

پیش گفتار

خداوند بزرگ و عزیز را بی نهایت شکر و سپاس می گویم که توفیق انجام این پژوهش را به حقیر عطا فرمود.

تقدیم به:

پدر و مادر عزیز و مهربانم
که در تمام لحظات زندگی همواره برایم یآوری دلسوز و مهربان بوده اند.

فهرست مطالب

عنوان	صفحه
چکیده.....	۱
فصل اول – کلیات تحقیق.....	۲
مقدمه.....	۳
تاریخچه.....	۶
بیان مساله.....	۷
ضرورت انجام تحقیق.....	۸
اهداف پژوهش.....	۹
فصل دوم:مروری بر تحقیقات انجام شده.....	۱۰
استانداردهای حسابداری.....	۱۱
استانداردهای بین المللی IFRS.....	۱۲
ساختار بنیاد.....	۱۲
هیأت نظارت بر بنیاد IFRS.....	۱۲
هیأت امنای بنیاد.....	۱۳
هیأت تدوین استانداردهای بین المللی.....	۱۳
کمیته تفاسیر استانداردهای بین المللی.....	۱۳

عنوان	صفحه
شورای مشورتی.....	۱۳
استراتژی کلی تدوین استانداردهای حسابداری کشور.....	۱۴
تفاوت های استانداردهای ملی و IFRS.....	۱۵
مصوبات فعلی مرتبط با IFRS.....	۲۹
الزامات و ضرورت های اجرای موفق پروژه بکارگیری IFRS.....	۳۰
رفع مسائل مالیاتی و اصلاح قوانین و مقررات.....	۳۰
انتشار متن کامل ترجمه تخصصی استانداردهای بین المللی.....	۳۱
رفع مسائل مربوط به شناسایی ارزشهای منصفانه.....	۳۳
آموزش.....	۳۴
اقدامات لازم برای پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی.....	۳۵
تشکیل کمیته راهبری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی.....	۳۵
تشکیل کارگروه های تخصصی تحت نظارت کمیته راهبری.....	۳۶
کارگروه فنی و تخصصی.....	۳۶
کارگروه ارزش های منصفانه.....	۳۶
کارگروه آموزش.....	۳۷
تشکیل گروه کارشناسی.....	۳۷

انتخاب شرکت ها برای اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی.....	۳۸
ترجمه تخصصی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و هماهنگی با بنیاد IFRS.....	۳۹
مشکلات پیاده سازی استانداردهای بین المللی حسابداری در ایران.....	۴۰
مزایای پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی.....	۴۱
مروری بر ادبیات تحقیقات.....	۴۱
فصل سوم - روش های اجرای تحقیق.....	۴۵
روش اجرای تحقیق.....	۴۶
روش جمع آوری اطلاعات.....	۴۶
قلمرو تحقیق.....	۴۶
فصل چهارم: نتیجه گیری و منابع.....	۴۷
نتیجه گیری.....	۴۸
منابع.....	۵۰

چکیده

هدف این مقاله، بررسی تفاوت های حسابداری بین المللی با حسابداری ایران می باشد. استانداردهای بین المللی از نظر کمیسیون اروپا و هیأت استانداردهای حسابداری بین المللی باعث افزایش قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعات مالی، افزایش کارایی بازارهای سرمایه و پیامدهای مساعد و مثبت اقتصادی می شود. و با بررسی که به عمل آمد تفاوت استانداردهای ملی و بین المللی در چهار گروه طبقه بندی می شوند. که شامل: ۱- استانداردهای بین المللی که تقریباً با استانداردهای ملی مطابقت دارند. ۲- استانداردهای بین المللی که معادل ملی ندارند. ۳- استانداردهای بین المللی که تجدید نظر شده اند. ۴- استانداردهای ملی که معادل بین المللی ندارند.

واژگان کلیدی:

استانداردهای حسابداری، استانداردهای بین المللی، گزارشگری مالی

فصل اول:

کلیات تحقیق

۱-۱- مقدمه

در یک سیستم اقتصادی مبتنی بر بازار، طرح پرسش در مورد این که برای تولید و ارایه اطلاعات چه استانداردهایی را باید اعمال کرد، موضوعی بسیار پیچیده و با اهمیت است. در زمان کنونی ما شاهد مقررات بنیادین هستیم که در رابطه با تصمیم گیری برای تولید و ارایه اطلاعات (در شرکت ها) وجود دارد. این مقررات شامل قوانین مربوط به معاملات و اطلاعات محرمانه و قوانین مربوط به افشای اطلاعات کامل است. همچنین قوانینی را در بر می گیرد که بر اساس آن کانون های حرفه ای حسابداری و حسابرسی تشکیل می شوند. این کانون ها دارای اختیارات لازم هستند تا اصول پذیرفته شده حسابداری را ارایه نمایند. نمونه هایی از این نهادها، هیات استانداردهای حسابداری کانادا، هیات استانداردهای مالی آمریکا و هیات استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است (اسکات، ۱۳۸۸).

حسابداری در دنیای امروز به دنبال ایجاد یکپارچگی جهانی در سطحی وسیع، هم در بازارها و هم در سیاست گذاری ها در واقع کاهش هزینه های ارتباطات و فناوری اطلاعات است. برای ایجاد این یکپارچگی لزوماً باید استانداردهای گزارشگری مالی و عملکرد آن ها مد نظر قرار گیرد (بال، ۲۰۰۶).

افزایش هماهنگی در سطح بین الملل به جایی میرسد که منجر به تدوین استانداردهای دقیق تر و هماهنگ تر با کشورها می شود. از یک سو، جریان مستمر جهانی شدن بازارهای سرمایه باعث می

شود شرکت ها انگیزه قوی یابند و دست از پافشاری در برابر تغییرات بکشند. اگر شرکتی نتیجه فعالیت های خود را به گونه ای ارایه کند که برای سرمایه گذاران خارجی قابل درک نباشد، امکان بسیار کمی وجود دارد که شرکت بتواند به منابع جدیدی از سرمایه دست یابد. راه ساده تر این است که در مورد مجموعه ی منحصر به فردی از مقررات بین المللی به توافق رسید و این مقررات را در سیستم ها و استانداردهای محلی گنجانند و یا آن ها را در کنار این استانداردها قرار داد. هر قدر میزان همکاری بیشتر شود، دسترسی به مجموعه منحصر به فردی از سیستم های حسابداری جهانی تحصیل خواهد شد (لوزی هیل و همکاران، ۲۰۰۹).

آچلیتیرا (۲۰۰۵) معتقد است که شناخت متقابل تنها در میان کشور هایی امکان پذیر است که زیر بنای اصول حسابداری مشابه ای دارند. تطبیق نیز به معنای نشان دادن تفاوت های عمده در گزارشگری بر اساس دو استاندارد متفاوت است. استفاده از دو روش کار آسانی نیست و در برخی موارد به علت تفاوت های عمده در اطلاعاتی که بر مبنای دو مجموعه استاندارد گوناگون تهیه می شود، استفاده هم زمان از آن ها ممکن نیست. در صورت استفاده از استانداردهای یکنواخت گزارش گری مالی، به سادگی می توان وضعیت مالی شرکت های سراسر دنیا را با یکدیگر مقایسه کرد و از پیچیدگی ها و هزینه های دو روش فوق پرهیز کرد. اگر چه قابلیت مقایسه در استانداردهای ملی هر کشور نیز وجود دارد، ولی مقایسه پذیری جهانی (مقایسه پذیری فراملیتی)، نیاز حیاتی بازار، محققان و سرمایه گذاران است. که با استفاده از استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی این نیازها تا حدی بر طرف می گردد (استفانو و همکاران، ۲۰۱۰).

حسابداران حرفه ای سراسر جهان بر مجموعه ی واحدی از استانداردها متمرکز شده و به این ترتیب نقاط ضعف این استانداردها کاملاً آشکار شده و از طریق رفع اشکالات آن، شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی به میزان زیادی ارتقا پیدا می کند. با توجه به شرایط مختلف اقتصادی در سراسر جهان، تجربیات بسیاری از کشورها در استانداردها لحاظ شده و از بروز بحران های مالی - اقتصادی جلوگیری می شود. استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی نسبت به استانداردهای ملی، دقت و جامعیت بیشتری دارد. از آن جا که اطلاعات موجود در صورت های مالی از منابع

دیگری به دست نمی آید، این مسئله منجر به ارزشیابی هوشمندانه تری در بازار های سرمایه و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه گذاران خواهد شد (فروغی، ۱۳۸۸).

فلورا و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند که در کشورهایی که استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی پذیرفته شده است، تاثیر زیادی بر هزینه سرمایه شرکت ها داشته و باعث شده است نابرابری اطلاعاتی و ریسک و در نتیجه هزینه سرمایه کاهش یابد. این امر سبب افزایش کیفیت گزارش گری مالی می شود.

استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی از طریق کاهش هزینه های تطبیق، هزینه دسترسی به اطلاعات بازار های سرمایه ی مختلف را کاهش می دهد. حسابداران با فراگیری مجموعه ی واحدی از استانداردها، قادر به تهیه و تحلیل صورت های مالی شرکت های سراسر جهان خواهند بود. سرمایه گذاران نیز با درک استانداردها، اطلاعات را به درستی تفسیر کرده و از این رو، تصمیمات بهتری را بر اساس آن اطلاعات اتخاذ میکنند. این مسئله می تواند به کاهش هزینه های سرمایه ی شرکت ها نیز منجر شود (بردشاو، ۲۰۰۷).

طرفداران ارزش منصفانه معتقدند گنجاندن چنین اطلاعاتی در صورت های مالی، این صورت ها را پربارتر می کند که برای مدیران، سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان، منافع زیادی در بر خواهد داشت. طی سال های اخیر بازار های مالی مانند بازارهای بورس و اوراق بهادار و بازارهای غیر رسمی بسیار فعال و پویا شده اند. به علاوه، بانک های اطلاعاتی الکترونیکی گسترش یافته اند که اطلاعات مبادلات اوراق بهادار در آن ها ثبت می شود و به صورت گسترده ای می توانند برای برآورد ارزش بازار اوراق به کار گرفته شوند. روش های زیادی نیز برای برآورد ارزش منصفانه دارایی های غیر جاری مورد قبول واقع شده اند. این روش ها شامل روش ارزش فعلی (جریان های نقدی تنزیل شده)، بهای تمام شده ی جایگزینی و... هستند (بال، ۲۰۰۶).

حسابداری خاصیت انعطاف پذیری دارد و می تواند با موقعیت های متفاوت و متعددی مطابقت باید اما اگر استاندارد های حسابداری هماهنگ شود دیگر به اندازه کافی انعطاف پذیر نخواهند بود. از طرفی دیگر، استانداردهای بین المللی یکسان نمیتواند برای گستره عظیمی از شرایط محیطی، سیستم

های قانونی، و مراحل توسعه اقتصادی و فرهنگی متفاوت مناسب باشد. مسلماً شرایط بازارهای بورس در کشورهای در حال توسعه و توسعه نیافته آسیای و آفریقایی با بازارهای اوراق بهادار آمریکا و اروپا عمری متجاوز از یک قرن دارند، مشابه نخواهد بود. قبل از غرق شدن در اندیشه جهانی سازی، یاد آوری این نکته که بازارها و سیاست‌ها ملی هستند نه جهانی، ارزشمند است (هولگر دیسک و همکاران، ۲۰۰۹).

در این راستا، هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و هیات استانداردهای حسابداری آمریکا، پروژه جدیدی را برای تجدید نظر در چارچوب مفهومی حسابداری و گزارش‌گری مالی آغاز کرده‌اند. ضمناً استاندارد‌های بین‌المللی گزارش‌گری مالی در کشورهای اروپایی از سال ۲۰۰۵ اجرایی شده است و قرار است از سال ۲۰۱۴ در ایالات متحده آمریکا برای گزارش‌گری مالی الزامی شود (موفی اسمیت، ۲۰۰۸).

۱-۲- تاریخچه

بنیاد IFRS مرجع تدوین استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی است. البته فرآیند جهانی‌سازی استانداردهای حسابداری از سال ۱۹۷۳ و با تشکیل کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری IASC در لندن آغاز شد. در سال ۱۹۹۹ این کمیته دارای ساختار جدیدی شد که در نهایت به شکل‌گیری هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) منجر شد. این هیات دارای ۱۴ عضو بوده و از آوریل ۲۰۰۱ صرفاً مسوولیت تنظیم استانداردهای حسابداری زیر نظر بنیاد IFRS را بر عهده دارد.

در جهان و ایران ۱۴۷ کشور دنیا استانداردهای بین‌المللی حسابداری را به‌طور کامل پذیرفته‌اند، در ایران نیز در سطح کلان، فرض بر هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی بوده و در حال حاضر در مقطع تصمیم‌گیری کلان استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته و اقدام به هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی نموده است.

۱-۳- بیان مسأله

یکی از عناصر بااهمیت در ارزیابی‌های اقتصادی، ریسک اطلاعات است که با کیفیت اطلاعات و گزارش‌های مالی مرتبط است. صورت‌های مالی به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار می‌باشد. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای داخلی و بین‌المللی به موضوعی بااهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند) به امری غامض تبدیل می‌شود. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. به عنوان مثال، براساس بررسی انجام شده توسط موسسه حسابرسی دیلویت (Deloitte)، در سال ۲۰۱۵ از بین شرکتهای بورسی ۱۵۳ کشور جهان، صرفاً در ۲۳ کشور، استانداردهای بین‌المللی بکار گرفته نمی‌شود. لازم به ذکر است که در بازارهای کشورهای اسلامی نیز از استانداردهای بین‌المللی استفاده می‌گردد. بطور خلاصه، اهم دلایل تاکید بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی چه در سطح بین‌الملل و چه در سطح کشور به شرح زیر می‌باشد:

- بسترسازی اجرای سیاست‌های دولت برای توسعه بازار سرمایه در حوزه جذب سرمایه‌گذاری خارجی در بازار اوراق بهادار؛ با توجه به فراهم نمودن امکان تصمیم‌گیری بهتر، از طریق استفاده از استانداردهای مورد توافق بین‌المللی
- فراهم نمودن امکان تشکیل بورس بین‌المللی، کمک به سرمایه‌گذاران در تنوع‌بخشی به سرمایه‌گذاری در بورس‌های مختلف جهان، امکان پذیرش شرکتهای در بورس سایر کشورها و پذیرش متقابل شرکتهای خارجی در بورس ایران

- استفاده از استانداردهایی که حاصل تجربه و دانش بین‌المللی است، ضمن اینکه این موضوع سبب افزایش قابلیت مقایسه می‌گردد و امکان ارزیابی بهتر توسط نهادهای بین‌المللی را فراهم می‌نماید.
- افزایش شرکت‌های چندملیتی، جهانی شدن تجارت و تأمین نیازهای مالی، داشتن مجموعه استانداردهای حسابداری با کیفیت و جهانی را اجتناب‌ناپذیر می‌نماید و سبب صرفه‌جویی در زمان و هزینه تهیه صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای مختلف می‌گردد.
- فراهم نمودن امکان استفاده مؤثرتر از فناوریهای چون XBRL جهت افزایش شفافیت اطلاعات
- ارتقای جایگاه شفافیت اطلاعاتی کشور از منظر بین‌المللی

۱-۴- ضرورت انجام تحقیق

سازمان بورس و اوراق بهادار براساس ابلاغیه مورخ ۲۵/۰۸/۹۵ کلیه بانک‌ها، موسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار که دوره مالی آنها از تاریخ اول فروردین ماه ۹۵ و بعد از آن شروع می‌شود و کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که دوره مالی آنها از ابتدای فروردین ماه امسال و بعد از آن شروع می‌شود و سرمایه ثبت شده آنها ۱۰ هزار میلیارد ریال و بیشتر از آن است را به تهیه و ارائه دو مجموعه صورتهای مالی سالانه، براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (حسابرسی شده) و استانداردهای حسابداری ایران (حسابرسی شده) ملزم کرد.

با توجه به ضرورت این موضوع و الزام آن برای برخی از شرکت‌های بورسی در این نوشتار به معرفی ساختار کلی استانداردهای بین‌المللی و مشکلات پیاده‌سازی و بررسی تطبیقی استانداردهای بین‌المللی حسابداری با استانداردهای حسابداری ایران می‌پردازیم. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فرآیندهای دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. تا کنون ۱۴۷ کشور دنیا استانداردهای مذکور را به‌طور کامل پذیرفته‌اند.

۱-۵- اهداف پژوهش

از آنجا که فراهم آوردن اطلاعات مالی برای استفاده در تصمیم‌گیری اقتصادی، وظیفه «حسابداری» است و اطلاعات مالی نشان‌دهنده وضعیت مالی و نتایج عملیات هر واحد گزارشگر است؛ بنابراین ارتباط بین واحدهای گزارشگر با تصمیم‌گیرندگان اقتصادی از طریق گزارش‌های مالی برقرار می‌شود، بنابراین حسابداری را می‌توان به عنوان زبان تجارت معرفی کرد. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای ملی و بین‌المللی به موضوعی با اهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند)، به امری دشوار تبدیل می‌شود. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فزاینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. از این‌رو نیازمند استانداردهای حسابداری پایدار، جامع و مبتنی بر اصولی روشن در ارتباط با واقعیات اقتصادی هستیم که به اندازه کافی همسان بوده تا در جهان یکپارچه امروز، استفاده از آنها و مفهوم بودنشان برای همگان فراهم باشد. حداقل از جنبه نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه واحدی از استانداردهای با کیفیت بالا، منافع سرمایه‌گذاران را تامین می‌کند و هزینه‌های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان را کاهش می‌دهد. در یک بازار سرمایه یکپارچه، منطق وجود مجموعه واحدی از استانداردها آشکار است زیرا که این مجموعه واحد، مقایسه‌پذیری و درک گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد. حسابداری زبانی مشترک است و جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی به‌طور فزاینده‌ای نیازمند استفاده از این زبان مشترک است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، همان زبان مشترک برای جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی است. ضمن اینکه همسان‌سازی بین‌المللی بر راهبری شرکت‌ها، حسابرسی، استانداردهای اخلاقی و ساز و کارهای نظارتی نیز تاثیرگذار است.

فصل دوم:

مروری بر تحقیقات

۲-۱- استانداردهای حسابداری:

استانداردهای حسابداری، مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار حسابداری هستند. استانداردها به عنوان قواعد پایدار مورد پذیرش همگان قرار می گیرند، اما در عمل به طور دائم در تغییرند.

استانداردهای حسابداری معمولاً شامل سه بخش به شرح زیرند:

۱-شرح مسئله

۲-بحث مستدل یا ارائه راههایی برای حل مسئله

۳-ارائه راه حل مطلوب.

بنابراین بحث در مورد مسئله می تواند به روشن شدن ابعاد مختلف مسئله و در نتیجه ارائه راه حل مطلوبتر بینجامد.

یکی از دلایل تدوین استانداردها، ارائه اطلاعات روشن، قابل اعتماد، دارای ثبات رویه و مقایسه پذیر در مورد وضعیت مالی، نتایج عملیات و شیوه رفتار شرکت است.

یکی از رویدادهای بسیار مهمی که در سالهای اخیر در جامعه حسابداری کشور به وقوع پیوست، تدوین استانداردهای حسابداری ایران بر مبنای استانداردهای بین المللی حسابداری و الزام به رعایت آن در تهیه صورت های مالی بود.

استانداردهای حسابداری علاوه بر آنکه چگونگی حسابداری معاملات و رویدادهای مختلف را تعیین می کنند، موجب آثار اقتصادی نیز می شوند. استانداردهای حسابداری باید به نحوی تدوین و تنظیم شوند که هدفهای گزارشگری مالی را تامین کنند. هدفهای گزارشگری مالی شامل ارائه اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری اقتصادی، پیش بینی، مقایسه و ارزیابی جریانهای نقدی آینده و سودآوری و توانایی مدیریت از نظر استفاده بهینه از منابع واحد تجاری نیز هست.

۲-۲- استandarهای بین المللی (IFRS) :

استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی (IFRS) ، به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که توسط هیات استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) تدوین شده‌اند. هدف این استانداردها، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی است.

هیأت استانداردهای حسابداری بین المللی (IASB) ، یک نهاد مستقل در لندن است که ۱۵ عضو از کشورهای مختلف دارد و کار خود را از سال ۲۰۰۱ آغاز کرده است. پایه‌گذاری این هیات توسط شرکت‌های بزرگ حسابداری، موسسات مالی خصوصی و تعدادی دیگر از سازمان‌های حرفه‌ای در حوزه حسابداری انجام شده است. تا کنون بیش از ۱۴۷ کشور IFRS را برای گزارش دهی مالی شرکت‌های خود الزامی دانسته‌اند.

با پذیرش IFRS، یک شرکت می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه به شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. در نتیجه قابلیت مقایسه بین اطلاعات این شرکت‌ها وجود داشته و علاوه بر آن شرکت‌های مادری که شرکت‌های تابعه آنها در سایر کشورهایی وجود دارند که IFRS را پذیرفته‌اند قادر خواهند بود تا یک زبان مشترک حسابداری داشته باشند. همچنین بکارگیری IFRS می‌تواند برای شرکت‌هایی که قصد افزایش سرمایه‌گذاری خارجی خود را دارند، سودمند باشد.

۲-۲-۱- ساختار بنیاد :

۲-۲-۱-۱ هیأت نظارت بر بنیاد IFRS: (IFRS FOUNDATION MONITORING BOARD)

هیات نظارت در ژانویه ۲۰۰۹ تشکیل شد. هدف این هیات، ایجاد ارتباط رسمی بین اعضای بنیاد و سازمان‌های عمومی برای تقویت پاسخگویی عمومی بنیاد IFRS است. وظیفه اصلی بنیاد مذکور، کسب اطمینان از ایفای مسئولیت‌های اعضای بنیاد مطابق اساسنامه و انتصاب هیات امنای بنیاد است. نهادهای نظارتی بر بورس‌ها (در کشورهای مختلف) که استفاده از IFRS را الزام یا مجاز کرده‌اند، از طریق این هیات می‌توانند مسئولیت‌های خود را در راستای حمایت از سرمایه‌گذاران، سلامت بازار و شکل‌گیری سرمایه به نحو مؤثرتری انجام دهند. این هیأت متشکل از سازمان‌های نظارتی بازار سرمایه است که مسئول تعیین شکل و محتوای گزارشگری مالی

هستند. اعضای فعلی هیأت، نمایندگان سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس‌ها (IOSCO)، کمیسیون اروپا (EC)، سازمان خدمات مالی ژاپن (JFSA)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)، کمیسیون بورس برزیل (CVM) و کمیسیون خدمات مالی کره (FSC) هستند.

۲-۱-۲-۲ هیأت امنای بنیاد: (IFRS FOUNDATION TRUSTEES)

این هیأت مسئول راهبری و نظارت بر IASB است. در هیچ‌یک از موضوعات فنی مربوط به استانداردها دخالتی ندارد و این مسئولیت مطلقاً با IASB است.

۲-۱-۲-۳ هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی: (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARDS)

هیأت مستقل استاندارد گذار بنیاد است. اعضای این هیأت، گروه مستقلی از ۱۴ کارشناس با تجربه عملی در امر استانداردگذاری، تفسیر، حسابرسی یا استفاده از گزارش‌های مالی و آموزش حسابداری است. این هیأت همچنین مسئول تصویب تفاسیر انجام شده توسط کمیته تفاسیر IFRS است.

۲-۱-۲-۴ کمیته تفاسیر استانداردهای بین‌المللی: (IFRS INTERPRETATION COMMITTEE)

هیأت تفسیرکننده استانداردهای بین‌المللی حسابداری متشکل از ۱۴ عضو از کشورهای مختلف و با سابقه حرفه‌ای است. اعضای این هیأت توسط هیأت امنای بنیاد منصوب می‌شوند.

۲-۱-۲-۵ شورای مشورتی: (IFRS ADVISORY COUNCIL)

هیأت مشورتی رسمی IASB و هیأت امنای بنیاد IFRS است. اعضای این شورا، طیف وسیعی از نمایندگان گروه‌هایی هستند که از کار هیأت تاثیر می‌پذیرند. این گروه‌ها شامل سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مثل دانشجویان، حساب‌رسان، قانونگذاران، هیأت‌های حرفه‌ای حسابداری و استانداردها دارند. ۴۳ سازمان از سرتاسر جهان و ۴۸ شخصیت حقیقی اعضای این شورا را تشکیل می‌دهند. اعضای شورای مشورتی توسط هیأت امنای بنیاد انتخاب می‌شوند.

۲-۳- استراتژی کلی تدوین استانداردهای حسابداری کشور

- طبق رویه‌ای که تاکنون در تدوین استانداردها وجود داشته، مبنای اولیه برای تدوین استانداردهای کشور، استانداردهای بین‌المللی است و سپس تعدیلاتی حسب تشخیص کمیته تدوین استانداردها، در آن انجام می‌شود. حتی در آخر هر استاندارد، بندی با عنوان "مطابقت با استانداردهای بین‌المللی حسابداری" ارائه می‌شود که در آن موارد احتمالی مغایرت با استانداردهای بین‌المللی ذکر می‌گردد.
- بدین ترتیب تاکنون در سطح کلان، فرض بر هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی بوده و در حال حاضر در مقطع تصمیم‌گیری کلان برای پذیرش یا عدم‌پذیرش استانداردهای بین‌المللی قرار نداریم.
- علیرغم اینکه طبق استراتژی کلی و رویه موجود، استانداردهای کشور عمدتاً برگرفته از استانداردهای بین‌المللی هستند و با وجود هماهنگی اغلب استانداردهای موجود با استانداردهای متناظر آنها (در مقطع تدوین استاندارد ملی)، از منظر بین‌المللی چنین دیدگاهی نسبت به استانداردهای ما وجود نداشته و در حال حاضر تفاوت‌های بین استانداردهای ملی و بین‌المللی به حدی رسیده است که سوالاتی چون پذیرش یا عدم‌پذیرش استانداردهای بین‌المللی مطرح می‌گردد. با توجه به بررسی انجام شده، بنظر می‌رسد این امر ناشی از موارد زیر می‌باشد:
 - برای تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی (حدود ۱۶ استاندارد)، هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است.
 - تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی ویرایش یا حتی برخی حذف شده‌اند، اما استاندارد متناظر آن در ایران که قبلاً معادل یا مشابه نسخه بین‌المللی بوده، بطور متناسب مورد بازنگری قرار نگرفته و در نتیجه در حال حاضر مغایرت‌هایی وجود دارد.
 - عدم وجود منشور مدون و رسمی که در آن به صراحت اعلام شده باشد که مبنای تدوین استانداردهای کشور، استانداردهای بین‌المللی است.

○ نحوه نگارش و ارائه استانداردها به گونه ایست که به خوبی گویای میزان مطابقت با استانداردهای بین المللی نیست.

○ در موارد بسیار محدودی نیز ممکن است در حال حاضر امکان اجرای استانداردهای بین المللی فراهم نباشد که در خصوص این دسته از موارد باید بررسی دقیق انجام شده و راه کارهای مناسب اتخاذ شود.

• لازم به ذکر است همگرایی با استانداردهای بین المللی، مانع این نیست که برای موضوعی خاص، استاندارد حسابداری خاص تدوین نماییم یا الزامات بیشتری را حسب نیاز بازار سرمایه و جهت شفافیت اطلاعاتی بیشتر، مقرر کنیم.

۲-۴- تفاوت های استانداردهای ملی و IFRS

با توجه به بررسی های صورت گرفته، به نظر می رسد عمده تفاوت های استانداردهای ملی با IFRS ناشی از موارد زیر باشد :

گروه ۱: استانداردهای بین المللی که تقریباً با استانداردهای ملی مطابقت دارند .

عنوان فارسی	آخرین سال ویرایش	شماره استاندارد ملی	عنوان انگلیسی	آخرین سال ویرایش	شماره استاندارد بین المللی
قراردادهای پیمانکاری	1380 (2001)	9	Construction Contracts	2001	IAS 11[1]
حسابداری و گزارشگری توسط طرحهای مزایای بازنشستگی	1384 (2005)	27	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	2001	IAS 26

گروه ۲: استانداردهای بین‌المللی که معادل ملی ندارند .

عنوان فارسی	آخرین سال ویرایش	شماره استاندارد ملی	عنوان انگلیسی	آخرین سال ویرایش	شماره استاندارد بین‌المللی
پذیرش IFRSs برای اولین بار	-	-	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	2013	IFRS 1
پرداخت مبتنی بر سهام	-	-	Share-based Payment	2013	IFRS 2
قراردادهای بیمه	-	-	Insurance Contracts	2013	IFRS 4
اکتشاف و ارزیابی منابع معدنی	-	-	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	2009	IFRS 6
ابزارهای مالی: موارد افشا	-	-	Financial Instruments: Disclosures	2013	IFRS 7
مالیات بر درآمد	-	-	Income Taxes	2012	IAS 12
گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم بسیار بالا	-	-	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	2001	IAS 29

IAS 32	2013	Financial Instruments: Presentation	-	-	ابزارهای مالی: نحوه ارایه
IAS 39	2013	Financial Instruments: Recognition and Measurement	-	-	ابزارهای مالی: شناسایی و اندازه‌گیری
IAS 40	2013	Investment Property	-	-	سرمایه‌گذاری در املاک
IFRS 9	2013	Financial Instruments	-	-	ابزارهای مالی
IFRS 10	2011	Consolidated Financial Statements	-	-	صورت‌های مالی تلفیقی
IFRS 11	2012	Joint Arrangements	-	-	ترتیبات مشترک
IFRS 12	2012	Disclosure of Interests in Other Entities	-	-	موارد افشا منافع در سایر واحدهای تجاری
IFRS 13	2013	Fair Value Measurement	-	-	اندازه‌گیری ارزش منصفانه
IFRS 14	2014 ^[2]	Regulatory Deferral Accounts	-	-	حساب‌های معوق قانونی

گروه ۳: استانداردهای بین‌المللی که تجدیدنظر شده‌اند .

عنوان فارسی	آخرین سال ویرایش	شماره استاندارد ملی	عنوان انگلیسی	آخرین سال ویرایش	شماره استاندارد بین‌المللی
منافع در مشارکتهای خاص	1381 (2002)	23	Interests in Joint Ventures	در سال ۲۰۱۱ با IFRS11 جایگزین شده است	IAS 31
حسابداری سرمایه‌گذاری‌ها	1380 (2001)	15	Accounting for investment	در سال ۱۹۹۸ با IAS 39 و در سال ۲۰۰۰ با IAS 40 جایگزین شده است .	IAS 25
ترکیبهای تجاری	1385 (2006)	19	Business Combinations	2013	IFRS 3
قسمتهای عملیاتی	1381 (2002)	25	Operating Segments	2013	IFRS 8

IAS 1	2013	Presentation of Financial Statements	1 14	1380 (2001) 1380 (2001)	نحوه ارائه صورتهای مالی نحوه ارائه دارایی های جاری و بدهی های جاری
IAS 2	2013	Inventories	8	1380 (2001)	موجودی مواد و کالا
IAS 8	2013	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	6	1380 (2001)	رویه های حسابداری، تغییرات در برآوردهای حسابداری و اشتباهات
IAS 17	2011	Leases	21	1380 (2001)	اجاره ها
IAS 19	2013	Employee Benefits	33	1392 (2012)	مزایای کارکنان
IAS 23	2007	Borrowing Costs	13	1380 (2001)	هزینه های استقراض
IAS 24	2013	Related Party Disclosures	12	1386 (2007)	موارد افشای اشخاص وابسته

IFRS 5	2013	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	31	1389 (2010)	داراییهای غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده
IAS 7	2012	Statement of Cash Flows	2	1380 (2001)	صورت جریان وجوه نقد
IAS 10	2011	Events after the Reporting Period	5	1385 (2006)	رویدادهای بعد از دوره گزارشگری
IAS 16	2013	Property, Plant and Equipment	11	1386 (2007)	اموال، ماشین آلات و تجهیزات
IAS 18[3]	2013	Revenue	3	1380 (2001)	درآمد عملیاتی
IAS 20	2013	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	10	1380 (2001)	حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و موارد افشای کمکهای دولت
IAS 21	2013	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	16	1391 (2012)	اثرات تغییر در نرخ ارز
IAS 27	2012	Consolidated and Separate Financial Statements	18	1385 (2006)	صورت‌های مالی تلفیقی و جداگانه

IAS 28	2012	Investments in Associates	20	1390 (2011)	سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته
IAS 33	2011	Earnings per Share	30	1389 (2010)	سود هر سهم
IAS 34	2012	Interim Financial Reporting	22	1380 (2001)	گزارشگری مالی میان دوره ای
IAS 36	2013	Impairment of Assets	32	1390 (2011)	کاهش ارزش داراییها
IAS 37	2013	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	4	1385 (2006)	ذخایر، بدهیهای احتمالی و داراییهای احتمالی
IAS 38	2013	Intangible Assets	17	1386 (2007)	داراییهای نامشهود
IAS 41	2011	Agriculture	26	1383 (2004)	فعالیت های کشاورزی

گروه ۴: استانداردهای ملی که معادل بین‌المللی ندارند .

عنوان فارسی	آخرین سال ویرایش	شماره استاندارد ملی
گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری	1381	24
فعالیت‌های ساخت املاک	1386	29
فعالیت‌های بیمه عمومی	1388	28

صورت جریان وجوه نقد ۲

به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۷ با عنوان

صورت جریان وجوه نقد نیز رعایت می‌شود:

الف. تفکیک "بازده سرمایه‌گذاریها و سود پرداختی بابت تأمین مالی" و "مالیات بر درآمد" از سایر سرفصلهای اصلی جهت ارائه مستقل.

ب. عدم شمول اقلام معادل وجه نقد در تعریف وجه نقد.

حسابداری کمکهای بلاعوض دولت ۱۰

به استثنای موارد مندرج در بندهای ۹، ۱۹ و ۲۰، با اجرای الزامات این استاندارد مفاد استاندارد

بین‌المللی حسابداری شماره ۲۰ با عنوان حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت نیز رعایت می‌شود.

۹. هرگاه نحوه عمل حسابداری کمکهای بلاعوض دولت در قوانین آمره پیش‌بینی شده باشد، باید ضمن

رعایت معیارهای شناخت مندرج در بند ۸، از نحوه عمل حسابداری مندرج در متن قوانین مربوط تبعیت کرد.

۱۹. چنانچه کمک بلاعوض دولت به شکل داراییهای غیر پولی (مانند زمین، ساختمان و سهام شرکتها) به واحد تجاری اعطا شود، کمک بلاعوض باید به ارزش منصفانه دارایی دریافتی ثبت شود.

در مواردی که مبنای ارزشیابی داراییهای غیرپولی دریافتی در متن قوانین آمره مربوط مشخص شده باشد، کاربرد این مبانی به شرط آنکه موجب انعکاس داراییهای اهدایی به ارزشهای بیش از ارزش منصفانه در زمان انتقال نگردد، قابل پذیرش خواهد بود.

۲۰. بجز مواردی که نحوه انعکاس کمکهای بلاعوض مربوط به داراییهای ثابت مشهود در قوانین آمره پیش‌بینی شده است، در سایر موارد که اعمال الزامات این استاندارد مستلزم شناخت کمک بلاعوض به عنوان بدهی است، مانده این بدهی باید تحت عنوان "مانده تعهدات مرتبط با کمک بلا عوض" در صورتهای مالی انعکاس یابد.

داراییهای ثابت مشهود ۱۱

با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶ با عنوان "املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات"، به‌استثنای تجدیدنظر در برآورد ارزش باقیمانده دارایی، نیز رعایت می‌شود براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۶، تجدید نظر در ارزش باقیمانده لازم است.

چنانچه ارزش باقیمانده یک دارایی با مبلغ دفتری آن برابر شود، فرایند مستهلک کردن دارایی متوقف می‌شود. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری باتوجه به مشکلات تعیین ارزش باقیمانده در هر دوره مالی و احتمال دستکاری هزینه استهلاک، تجدیدنظر در ارزش باقیمانده دارایی را نپذیرفت و در نتیجه مبلغ استهلاک‌پذیر باید بر مبنای ارزش باقیمانده برآورد شده در زمان تحصیل تعیین شود.

افشای اطلاعات اشخاص وابسته ۱۲

با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۴ با عنوان افشای اطلاعات اشخاص وابسته ویرایش ۳۱ مارس ۲۰۰۴، به استثنای موارد زیر نیز رعایت می‌شود:

الف. افشای حقوق و مزایای مدیران، و

ب. واحدهای تجاری تحت کنترل دولت، به استثنای واحدهایی که اوراق سهام یا اوراق مشارکت آنها به عموم

عرضه شده یا در جریان عرضه عمومی است، درخصوص معاملات با سایر واحدهای تجاری که مستقیماً و نه از طریق واحد تجاری گزارشگر تحت کنترل دولت می‌باشد.

تسعیر ارز ۱۶

به استثنای موارد مندرج در بندهای ۱۹، ۲۱، ۲۳ و ۴۱، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۱ با عنوان آثار تغییرات در نرخ ارز نیز رعایت می‌شود. ۱۹. تفاوت‌های تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی شرکت‌های دولتی باید در اجرای مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریور ماه ۱۳۶۶، به حساب اندوخته تسعیر داراییها و بدهیهای ارزی منظور و در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه طبقه‌بندی شود.

چنانچه در پایان دوره مالی، مانده حساب اندوخته مزبور بدهکار باشد، این مبلغ به سود و زیان همان دوره منظور می‌شود. همچنین خالص تفاوت‌های تسعیری که به ترتیب فوق موجب تغییر اندوخته تسعیر طی دوره گردیده است، باید در صورت سود و زیان جامع دوره منعکس شود.

۲۱. تفاوت‌های تسعیر آن گروه از اقلام پولی که ماهیتاً بخشی از خالص سرمایه‌گذاری در یک واحد مستقل خارجی را تشکیل می‌دهد، باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد. این تفاوت‌ها باید در زمان واگذاری سرمایه‌گذاری، طبق بند ۴۱ به حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

۲۳. تفاوت‌های تسعیر یک بدهی ارزی که به عنوان حفاظ خالص سرمایه‌گذاری واحد تجاری در یک واحد مستقل خارجی محسوب می‌شود باید تا زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری به عنوان حقوق صاحبان سرمایه در ترازنامه طبقه‌بندی شود و در صورت سود و زیان جامع انعکاس یابد. این تفاوت‌ها باید در زمان واگذاری خالص سرمایه‌گذاری طبق بند ۴۱ به حساب سود و زیان انباشته منظور شود. ۴۱. در زمان واگذاری یک واحد مستقل خارجی، مبلغ انباشته تفاوت‌های تسعیر اقلام ارزی مربوط به آن واحد مستقل خارجی که تا پایان دوره مالی قبل در سرفصل حقوق صاحبان سرمایه منعکس شده است باید در دوره واگذاری به حساب سود و زیان انباشته منظور شود.

داراییهای نامشهود ۱۷

با اجرای الزامات این استاندارد، به استثنای عدم پذیرش تجدیدنظر در ارزش باقیمانده داراییهای نامشهود، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ با عنوان داراییهای نامشهود (ویرایش ۳۱ مارس ۲۰۰۴) نیز رعایت می‌شود. ۶. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸، ارزش باقیمانده داراییهای نامشهود به طور ادواری بررسی می‌شود و در مواردی که ارزش باقیمانده برابر یا بیشتر از مبلغ دفتری دارایی باشد، مستهلک‌شدن دارایی متوقف می‌گردد.

با توجه به مشکلات برآورد ارزش باقیمانده و امکان تأثیرگذاری قضاوت‌های شخصی و در نتیجه کاهش قابلیت‌اتکای مبالغ مربوط به داراییهای نامشهود، کمیته، تجدید نظر در ارزش باقیمانده را مجاز نمی‌شمارد.

ترکیبهای تجاری ۱۹

به استثنای الزامات مربوط به استهلاک سرقفلی (بند ۳۸) و نحوه برخورد با مازاد سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده نسبت به بهای تمام شده (بند ۵۰ ب)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ با عنوان ترکیبهای تجاری (ویرایش مارس ۲۰۰۴) نیز رعایت می‌شود.

۳۸. سرقفلی باید بر مبنای سیستماتیک طی عمر مفید آن مستهلک شود. دوره استهلاک باید بیانگر بهترین برآورد از دوره زمانی کسب منافع اقتصادی آتی توسط واحد تجاری باشد. این فرض قابل رد وجود دارد که عمر مفید سرقفلی از تاریخ شناسایی اولیه حداکثر بیست سال است. ۵۰. در صورتی که سهم واحد تحصیل‌کننده از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص بیشتر از بهای تمام شده ترکیب باشد، خریدار باید: الف. تشخیص و اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تحصیل شده و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده ترکیب را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و

ب. هرگونه مازاد باقیمانده پس از ارزیابی مجدد را بطور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

حسابداری سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته ۲۰

به استثنای الزامات مربوط به نحوه اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در زمان توقف بکارگیری ارزش ویژه (بند ۱۶)، و الزامات مربوط به استهلاک سرقفلی و نحوه برخورد با مازاد سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته نسبت به بهای تمام شده سرمایه‌گذاری (بند ۲۱)، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۲۸ با عنوان سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته (ویرایش دسامبر ۲۰۰۸) نیز رعایت می‌شود.

واحد سرمایه‌گذار باید از زمانی که نفوذ قابل ملاحظه بر واحد تجاری وابسته را از دست می‌دهد استفاده از روش ارزش ویژه را متوقف کند.

بعد از آن تاریخ، حسابداری سرمایه‌گذاری تابع استاندارد حسابداری شماره ۱۵ با عنوان "حسابداری سرمایه‌گذاریها" خواهد بود. مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری باید از تاریخ توقف بکارگیری روش ارزش ویژه به بعد به عنوان بهای تمام شده سرمایه‌گذاری محسوب شود. در صورتی که در دوره‌های آتی، واحد سرمایه‌گذار مبالغی بابت سود از محل سود انباشته و اندوخته‌های قبل از تاریخ تغییر روش دریافت کند، این مبالغ باید از مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری کسر شود. حسابداری سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری وابسته از تاریخی که وابسته محسوب شود به روش ارزش ویژه انجام می‌گیرد.

در زمان تحصیل سرمایه‌گذاری هرگونه تفاوت بین بهای تمام شده سرمایه‌گذاری و سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته به شرح زیر به حساب گرفته می‌شود: الف. سرقفلی مربوط به واحد تجاری وابسته در مبلغ دفتری سرمایه‌گذاری منظور می‌شود و استهلاک آن براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۹ با عنوان ترکیبهای تجاری محاسبه می‌شود.

ب. در صورتی که سهم واحد سرمایه‌گذار از خالص ارزش منصفانه داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته بیشتر از بهای تمام شده سرمایه‌گذاری باشد، واحد سرمایه‌گذار باید:

۱- تشخیص و اندازه‌گیری داراییها و بدهیهای قابل تشخیص واحد تجاری وابسته و نیز اندازه‌گیری بهای تمام شده سرمایه‌گذاری را مورد ارزیابی مجدد قرار دهد، و

۲- هر گونه مازاد باقی‌مانده پس از ارزیابی مجدد را به طور متناسب از ارزش منصفانه تعیین شده برای داراییهای

غیر پولی قابل تشخیص کسر کند.

همچنین، پس از تحصیل، سهم واحد سرمایه‌گذار از سودها و زیانهای واحد تجاری وابسته بابت شناسایی استهلاک یا زیان کاهش ارزش سرقفی و سایر داراییها بر مبنای ارزش منصفانه آنها در تاریخ تحصیل تعدیل می‌شود.

حسابداری مشارکتهای خاص ۲۳

با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۱ با عنوان گزارشگری مالی سهم‌الشرکه در مشارکتهای خاص نیز رعایت می‌شود. توضیح اینکه در این استاندارد برای انعکاس مشارکتهای خاص در واحدهای تجاری تحت کنترل مشترک در صورتهای مالی تلفیقی از روش ارزش ویژه ناخالص استفاده شده است، در صورتی که روش اصلی استاندارد بین‌المللی حسابداری، روش تلفیق نسبی است. روش ارزش ویژه ناخالص نوع خاصی از روش ارزش ویژه است که در استاندارد بین‌المللی حسابداری به عنوان روش مجاز جایگزین معرفی شده است. بنابراین، با اجرای الزامات این استاندارد، الزامات مربوط به روش مجاز جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری نیز رعایت می‌شود.

گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری ۲۴

استاندارد بین‌المللی حسابداری جداگانه‌ای در رابطه با "گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری" وجود ندارد.

گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف ۲۵

به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۴ با عنوان گزارشگری قسمت‌ها نیز رعایت می‌شود:

الف. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۴ "گزارشگری قسمت‌ها" مدیریت باید با توجه به منبع اصلی و ماهیت مخاطرات و بازده‌های یک واحد تجاری، قسمت تجاری یا قسمت جغرافیایی را به عنوان مبنای اولیه گزارشگری مشخص کند. در رابطه با مبنای اولیه اطلاعات مفصلتر و برای مبنای ثانویه اطلاعات کمتری ارائه می‌شود. در استاندارد شماره ۲۵ با عنوان "گزارشگری بر حسب قسمت‌های مختلف" برای محدود کردن دامنه قضاوت و جلوگیری از پیچیدگی غیر ضروری با توجه به شرایط موجود، الزامات گزارشگری بر مبنای اولیه و

ثانویه پیش‌بینی نشده است.

ب. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۴، برای هر قسمت قابل گزارش سهم واحد تجاری از سود یا زیان واحدهای تجاری وابسته، مشارکتهای خاص یا سایر سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه منعکس می‌شود و عملیات آنها در حوزه یک قسمت واحد قرار می‌گیرد باید افشا شود. این الزام در استاندارد حسابداری شماره ۲۵ وجود ندارد.

فعالیت‌های کشاورزی ۲۶

به استثنای موارد زیر، با اجرای الزامات این استاندارد، مفاد استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ با عنوان کشاورزی نیز رعایت می‌شود:

الف. براساس استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ باعنوان کشاورزی، کلیه داراییهای زیستی باید به‌ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش اندازه‌گیری شود، مگر اینکه تعیین ارزش منصفانه به‌گونه‌ای اتکاپذیر میسر نباشد. اما براساس این استاندارد، باتوجه به شرایط محیطی کشور و نبود بازار فعال برای داراییهای زیستی مولد، این داراییها به بهای تمام شده طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۱ باعنوان حسابداری داراییهای ثابت مشهود اندازه‌گیری می‌شود.

ب. طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۴۱ با عنوان کشاورزی، کمک بلاعوض دولتی مربوط به داراییهای زیستی مولد که به ارزش منصفانه پس از کسر مخارج برآوردی زمان فروش شناسایی می‌شود در صورتی که آن کمک مشروط نباشد در زمان قابلیت وصول و در صورتی که مشروط باشد در زمان احراز شرایط مقرر به عنوان درآمد شناسایی می‌شود. اما براساس این استاندارد، تمام کمکهای بلاعوض دولت در رابطه با داراییهای زیستی مولد طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۰ با عنوان کمکهای بلاعوض دولت شناسایی می‌شود.

فعالیت‌های بیمه عمومی ۲۸

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در رابطه با بیمه‌های عمومی، استاندارد خاصی تدوین نکرده است، اما در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۴ با عنوان “قراردادهای بیمه” چارچوبهای کلی در مورد تعریف بیمه و فعالیت‌های بیمه‌ای ارائه کرده است.

فعالیت‌های ساخت املاک ۲۹

استاندارد بین‌المللی حسابداری جداگانه‌ای برای فعالیت‌های ساخت املاک وجود ندارد. در پیوست استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱۸ شناخت درآمد، شناسایی درآمد فروش املاک مشروط به تکمیل کارهای عمده است. از این رو، استاندارد حسابداری شماره ۲۹ با پیوست استاندارد بین‌المللی حسابداری یاد شده مغایرت دارد.

۲-۵- مصوبات فعلی مرتبط با IFRS

همانگونه که اشاره شد، در راستای توسعه بازار سرمایه و بهبود شفافیت اطلاعاتی، پیگیری جهت به‌روزرسانی استانداردها در سال‌های اخیر در دستور کار سازمان قرار گرفت و متعاقب گزارش شماره ۱۲۱/۱۲۴۵۵۹ مورخ ۸۹/۰۹/۲۰ در ارتباط با تسریع در هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، که به وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی ارائه شد، و پیگیری‌ها و هماهنگی‌های انجام شده با سازمان حسابرسی، تاکنون مصوباتی به شرح زیر تدوین و ابلاغ شده است :

- مصوبه مجمع عمومی سازمان حسابرسی که در تاریخ ۹۱/۰۳/۳۰ به تأیید وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسید :

«آن‌گروه از شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار که توسط سازمان بورس مشخص می‌شوند و به تبع آن‌ها، شرکت‌های فرعی و وابسته مربوط از تاریخ مشخص شده توسط آن سازمان، باید در تهیه صورت‌های مالی خود از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده نمایند.»

- مصوبه مورخ ۹۲/۱۰/۲۱ هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار

پس از انجام بررسی‌های متعدد در جلسات کمیته استانداردها و آموزش این سازمان (که با حضور صاحب‌نظران حرفه و اعضای جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی تشکیل می‌گردد)، مصوبه‌ای به شرح زیر، در تاریخ ۱۳۹۲/۱۰/۲۱ به تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید و به کلیه شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت‌شده نزد سازمان و موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار ابلاغ گردید :

"کلیه شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و به تبع آن، شرکت‌های فرعی و وابسته 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 (IFRS) می‌باشند. در این خصوص صورت‌های مالی شرکت اصلی (جداگانه) باید مطابق با استانداردهای حسابداری ایران تهیه و ارایه شود و لزومی به تهیه و ارائه صورت‌های مالی تلفیقی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران نمی‌باشد [4]. بدیهی است تهیه و ارایه صورت‌های مالی شرکت اصلی (جداگانه) مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان مکمل بلامانع است. شایان ذکر است سال ۱۳۹۵ برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است."

۲-۶- الزامات و ضرورت‌های اجرای موفق پروژه بکارگیری IFRS

همان‌گونه که تجربه جهانی نشان داده است، بکارگیری موفق استانداردهای بین‌المللی مستلزم فراهم ساختن بسترهای لازم، اصلاح مقررات، به‌روزرسانی و اصلاح سیستم‌های اطلاعات حسابداری، آموزش و ... می‌باشد. در این بخش، اهم الزامات و ضرورت‌های اجرای موفق پروژه بکارگیری IFRS مورد اشاره قرار می‌گیرد:

۲-۶-۱- رفع مسائل مالیاتی و اصلاح قوانین و مقررات

- رفع مسائل مالیاتی در ارتباط با بکارگیری استانداردهای بین‌المللی (از جمله نحوه برخورد با سودهای ناشی از شناسایی دارایی‌ها به ارزش منصفانه از منظر مالیاتی) و رفع مشکل اجرای استاندارد حسابداری شماره ۱۵

- پذیرش تفاوت در مبانی حسابداری طبق استانداردها و مبانی محاسبه مالیات Deferred tax
- پذیرش استانداردهای بین‌المللی توسط نهادهای نظارتی از جمله بانک مرکزی، بیمه مرکزی، سازمان مالیاتی و ... در تهیه صورت‌های مالی توسط شرکت‌های تحت نظارت

۲-۶-۲- انتشار متن کامل ترجمه تخصصی استانداردهای بین‌المللی

• با توجه به "تخصصی" بودن متن استانداردهای بین‌المللی، به کارگیری و فهم صحیح این استانداردها توسط شرکت‌ها، حساب‌رسان، نهادهای ناظر سازمان بورس و استفاده‌کنندگان، مستلزم وجود "ترجمه تخصصی" این استانداردها می‌باشد که بنیاد IFRS نیز در سایت خود این موضوع را مورد تأکید قرار داده است. با این توضیحات، الزام شرکت‌ها به استفاده از IFRS مستلزم وجود ترجمه تخصصی استانداردهای مزبور می‌باشد.

• تعداد کل الزامات منتشر شده توسط بنیاد IFRS بالغ بر ۶۲ نسخه به شرح زیر می‌باشد:

تعداد صفحات (مطابق با نسخه منتشر شده بنیاد (IFRS)	تعداد الزامات	نام مجموعه
630	26	استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IAS)
614	15	استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)
120	14	بیانیه‌های کمیته بین‌المللی تفاسیر گزارشگری مالی (IFRIC)
34	7	بیانیه‌های کمیته تفاسیر استانداردها (SIC)
1398	62	جمع

• شایان ذکر است، انتشار متن کامل ترجمه تخصصی استانداردهای بین‌المللی از دو منظر داخلی و بین‌المللی حائز اهمیت می‌باشد:

- ضرورت وجود ترجمه تخصصی از منظر داخلی :
 - به منظور آموزش
 - بکارگیری توسط شرکت‌هایی که بصورت اختیاری به ارائه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS اقدام می‌کنند
 - برنامه‌ریزی جهت پیگیری و رفع چالش‌های اجرا
 - ضرورت وجود ترجمه تخصصی از منظر بین‌المللی :
 - با عنایت به اینکه از منظر بین‌المللی، تلقی کشورمان به عنوان کشوری که استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته و بکار گرفته، امری ضروریست و بنیاد IFRS نیز برای ترجمه رسمی استانداردهای بین‌المللی ضوابط خاصی را مقرر کرده است، لذا پیشنهاد می‌شود ترجمه استانداردهای بین‌المللی به فارسی با هماهنگی با بنیاد IFRS و ارتباط با آن مرجع صورت پذیرد.
- این امر سبب می‌شود که اولاً حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی جنبه رسمی پیدا کند و ایران در فهرست کشورهای قرار گیرد که استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته است. ثانیاً با توجه به آن که برای هر مجموعه از استانداردهای بین‌المللی، در هر نوع زبان، صرفاً یک ترجمه از نظر آن مرجع رسمیت می‌یابد، پیش از عضویت سایر ملل فارسی زبان، این امر می‌تواند توسط متخصصین ایرانی انجام گردد .
- به رسمیت شناختن موضوع از منظر بین‌المللی
 - قرار گرفتن ترجمه مزبور در سایت نهاد بین‌المللی
 - با توجه به بررسی‌های انجام شده در سایت IFRS ، موارد زیر در رابطه با ترجمه استانداردهای بین‌المللی ذکر شده که با توجه به اهمیت موضوع در ذیل نقل می‌گردد:
 - "ترجمه استانداردهای بین‌المللی یکی از مهمترین ارکان تصمیم یک کشور برای پذیرش این استانداردها است. کشورهایی که این استانداردها را پذیرفته یا رعایت آنها را مجاز دانسته‌اند، تنها در صورتی خواهند توانست از قابلیت مقایسه و شفافیت اطلاعاتی ناشی از بکارگیری این استانداردها

بهره‌مند شوند که این استانداردها به طور صحیح و کامل به زبان رسمی آن کشورها ترجمه شود. بنیاد IFRS برای اطمینان از اینکه همه کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته یا از این استانداردها استفاده می‌کنند، به طور کامل از این استانداردها منتفع می‌شوند، رویه زیر را برای ترجمه استانداردها در نظر گرفته است:

الف) انجام فرآیند ترجمه رسمی شامل بازبینی تخصصی ترجمه ب) کنترل و نظارت بنیاد IFRS بر فرآیند ترجمه ج) برای حفظ قابلیت مقایسه، شفافیت و کیفیت استانداردها، برای هر زبانی تنها یک ترجمه از استانداردهای بین‌المللی مورد پذیرش بنیاد IFRS می‌باشد .

• فرآیند ترجمه موردنظر بنیاد IFRS به شرح زیر است:

الف (ترجمه حرفه‌ای ب) بازبینی ترجمه توسط کمیته‌ای شامل متخصصان حسابداری که آن زبان، زبان بومی آنها محسوب می‌شود و از نظر دانش و تجربه در زمینه استانداردهای بین‌المللی مورد تایید هستند .

۲-۶-۳- رفع مسائل مربوط به شناسایی ارزشهای منصفانه

در حال حاضر در موارد متعددی از جمله انتشار صکوک، افزایش سرمایه از محل تجدیدارزیابی دارایی‌ها، و تقویم آورده غیرنقدی موسسین در زمان تاسیس شرکت‌های سهامی عام و ... ارائه گزارش کارشناس رسمی در خصوص ارزش‌گذاری دارایی‌ها از سوی ناشران الزامی است. از سوی دیگر، در قوانین و مقررات مختلف از جمله تبصره ۷۸ بودجه سال ۱۳۹۰ و استانداردهای حسابداری شماره ۱۱ و ۱۵، ناشران اوراق بهادار به تجدیدارزیابی دارایی‌های خود مجاز شده‌اند که تعیین ارزش دارایی‌ها در این تجدیدارزیابی‌ها توسط کارشناسان رسمی صورت می‌گیرد. علاوه بر این، در مواردی شرکت‌ها (به ویژه در معاملات با اشخاص وابسته) به تحصیل یا واگذاری دارایی‌های ثابت و سرمایه‌گذاری‌های خود اقدام می‌کنند که معمولاً این معاملات بر ارزیابی‌های کارشناسان رسمی مبتنی است. همچنین با اجرای IFRS دامنه بکارگیری ارزش‌های منصفانه افزایش می‌یابد . بنابراین کیفیت ارزیابی دارایی‌ها و تاثیر آن در شناسایی رویدادهای مالی بسیار حائز اهمیت می‌باشد . مهمترین موضوعی که در حوزه ارزش‌های منصفانه مورد تاکید قرار دارد، قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است، چرا که در ارزیابی ارزش‌های منصفانه، معامله‌ای صورت نگرفته و ارزش دارایی براساس قضاوت اشخاص تعیین می‌گردد . باتوجه به اینکه ضوابط، رویه‌ها و شاخص‌های لازم برای تعیین ارزش منصفانه دارایی‌ها بطور منسجم تدوین

نشده است، این موضوع از اهمیت بالاتری برخوردار می‌گردد. لازم به ذکر است که در این خصوص در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳، موضوع اندازه‌گیری ارزش منصفانه و برخی الزامات افشای مربوطه مدنظر قرار گرفته و یا استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری تدوین گردیده است. در ایران نیز با توجه به اهمیت موضوع و در راستای شفافیت اطلاعاتی، تدوین ضوابط مشخص‌تر برای تعیین ارزش‌های منصفانه با توجه به تجربه سایر کشورها و با در نظر داشتن ویژگی‌ها و شرایط کشورمان امری ضروریست. لذا با توجه به موارد پیشگفته، اتخاذ تمهیدات لازم برای ارتقای کیفیت گزارش‌های ارزیابان و کارشناسان، و ساماندهی و انسجام‌بخشی بیشتر بر ارزیابی‌های دارای در بازار سرمایه و همچنین تدوین ضوابط لازم برای ارزشگذاری و اطمینان از کیفیت ارزیابی‌ها امری ضروری بنظر می‌رسد. شایان ذکر است در قانون بازار اوراق بهادار مسئولیت‌هایی برای "ارزش‌یابان" پیش‌بینی شده است که می‌توان از ظرفیت‌های قانون مذکور نیز استفاده نمود.

۲-۶-۴- آموزش

در حال حاضر، کشور منابع محدودی از افراد آموزش‌دیده و باتجربه درخصوص استانداردهای بین‌المللی دارد. اتخاذ استانداردهای بین‌المللی برای شرکت‌ها و نهادهای مالی ثبت‌شده نزد سازمان و شرکت‌های فرعی و وابسته آن‌ها، منجر به افزایش تقاضا برای این منابع می‌شود. علاوه بر این، حساب‌رسان باید نیروهای خود را در مورد حسابرسی صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS آموزش دهند و قانون‌گذاران نیز باید الزامات آن را درک کنند. دانشگاه، سازمان بورس، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و انجمن‌های حسابداری و اشخاص حرفه‌ای که درخصوص IFRS دانش و تجربیاتی کسب کرده‌اند، نقش کلیدی در آموزش شرکت‌ها و افراد حرفه‌ای حسابداری دارند. گروه‌هایی که می‌بایست در آموزش مورد توجه قرار گیرند عبارتند از:

- مدیران و حسابداران شرکت‌ها
- حساب‌رسان مستقل
- حساب‌رسان داخلی
- اعضای کمیته‌های حسابرسی

- سرمایه‌گذاران

۲-۷- اقدامات لازم برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

در خصوص پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، باید توجه داشت که در حال حاضر با توجه به مصوبه هیئت مدیره سازمان بورس، تا سال ۱۳۹۵ تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS اختیاری است و فرض بر آن است که شرکت‌هایی که از تخصص لازم برای پیاده‌سازی و استفاده از نسخه انگلیسی استانداردها برخوردار هستند، از این اختیار استفاده می‌نمایند. همچنین در شرکت‌هایی که صورت‌های مالی تلفیقی را بر اساس IFRS تهیه می‌کنند مشکلات مالیاتی بروز نخواهد کرد. علاوه بر این، در شرکت‌هایی که صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS را بصورت اطلاعات مکمل ارائه می‌نمایند، حسابرسی شدن صورت‌های مالی مذکور اجباری نمی‌باشد. اما بعد از فاز اجرای اختیاری، برای اجرای فاز بعدی پروژه، برنامه‌ریزی جهت اجرای مناسب پروژه و در دست داشتن نقشه راهی که اقدامات لازم جهت پیاده‌سازی IFRS را نشان دهد، ضروری به نظر می‌رسد. از این‌رو، اقدامات لازم برای پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، به شرح زیر ارائه می‌گردد.

۲-۷-۱- تشکیل کمیته راهبری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)

این کمیته با عضویت نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان امور مالیاتی کشور و برخی از صاحب‌نظران حرفه تشکیل می‌شود. اهم وظایف و مسئولیت‌های این کمیته به شرح زیر است:

- فراهم کردن زیرساخت‌ها و اعمال هماهنگی‌های لازم در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی از منظر تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS، حسابرسی صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS و رفع موانع به‌کارگیری از جمله موانع تعیین ارزش‌های منصفانه و مالیاتی
- تشکیل کمیته‌های تخصصی تحت نظارت کمیته راهبری

- هماهنگی با بنیاد IFRS جهت کسب مجوز رسمی برای ترجمه استانداردها
- بررسی و اتخاذ تصمیم نسبت به مصوبات و موضوعات مطرح شده از سوی کارگروه‌های تخصصی

۲-۷-۲- تشکیل کارگروه‌های تخصصی تحت نظارت کمیته راهبری

۲-۷-۲-۱- کارگروه فنی و تخصصی

این کمیته زیر نظر کمیته راهبری IFRS و مرکب از نمایندگان سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران و صاحب‌نظران و متخصصین در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری تشکیل می‌شود. اهم وظایف و مسئولیت‌های این کمیته به شرح زیر است:

- تعیین اولویت‌های ترجمه و بازنگری در استانداردها (با مستثنی کردن استانداردهایی که تاکنون توسط سازمان حسابرسی ترجمه نشده است).
- بررسی و بازنگری در ترجمه‌های انجام شده توسط گروه کارشناسی
- اعلام اشکالات و موانع موجود در اجرای استانداردها به کمیته راهبری جهت پیگیری
- ارائه پیشنهادات و یا اصلاحات احتمالی در جهت رفع موانع، ارتقا و بهبود استانداردها و بکارگیری آنها
- نظرخواهی از متخصصین و صاحب‌نظران به صورت عمومی و خاص
- نهایی نمودن ترجمه استانداردها و ارائه به کمیته راهبری جهت انجام مراحل بعدی تصویب و ابلاغ
- پاسخ به پرسش‌های فنی مطرح شده در خصوص استانداردهای بین‌المللی

۲-۷-۲-۲- کارگروه ارزش‌های منصفانه

مهمترین موضوع در ارزش‌های منصفانه، قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است، ضروریست تا ضوابط لازم برای ارتقای کیفیت خدمات مربوطه در بازار سرمایه در نظر گرفته شود. با توجه به مراتب فوق، کمیته ارزش‌های منصفانه زیر نظر کمیته راهبری IFRS و متشکل از صاحب‌نظران و متخصصان این حوزه تشکیل می‌شود. اهم وظایف و مسئولیت‌های این کمیته به شرح زیر است:

- تدوین دستورالعمل‌های لازم در زمینه ارزیابی ارزش‌های منصفانه
- اعلام اشکالات و موانع موجود در ارزیابی ارزش‌های منصفانه به کمیته راهبری جهت پیگیری
- ارائه پیشنهادات و یا اصلاحات احتمالی در جهت رفع موانع، ارتقا و بهبود استانداردها و بکارگیری آنها
- نظرخواهی از متخصصین و صاحب‌نظران به صورت عمومی و خاص

۲-۷-۳- کارگروه آموزش

این کارگروه زیر نظر کمیته راهبری IFRS و مرکب از نمایندگان سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران و صاحب‌نظران و متخصصین در زمینه آموزش استانداردهای حسابداری تشکیل شود. اهم وظایف و مسئولیت‌های این کمیته به شرح زیر است :

- ارائه برنامه‌های پیشنهادی برای آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در دو سطح حرفه و دانشگاه
- انجام اقدامات و هماهنگی‌های مربوط به چگونگی آموزش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

۲-۷-۴- تشکیل گروه کارشناسی

گروه کارشناسی زیر نظر کمیته فنی و تخصصی و مرکب از تعدادی از متخصصین در زمینه ترجمه استانداردهای حسابداری تشکیل می‌شود. وظیفه اصلی گروه کارشناسی، ترجمه اولیه استانداردها طبق اولویت‌های تعیین شده توسط کمیته فنی و تخصصی می‌باشد. بدین ترتیب اهم وظایف و مسئولیت گروه کارشناسی به شرح زیر است :

- ترجمه آن دسته از استانداردهای بین‌المللی که تاکنون توسط سازمان حسابرسی ترجمه و تدوین نشده است.
- مطابقت استانداردهای حسابداری ملی موجود، با استانداردهای بین‌المللی و تعیین تفاوت‌های بین آنها
- ارائه پیشنهادات و یا اصلاحات احتمالی به کارگروه فنی و تخصصی در جهت رفع موانع، ارتقا و بهبود استانداردها و بکارگیری آنها

۲-۷-۳- انتخاب شرکت‌ها برای اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی :

با توجه به اینکه از ابتدای سال ۱۳۹۲ طبق مصوبه هیئت مدیره سازمان بورس، تهیه صورت‌های مالی "تلفیقی" یا "مجموعه" مبتنی بر IFRS مجاز بوده است و سال ۱۳۹۵ برای الزام ناشران بزرگ پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است، بنابراین پیشنهاد می‌شود :

- تعداد محدودی از شرکت‌ها که ضرورت بالقوه‌ای برای استفاده از IFRS دارند (مانند درخواست تسهیلات از بانک‌های بین‌المللی و یا الزام از سوی سهامدار خارجی) و یا این‌که تجربه‌ای در این خصوص دارند، با توجه به تعامل و هماهنگی با این شرکت‌ها، برای استفاده از IFRS در سال ۱۳۹۵ انتخاب گردند. به منظور انتخاب این شرکت‌ها:
- فراخوانی به صورت عمومی در سایت‌های رسمی سازمان با محتوای شناسایی شرکت‌هایی که آمادگی دارند در این راستا همکاری و اقدام نمایند، درج گردد.
- با توجه به این که امکان دارد تجربیات مربوطی در شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس وجود داشته باشد، پیشنهاد می‌شود پرسشنامه‌ای در این خصوص تهیه و برای شرکت‌های مزبور ارسال گردد. در این خصوص انجام پیگیری‌های لازم جهت دریافت پاسخ از آن شرکت‌ها ضروری به نظر می‌رسد.
- با عنایت به این که به نظر می‌رسد حساب‌برسان مستقل بعضاً دارای توانایی و تخصص لازم جهت تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS باشند، پیشنهاد می‌شود در فراخوان مذکور، نسبت به شناسایی حساب‌برسان توانمند در این زمینه نیز اقدام شود. همچنین ارسال پرسشنامه‌ای با محتوای دریافت تجربیات حساب‌برسان معتمد سازمان نیز می‌تواند راهگشا باشد.
- معیارهای لازم برای تعیین شرکت‌هایی که ملزم به رعایت IFRS در تهیه صورت‌های مالی خود در سال‌های بعد (۱۳۹۶، ۱۳۹۷ و ...) می‌باشند تهیه و در اسرع وقت اطلاع‌رسانی شود.

- در مورد سایر شرکت‌هایی که ملزم به رعایت IFRS در تهیه صورت‌های مالی خود نمی‌باشند، رعایت IFRS اختیاری بوده که در این صورت، صورت‌های مالی تهیه شده مبتنی بر IFRS می‌بایست به صورت مکمل صورت‌های مالی تهیه شده مبتنی بر استانداردهای حسابداری ملی باشد.
- به منظور ترغیب شرکت‌ها به تهیه صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS، در نظر گرفتن مشوق‌های لازم برای شرکت‌های مزبور ضروری به نظر می‌رسد.

۲-۷-۴- ترجمه تخصصی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هماهنگی با بنیاد IFRS و رسمیت بخشیدن به ترجمه تخصصی استانداردها و استفاده از استانداردهای بین‌المللی

- فرآیند ترجمه موردنظر بنیاد IFRS به شرح زیر است:
 - الف (ترجمه حرفه‌ای ب) بازبینی ترجمه توسط کمیته‌ای شامل متخصصان حسابداری که آن زبان، زبان بومی آنها محسوب می‌شود و از نظر دانش و تجربه در زمینه استانداردهای بین‌المللی مورد تایید هستند .
 - مراحل ترجمه استانداردهای بین‌المللی در بنیاد استانداردهای بین‌المللی به شرح زیر است:
 - استخراج اصطلاحات کلیدی استانداردها توسط بنیاد IFRS
 - ترجمه اصطلاحات کلیدی
 - بررسی و توافق بر روی اصطلاحات ترجمه شده در کمیته
 - ترجمه استانداردها توسط مترجم یا مترجمان با استفاده از این اصطلاحات کلیدی و منابع موجود
 - بازبینی ترجمه پیش‌نویس شده توسط کمیته به جهت صحت و یکنواختی و نهایی کردن متن استاندارد
- شایان ذکر است، ساختار و فرایند پیشنهادی در این گزارش، مبنی بر تشکیل گروه کارشناسی و کمیته فنی و تخصصی (بازبینی تخصصی و نهایی کردن استاندارد) با الزامات موردنظر بنیاد نیز هماهنگی دارد و لذا می‌توان همزمان با شروع فرایند ترجمه، هماهنگی لازم با بنیاد IFRS نیز صورت گیرد و موضوع از جنبه بین‌المللی نیز

رسمیت یابد. با توجه به توضیحات ارائه شده در بخش‌های قبل، پس از ترجمه تخصصی هر یک از استانداردها توسط گروه کارشناسی، ضمن آن که متن ترجمه جهت بهره‌برداری و یا نظرخواهی در سایت منتشر می‌شود، ترجمه‌ها در کارگروه فنی و تخصصی مورد بررسی قرار می‌گیرد و مشکلات احتمالی مرتبط با پیاده‌سازی آن استاندارد و ارائه راه‌حل‌های پیشنهادی برای رفع آن‌ها به کمیته راهبری و کارگروه‌های ذیربط منعکس می‌گردد. همچنین اقدامات مربوط به پیگیری آموزش آن از سوی کمیته آموزش (زیرمجموعه کمیته راهبری) مورد بررسی قرار خواهد گرفت و برنامه‌های پیشنهادی ارائه خواهد شد.

۲-۸- مشکلات پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری در ایران :

برای تعداد زیادی از استانداردهای بین‌المللی (حدود ۱۶ استاندارد)، هنوز استاندارد متناظر ارائه نشده است. این استانداردها عبارتند از IFRS1, IFRS13, IAS12, IAS32, IAS39, IFRS7, IAS27, IAS29, IAS40, IFRS2, IFRS6, IFRS9, IFRS12, IFRS14, IFRS15, IFRS16

برخی از استانداردها مختص ایران است و معادلی در استانداردهای بین‌المللی ندارد مانند استاندارد شماره ۱۴ (نحوه ارائه دارایی‌ها و بدهی‌های جاری)، استاندارد ۲۴ (گزارشگری مالی در واحدهای قبل از بهره‌برداری) و استاندارد ۲۹ (فعالیت‌های ساخت املاک)

در موارد بسیار محدودی نیز ممکن است در حال حاضر امکان اجرای استانداردهای بین‌المللی فراهم نباشد که درخصوص این دسته از موارد باید بررسی دقیق انجام شده و راهکارهای مناسب اتخاذ شود.

عدم وجود منشور مدون و رسمی که در آن به صراحت اعلام شده باشد که مبنای تدوین استانداردهای کشور، استانداردهای بین‌المللی است.

البته همگرایی با استانداردهای بین‌المللی، مانع این نیست که برای موضوعی خاص، استاندارد حسابداری خاص تدوین کنیم یا الزامات بیشتری را حسب نیاز بازار سرمایه و جهت شفافیت اطلاعاتی بیشتر، مقرر کنیم. در نهایت با توجه به نیاز کشور به ایجاد تعاملات اقتصادی بین‌المللی و نیاز شرکت‌ها به ارائه صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی، ضروری است هرچه سریع‌تر اقدامات لازم درخصوص فرآیند ترجمه، تدوین و به ویژه آموزش استانداردهای بین‌المللی از سوی نهادهای ذیربط فراهم شود.

۲-۹- مزایای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

افزایش شفافیت (transparency): استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، باعث افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت صورت‌های مالی می‌شوند و به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار در اتخاذ تصمیمات آگاهانه اقتصادی کمک می‌کنند. تقویت پاسخگویی (accountability): استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، موجب تقویت پاسخگویی می‌شوند. استانداردهای مذکور، به عنوان منبع اطلاعات قابل مقایسه جهانی، برای قانونگذاران نیز اهمیت ویژه‌ای دارند. مشارکت در کارایی اقتصاد (efficiency to financial markets): استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، با کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سر تا سر جهان، موجب تخصیص بهینه منابع می‌شوند. برای شرکت‌ها نیز، استفاده از یک زبان حسابداری قابل اعتماد، هزینه سرمایه و هزینه‌های گزارشگری بین‌المللی را کاهش می‌دهد.

۲-۱۰- مروری بر ادبیات تحقیقات :

کریم جمال و همکاران (۲۰۱۰) تحقیقی را در مورد نقشه راه ارائه شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار با عنوان (پتانسیل استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای شرکت‌های آمریکایی) انجام دادند. آنها پنج مورد از طرح‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار را در مورد پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مطرح کردند. اول آنها در مورد مقررات موجود در ایالات مختلف آمریکا بحث نمودند و باور دارند که مقررات گوناگون در ایالت‌های مختلف باعث می‌شود که رسیدن به یک هدف یکسان با سردرگمی مواجه شود. شرکت‌های آمریکایی خواستار این هستند که حق انتخاب استفاده از استاندارد‌های ملی یا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به خودشان واگذار کنند. دوم این که پس از اجباری شدن استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باید قوه درک حساب‌رسان افزایش یابد. زیرا حساب‌رسان باید آگاهی کاملی از پیاده‌سازی این استانداردها داشته باشند، و اصول این پیاده‌سازی را درک نمایند. سوم این که، در صورت وجود همگرایی بین سازکارهای مالی و استانداردهای بین‌المللی، تمام مقررات موجود و فعال را نمی‌توان تغییر داد. چهارم به این که لازم است یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی شرکت‌های آمریکایی متناسب با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعدیل شود، که این تعدیلات قبل از هر چیز هزینه‌های

غیر ضروری را نمایان می سازد. پنجم، موضوع کارشناسان و قضاوت حرفه ای آن ها در مورد پیامدهای این طرح مورد توجه قرار گرفت.

رودی و همکاران (۲۰۰۹) با پژوهشی که در مورد کیفیت استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که مجموعه واحدی از استانداردهای حسابداری با کیفیت بالا و پذیرفته شده در جهان، بهبود سنجش پذیری گزارش گری مالی را در میان شرکت های موجود در سطح جهان به ارمغان می آورد.

به زعم رودی و همکاران اگر بهترین روش حسابداری بر پایه متغیری بنا شود که بیشترین واکنش را در بازار دارا باشد کیفیت گزارش گری مالی افزایش میابد، و از آنجا که درآمد خالص بر مبنای استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی دارای واکنش بیشتری نسب به درآمد شناسایی شده بر مبنای استانداردهای ملی آمریکا است، در نتیجه استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی دارای کیفیت بالاتری است.

دسک و همکاران (۲۰۰۸) پژوهشی در مورد ارزش و نقدینگی بازار انجام دادند. آن ها نشان دادند شرکت هایی که برای نخستین بار و پس از اجرایی شدن پذیرش استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی، اقدام به بکارگیری آن ها کرده اند، افزایش چشمگیری را در ارزش و نقدینگی بازار خود تجربه کرده اند. بر این اساس، نقدینگی بازار شرکت های مذکور از سه درصد به شش درصد افزایش یافته است.

بارث و همکاران (۲۰۰۷) به بررسی این مطلب پرداختند که آیا مقادیر گزارش شده حسابداری بر اساس استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی نسبت به مقادیر گزارش شده بر اساس استانداردهای ملی از کیفیت بالاتری برخوردار است یا خیر؟ این پژوهش گران اثرات ویژگی های سیستم گزارش مالی شامل استانداردها، تفسیر، اجرا و قضاوت را در ۲۱ کشور مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که در کل شاهد مدیریت سود کمتر، تشخیص به موقع سود و زیان و همبستگی بیشتر مقادیر حسابداری با ارزش شرکت های نمونه ای می باشند که از استانداردهای بین المللی استفاده میکنند. در کل آن ها به این نتیجه رسیدند که استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی باعث افزایش کیفیت گزارش گری مالی شده است.

وارث و همکاران (۲۰۰۷) ارتباط درآمد ها با سود را برای زیر مجموعه های شرکت هایی که دارای بازده منفی و مثبت بوده به طور جداگانه تخمین زدند. این محققین با مبنی قرار دادن یافته های خود در جامعه وسیعی از

شرکت ها در ۲۱ کشور که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را بین سال های ۱۹۹۴ و ۲۰۰۳ به کار برده اند، به این نتیجه رسیدند که این شرکت ها از کیفیت اطلاعات حسابداری بهتری نسبت به شرکت هایی که استانداردهای ملی را به کار برده اند، برخوردار بوده اند.

کریستین و همکاران (۲۰۰۷)، به کار گیری استانداردهای حسابداری بین المللی گزارش گری مالی توسط شرکت های ثبت شده در شاخص سهام کشور آلمان را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش رابطه ی ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و سود و ارزش بازار شرکت های یاد شده بین سال های ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۴ مورد آزمون قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که بکار گیری استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی در مقایسه با استانداردهای ملی، باعث شده است رابطه ی و ارزش بازار شرکت های آلمانی بیشتر شود.

موفی اسمیت (۲۰۰۸) قابلیت پذیرش استانداردهای بین المللی گزارش گری مالی را در کشور بنگلادش مورد ارزیابی قرار دادند. آن ها با استفاده از مدارک و اطلاعات نگهداری شده توسط دولت بنگلادش، و مصاحبه با اعضای جامعه حسابداران رسمی و کارکنان ذیربط کمیسیون بورس و اوراق بهادار بنگلادش، به این نتیجه رسیدند که علت پذیرش استانداردهای بین المللی تاثیر آن بر تسهیل تصمیم گیری می باشد، که به اعتقاد آن ها باعث افزایش قدرت تصمیم گیری توسط استفاده کنندگان اطلاعات می شود.

لازی هایل (۲۰۰۰) کیفیت گزارش گری مالی را برای شرکت های آلمانی که از استاندارد های بین المللی حسابداری یا از استاندارد های ملی آلمان استفاده می کردند، آزمون نمودند. آنها به این نتیجه رسیدند که نتایج عملیات شرکتهایی که از استانداردهای بین المللی استفاده می کنند در مقایسه با شرکت هایی که از استاندارد های ملی آلمان استفاده می کنند، بهتر منعکس می شود، و در نتیجه حجم معاملات سهام این شرکت ها افزایش می یابد، که این امر سبب کاهش هزینه سرمایه می شود.

فروغی و اشرفی (۱۳۸۸) به تشریح چالش ها و فرصت های استانداردهای جهانی حسابداری پرداخته اند. آنها با مطالعات تحقیقات انجام شده در خارج از کشور و داخل کشور برخی از چالش ها و فرصت های استاندارد های جهانی را تشریح کرده اند. آن ها فرصت ها را در افزایش قابلیت مقایسه، ارتقاء کیفیت گزارش گری و صرفه جویی در زمان بیان کرده اند. همچنین چالش ها را در استفاده از ارزش های منصفانه، شرایط نامشابه اقتصادی و سیاسی و عدم حفظ منافع همه گروه های ذینفع می دانند.

وکیلی فرد(۱۳۸۸)چالش ها و انتقادهای مطرح شده پیرامون چارچوب مفهومی مشترک هیئت استاندارد های بین المللی حسابداری و هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا را بررسی کرده و به این نتیجه رسیده است که وجود چارچوب مفهومی برای دستیابی به استانداردهای حسابداری هماهنگ ، ضروری است و نقش حیاتی را در تدوین استانداردهای جدید ایفا می کند و در نتیجه موجب افزایش شفافیت گزارش گری می شود.

فصل سوم

روش اجرای تحقیق

۳-۱- روش تحقیق

پس از جمع آوری اطلاعات این تحقیق بصورت توصیفی انجام گرفته است.

۳-۲- روش جمع آوری اطلاعات

اطلاعات مورد نیاز از بررسی اسناد و مدارک موجود و مطالعات کتابخانه ای و سایتهای اینترنتی جمع آوری شده است.

۳-۳- قلمرو تحقیق:

این عنوان دارای دو بعد اساسی است:

۱- بعد مکانی: با استفاده از اطلاعات گرد آوری شده از طریق اینترنت و کتابخانه ای در استان فارس انجام شده است.

۲- بعد زمانی: برای انجام این تحقیق از ۹۵/۰۷/۰۱ تا ۹۵/۱۱/۲۰ وقت صرف شده است.

فصل چهارم

نتیجه گیری و منابع

نتیجه گیری:

با توجه به ضرورت این موضوع و الزام آن برای برخی از شرکت‌های بورسی در این نوشتار به معرفی ساختار کلی استانداردهای بین‌المللی و مشکلات پیاده‌سازی و بررسی تطبیقی استانداردهای بین‌المللی حسابداری با استانداردهای حسابداری ایران پرداخته شد. رشد تجارت بین‌المللی و جریان‌های سرمایه و پیوستگی اقتصادی فراینده طی دو دهه گذشته، منجر به تمایل به هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در میان کشورها شده است. در نتیجه، تعداد زیادی از کشورها استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. تا کنون ۱۴۷ کشور دنیا استانداردهای مذکور را به‌طور کامل پذیرفته‌اند. صورت‌های مالی به عنوان مهمترین منبع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد و وضعیت مالی و جریان‌های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل مبانی تهیه صورت‌های مالی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار می‌باشد. همچنان که بازارها به سمت پیچیدگی و جهانی شدن در حرکت هستند، اختلافات بین دو مجموعه استانداردهای داخلی و بین‌المللی به موضوعی بااهمیت‌تر و از منظر سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات (که با انبوهی از تفاوت‌ها مواجه می‌شوند) به امری غامض تبدیل شده است. با بررسی‌هایی که به عمل آمد پذیرش استانداردهای بین‌المللی دارای مزایای زیر می‌باشد:

- پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث قابلیت مقایسه بیشتر اطلاعات در سطح بین‌المللی می‌شود، و در نتیجه فرآیند تصمیم‌گیری را در عرصه بین‌الملل بهینه می‌نماید.

- پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، فرآیند جهانی شدن کشور را تسهیل می‌کند، و در نتیجه بستر مناسب‌تری را برای سرمایه‌گذاری خارجی فراهم می‌آورد.

- پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، باعث قابلیت مقایسه بیشتر اطلاعات در سطح بین‌المللی می‌شود و در نتیجه سبب کاهش هزینه سرمایه در سطح بین‌المللی می‌شود.

- پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، سبب کاهش هزینه‌های فرآیند تدوین استانداردها در سطح بین‌المللی و زمینه هم‌افزایی کشورهای عضو در فرآیند تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌شود.

- پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، سبب افزایش کارایی بازارهای بین‌المللی می‌شود

با توجه به مزایای استانداردهای بین المللی استانداردهای ملی ایران نیز به سوی استانداردهای بین المللی روی آورده است و در سال ۱۳۹۵ به عضویت استانداردهای بین المللی (IFRS) درآمد و با بررسی که در این تحقیق بعمل آمد مغایرت های استانداردهای بین المللی با استانداردهای ملی به چهار گروه تقسیم گردید

۱- استانداردهای بین المللی که تقریباً با استانداردهای ملی مطابقت دارند. که شامل ۲ استاندارد می باشد ۱- قراردادهای پیمانکاری و حسابداری و ۲- گزارشگری توسط طرحهای مزایای بازنشستگی.

۲- استانداردهای بین المللی که معادل ملی ندارند و شامل ۱۶ استاندارد می باشند.

۳- استانداردهای بین المللی که تجدید نظر شده اند و شامل ۲۸ استاندارد می باشند.

۴- استانداردهای ملی که معادل بین المللی ندارند که شامل سه استاندارد می باشد. ۱- فعالیت های بیمه عمومی ۲- فعالیت های ساخت املاک ۳- گزارشگری مالی واحد های تجاری در مرحله قبل از بهره برداری

- ۱-اسکات، ویلیام.(۱۳۸۷).تئوری حسابداری مالی جلد اول، دکتر علی پاریسیان، تهران، ترمه
- ۲-اسکات ویلیام.(۱۳۸۸).تئوری حسابداری مالی جلد دوم، دکتر علی پاریسیان، تهران، ترمه
- ۳-فروغی، داریوش.(۱۳۸۸).استانداردهای جهانی حسابداری: چالش ها و فرصت ها، حسابداری رسمی، شماره ۸، تهران
- ۴-وکیلی فرد، حمیدرضا.(۱۳۸۸).نقدی بر استانداردهای یکپارچه حسابداری، حسابداری، شماره ۱۷، تهران

5-Annita florou& et al(2010).credit relevance and Mandatory IFRS Adoption,Journal of Acconuting Reserch,Intacct Working Paper Series,Humboldt University of Berlin.

6-Ball, R.(2006). IFRS: Pros and Cons for Investors,Accounting & Business Research,33,International Accounting policy Forum.

7-Barth, M., and G. Clinch.(2007).Scale Effects in Capital Markets-Based Accounting Research,Journal of Business Finance and Accounting,International Accounting Policy forum.

8-Bradshaw, M , T .and G. S. Miller .(2007).Will harmonizing accounting standards really harmonize accounting?Evidence from nunu.s.Firms adopting US GAAP,Journal of Accounting,43,University of Chicago Booth School of Business.

9-Christensen,H. B., Lee , E . and Walker , M.(2007).Cross sectional variation in the economic consequences of international accounting

harmonization the case of mandatory IFRS adoption in the UK, *International Journal of Accounting*, 42.

10-Christof Beuselinck, Philip Joos, Inder K. Khurana, Sofie Vander Meulen. (2009). Mandatory IFRS Reporting and Stock Price Informativeness, *Journal of Accounting Research*, 47, University of Chicago Booth School of Business.

11-Daske, H., L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi. (2008). Mandatory IFRS adoption around the world: Early evidence on economic consequences, *Journal of Accounting Research*, 46, University of Chicago Booth School of Business.

12-Hail, L., and C. Leuz. (2009). Cost of capital effects and changes in growth expectations around U.S. cross-listings, *Simon School of Business University of Rochester*.

13-Holger, Daske. (2009). Adopting a label : Heterogeneity in the Economic Consequences of IFRS Adoptions. *Journal of Financial Economics*, 71, Simon school of Business University of Rochester.

14-karim, jamal, et. al, (2010). A Research – Based perspective on the SEC proposed rule – Roadmap for the potential use of financial statements prepared in accordance with international financial reporting standards by U.S. Issuers, *Accounting Horizons*, Vol. 24 No. 1, American Accounting Association.

15-Rudy A. Jacob and Christian N. Madu. (2009). International financial reporting standards: an indicator of high quality? *International Journal of Quality & Reliability Management* vol. 26 no. 7, 2009.

16-Smith, L.Murphy.(2008).Are International Financial Reporting Standards(IFRS),an unstoppable Juggernaut for US and global Financial Reporting ?, The Business Review, Cambridge.vol.10-num.1

17-Stefano,Cascino,et al.(2010).Mandatory IFRS adoption and accounting comparability,Working paper,London School of Economics.

