خصوصی هستند، قواعد گزارشگری به مقدار زیاد تحت تأثیر الزامات مالیاتی بوده و سرمایه شرکت‌ها عمدتاً در بازارهای عمومی تأمین می‌شوند. بر این اساس، اصول عمومی پذیرفته‌شده در کشور انگلیس و استانداردهای بین‌المللی حسابداری عمدتاً بر نیاز سهامداران جاری و سرمایه‌گذاران بالقوه بر ارائه اطلاعات مربوط و قابل اتکا برای اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی تمرکز دارند. در طرف مقابل، استانداردهای وضع‌شده در کشور آلمان در یک محیط برخوردار از شرایط سیاسی سنگین رشد کرده و این وضعیت دربرگیرنده انواع مختلف سهامداران و ضرورت در نظر گرفتن مسائل مالیاتی است (بال و همکاران، ۱۹۶۸، ۲۰۰۰؛ لئوز و ووستیمان، ۲۰۰۴؛ هریس و همکاران، ۱۹۹۴). به این ترتیب، شرایط فوق در راستای همسویی شرایط مالیاتی و سایر الزامات مربوط به گزارشگری مالی است. محاسبه استهلاک به روش نزولی یک مثال مناسب برای تشریح تمرکز قوانین حسابداری در کشور آلمان بر همسویی مسائل مالی و گزارشگری مالیاتی است. در این حالت شرکت‌های آلمانی

در هنگام خرید دارایی می‌توانند بهای تمام‌شده این دارایی‌ها را با روش نزولی مستهلک نمایند. با در نظر گرفتن رویکرد تعریف‌شده در ارتباط با روش ذخیره‌گیری و انتقال از ذخیره‌گیری به تعیین اندوخته در قوانین آلمان، شرایط ناشی از همسویی مالیات در ارتباط با سود گزارش‌شده می‌تواند تأثیر قابل توجه بر هموارسازی اطلاعات داشته باشد. در نتیجه، یافته‌های مطالعات پیشین نشان می‌دهد سطح تفاوت بین استانداردهای حسابداری محلی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشورهای برخوردار از قوانین بسته بیشتر از کشورهایی است که محیط قانون‌گذاری آن‌ها باز است (کلار کسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ دینگ و همکاران، ۲۰۰۷).

ملاحظات فوق نیاز به چارچوب وسیع‌تری دارد که با توجه به پیشرفت تاریخی حسابداری در بستر اقتصاد سیاسی آن، به منظور نشان دادن ارتباط بین حسابداری در سطح خرد و مقیاس اقتصادی و سیاسی در سطح کلان است. با ترکیب زمینه اقتصادی گسترده‌تر و استفاده از رویکرد مارکسیستی وسیع‌تر، تحلیل فراتر از فرضیه‌های بازار می‌رود و رقابت برای به دست آوردن تفسیرهای جدید است. تفسیرهای جدید نشان می‌دهد که چگونه حسابداری معاصر از اولویت‌های سرمایه‌ای که منافع عمومی را در بر نمی‌گیرد، حمایت می‌نماید. ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی توسط معیارهای استاندارد ارتقاء می‌یابند. به طوری که وفاداری نمایندگی، مقایسه‌پذیری و شفافیت می‌تواند رویکردهای «سنتی‌گرایی» یا «مثبت‌گرا» را به پژوهش حسابداری بیفزاید (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶؛ سولومونس، ۱۹۹۱). چنین رویکردها و ادعاهایی اغلب به تأیید و تفسیر پویایی اجتماعی حسابداری منجر می‌شود که حسابداری به طور سیاسی قادر به عمل به عنوان ابزار انباشت سرمایه است و جهت حفظ و نگهداری ساختارهای اجتماعی و قدرت اختلاف نظر وجود دارد (بوکرکو، ۲۰۰۰). این چشم‌انداز همچنین شامل تئوری مشارکت در پژوهش‌های حسابداری مهم است که به طور گسترده‌ای از دیدگاه‌های پست‌مدرن آگاه بوده و رویکردهای مارکسیست را منسوخ یا کم‌رنگ می‌نمایند. بعد از ظهور ساختارگرایی و بعد از آن پسامدرنیسم، جنبش تشریح در مطالعه حسابداری تضعیف شد و مدل‌های تحلیلی به وجود آمد. دیدگاه‌های نظری پست‌مدرن در مورد چشم‌انداز حسابداری، رویکرد طبقاتی را در نظر نمی‌گیرند و تضاد اهمیت بین تئوری و مکتب پراکسیس (زیرشاخه مکتب مارکسیست) و نیز ضرورت تغییر رهایی‌بخش اجتماعی را تضعیف می‌کند، زیرا این دیدگاه‌ها معمولاً بر اساس باور به تغییر اجتماعی است.

## ۲. نیاز به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

استانداردهای حسابداری متعددی در جهان وجود دارد و هر کشوری، نسخه‌ای از اصول پذیرفته‌شده حسابداری خود را بکار می‌گیرد که آن را به اصطلاح اصول پذیرفته‌شده حسابداری خطاب می‌کنند. این امر باعث می‌شود شرکت‌ها در تهیه صورت‌های مالی از اصول پذیرفته‌شده مختص به خود استفاده کنند. این کار عوارضی دارد و عوارض آن هنگامی مشهود می‌شود که واحد تجاری در کشورهای متعددی اقدام به تجارت کند. در این صورت، سرمایه‌گذاران چگونه می‌توانند با استانداردهای گوناگون مواجه شوند، کدام استانداردها دقیق است و چگونه می‌توان شرکت‌ها را از منظر مالی با یکدیگر مقایسه کرد. پاسخ این سؤالات در به‌کارگیری و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نهفته است (دمونت، ۲۰۱۶). پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از لازمه‌های پیوستن به زنجیره اقتصاد جهانی است. عضویت در سازمان تجارت جهانی از ارکان مهم در فرآیند جهانی شدن اقتصاد است. سازمان تجارت جهانی، سازمان بین‌دولتی است که تجارت بین‌المللی را تنظیم می‌کند. این سازمان در شهر ژنو در کشور سوئیس مستقر است و در یکم ژانویه سال ۱۹۹۵ میلادی طبق توافق مراکش به‌طور رسمی آغاز بکار کرد. البته این سازمان به منظور جایگزینی با توافق عمومی تعرفه و تجارت<sup>۸</sup> که در سال ۱۹۴۸ مقرر شده بود، توسط ۱۲۳ ملل در ۱۵ آوریل سال ۱۹۹۴ میلادی به امضا رسید. عدم عضویت در این تشکیلات جهانی به معنای پرداخت هزینه‌هایی از جمله کاهش سهم از سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارجی و دور ماندن از جریان اقتصاد و تجارت جهانی است. امکان ورود سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی، بهبود روند سرمایه‌گذاری، تکمیل زنجیره تولید در زیربخش‌ها و تولید و صدور کالاهای نهایی و دارای ارزش افزوده بیشتر، از جمله فرصت‌هایی است که در فضای جدید بین‌المللی حاصل می‌شود. چنانچه شرایط فعلی کشور بهبود یابد (خروج از تحریم)، سرمایه‌های خارجی وارد کشور شده که موجب تسهیل و تسریع در فرآیند خصوصی‌سازی طرح‌های بزرگ صنعتی می‌شود (داماک، ۱۳۹۴). از این رو پس از رفع تحریم‌های بین‌المللی علیه نظام اقتصادی کشور، این مهم به عنوان ضرورت و تکلیف اطلاق می‌شود. اما فرصت‌های مذکور در صورتی محقق خواهند شد که زیرساخت‌های قانونی و اجرایی برای جذب سریع سرمایه‌های خارجی فراهم باشد. بنابراین، در جریان بازنویسی رژیم اقتصادی و تجاری جمهوری اسلامی

