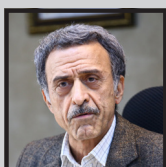


میزگرد

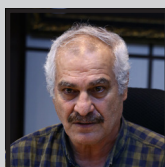
حسابداری تسعیر ارز: ضرورت‌ها و گزینه‌ها



ابوالفضل نیکوکار



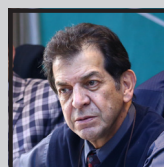
منوچهر کاظمی



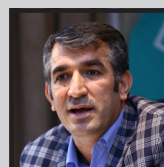
عزیز عالی ور



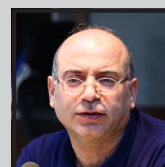
علی صاره راز



مصطفی دیلمی پور



مهدی بیرانوند



رسول انگبینی

طی چهار دهه‌ی گذشته یکی از متغیرهای کلیدی که به‌طور ادواری درگیر روندهای پرشتاب فزاینده و نوسان‌های مقطعی بوده نرخ برابری ارزهای مهم با ریال است. در مقاطع افزایش شدید نرخ ارز به سبب کمبودها و ضرورت‌هایی که تخصیص منابع در اقتصاد ایجاد می‌کرده، سیاست‌گذاران اغلب به انواع نرخ‌گذاری‌ها برای ارز و تخصیص ارز با نرخ‌های متفاوت به فعالیت‌های اقتصادی مختلف مبادرت می‌کرده‌اند. در چنین شرایطی ضمن آن که صعودهای یک‌باره‌ی بهای ارز نیز به‌طور مشخص تأثیر چشمگیری بر هزینه‌ها و درآمدهای بنگاه‌ها می‌گذاشته است، تفاوت نرخ ارز تخصیص یافته به بنگاه و نرخ ارز بازار آزاد خود می‌توانسته منبع مهمی برای سود و زیان یک بنگاه اقتصادی محسوب شود. به همین دلیل، یکی از چالش‌های حسابداری در دوره‌ی اخیر نحوه‌ی ثبت تسعیر ارز در دفاتر مالی شرکت‌ها بوده است. استاندارد حسابداری ۱۶ در همین چارچوب و برای پاسخ‌گویی به مسایل حسابداران در این خصوص تدوین شده است. چنان که می‌دانیم موضوعات اصلی در حسابداری معاملات ارزی و عملیات خارجی عبارت از این است که چه نرخ‌ی برای تسعیر بکار گرفته شود و آثار مالی ناشی از تغییر نرخ ارز چه‌گونه در صورت‌های مالی شناسایی شود. با توجه به تحولات اخیر در بازار ارز، یکی از پرسش‌های اصلی حسابداران و نیز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بنگاه‌هایی که به نحوی درگیر عملیات ارزی هستند و این عملیات نقش تعیین‌کننده‌ای در درآمدهای آن‌ها دارد، نحوه‌ی تسعیر ارز است. به‌طور مثال، بسیاری از فرازوفرودهایی که در ماه‌های اخیر در بهای سهام بسیاری از شرکت‌های بورس پدید آمد از گمانه‌زنی‌ها در همین خصوص پدید آمده است.

روی ارزش جاری بنگاه‌ها می‌گذارد. در حالی که ارزش دارایی‌ها به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی منعکس شده است، ارزش جاری دارایی‌ها می‌تواند تفاوت چشمگیری با ارزش ثبت‌شده‌ی آن‌ها داشته باشد و در بسیاری از موارد همین امر منجر به نوساناتی جدی در بهای سهام این گونه شرکت‌ها می‌شود. در پاسخ به این امر برخی تجدید ارزیابی‌ها را

چه‌گونه باید شناسایی شود؟ آیا انتقال تفاوت تسعیر ارز بدهی‌ها به ترازنامه می‌تواند به مخدوش شدن صورت‌های مالی منجر شود؟
۲. به‌موازات تغییر در درآمد/هزینه‌ی بنگاه‌های گزارشگر، افزایش نرخ ارز به تغییراتی در ارزش جایگزینی برخی دارایی‌ها منجر می‌شود که در بسیاری از موارد این تغییرات پی‌آمدهای مهمی

در این چارچوب، در میزگرد حاضر درصدد طرح مسایل زیر هستیم.
۱. در شرکت‌هایی که فعالیت‌های اصلی آن‌ها پی‌آمدهای مهمی روی ارزیابی / ارزآوری بنگاه دارد، چه‌گونه باید این آثار روی صورت‌های مالی انعکاس یابد تا تصویر مرتبطی از فعالیت‌های بنگاه ارائه شود. به عبارت دیگر، آثار تغییرات نرخ ارز در صورت‌ها و دفاتر مالی واحد گزارشگر



این سؤال شده که آیا اقتصاد ما دارای تورم حاد است و بکارگیری استاندارد بین‌المللی شماره ۲۹ با عنوان گزارشگری مالی در اقتصادهای با تورم حاد برای ما ضروری است یا خیر؟

در استاندارد مزبور برای تشخیص وجود تورم حاد در یک اقتصاد به مؤلفه‌هایی چون تمایل عمومی به نگهداری ثروت خود به شکل دارایی‌های غیر پولی یا ارزش‌های نسبتاً باثبات، نگهداری منابع پولی به جای واحد پول محلی بر حسب ارزش نسبتاً با ثبات، وابسته بودن نرخ‌های بهره و دستمزد به شاخص قیمت‌ها، نزدیک بودن نرخ تورم تجمیعی طی سه سال به ۱۰۰ درصد یا فراتر از آن و بالاخره انجام خرید و فروش‌های اعتباری به قیمت‌هایی که زیان ناشی از کاهش قدرت خرید در دوره‌ی اعتبار را جبران کند اشاره شده است. در این زمینه، برخی رفتارهای اجتماعی از قبیل افزایش بی‌سابقه‌ی تقاضا برای خرید و نگهداری ارزش و فلزات قیمتی (سکه‌ی طلا) افزایش قابل‌ملاحظه در بهای مسکن و خودرو (هجوم بی‌سابقه برای

مبنای ارزش جایگزینی دارایی‌ها دست به سوداگری روی سهام می‌زنند و به همین دلیل بعضاً شاهد نوسانات غیرعادی روی سهام هستیم. سومین مساله وضعیت شرکت‌هایی است که موظف شده‌اند به استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS). در این بحث به‌طور مشخص ارزش منصفانه اهمیت بیشتری برای این شرکت‌ها پیدا می‌کند در شرایطی که دائماً شاهد تغییرات فزاینده در نرخ برابری ارز هستیم. از شرکت‌کنندگان در میزگرد که اعضای محترم کارگروه فنی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران هستند خواهش می‌کنیم دیدگاه‌های خود را در این زمینه‌ها بیان بفرمایند.

◀ علی صابره‌راز:

ابتدا اجازه می‌خواهم به نکته‌ای اشاره کنم که امکان دارد ذهن برخی را درگیر خود کرده باشد. متعاقب افزایش بی‌سابقه‌ی نرخ برابری پول ملی (ریال) در مقابل ارزش‌های خارجی، جهش بزرگی در نرخ برخی کالاها رخ داد، که باعث طرح

پیشنهاد می‌کنند اما روش‌های مبتنی بر تجدیدارزیابی نیز در عمل مشکلات دیگری در زمینه‌ی مسایل مالیاتی و همچنین پوشاندن زیان‌های انباشته‌ی شرکت‌ها پدید آورده است. سؤال این است که چه‌گونه باید با این چالش تفاوت ارزش جاری و بهای تمام‌شده‌ی تاریخی برخورد کرد؟

۳. تکلیف آن دسته از شرکت‌هایی که به تهیه‌ی صورت‌های مالی براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی IFRS ملزم شده‌اند چیست و آن‌ها چه وظایف خاصی در این چارچوب برعهده دارند؟ در برابر بر چالش‌های ناشی از شناسایی ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها آنان باید چه راهکارهایی را اتخاذ کنند؟

سه محور اصلی بحث حاضر عبارت است از: ۱- چگونه باید آثار ناشی از تسعیر نرخ ارز در صورت‌های مالی منعکس شود؟ ۲- با پیامدهای تغییر نرخ ارز بر ارزش جایگزینی دارایی‌ها چه باید کرد؟ با توجه به اینکه بسیاری به‌ویژه در بورس اوراق بهادار و بازارهای مالی بر



توسط دولت تأمین نشده بود با نرخ‌های اصطلاحاً آزاد فروخته می‌شد.

دوره‌ی دوم و سوم تغییرات بااهمیت قیمت ارز به صورت غیر ارادی در دور اول تحریم‌ها در زمان دولت آقای احمدی نژاد و دور جدید آن در زمان دولت آقای روحانی رخ داد که در هر دو نوبت به دلیل غافلگیری دولت و مشخص نبودن سیاست‌های عمومی دولت‌های یادشده، مباحث و مشکلاتی را برای گزارشگری مالی شرکت‌ها پدید آورد. به نظر من به دلیل همین موضوع یعنی مشخص نبودن سیاست‌های دولت‌های یادشده، مرجع رسمی پاسخ‌گویی به مسائل حسابداری، در کوتاه‌مدت واکنش‌های مناسبی نسبت به موضوعات پیش‌آمده نداشت و رهنمودهای آنان بسیاری از ابهامات موجود را برطرف نکرد. برای مثال، یکی از مباحثی که در دوره‌ی جدید افزایش نرخ برابری ارز در جریان بود، بحث کاهش ارزش ریال به میزان ۲۰ درصد یا بیش‌تر بود که تماماً متأثر از مصوبه‌ی دولت (موسوم به دلار آقای جهانگیری) مبنی بر تثبیت نرخ یک نوع ارز و ممنوعیت معاملات ارزی، بود که در عمل دوام چندانی نداشت. در حالی‌که

به صورت اختیاری و کنترل‌شده صورت گرفت و دولت اقدام به آزاد سازی نرخ ارز برای برخی کالاها نمود که آثار مثبتی از قبیل افزایش تولید و کاهش رانت در اقتصاد داشت. در این دوره، دولت با آمادگی قبلی نسبت به موضوع، اقدام به اخذ مابه‌التفاوت نرخ ارز تخصیص داده شده برای خرید موجودی مواد اولیه‌ی این‌گونه شرکت‌ها از طریق حسابرسی ویژه نمود و متعاقباً به آن‌ها اجازه داد کالاهای خود را با قیمت‌های جدید به فروش برسانند. بدین ترتیب، سودهای غیرعادی در عملکرد این‌گونه شرکت‌ها پس از تغییرات نرخ ارز رخ نداد. در همان دوره نیز شرکت‌هایی بودند که عملیات آن‌ها متأثر از بیش از یک نوع نرخ ارز بود که به دلیل مشخص بودن سیاست‌ها و رهنمودهای کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی، مشکلی در گزارشگری نداشتند. زیرا، تعادلی بین بهای تمام‌شده و بهای فروش برقرار بود. بدین شکل که، محصولات تولید شده با ارزش‌های تخصیص‌یافته‌ی دولت در چارچوب نظام قیمت‌گذاری دولتی که متأثر از نرخ ارز تخصیص یافته بود، به فروش می‌رسید و محصولاتی که ارز مورد نیاز در تولید

پیش‌خرید خودرو) و تمایل به نگهداری آن‌ها به‌عنوان کالاهای سرمایه‌ای، این ظن را تقویت کرد. لیکن، به دلیل نقش قابل‌ملاحظه‌ی دولت در اقتصاد و سیاست‌های عمومی آن در زمینه‌ی جلوگیری از افزایش قیمت‌ها از طریق عدم‌تغییر در بهای حامل‌های انرژی و صادق نبودن مؤلفه‌هایی چون وابسته بودن نرخ بهره و دستمزدها به شاخص قیمت‌ها، نمی‌توان چنین شرایطی را برای اقتصاد ایران در نظر گرفت. لذا، به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی مزبور برای گزارشگری مالی در شرایط حاضر ضروری نیست. ضمن آن‌که، در نبود یک شاخص عمومی قابل‌اتکای قیمت‌ها برای اندازه‌گیری و نیز لزوم استفاده‌ی گسترده از برآوردها، استاندارد مزبور اساساً برای شرایط کشور، منجر به هرج‌ومرج در گزارشگری خواهد شد.

در خصوص سؤال مطرح شده درباره‌ی تغییرات نرخ ارز و اثرات آن بر شرکت‌هایی که فعالیت‌ها آن‌ها مرتبط با ارزیابی و ارزیابی است، نیز سابقه‌ی این موضوع در کشور را می‌توان به سه دوره‌ی عمده تقسیم کرد. در دوره‌ی اول که در زمان دولت آقای‌هاشمی رخ داد، این امر



عمده‌ای از بنگاه‌های تولیدی به شدت به واردات مواد اولیه و تجهیزات و قطعات بدکی بستگی دارد، به گونه‌ای که طبق آمارهای موجود، حدود ۷۰ درصد واردات کشور ما مواد اولیه و تجهیزات مورد نیاز تولیدات داخلی است، در چنین شرایطی، افزایش شدید نرخ ارز امکان برنامه‌ریزی را از بنگاه‌های تولیدی سلب می‌کند، قیمت تمام‌شده‌ی تولیدات داخلی کشور که مواد اولیه‌ی آن‌ها عمدتاً وارداتی است، افزایش می‌یابد، قدرت خرید حقوق‌بگیران ثابت اعم از کارگران و کارمندان به‌شدت کاهش یافته و در نتیجه تقاضای کل در بازار کالاها و خدمات کاهش می‌یابد. آثار مخرب مزبور منجر به تورم بالا، رکود اقتصادی و ایجاد مشکل جدی برای تداوم فعالیت بنگاه‌های اقتصادی و متعاقباً گسترش بیکاری و فقر و شکاف طبقاتی و نارضایتی مردم می‌گردد. لذا اتخاذ سیاست‌های اصولی توسط دولت، در چارچوب حفاظت از منافع ملی و اجرای برنامه‌های لازم در خصوص حفظ ارزش

تجربه‌ی گذشته را عرض می‌کنم. مدت کوتاهی در برخی از کشورها، آن‌هم برای برخی از شرکت‌ها، اجرا شد و بعد هم رها کردند. در این جا ما نمی‌توانیم راجع به یک شیوه‌ی برخورد در صورت‌های مالی تصمیم زیادی بگیریم چون متولی حرفه‌ی حسابداری از لحاظ تدوین اصول و ضوابط و استانداردها، سازمان حسابرسی است. ما فقط می‌توانیم بعضاً نقطه‌نظرهایی که در استانداردها مسکوت مانده را توصیف و نظر کارشناسی ارائه کنیم. چه حادثه‌ای رخ داده که شما چنین جلسه‌ای را ضروری تشخیص داده‌اید؟ موضوع تغییر ارزش در واحد پول ما نسبت به ارزهای خارجی بوده است. حتی ما در این جا خیلی بحث کردیم که بحث افزایش دلار نیست بلکه کاهش ریال است. این موضوع در گذشته نیز یک بار اتفاق افتاد و به سمت حسابداری تورمی رفتیم. به نظر من اگر ما حتی تدوین استاندارد هم می‌توانستیم بکنیم رفتن به این سمت را در شرایط کنونی، راهکار درستی نمی‌دانم.

به نظر می‌رسد در سطح بین‌المللی اگر حسابداری تورمی را کنار گذاشتند و استمرار پیدا نکرد به خاطر این بود که معضل تورم از دهه ۱۹۸۰ در سطح بین‌المللی حل شد یعنی اگر مثل دهه ۱۹۷۰ باز هم تورم‌های دورقمی در کشورهای اروپای غربی و آمریکای شمالی داشتند قاعدتاً به دنبال استانداردهای تورمی می‌رفتند.

◀ ابوالفضل نیکوکار:

قبل از پرداختن به مسأله برخورد حسابداری با تغییرات نرخ ارز و نحوه انعکاس آثار این تغییرات در صورت‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی، ضروری است به این موضوع تأکید شود که نوسانات شدید نرخ ارز آثار مخربی بر تصمیم‌گیری اقتصادی و عملکرد کسب و کارها می‌گذارد، به گونه‌ای که در اقتصادهایی مانند اقتصاد کشور ما که تداوم فعالیت بخش

این مصوبه مبنای یکی از تصمیمات مهمی بود که مرجع یادشده (کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی) اتخاذ کرد. در حال حاضر نیز کارگروه با سؤالات زیادی از حسابرسان در این زمینه روبرو است که پاسخ دادن به آن‌ها عمدتاً مستلزم روشن بودن سیاست‌های دولت و بانک مرکزی در زمینه‌ی تخصیص ارز مورد نیاز واحدهای اقتصادی برای انجام تعهدات آن‌ها است.

در خصوص بخش انتهایی سؤال مبنی بر این‌که آیا انتقال تفاوت تسعیر ارز بدهی‌ها به ترازنامه می‌تواند به مخدوش شدن صورت‌های مالی منجر شود؟ قاعدتاً منظور کردن تفاوت تسعیر به بهای تمام‌شده‌ی دارایی در صورت احراز شرایط مورد سؤال است که در پاسخ باید گفت چنانچه انتقال این مبالغ به دارایی‌ها بدون در نظر گرفتن قابلیت بازیافت دارایی‌ها صورت گیرد، قطعاً منجر به مخدوش شدن صورت‌های مالی خواهد شد. باید دید این شرکت‌ها در آینده قادر خواهند بود با افزایش بهای تمام‌شده‌ی محصولات خود (چه به‌دلیل افزایش در نرخ ارز مربوط به تأمین مواد اولیه یا افزایش در بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌های مولد)، تولیدات خود را به بهایی متأثر از بهای تمام‌شده به فروش رسانند یا خیر؟ این موضوع مهمی است، که باید بین بهای تمام‌شده‌ی تولیدات و بهای فروش تعادلی برقرار باشد. البته نظارت دقیق برای جلوگیری از سوءاستفاده ضروری است. لیکن، رویکرد دولت قبلی و دولت فعلی، علی‌رغم افزایش بهای تمام‌شده‌ی تولید، ممانعت از افزایش قیمت‌های فروش است.

◀ عزیز عالی‌ور:

ما در استانداردهایمان حسابداری تورمی نداریم. ضمناً این استاندارد را کشورهایی که تدوینش هم کرده‌اند آنچنان که باید و شاید اجرائیش نکرده‌اند و اگر هم در گذشته اجرا کرده‌اند در حکم اطلاعات مکمل و متمم بوده این‌که در صورت‌های مالی اساسی و اطلاعات مالی بیآورند. من



پول ملی و رونق اقتصادی و جلوگیری از فقر و بیکاری و شکاف طبقاتی، مهم‌ترین مسئولیت پاسخ‌گویی دولت است که نقشی تعیین‌کننده در ایجاد وضعیت موجود به عهده دارد.

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۶ با عنوان «آثار تغییر نرخ ارز»، نحوه‌ی برخورد حسابداری با تفاوت‌های تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی در شرایط نوسانات عادی، همچنین تفاوت تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به دارایی‌های واجد شرایط و بالاخره تفاوت تسعیر بدهی‌های ارزی مربوط به تحصیل و ساخت دارایی‌ها ناشی از کاهش شدید ارزش ریال، مشخص شده است. برخی ابهامات مربوط به به‌کارگیری ضوابط استاندارد مزبور، از آنجایی مطرح شد که بانک مرکزی با صدور بخشنامه‌ای نرخ رسمی دلار آمریکا را در تاریخ بیستم فروردین ماه ۱۳۹۷ بر مبنای هر دلار ۴۲ هزار ریال اعلام و تأکید کرد هر گونه خرید و فروش خارج از نرخ مزبور، غیرقانونی و با متخلفین طبق مقررات قانون مبارزه با

قاچاق کالا و ارز برخورد خواهد شد. اعلام نرخ دلار ۴۲ هزار ریالی در تاریخ مزبور، در شرایطی بود که نرخ دلار در بازار آزاد در حدود ۶۰۰۰ ریال معامله می‌شد و این نرخ به سرعت لحظه‌ای افزایش می‌یافت. بسیاری از واحدهای تجاری نیز با توجه به عدم اطمینان و بی‌ثباتی به وجود آمده در بازار ارز طی ماه‌های بهمن و اسفند ۱۳۹۶، برای تأمین ارز مورد نیاز واردات مواد اولیه جهت تولیدات خود، اقدام به خرید دلار از بازار آزاد به قیمت‌های بیش از ۴۲ هزار ریال کرده بودند، لذا ابهاماتی در خصوص نحوه‌ی انعکاس ریالی مبلغ ارزی ناشی از خریدهای ارزی بیش از نرخ ۴۲ هزارریالی مزبور در صورت‌های مالی، در کنار الزامات و محدودیت‌های قانونی یاد شده، به‌عنوان یک چالش و مسأله جدی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۶، مطرح شد. متعاقباً در ۱۶ مرداد ماه ۱۳۹۷، نرخ نیمایی و پس از چندی نرخ سامانه‌ی سنا و سپس نرخ بازار آزاد رسمیت یافت و این تنوع نرخ‌های مختلف ارز، برای تهیه صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای منتهی به ۳۱ شهریور ماه ۱۳۹۷ واحدهای تجاری، تبدیل به مسأله و چالش دیگری برای نحوه‌ی برخورد حسابداران و حساب‌برسان شد.

جناب دکتر دیلمی‌پور شما در بورس هم تشریف دارید و درگیر شرکت‌های بورسی هستید. در ماه‌های اخیر نوسانات قابل توجهی در بورس اتفاق افتاده و به‌رغم رکود عمومی اقتصادی شاخص بورس با عدد عجیب و غریبی رشد پیدا کرده است. این مسائلی که درباره تسعیر نرخ ارز گفتید در شرکت‌های بورسی بیشتر خودش را نشان می‌دهد اعم از پتروشیمی‌ها یا شرکت‌هایی که به نوعی دادوستدهای ارزی با خارج دارند یا سایر شرکت‌هایی که تحت تأثیر افزایش ارزش جایگزینی دارایی‌ها روی آنها سوداگری مالی و افزایش

قیمت رخ داده است. نظر شما در این باره چیست؟

◀ مصطفی دیلمی‌پور:

به گمان من در حدود یک سال آینده ما با مشکلاتی در بورس ایران مواجه خواهیم شد یعنی وضع نامساعد سرمایه‌گذاران و سهامداران کوچک و متوسط. این وضعیت اجتناب‌ناپذیر است و ریشه‌اش در دو موضوع است. یکی در دستکاری استاندارد ۲۱ بین‌المللی یا ۱۶ ملی است که در سال ۱۳۹۲-۱۳۹۱ در ایران اتفاق افتاد و ریشه بسیاری از نابسامانی‌ها در شناسائی، اندازه‌گیری و افشاء نوسانات ارزی است. دوم وجود تورم و انکار تورم است. این دو پدیده هم‌زمان است، دولت تورم را نادیده می‌گیرد و انکار می‌کند در صورتی که تورم بغل دستمان در جریان است. روزنامه شرق امروز نرخ تورم نقطه‌به‌نقطه را ۳۶/۷ درصد اعلام کرده است. تا شب عید سال گذشته دولت نرخ تورم را تکرریمی اعلام می‌کرد. الان صورت‌های مالی که تغییر پیدا می‌کند در سال ۱۳۹۷ فقط به درد نمی‌خورد. برای اینکه هیچ کدام از این اعداد قابلیت استفاده و قابلیت مقایسه نه در صنعت و نه در روند را ندارند. در مورد استاندارد ۲۹ درست است که استاد عالی‌ور گفتند الزامی نیست ولی در ایران از ۵ شرطی که آقای صاهر از اعلام کردند فقط یک شرطش وجود ندارد و آن مرتبط بودن هزینه دستمزد به تورم است. بقیه شرایط وجود دارد: تورم ۱۰۰ درصد در سه سال و اعتماد عمومی و ... برآورد اقتصاددانان این است که در ایران ۲۰ میلیارد دلار ارز خانگی یا داخل بالشتی وجود دارد. با وجود تمام مشوق‌ها از جمله ۴ درصد نرخ سود برای سپرده‌گذاری ارزی دلار، در این مدت مجموعاً ۱۰ میلیون دلار در بانک‌ها سپرده‌گذاری شده است یعنی ