

حسابداری و گزارشگری مالی دارایی‌ها: مقایسه‌ی استانداردهای مالی ایران و بین‌المللی

مقدمه

دارایی‌ها یکی از مهم‌ترین اقلام موجود در صورت‌های مالی شرکت‌ها هستند که هم بر ترازنامه (صورت وضعیت مالی) و هم بر صورت سود و زیان (از طریق فرآیند استهلاک و کاهش ارزش و ...) تأثیر می‌گذارند. لذا در خصوص این اقلام استانداردهای متفاوتی در مجموعه‌ی استانداردهای ملی ایران و استانداردهای بین‌المللی - شامل نسخه‌ی کامل و نسخه‌ی مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط - وجود دارد؛ که علی‌رغم شباهت در برخی موارد دارای تفاوت‌هایی نیز هستند. در این مقاله تلاش شده است تفاوت‌های این استانداردهای سه‌گانه مورد بررسی و مذاقه قرار گیرد. اما قبل از ورود به بحث لازم به ذکر است که استانداردهای بین‌المللی شامل دو دسته استاندارد جداگانه است؛ یک بخش استانداردهای کامل (که عموماً با عنوان IFRS شناخته می‌شوند)^۱ که در قالب کتاب قرمز و آبی و سبز هر سال منتشر و به‌روزرسانی می‌شود و شرکت‌های بورسی و عمدتاً شرکت‌های بزرگ ملزم به پیروی و اجرای آن هستند. دسته‌ی دوم، استانداردهای بین‌المللی مخصوص شرکت‌های کوچک و متوسط (IFRS for SMEs) است که بنا بر ملاحظات هزینه و منفعت الزامات محدودتری دارد و توسط سایر شرکت‌ها پذیرفته و اجرا می‌شود. انواع استانداردهای موجود در خصوص دارایی‌ها به شرح نمایه‌ی یک است.

در مقاله‌ی حاضر، به عنوان گام اول، به بررسی دو نوع اول دارایی‌های فوق یعنی دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود می‌پردازیم؛ که جزو پرکاربردترین استانداردهای حسابداری نیز هستند و تفاوت‌های موجود بین استانداردهای ایران و استانداردهای بین‌المللی نسخه‌ی کامل و نسخه‌ی مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط را مورد مذاقه قرار می‌دهیم.

دارایی‌های ثابت مشهود

دارایی‌های ثابت مشهود که در استانداردهای بین‌المللی با عنوان املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات نامیده می‌شوند در مواردی با استانداردهای ایران و حتی استانداردهای بین‌المللی نسخه‌ی شرکت‌های کوچک و متوسط دارای تفاوت‌هایی به شرح زیر است:

تفاوت در دامنه‌ی کاربرد

طبق الزامات استاندارد ۱۱ ایران و استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۶ دامنه‌ی این استاندارد شامل تمام دارایی‌های مرتبط با املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات است؛ مگر این که به موجب استاندارد دیگری، نحوه‌ی حسابداری متفاوتی مجاز یا الزامی شده باشد. در حالی که طبق الزامات بخش ۱۷ استانداردهای مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط، دامنه‌ی استاندارد شامل تمام دارایی‌های



سید محمد باقرآبادی

مرتبط با املاک، ماشین آلات و تجهیزات و سرمایه‌گذاری در املاکی است که ارزش منصفانه‌ی آن‌ها به شکل قابل‌اتکایی قابل محاسبه نیست. یعنی در استانداردهای مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط دارایی‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در املاک نیز در دامنه‌ی همین استاندارد قرار دارد. این رویه تقریباً مشابه با استانداردهای ایران نیز است. زیرا در ایران به دلیل عدم وجود استاندارد جداگانه برای دارایی‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در املاک، عملاً شرکت‌ها برای حسابداری این نوع دارایی‌ها نیز از الزامات استاندارد حسابداری شماره ۱۱ استفاده می‌کنند. این در حالی است که در استانداردهای بین‌المللی (نسخه‌ی کامل) بابت دارایی‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری در املاک استاندارد جداگانه‌ای با عنوان «سرمایه‌گذاری در املاک» (IAS ۴۰) موجود است که نحوه‌ی شناخت، اندازه‌گیری و گزارش این نوع دارایی‌ها را مشخص می‌کند.

تفاوت در الزامات مربوط به اجزای بهای تمام شده (در شناخت اولیه)

طبق الزامات استاندارد ۱۱ ایران و استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۶ اجزای بهای تمام شده‌ی دارایی عبارتند از:

الف. قیمت خرید،

ب. مخارج مرتبط مستقیم (و غیر مستقیم) که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود،

پ. برآورد اولیه‌ی مخارج پیاده‌سازی و برچیدن. در حالی که طبق الزامات بخش ۱۷ استانداردهای مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط، هزینه‌های تامین مالی جزئی از بهای تمام شده‌ی املاک، ماشین آلات و تجهیزات محسوب نمی‌شوند. این تفاوت بسیار تاثیرگذار است. چرا که طبق استاندارد ۱۳ حسابداری ایران با عنوان «مخارج تامین مالی» و IAS ۲۳، در شرایطی خاص که دارایی تعریف «دارایی واجد شرایط»^۴ را پوشش بدهد، مخارج تامین مالی با شرایط پیش‌گفته در استانداردهای مذکور قابل احتساب به بهای تمام شده‌ی دارایی‌ها است. این در حالی است که طبق بخش ۲۵ استانداردهای بین‌المللی مربوط به شرکت‌های

کوچک و متوسط تمام هزینه‌های مالی در دوره‌ی وقوع به حساب سود و زیان دوره منظور می‌شوند و نیازی به تخصیص این هزینه‌ها به بهای تمام شده‌ی دارایی‌ها نیست.

از طرف دیگر، طبق بند ۱۶ استاندارد حسابداری شماره‌ی ۱۱ ایران مخارج مستقیم و غیر مستقیمی که برای رساندن دارایی به وضعیت قابل بهره‌برداری تحمل می‌شود، قابل احتساب به بهای تمام شده‌ی دارایی‌ها است. این در حالی است که طبق استانداردهای حسابداری بین‌المللی (هم نسخه‌ی کامل و هم نسخه‌ی مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط) تنها مخارج مستقیم قابل احتساب به بهای

تمام شده‌ی دارایی است و مخارج غیر مستقیم باید در دوره‌ی وقوع به حساب هزینه‌ی دوره منظور شود.

تفاوت در اندازه‌گیری پس از شناخت اولیه

طبق الزامات استاندارد ایران و استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۶ برای اندازه‌گیری‌های بعدی دارایی‌های ثابت دو روش به شرح زیر مجاز است:

■ بهای تمام شده به کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته

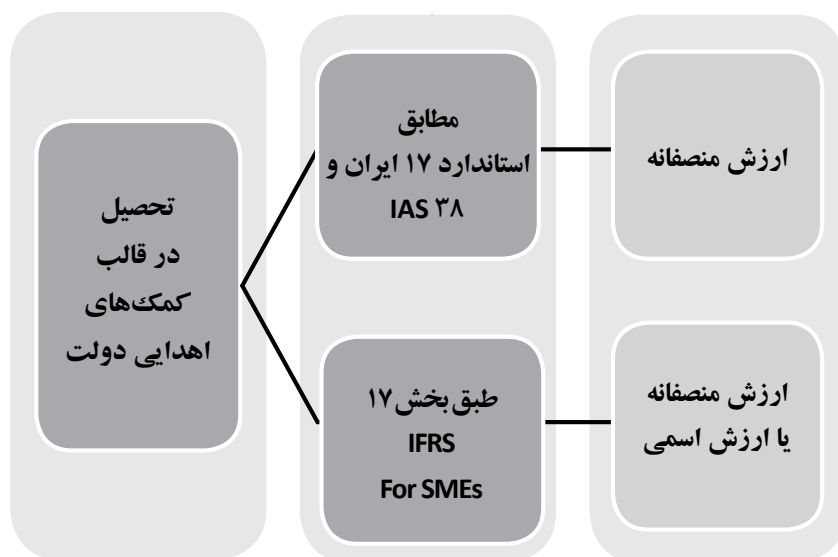
■ تجدید ارزیابی

در حالی که طبق الزامات بخش ۱۷ استانداردهای بین‌المللی مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط

نمایه‌ی یک - استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی دارایی‌ها

شرح	استاندارد ایران	IFRS	IFRS for SMEs
املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات ^۲	استاندارد ۱۱	IAS 16	Section 17
زمانی که هدف از نگهداری دارایی، استفاده از آن در تولید کالا یا ارائه‌ی خدمات، اجاره به دیگران یا استفاده در فعالیت‌های شرکت باشد.			
دارایی‌های نامشهود ^۳	استاندارد ۱۷	IAS 38	Section 18
دارایی غیر پولی، قابل تشخیص، فاقد ماهیت فیزیکی			
سرمایه‌گذاری در املاک ^۴	در ایران معادل ندارد	IAS 40	Section 16
زمانی که هدف از نگهداری املاک و ساختمان‌ها استفاده‌ی سرمایه‌ای (استفاده از تفاوت ارزش) یا اجاره به دیگران باشد.			
فعالیت‌های کشاورزی ^۵	استاندارد ۲۶	IAS 41	Section 34
شناخت، اندازه‌گیری و گزارش دارایی‌های زیستی (مولد و غیر مولد)			
دارایی‌های غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده ^۶	استاندارد ۳۱	IFRS 5	وجود ندارد
شناخت، اندازه‌گیری و گزارش دارایی‌ها زمانی که تا یک سال قصد بر فروش آن‌ها باشد			
موجودی‌ها ^۷	استاندارد ۸	IAS 2	Section 13
شناخت، اندازه‌گیری و گزارش زمانی که هدف از نگهداری دارایی‌ها فروش آن‌ها در جریان فعالیت‌های عادی باشد			

نمایه‌ی دو - تفاوت در اندازه‌گیری اولیه‌ی دارایی‌های نامشهود در استانداردها



تنها روش بهای تمام شده به کسر استهلاک انباشته و کاهش ارزش انباشته مجاز شناخته می‌شود؛ و شرکت‌ها اجازه‌ی استفاده از روش تجدید ارزیابی را ندارند.

تفاوت در عمر مفید و روش‌های استهلاک

طبق الزامات استاندارد ایران عمر مفید باید حداقل در پایان هر سال مالی مورد بازبینی قرار گیرد. این در حالی است که طبق الزامات استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۶ هم عمر مفید و هم ارزش باقی‌مانده باید حداقل در پایان هر سال مالی مورد بازبینی قرار گیرد. طبق بخش ۱۷ استانداردهای بین‌المللی مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط نیز هر گاه شواهد درونی و بیرونی مبنی بر تغییر ارزش باقی‌مانده و عمر مفید دارایی نسبت به آخرین دوره‌ی گزارشگری وجود داشته باشد، واحد تجاری باید برآورد خود از ارزش باقی‌مانده، روش استهلاک و عمر مفید را اصلاح کند (بر خلاف استاندارد ایران و نسخه‌ی کامل استانداردهای بین‌المللی هر ساله نیست).

خصوص دارایی‌های نامشهود به شرح زیر است:

تفاوت در دامنه‌ی کاربرد

دارایی‌های نامشهود مرتبط با اکتشاف و ارزیابی در واحدهای تجاری فعال در صنعت نفت و گاز و معدن در دامنه‌ی کاربرد بخش ۱۸ استانداردهای مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط قرار دارند و مشمول الزامات استاندارد دارایی‌های نامشهود می‌شوند. این در حالی است که در استاندارد حسابداری بین‌المللی ۳۸ این دارایی‌ها از شمول دامنه‌ی استاندارد خارج شده‌اند^۹ و مباحث مربوط به این نوع دارایی‌های در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره‌ی ۶ مورد بحث قرار گرفته است. در ایران نیز بابت این دارایی‌ها استاندارد جداگانه‌ای نداریم و شرکت‌ها با استفاده از راهنمایی‌های سایر استانداردها از قبیل استاندارد دارایی‌های ثابت مشهود و دارایی‌های نامشهود اقدام به اندازه‌گیری، ثبت و گزارشگری می‌کنند.

تفاوت در شناخت دارایی نامشهود

طبق الزامات استاندارد ۱۷ ایران و استاندارد حسابداری بین‌المللی ۳۸ یک قلم دارایی نامشهود باید تنها زمانی شناسایی شود که:

الف. جریان منافع اقتصادی آتی دارایی به درون واحد تجاری محتمل باشد،
ب. بهای تمام شده‌ی دارایی به گونه‌ای اتکاپذیر قابل اندازه‌گیری باشد.

این در حالی است که طبق الزامات بخش ۱۸ استانداردهای مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط علاوه بر دو مورد فوق یک شرط دیگر نیز بدین شرح وجود دارد:

پ. ناشی از مخارج صورت گرفته درون شرکت برای ایجاد دارایی نامشهود نباشد. این موضوع تاثیر زیادی بر شرکت‌های فعال در حوزه‌هایی خواهد داشت که دارایی‌های نامشهود زیادی ایجاد می‌کنند. مثلاً شرکت‌های موجود در صنایع دارویی که در صورت استفاده از استانداردهای مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط هزینه‌های مرتبط با تحقیق و توسعه را به طور کامل به حساب هزینه منظور می‌کنند.

تفاوت در اندازه‌گیری اولیه‌ی دارایی نامشهود

در اندازه‌گیری اولیه‌ی دارایی‌های نامشهودی که در قالب کمک‌های بلاعوض دولت به واحد تجاری منتقل می‌شود تفاوتی به شرح نمایه‌ی دو بین

شاید یکی از دلایلی که در استاندارد ایران به بازبینی ارزش باقی‌مانده اشاره نشده است این باشد که در ایران ارزش باقی‌مانده عملاً معادل ارزش اسقاط و صفر یا ناچیز فرض می‌شود. در حالی که در استانداردهای بین‌المللی علاوه بر برآورد ارزش باقی‌مانده باید هر ساله این برآورد مورد بازبینی و اصلاح قرار گیرد.

همچنین، طبق الزامات استاندارد حسابداری بین‌المللی ۱۶ و استاندارد ایران روش محاسبه‌ی استهلاک باید حداقل در پایان هر سال مالی مورد بازبینی قرار گیرد. در حالی که طبق الزامات بخش ۱۷ استانداردهای مربوط به شرکت‌های کوچک و متوسط هر گاه شواهدی مبنی بر تغییر الگوی مصرف دارایی وجود داشته باشد روش محاسبه‌ی استهلاک باید مورد بازبینی قرار بگیرد (هر ساله نیست).

دارایی‌های نامشهود

موارد اختلاف استانداردهای ایران و بین‌المللی در

استانداردها وجود دارد. همان گونه که ملاحظه می شود در استانداردهای مربوط به شرکت های کوچک و متوسط علاوه بر روش ارزش منصفانه برای اندازه گیری این نوع دارایی ها، استفاده از روش ارزش اسمی نیز مجاز است. در حالی که طبق استانداردهای ایران و بین المللی (نسخه کامل) تنها روش ارزش منصفانه در این مورد مجاز است.

تفاوت در اندازه گیری پس از شناخت اولیه

همانند تفاوت موجود در دارایی های ثابت مشهود، در این جا هم، طبق استاندارد ایران و استاندارد حسابداری بین المللی ۳۸ برای اندازه گیری های بعدی دارایی های ثابت دو روش به شرح زیر مجاز است:

- بهای تمام شده به کسر استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته
- تجدید ارزیابی

در حالی که طبق الزامات بخش ۱۸ استانداردهای بین المللی مربوط به شرکت های کوچک و متوسط تنها روش بهای تمام شده به کسر استهلاك انباشته و کاهش ارزش انباشته مجاز شناخته می شود؛ و شرکت ها اجازه ی استفاده از روش تجدید ارزیابی را ندارند.

تفاوت در عمر مفید و استهلاك

طبق الزامات استاندارد ایران و استاندارد حسابداری بین المللی ۳۸ واحد تجاری باید معین یا نامعین بودن^{۱۰} عمر مفید یک دارایی نامشهود را ارزیابی کند. در صورت معین بودن مدت آن، یا تعداد تولید یا سایر معیارهای مشخص کننده عمر مفید را تعیین کند. سپس، با توجه به بحث فوق دارایی نامشهود با عمر مفید معین مستهلك می شوند. دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین مستهلك نمی شوند و در خصوص دارایی های نامشهودی که مستهلك نمی شوند، واحد تجاری باید آزمون کاهش ارزش دارایی نامشهود با عمر مفید نامعین را از طریق مقایسه ی مبلغ باز یافتنی با مبلغ دفتری آن در مقاطع زیر انجام دهد:

الف. به صورت سالانه، و

ب. هنگامی که شواهدی در خصوص کاهش ارزش دارایی نامشهود وجود داشته باشد.

این در حالی است که طبق الزامات بخش ۱۸ استانداردهای بین المللی مربوط به شرکت های کوچک و متوسط دارایی های نامشهود باید در طول عمر مفید برآوردی مستهلك شوند. اگر عمر مفید دارایی نامشهود قابل برآورد و تخمین نبود، در آن صورت عمر مفید ۱۰ ساله فرض می شود. یعنی بر خلاف استانداردهای ایران و نسخه ی کامل بین المللی در هر حال دارایی های نامشهود مستهلك می شوند.

تفاوت در محاسبه ی ارزش باقی مانده

طبق الزامات استاندارد ایران و استاندارد حسابداری



بین المللی ۳۸ ارزش باقی مانده ی یک دارایی نامشهود باید صفر فرض شود مگر این که:

الف. شخص ثالثی خرید دارایی را با قیمت مشخص در پایان عمر مفید آن تعهد کرده باشد؛

ب. بازار فعالی وجود داشته باشد و ارزش باقی مانده را بتوان با اتکاء به آن به اندازه گیری کرد؛ و امکان وجود این بازار در پایان عمر مفید دارایی نیز محتمل باشد.

این در حالی است که طبق الزامات ارزش باقی مانده ی تمام دارایی های نامشهود همواره باید صفر فرض شود و استثنایی بر این امر موجود نیست.

تفاوت در بازبینی استهلاك

طبق استاندارد ایران و استاندارد حسابداری بین المللی ۳۸ عمر مفید، ارزش باقی مانده^{۱۱} و روش محاسبه ی استهلاك دارایی های نامشهود باید حداقل در پایان هر سال مالی مورد بازبینی قرار گیرد. در حالی که طبق بخش ۱۸ استانداردهای بین المللی مربوط به شرکت های کوچک و متوسط اگر در پایان هر دوره ی مالی شواهدی مبنی بر تغییر عمر مفید، ارزش باقی مانده و روش استهلاك وجود داشته باشد، باید مورد بازبینی قرار گیرد و تغییر در برآورد انجام شود. یعنی الزام بازبینی سالانه نیست.

در نوشتارهای بعدی تفاوت های سایر دارایی ها نیز مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

سید محمد باقر آبادی: حسابدار رسمی، حسابدار مستقل خبره، حسابدار مالی خبره، دانشجوی دکتری حسابداری

پی نوشت:

۱- استانداردهای بین المللی شامل استانداردهای IFRS و استانداردهای باقی مانده IAS و تفسیر مربوط به این دو شامل SIC و IFRIC است؛ که در اصطلاح عمومی استانداردهای بین المللی با همان عنوان IFRS خطاب قرار می گیرند.

- 2-Property, Plant and Equipment
- 3- Intangible Assets
- 4- Investment Property
- 5- Agriculture
- 6-Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
- 7- Inventories

۸- یک دارایی است که آماده سازی آن جهت استفاده مورد انتظار یا فروش الزاماً مدت زیادی طول می کشد.

۹- مشمول استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۶ است.

۱۰- نامعین بودن به معنی نا محدود بودن نیست.

۱۱- توجه کنید که در استاندارد ۱۱ ایران و بابت دارایی های ثابت مشهود در خصوص ارزش باقی مانده هم چنین الزامی وجود نداشت.