ایران، موضوع مهمی که نباید مورد غفلت واقع شود بازنگری در استانداردهای حسابداری ایران برای همگام‌سازی با استانداردهای بین‌المللی به عنوان مبنای زبان تجارت است. چراکه ترجمه استانداردهای بین‌المللی و به کارگیری آن در فضای اقتصادی بدون بومی‌سازی آن نقدهایی را به همراه دارد که در ادامه به آن‌ها پرداخته شده است.

### ۳. انتقادهای وارده بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

در ایران، دولت و سازمان‌های ضابطه‌گذار و ناظر، جهانی شدن را به لحاظ نظری پذیرفته‌اند. اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیازمند هم‌فکری و همکاری متقابل سازمان‌ها و نهادهای مرتبطی چون سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و سازمان امور مالیاتی است. برای به کارگیری موفق این استانداردها باید با نگاهی واقع‌بینانه، به چالش‌ها و وضعیت موجود توجه شود. به این منظور باید رویکردی یکپارچه با تعامل اثربخش نهادهای حرفه‌ای به کار گرفته شود. در این راستا، برنامه‌ریزی و اقدام مؤثر جهت رفع مسائل مالیاتی، ترجمه تخصصی استانداردها، آموزش و تدوین رهنمودهای مورد نیاز جهت به کارگیری استانداردها ضروری است. چراکه بر خلاف کشورهای پیشرفته صنعتی استانداردهای حسابداری و حسابرسی در محیط کسب و کار ایران موضوعی ملی و عمومی محسوب نمی‌شود. زیرا عموم مردم با این موضوعات ناآشنا هستند. به عنوان مثال مدیران بنگاه‌های اقتصادی، مشاوران حقوقی، قضات و وکلای دادگستری شناخت کافی نسبت به این استانداردها ندارند و نیاز به آموزش‌های مرتبط است (سیدی و همکاران، ۱۳۹۶). پس چالش‌های ناشی از محیط کسب و کار یکی از انتقادهای وارده به گزارشگری مالی بین‌المللی است.

حسابداری خاصیت انعطاف‌پذیری دارد و می‌تواند با موقعیت‌های متفاوت و متعددی مطابق شود. اما اگر استانداردهای حسابداری هماهنگ شوند، دیگر به اندازه کافی انعطاف‌پذیر نخواهد بود. از طرف دیگر، استانداردهای یکسان بین‌المللی نمی‌تواند برای گستره عظیم با شرایط محیطی، سیستم‌های قانونی، مراحل توسعه اقتصادی و فرهنگی متفاوت، مناسب باشد. مسلماً شرایط بازارهای بورس در کشورهای در حال توسعه و توسعه‌نیافته آسیایی و آفریقایی با بازارهای اوراق بهادار آمریکا و اروپا که عمری متجاوز از یک قرن دارند، مشابه نخواهد بود. قبل از غرق شدن در اندیشه جهانی‌سازی، یادآوری این نکته که در حقیقت بازارها و سیاست‌ها محلی هستند و نه جهانی، ارزشمند

است (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸). ابعاد مهمی که باعث می‌شود که جهان به طرز قابل ملاحظه‌ای محلی و نه جهانی به نظر برسد شامل این موارد است:

میزان و ماهیت دخالت دولت در اقتصاد، وارد شدن سیاست‌های دولت در گزارشگری مالی (مثل اثر سیاسی مدیران، شرکت‌ها، اتحادیه‌های کارگری، بانک‌ها)، سیستم‌های قانونی (مثل قوانین عمومی در برابر کدهای قانونی، قوانین دادخواهی سهامداران)، مقررات مربوط به اوراق بهادار و طرف‌های قرارداد، عمق بازارهای مالی، ساختار بازارهای مالی (مثل نزدیکی ارتباط بین بانک‌ها و شرکت‌های وام‌گیرنده)، مقررات مربوط به تحلیل‌گران مالی و سازمان‌های مرتبه‌بندی اوراق بهادار، اندازه بخش شرکت‌های سهامی، ساختار راهبری شرکت (مثال قوانین مقایسه‌ای کار، مدیریت و سرمایه)، میزان مالکیت عمومی در برابر مالکیت خصوصی شرکت‌ها، تعداد مؤسسات تجاری خانوادگی، میزان عضویت شرکت‌ها در گروه‌های تجاری مرتبط، میزان مداخله مالی، نقش سهامداران خرده‌پا در برابر افراد درون شرکت‌ها و سازمان‌ها استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی، شامل سود و درآمد، در مدیریت شرکت‌ها و موقعیت، استقلال، آموزش و پاداش حساب‌رسان. این موارد با وجود ناقص بودن، درکی از محلی بودن گزارشگری مالی به دست می‌دهد. مهم‌ترین اثر عوامل سیاسی و اقتصادی بر IFRS، در میزان انطباق با استانداردهای ملی قرار دارد (فروغی و اشرفی، ۱۳۸۸). به طور کلی عمده دغدغه مخالفین، مربوط به تفاوت شرایط اقتصادی و اجتماعی، اهداف گزارشگری مالی هر کشور با یکدیگر، افزایش هزینه‌های تغییر استانداردهای ملی به بین‌المللی نسبت به کشورهای اروپایی و تأثیرپذیری زیاد هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی از کشورهای توسعه‌یافته و عدم گسترش بازار سرمایه به عنوان یک بورس بین‌المللی و موانع سرمایه‌گذاری خارجی در ایران است.

#### ۴. وضعیت فعلی ایران در عرصه بین‌الملل

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از لازمه‌های پیوستن به زنجیره اقتصاد جهانی است. در سپتامبر ۲۰۱۵ گزارشی تحت عنوان «پیش‌بینی لغو تحریم‌ها، برای اقتصاد ایران و رشد مالیه اسلامی مفید است» منتشر گردید. در این گزارش انتظار می‌رفت طی توافقی که ایران در خصوص برنامه هسته‌ای خود به آن دست می‌یابد، بتواند موجب بازگشت احتمالی اقتصاد ایران شده و به ترقی مالیه اسلامی کمک کند (مؤسسه رتبه‌بندی استاندارد و پور، ۲۰۱۵). ایران، از

بزرگ‌ترین بازیگران صنعت بانکی است که تقریباً در ۴۰٪ از دارایی‌های بانکداری اسلامی در سراسر جهان مشارکت دارد. پس با لغو تحریم‌ها، دسترسی ایران به بازارهای جهانی میسر می‌شود. تحت این سناریو، رشد تولید ناخالص داخلی ایران باید در سال‌های مالی ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸ حول سالانه ۶٪ در مقایسه با کمتر از ۱٪ در سال ۲۰۱۵ مطابق تخمین‌های بازار، شناور می‌شد (صندوق بین‌المللی پول، ۲۰۱۵). ولی اخیراً خروج ایالات متحده از مذاکرات هسته‌ای و اعمال تحریم‌های جدید علیه ایران (نظیر تحریم نفتی) بزرگ‌ترین خطر برای اقتصاد ایران است.

اقتصاد ایران تا حد زیادی متکی به درآمد نفتی و به تبع آن متکی به وضعیت مالی دولت است. بخش مهمی از اقتصاد کشور در انحصار نهادهای بخش عمومی است و بنابراین نمی‌توان آن را به عنوان اقتصادی رقابتی تلقی کرد. همچنین رانت و یارانه از اجزای جدایی‌ناپذیر آن به شمار می‌آیند. همچنین تورم مزمن و کاهش مستمر قدرت خرید پول ملی به خصیصه‌ای ذاتی در ایران تبدیل شده است. حداقل دو متغیر کلان اقتصادی (یعنی نرخ بهره و نرخ ارز) تابع بازار نیستند و از تصمیم‌های دولت تبعیت می‌کنند. در نتیجه بزرگ‌ترین چالش‌های اقتصادی، تورم مزمن و نرخ دستوری ارز است. زیرا هر یک به تنهایی و بدتر از آن، تلفیق این دو عامل، بر واحد سنجش عناصر صورت‌های مالی یعنی پول، تأثیری مخرب دارد. پس با توجه به کاهش درآمدهای نفتی و تحریم فروش نفت ایران، افزایش سرسام‌آور نرخ ارز طی روزهای اخیر، افزایش نرخ تورم با توجه به تحریم‌های جدید دولت آمریکا، کاهش و افزایش نابخردانه نرخ بهره بانکی، شرایط و محیط اقتصادی ایران را به گونه‌ای مبدل ساخته که طبق اصول پذیرفته‌شده حسابداری اجازه تلفیق‌پذیری، مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی شرکت‌های ایرانی را نمی‌دهد و چنانچه این عمل انجام شود اطلاعاتی نامربوط افشاء می‌شود و این امر می‌تواند موجب مخدوش ساختن تلفیق‌پذیری و مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی شرکت‌ها و نامربوط بودن اطلاعات مندرج در آن‌ها گردد (سلامی، ۱۳۹۱). به عبارتی فشارهای ناشی از تحریم‌ها منجر به از دست رفتن بازار ایران در سطح بین‌الملل شده است. بر اساس یافته‌های مؤسسه مکنزی سهم بازار سرمایه ایران نسبت به تولید ناخالص داخلی کشور از متوسط جهانی کمتر است. به عنوان نمونه نسبت ارزش بازار سهام ایران در تولید ناخالص داخلی در حدود ۳۰ درصد است که این کمتر از نصف کشورهای بریکس (برزیل، روسیه، هند، چین و آفریقای جنوبی) و کمتر از یک‌سوم میانگین جهانی است.

در ایران حسابداری با اقتصاد و سیاست عجین شده است. تیم ضعیف اقتصادی دولت هم بر تحریم‌ها علیه ایران دامن می‌زند. قوه مجریه باید بتواند نخست مشکل بانکی را حل کند. چراکه بدون حل مشکل بانکی هیچ چیزی حل نمی‌شود. با کاهش سودهای بانکی، سپرده‌ها در بازار به حرکت درآمده و وارد هر بخشی که شود، آن بخش را دچار تورم عظیم می‌کند. به عنوان مثال پس از کاهش نرخ بهره‌های بانکی و خروج سپرده‌ها از بانک، مردم پول‌های خارج شده از بانک را ارز خریده و ارز به قیمت نجومی رسید. مسکن دیگر مثال کاهش سود بانکی است. روش‌های سنتی هم کارساز نیست و بالا بردن سود سپرده مشکل مردم را حل نمی‌کند. پس وضعیت بد اقتصادی داخل کشور و بحران‌های خارجی علیه ایران، عدم فعالیت ایران را در عرصه بین‌المللی با خود به ارمغان آورده است. در نتیجه هزینه اعمال استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی برای شرکت‌های ایرانی بیش از فایده آن است. پس جای این سؤال باقی است که شرکت‌های ایرانی با از دست دادن سهم بازارهای خارجی دیگر چه لزومی دارد که دو صورت مالی ارائه کنند. یک صورت مالی بر مبنای استانداردهای قانونی و دیگری صورت مالی بر مبنای گزارشگری مالی بین‌المللی.

## ۵. تقویت دولت در مقابل تضعیف شرکت‌ها

موانع قانونی و مقرراتی در ایران (مانند قوانین مالیاتی) به چالشی بر سر راه اجرای استانداردهای مالی بین‌المللی در ایران مبدل شده است. درک موقعیت‌های سازمانی و اجتماعی حسابداری مالی (رابسون و یانگ، ۲۰۰۹؛ ولمرت و همکاران، ۲۰۰۹) و نیز پیوند پژوهش‌ها و فعالیت‌های حسابداری (آهرنس و چاپمان، ۲۰۰۶؛ هوپ‌وود، ۲۰۰۷) قدرت و ضعف شرکت‌ها در بازار را نشان می‌دهد. وصول مالیات در همه کشورها یکی از بزرگ‌ترین منابعی است که تقاضا برای خدمات حسابداری را به وجود می‌آورد. از آنجا که در سطح بین‌المللی، سیستم‌های وصول مالیات متفاوت است، می‌توان به راحتی انتظار داشت که منجر به سیستم‌های گوناگون حسابداری و سیستم‌هایی شود که در سطح بین‌المللی مورد استفاده قرار می‌گیرند. ایران یک مورد جالب برای این مطالعه است. زیرا تحقیق و تجربه مربوط به پذیرش و کاربرد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در زمینه‌های سازمانی که با مدل آنگلساکسون متفاوت است، محدود است. به همان اندازه محدود است که رویکرد «انتقادی» را برای بین‌المللی کردن حسابداری در زمینه‌های محلی فرض می‌کند. در ایران جامعه آکادمیک و دانشگاهی به شیوه الگوی حسابداری اروپایی به دانش‌آموختگان علم حسابداری

را آموزش می‌دهند. در صورتی که حرفه انتظار دارد دانش آموختگان به شیوه الگوی آمریکایی انگلیسی حسابداری را در عمل اجرا نمایند. این تفاوت ریشه در چالش‌های ناشی از محیط حقوقی ایران دارد. چراکه دولت ایران پس از درآمدهای نفتی به درآمدهای ناشی از مالیات متکی است. از این رو بر اساس بودجه‌های تنظیمی به مجلس و سهم بالای درآمدهای مالیاتی، روزه‌روز قوانین مالیاتی را سخت و سخت‌تر می‌نماید. همچنین هنگامی که وضعیت مالیاتی نامشخص است، اصول پذیرفته شده حسابداری الزاماتی خاص را تجویز می‌کند. درحالی‌که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از مدل احتمالی به نسبت عمومی‌تر بهره می‌گیرد.

در سال ۱۳۹۴ اصلاحیه‌ای در قوانین مالیاتی اضافه گردید. سازمان امور مالیاتی اعلام کرد که شرکت‌ها دو صورت مالی ارائه کنند. یک صورت مالی بر مبنای استانداردهای قانونی و دیگری بر مبنای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی. بنابراین در دوره‌ای که اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌الملل برای شرکت‌ها گران تمام می‌شود و توجه اقتصادی ندارد، ارائه دو صورت مالی برای اداره دارایی دولت را بیش از پیش قوی‌تر و شرکت‌ها را ضعیف‌تر می‌نماید. درست است که در حال حاضر مالیات بر اساس سود صورت مالی با استاندارد قانونی دریافت می‌شود؛ ولی در آینده این موضوع تغییر می‌کند. با توجه به نحوه برخورد با سودهای ناشی از شناسایی دارایی‌ها به ارزش منصفانه، سود حسابداری دچار بیش‌نمایی شده و از منظر مالیاتی ملاک دریافت مالیات است.

به نظر می‌رسد که اصطلاح ارزش منصفانه و استانداردها، که نوعی دیدگاه مثبت را القا می‌کند، قادر به تأثیر واقعی بر سطح رفاه عمومی و گسترش عدالت در جامعه نباشد. سؤالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که ارزش منصفانه واقعاً برای چه افرادی منصفانه است، یا اثر حسابداری ارزش منصفانه بر ذی‌نفعان گسترده‌تر و بر کل اقتصاد عمومی چیست. ارائه پاسخی مشخص به این گونه سؤالات کار ساده‌ای نیست. ولی می‌توان قطعی به این سؤال پاسخ داد که در وضعیت کنونی که ایران بازار بین‌المللی را از دست داده نیازی به پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی از سوی مجامع قانونی نظیر سازمان بورس، سازمان حسابرسی و اداره دارایی نیست. پذیرش این نوع از گزارشگری دولت را بزرگ‌تر و شرکت‌ها (بخش خصوصی) را کوچک‌تر

می‌نماید. ریشه این نابرابری در ارزش‌گذاری برخی اقلام و انتقادات وارد شده به بهای تمام‌شده تاریخی است.

یکی از انتقادات وارد شده به مبنای بهای تمام‌شده تاریخی، مربوط نبودن آن است. طرفداران استفاده از ارزش منصفانه معتقدند که گزارشگری مالی باید اطلاعاتی را در اختیار سرمایه‌گذاران استفاده‌کنندگان اصلی اطلاعات حسابداری قرار دهد که به آن‌ها در برآورد ارزش سرمایه‌گذاری خود کمک کند. طرفداران ارزش منصفانه بیان می‌کنند که اطلاعات مربوط به بهای تمام‌شده تاریخی گذشته‌نگر هستند و نمی‌توانند هدف مزبور را برآورده کنند. از طرفی طرفداران بهای تمام‌شده تاریخی همواره بر ویژگی قابلیت اتکا و بی‌طرفانه بودن این مبنا به عنوان نقطه قابل دفاع این مبنا تأکید کرده‌اند (نظری و همکاران، ۱۳۹۲). حتی اگر طرفداران حسابداری ارزش منصفانه پشتیبانان خوبی از جامعه حسابداری مالی داشته باشند، قابلیت اجرای آن در عمل با ابهام مواجه است.

## ۶. حسابداری ارزش منصفانه

یکی از مشکلات اساسی حسابداری ارزش منصفانه، دیدگاه زیربنایی آن در مورد بازارهای مالی و شرکت‌ها است. رویکرد ارزش منصفانه به شدت بر فرضیه بازار کارا متکی است و سرمایه‌گذاران را به عنوان افرادی کاملاً مطلع که بلافاصله تصمیماتشان را بدون هیچ هزینه‌ای با تغییرات بر قیمت سهام تعدیل می‌کنند، در نظر می‌گیرد. در حالی که سیستم مبتنی بر قیمت به تنهایی پویایی بازار و شرکت‌ها را شکل می‌دهد. با این حال، هنگامی که قیمت سهام به عوامل سیاسی و اقتصادی متعددی وابسته باشد (که بر رکود یا رونق بازار اثر می‌گذارد)، چه اتفاقی می‌افتد؟ در عمل، دارایی‌های مهم بسیاری وجود دارند که به سادگی بازار کارا ندارند. این محیط واقعی است که عملیات در آن انجام می‌شود. در مورد اوراق بهادار نیز، ارزش منصفانه در صورت اقدام به معامله توسط شرکت، بر اثر تغییر در حجم اوراق، می‌تواند تغییر کند. در نتیجه، تأکید بر ارزش منصفانه، پیچیدگی پیش‌بینی و برآوردها و سودهایی که زود و زودتر (قبل از اینکه واقعاً تحقق یابند) شناسایی می‌شوند، به شیوه عمل حسابداری راه می‌یابند. رسوایی انرون یکی از نمونه‌های متعددی است که در نتیجه ورود برآوردها به عمل، اتفاق افتاده است. بنستون و همکاران (۲۰۰۳) معتقدند، در صورتی که وضع‌کنندگان استانداردهای حسابداری بخواهند احتمال وقوع مواردی مانند انرون

را کاهش دهند، باید تلاش‌های اخیر برای اتکای بیش‌تر بر ارزش‌های منصفانه در گزارش‌های مالی را متوقف کنند. پیمان (۲۰۰۶) بر مبنای چنین نگرانی، ایرادات آگاهانه‌ای را از دیدگاه سهامداران در مورد این مبنا مطرح می‌کند. طبق نظریه هارو (۲۰۰۶) یکی از اصول بنیادین حسابداری، یعنی فرض تفکیک شخصیت و تداوم فعالیت در زمینه قانون‌گذاری حسابداری، مقبولیت جهانی یافته است. در صورت به‌کارگیری ارزش منصفانه، این دو فرض با اشکال مواجه می‌شود، زیرا ارزش منصفانه بر مبنای تسویه شرکت قرار دارد.

طبق IFRS13، ارزش منصفانه، قیمتی است که برای فروش یک دارایی یا انتقال یک بدهی در معامله‌ای متعارف در بازار اصلی (یا باصرفه‌ترین بازار) در تاریخ اندازه‌گیری طبق شرایط جاری بازار قابل دریافت یا قابل پرداخت خواهد بود (تعیین قیمت خروجی)؛ صرف‌نظر از اینکه قیمت مزبور به طور مستقیم قابل مشاهده باشد یا با استفاده از تکنیک ارزشیابی دیگری برآورد شود. ولی در عمل ارزش منصفانه نیاز به دسترسی قیمت‌ها در بازارهای قابل مشاهده دارد. یعنی برای این‌که ارزش منصفانه اجرایی شود نیاز به بازارهای مستقل است. بازارهای مستقل یعنی بازارهایی که دولت و ذینفعان در آن اثرگذار نباشند. ارزش‌های منصفانه برای برخی دارایی‌ها که بازار فعال دارند و با دارایی‌های موجود در بازار همسان هستند، به‌راحتی قابل مشاهده و اندازه‌گیری است که استاندارد مزبور از آن به عنوان ارزش خروجی یاد کرده است. ولی برای برخی دارایی‌ها و بدهی‌هایی که بازار فعال و دسترسی ندارند، به‌راحتی نمی‌توان ارزش آن‌ها را تعیین کرد. برای تعیین ارزش‌های منصفانه این نوع دارایی‌ها و بدهی‌ها به کارشناسان ارزشیابی مراجعه می‌شود. تا به امروز اکثر شرکت‌ها برای تعیین ارزش‌های منصفانه از رویکردهای سنتی نظیر قیمت‌های کارشناسی شده، طبق نظرات کارشناسان رسمی دادگستری که عموماً از طریق مشاهده دارایی‌ها و اخذ قیمت‌های معادل از بازار یا قیمت‌های مستهلک‌شده دارایی‌ها، بهره می‌برده‌اند. ارزش‌هایی که به دلیل ابهام در اندازه‌گیری در جریانات نقدی و متفاوت بودن با قیمت‌های مورد معامله در شرایط واقعی، مورد انتقاد بسیاری از گروه‌ها قرار گرفته است.

متأسفانه یکی از نقاط ضعف شرکت‌های ایرانی برای استفاده از IFRS13، ناتوانی در انجام برآوردهای جریانات نقدی آتی، نرخ تنزیل، انتظارات در خصوص نوسانات بازار و ریسک است. اگرچه با وجود انتظارات از ریسک و بازده و جریانات نقد آتی می‌توان ارزش‌های منصفانه مناسبی

تعیین کرد، ولی شرایط سیاسی و اقتصادی کشور اجازه تعیین این نرخ‌ها را نمی‌دهد. تحت شرایطی که ارزش‌ها با نوسانات زیادی همراه است اطمینان به آن ارزش‌ها تا حدی نامعقول و دست‌نیافتنی است. از این رو به نظر می‌رسد برای تحقق الزامات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باید ابتدا ابهاماتی که تعیین ارزش‌های منصفانه را با تردید مواجه می‌کند برطرف شود و مرجعی را به عنوان نهاد صلاحیت‌دار برای سنجش ارزیابی‌های انجام‌شده برای تعیین ارزش‌های منصفانه به جامعه حرفه‌ای معرفی کرد. البته کارشناسانی برای تعیین ارزش‌های منصفانه وجود دارد. ولی کارشناسانی که برای تعیین ارزش‌های منصفانه از تکنیک‌های ارزشیابی استفاده کرده‌اند، محدود هستند. حتی برای تعیین ارزش سهام شرکت‌های بورسی و غیربورسی نیز از مدل‌های قیمت‌گذاری نظیر مدل گوردون، بلک شولز-مرتن و مدل‌های مبتنی بر ارزش‌های فعلی استفاده نشده و قیمت سهام شرکت‌ها بر اساس ارزش روز دارایی‌ها و بدهی تعیین شده است. پس بر اساس ارزش منصفانه، شرکت‌های بورسی و غیربورسی باید بدهی‌های خود را بر اساس ارزش‌های منصفانه با شاخصه‌های وجوه دریافت شده در تاریخ روز و در شرایط تسویه تعهدات انجام دهند که کار سخت و غیرممکنی است. یعنی باید بدهی‌های خود را به تاریخ روز بررسی شود. از این رو در جامعه حرفه‌ای، نیاز به تکنیک‌های ارزشیابی علمی و بازاری که بدهی‌ها را بدون غرض‌ورزی‌های شخصی و دستوری تجدید ارزیابی کند، کاملاً حس می‌شود (مثلاً چنانچه شرکتی تعهدی برای سه سال دیگر به عهده گرفته است، آن تعهدات باید در بازاری که عرضه و تقاضا، نرخ را مشخص می‌کند قیمت‌گذاری شود). تکنیک‌هایی که برای محاسبه آن‌ها اطلاعات شفاف، از جمله نرخ بازده، تعیین انواع ریسک‌ها و درجه ریسک‌ها و شرایط ثبات اقتصادی نیاز است. پس تعیین ارزش‌های منصفانه به عنوان چالش و تهدیدی برای شرکت‌ها و استفاده‌کنندگان است. حتی در پژوهش‌های آکادمیک که در بسیاری از کشورها انجام شده است، تعیین ارزش‌های منصفانه به عنوان یکی از چالش‌های اساسی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی یاد شده است.

## ۷. فرصت آربیتراژی

تأثیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در زمینه اندازه‌گیری و افشاگری مشهود است. در حالی که گروه‌های استفاده‌کننده‌ای که از اطلاعات مالی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی استفاده می‌کنند، محدودند. مزایای شناسایی‌شده استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی،

سودمندی اطلاعات مالی، ویژگی مشترک، یکپارچگی و توافق در میان عوامل کلیدی را نشان می‌دهد. با این حال، در اجرا و تفسیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی هنوز چالش‌هایی وجود دارد که مانع پیشرفت بیانیه‌های IASB در مورد مزایای استانداردها می‌شود. به نظر می‌رسد که همگرایی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در طول زمان بهبود یابد. دولت بر روی شیوه‌های حسابداری تأثیر قابل توجهی دارد و ملاحظات مالیاتی به طور کلی به عنوان مهار انطباق با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مطرح می‌شوند. به نظر می‌رسد تغییر در ادراکات و اعتقادات افراد کلیدی در مورد نقش گزارشگری مالی با تغییر نئولیبرال منطبق بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مطرح شده است که توسط استانداردها و اقتصادهای سرمایه‌ای غالب تقویت شده است.

در ایران یا کشورهایی که برخی یا تمام شرکت‌ها حق انتخاب بین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و رویه‌های حسابداری ملی را دارند، مشکلات بیشتری پدیدار می‌شود. یک شرکت می‌تواند دو مقیاس متفاوت برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به کار بگیرد. بنابراین دارای دو نقطه شروع متفاوت برای محاسبه درآمد مشمول مالیات خواهد بود. این موضوع ممکن است برای کشورهایی که دارای قوانین مالی و پروژه و موضوعات متنوع حسابداری هستند، مشکل نباشد. اما با این وجود ممکن است زمانی که رویه‌های مالیاتی متکی بر قوانین حسابداری یا موضوعات خاص باشند، مشکلاتی پدیدار شود.

استانداردهای مالی هر کشور یا بر اساس قوانین آن کشور یا بر اساس مسائل حقوقی آن کشور است. پس تدوین استانداردهای حسابداری از شرایط محیطی و اقتصادی هر جامعه متأثر می‌شود و اعتقاد بر این است که اگر استانداردهای حسابداری بر اساس شرایط اقتصادی داخلی کشورها تدوین نشود، ممکن است منجر به بروز پیامدهای نامساعد شود. ولی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به صورت کلی و بر اساس عرف تدوین شده است.

استفاده از استانداردهای حسابداری جامعه‌ای که در آن بازار سرمایه، از کارآمدی لازم برخوردار بوده و مالکیت بخش خصوصی در صنایع رشد نموده و تفکیک مالکیت از مدیریت به طور نسبی صورت گرفته، در جامعه‌ای که بازار سرمایه آن ضعیف و تمرکز مالکیت در دستان دولت است و تفکیک مالکیت از مدیریت وجود ندارد، بالطبع سودمند نخواهد بود. با توجه به

شرایط جدید سیاسی ایران (برجام) و حضور شرکت‌های خارجی و مشارکت و سرمایه‌گذاری در داخل کشور و نیاز به اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به منظور افزایش سطح پاسخگویی و شفافیت بیشتر و متعاقباً به کارگیری و اجرای استاندارد مالیاتی بین‌المللی شماره ۱۲، آثار مالی و غیرمالی بین دو طرف مالیات‌دهنده و مالیات‌گیرنده و عوامل متأثر از آن ایجاد می‌شود. پس بزرگ‌ترین چالش در بخش اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، بخش مالیاتی آن است که به جهت بسته بودن درب‌های اقتصادی کشور، محدود به سیاست‌های داخلی و متناسب با شرایط موجود بوده، به نوعی که در محاسبه مالیات، قوانین مالیاتی بیشتر مد نظر بوده تا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی. از این رو نیاز کمتری در به کارگیری استانداردها وجود داشته و به‌زودی اداره مالیاتی تحت تأثیر شرایط جدید نیازمند تغییراتی منطبق با استانداردهای مذکور است. چراکه بر اثر عدم تعیین تکلیف قانون‌های مالیاتی از سوی اداره دارایی و مالیاتی نوعی آربیتراژ ایجاد می‌شود. آربیتراژ به معنای کسب سود از طریق اختلاف در دو قیمت است.

نظر به اصلاحیه قوانین مالیاتی در سال ۱۳۹۴ مبنی بر تهیه دو صورت مالی (یک صورت مالی بر مبنای استانداردهای قانونی و دیگری بر مبنای IFRS)، ماحصل هر کدام از این صورت‌های مالی به سودهای متفاوتی منتج می‌شود. سودهای متفاوت یک فرصت آربیتراژی برای نهادی که تهیه دو صورت مالی را ملزم ساخته ایجاد می‌نماید. سودهای متفاوت از لحاظ ارائه نوع گزارشگری مالی است و دلیل آن وجود تفاوت در استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است. چراکه ابعاد اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بیشترین تأثیر را روی نحوه شناسایی و ثبت مالیات انتقالی و همین‌طور شیوه افشای آن خواهد داشت. بدیهی است افزایش یا کاهش مالیات قابل پرداخت تحت تأثیر تفاوت‌های زمانی پرداخت قرار می‌گیرد و قاعدتاً به دلیل عدم تغییر نرخ و قوانین مالیاتی داخلی در تفاوت‌های موقتی در مجموع تغییری حاصل نمی‌شود (تفاوت‌های موقت برخلاف تفاوت‌های دائمی، برگشت‌پذیر هستند)، بلکه باید دید ماحصل اتفاقات مذکور چه تأثیری در مقبولیت و باور دو طرف مالیات‌دهنده و مالیات‌گیرنده از جهت مالی و روانی خواهد داشت.

در ایران سود حسابداری که در صورت سود و زیان منعکس می‌شود و سود مشمول مالیات که در اظهارنامه مالیاتی ارائه می‌گردد، دارای تفاوت‌هایی است. تفاوت دائمی اولین تفاوت است و

زمانی که یک قلم هزینه در صورت سود و زیان دوره وقوع اعمال می‌گردد، اما هیچ‌گاه در محاسبه سود مشمول مالیات چه در دوره وقوع و چه غیر آن آورده نمی‌شود، تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت دائمی خواهد بود. مانند هزینه استهلاک ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌های ثابت. تفاوت موقتی دومین تفاوت است و زمانی که یک قلم هزینه در صورت سود و زیان دوره وقوع اعمال می‌گردد، اما در محاسبه سود مشمول مالیات دوره وقوع آورده نشود و یا به طور کامل منعکس نگردد و دوره‌های بعد اعمال مربوطه صورت پذیرد تفاوت سود حسابداری و سود مشمول مالیات تفاوت موقتی خواهد بود. همانند اعمال هزینه‌های تأسیس در سال وقوع به حساب هزینه طبق استانداردهای حسابداری که این نوع هزینه طبق قوانین مالیاتی باید طی ۱۰ سال مستهلک گردد. تفاوت‌های دائمی برگشت‌ناپذیر و تفاوت‌های موقت برگشت‌پذیر هستند (شباهنگ، ۱۳۸۳).

در عمل در ایران با توجه به عدم وجود استاندارد خاص (نبود استاندارد مشابه استاندارد مالیات بر درآمد یا ISA12)، در ترازنامه و صورت سود و زیان، رقم مربوط به مالیات منعکس می‌گردد و در نهایت افشای گزارش خلاصه وضعیت مالیات (ابرازی، تشخیصی و قطعی) انجام می‌شود. ولی منطبق بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی ماهیت شواهد شناسایی مالیات انتقالی، تعدیلات دوره جاری و آتی، مبلغ مالیات ارقام صورت سود و زیان جامع، تغییرات در نرخ‌های مالیاتی و مالیات بر درآمد عملیات متوقف شده هم گزارش می‌شود. پس استاندارد مالیات بر درآمد که معادل ملی ندارند، منجر می‌شود تا در ایران اصل تطابق به صورت نسبی رعایت شود. چراکه در ایران هنگام ثبت زدن هزینه مالیات بدهکار شده و ذخیره مالیات بستانکار می‌شود. یعنی رعایت نسبی اصل تطابق به دلیل ثبت بر مبنای سود مشمول مالیات نه سود حسابداری. ولی منطبق بر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی اصل تطابق به صورت کامل رعایت می‌شود. بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی هزینه مالیات بدهکار شده و در مقابل مالیات بر درآمد پرداختنی و خالص مالیات انتقالی بستانکار می‌شود. یعنی رعایت کامل اصل تطابق به خاطر ثبت بر مبنای سود حسابداری نه سود مشمول مالیات. پس تفاوت به دلیل سود حسابداری و سود مالیاتی است. سود مالیاتی به دلیل نبود معادل استاندارد مالیات بر درآمد یا ISA12، با سود حسابداری متفاوت است. در نتیجه صورت‌های مالی تنظیم شده بر اساس استانداردهای حسابداری ایران (بالأخص رقم نهایی صورت حساب سود و زیان)، با صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی

که شرکت‌ها از سوی اداره دارایی ملزم به تهیه آن هستند، در سود مشمول مالیات اختلاف دارند. این اختلاف بر مالیات عملکرد تأثیر مستقیم می‌گذارد. انتخاب مبنای دریافت مالیات برای اداره دارایی بر اساس مالیات پیشینه از بین مالیات احتسابی مبتنی بر صورت حساب سود و زیان تنظیم شده بر اساس استانداردهای حسابداری ایران یا استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، پدیده آریترایز را در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در ایران به وجود می‌آورد. با وقوع چنین حالتی در مجموع فقط رضایت و منافع دریافت‌کننده مالیات تأمین خواهد شد. حتی پذیرش اجرای استاندارد مالیاتی بین‌المللی باعث صحت و شفافیت در مالیات ابرازی و مالیات مطالبه شده نمی‌شود. زیرا در اجرای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در ISA12، تحت عنوان «مالیات بر درآمد ابرازی (انتقالی به دوره آتی)» رویکرد کلی «روش ذخیره کامل با برخی تفاوت‌های موقت (البته با وجود یک سری استثناءها) در ترازنامه مورد استفاده قرار می‌گیرد. دارایی‌های مربوط به مالیات ابرازی، در صورتی که بازیافت آن محتمل باشد، تشخیص و شناسایی می‌گردند (که احتمال آن زیاد است). در مقابل در ایران در صورتی که خروج منافع محتمل باشد و بتواند به طور قابل اتکا قابل برآورد باشد، انجام برآورد لازم است، اما میزان ابهام در رابطه با مالیات بر عملکرد ابرازی به مراتب کمتر از ذخایر است. برآورد لازم برای مالیات بر عملکرد ابرازی صورت می‌گیرد. در نتیجه پذیرش اجرای استاندارد مالیاتی بین‌المللی و وقوع آریترایز انگیزه ارائه اظهارنامه واقعی و خوداظهاری را کاهش می‌دهد. زیرا اجرای استاندارد مالیاتی بین‌المللی باعث کاهش عملیات بیهوده حسابداران جهت پوشش درآمدهای مشمول مالیات به نفع کارفرما و کاهش هزینه‌های غیرمعارف به مشاوران و واسطه‌های مالیاتی می‌شود.

## ۸. نتیجه‌گیری

با توجه به تلاش برای به کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور ایران و حرکت به سمت جهانی شدن استانداردهای حسابداری و ابلاغیه سازمان امور مالیاتی مبنی بر الزام شرکت‌ها به رعایت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری، پژوهش حاضر قصد دارد تا انتقادهای وارده بر این الزام را بیان نماید. گزارشگری مالی تحت تأثیر نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و ویژگی‌های محیطی هر کشور است، موضوع به کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در این پژوهش از منظر ویژگی‌های محیطی کشورمان مورد انتقاد قرار گرفت. منافع گسترده‌ای در

گزارشگری مالی بین‌المللی، پیامدهای اقتصادی و اجتماعی و آینده آن وجود دارد. با این وجود، پژوهش‌های بیشتری لازم است تا مسائل و دیدگاه‌های چندگانه و پیچیده‌ای که در آن وجود دارد، مورد توجه قرار گیرد. این مطالعه تلاش کرد تا اولویت‌های اکثریت حسابداران بین‌المللی، به‌ویژه انتقادات پژوهش‌گران مربوط به استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را مطرح کند.

تصویب استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی از آن جهت ضروری است که نیروهای طبیعی، جهانی شدن اقتصادی آن را هدایت می‌کنند و باعث بهبود تصمیم‌گیری‌های صورت‌های مالی می‌شوند. هماهنگ‌سازی حسابداری، از طریق حساب‌های تاریخی، به عنوان یک نتیجه طبیعی «جهانی‌سازی» مطابق با منافع عمومی جامعه است. بر این اساس، این فرضیه قابل بحث است که آیا تصویب اجباری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، کیفیت گزارش‌های عملی و اطلاعات را در کشورهای مختلف بهبود می‌بخشد. مطالعات صورت گرفته پیرامون استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، به ندرت توجه کافی به نقش حوزه‌های اجتماعی-اقتصادی، سیاسی و نهادی (که حسابداری را در نظر می‌گیرند و تأثیر و مناسب بودن آن را مورد توجه قرار می‌دهند)، دارند. سیاست‌های حسابداری تحت تأثیر نخبگان غالب و ایدئولوژی‌های حاکمیت قرار می‌گیرند. در حالی که حسابداری به نوبه خود بر توزیع قدرت و ثروت در طبقات و گروه‌های اجتماعی تأثیر می‌گذارد. هر دو نقش حسابداری در حفظ وضعیت موجود و توانایی آن به عنوان نیرویی برای تغییرات اجتماعی، مسائل عمده‌ای است که تفکر جدی نظری و عملی در خصوص آن وجود ندارد. در نهایت با وجود ناسازگاری در استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و تناقض‌ها در دیدگاه‌های بازیگران در مورد مزایای واقعی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، این استانداردها فرضیه‌های اولیه و ساختارهای ذاتی در حوزه حسابداری و بازارهای سرمایه را تحت الشعاع قرار داده است. پژوهش‌های انجام‌شده در رابطه با تأثیر استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی هیچ شواهد قطعی برای سودمندی آن‌ها برای استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی ارائه نمی‌دهد. در عین حال بحثی مداوم در مورد اثربخشی اجرای استانداردهای گزارشگری مالی با کیفیت بالا در اقتصادهای نامطلوب با «زیرساخت‌های سازمانی نامناسب» نظیر کشور ایران در این پژوهش وجود داشت. انگیزه قوی برای مطالعه فعلی، به دست آوردن درک نظری انتقادی از فرآیندهای مربوط به هماهنگی حسابداری و همچنین ارائه چشم‌انداز انتقادی از آن چیزی است که

در درون محدوده گسترده اجتماعی-اقتصادی وجود دارد. همچنین این مطالعه به بررسی میزان تلاش فکری تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان برای تصحیح شکاف بین تئوری و عمل پرداخته است. این شکاف منجر شده تا یک آربیتراژ به وجود آید. به عبارتی وجود بحران‌های مالی در وضعیت اقتصادی دولت، اداره‌داری را ترغیب می‌نماید تا از جذابیت سودهای حاصله از دو نوع گزارشگری مالی انتفاع برد. نفع حاصله به دلیل تفاوت در سود مشمول مالیات مبتنی بر استانداردهای حسابداری و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. پس به نظر می‌رسد لازم‌الاجرا کردن استانداردهای بین‌المللی در کنار مزایایی که دارد، منافع اغلب پنهانی هم دارد. گروه‌های منتفع از اجرایی کردن این استانداردها ثروت و منابع را با استفاده از اتخاذ سیاست‌ها به صورت ناعادلانه تحت تملک خود می‌گیرند تا به واسطه این عمل دولت سود و ملت رنج ببرند. زیرا در پرداخت و دریافت مالیات ناسازگاری به وجود می‌آید. پس حسابداران در وقوع آربیتراژ مالیاتی نقش مهمی دارند که باعث قدرتمند شدن اداره‌داری از لحاظ ثروت‌اندوزی می‌شود. چراکه علی‌رغم لازم‌الاجرا نمودن استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی توسط اداره مالیاتی، نیرویی که آن را اجرا می‌نماید، حسابداران هستند. حسابداری ادعا می‌کند که اطلاعات ارائه‌شده بی‌طرفانه و بدون سوگیری است. ولی شواهد نشان می‌دهد که حسابداری همانند ابزاری در دست عده‌ای است که تنها منافع گروه خاصی را تأمین کرده و منافع دیگران را نادیده می‌گیرند. در واقع این اقدام حسابداران منافع همه گروه‌های ذینفع را به طور یکسان در نظر نمی‌گیرد و از موضع افرادی که ثروت دارند حمایت می‌کند. با توجه به صدور قانون و قوانین دولتی، حسابداران تمام تلاش خود را متمرکز به حفظ موقعیت ممتاز دولت می‌کنند. در نتیجه حسابداران برای حفظ موقعیت مزبور نمی‌توانند بی‌طرف باشند، زیرا که حفظ و تقویت منافع یک گروه خاص منجر به از بین رفتن و تضعیف منافع گروه یا گروه‌های دیگر می‌شود و گزارش سود یک دوره مالی به نحوی که باید مبنایی منصفانه برای محاسبه مالیات بر درآمد باشد، نیست. در حقیقت حسابداری آگاهی یا شعوری تصنعی را برای استفاده‌کنندگان به وجود می‌آورد. دیدگاه انتقادی مورد بحث در این پژوهش معتقد است که عمل حسابداری به حمایت از اقتصاد، ساختار اجتماعی و تحکیم توزیع نابرابر قدرت و ثروت در جامعه گرایش دارد.

### منابع

- داماک، محمد (۱۳۹۴). بانکداری ایران در دوره پسا تحریم، روزنامه دنیای اقتصاد، سال ۱۳، شماره ۳۵۵۸، ۲۹-۳۰.
  - رحمانی، علی، علیپور، شراره (۱۳۸۹). موانع پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۷.
  - سلامی، غلامرضا (۱۳۹۱). مزایا و چالش‌های پذیرفتن استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، مجله حسابداری، شماره ۲۴۶، ۳-۲.
  - سیدی، سیداحمد، دهدار، فرهاد، نوجوان، مهناز (۱۳۹۶). ضرورت پذیرش، فرصت‌ها و چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در ایران، دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۴۷، ۵-۸.
  - شباهنگ، رضا (۱۳۸۳). تئوری حسابداری، جلد دوم، انتشارت سازمان حسابرسی.
  - عباس زاده، محمدرضا، نصیرزاده، فرزانه، حقیقی‌طلب، بهاره (۱۳۹۵). مهم‌ترین پیامدهای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، مجله حسابداری، شماره ۸، ۲۹۵-۲۶۴.
  - فروغی، داریوش، اشرفی، مجید (۱۳۸۸). استانداردهای جهانی حسابداری: چالش‌ها و فرصت‌ها، ماهنامه حسابداری رسمی، شماره ۸، ۹۶-۱۰۳.
  - نظری، علیرضا، فدایی، ایمان، تقی‌ملایی، سعید (۱۳۹۲). نکاتی در خصوص اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری. مجله اقتصادی، شماره ۱ و ۲، ۴۵-۵۲.
- 
- Ahrens, T. & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8): 819-841.
  - Ball, R., & Brown, P. (1968). An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 159-178.
  - Ball, R., Kothari, S. P., & Robin, A. (2000). The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. *Journal of Accounting and Economics*, 29, 1-51.

- Benos, E. and M. Weisbach (2004), 'Private Benefits and Cross-listings in the US,' *Working paper, University of Illinois*, Ib.
- Boczko, T. (2000). A critique on the classification of contemporary accounting: towards a political economy of classification- the search for ownership. *Critical Perspectives on Accounting*, 11(2): 131-153.
- Clarkson, P., Hanna, J. D., Richardson, G. D., & Thompson, R. (2011). The impact of IFRS adoption on the value relevance of book value and earnings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7(1), 1-17.
- Ding, Y., Hope, O.-K., Jeanjean, T., & Stolowy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(1), 1-38.
- Dumont, Chris. (2016). "International Financial Reporting Standards," *Investopedia*, LLC.
- Elbakry, Ashraf, E. Jacinta C.Nwachukwu. Hussein A. Abdou Tamer Elshandidy. (2017). Comparative evidence on the value relevance of IFRS-based accounting information in Germany and the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. Volume 28, Pages 10-30.
- Harris, T., Lang, M. H., & Moller, H. (1994). The value relevance of German accounting measures: An empirical analysis. *Journal of Accounting Research*, 32, 187-209.
- Hoarau, C. (2006) 'Convergence between IFRS and US GAAP: Towards a Hybridization of the Modes of Accounting Standardization?', *Revue Sciences de Gestion*, 54, 39-51.
- Hopwood, A. G. (2007). Whither accounting research?. *The Accounting Review*, 82(5): 1365-1374.
- Leuz, C., & Wustemann, J. (2004). The role of accounting in the German financial system. In *The German financial system*. pp. 450-481. Oxford University Press.
- Penman, S. (2006) 'Financial Reporting Quality: Is Fair Value a Plus or a Minus?', Conference Paper for Presentation at the 'Information for Better Markets' Conference, ICAEW.
- Robson, K. & Young, J. (2009). Socio-political studies of financial reporting and standard-setting, in Chapman, C. S., Cooper, D. J. & Miller P. B. *Accounting Organizations & Institutions*. Oxford: Oxford University Press, 341-366.
- Solomons, D. (1991). Accounting and social change: a neutralist view. *Accounting, Organizations and Society*, 16(3), 287-295.
- Vollmer, H., Mennicken, A. & Preda, A. (2009). Tracking the numbers: Across accounting and finance, organizations and markets. *Accounting, Organizations and Society*, 34(5): 619-637.
- Watts, R. & Zimmerman, J. (1986). Positive accounting theory. [online] Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=928677](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=928677) [Accessed 15th February 2012].

- 
1. European Union (EU)
  2. International Accounting Standards (IAS)
  3. International Financial Reporting Standards (IFRS)
  4. Financial Accounting Standards Board (FASB)
  5. International Accounting Standards Board (IASB)
  6. Common law countries
  7. Code law countries
  8. General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)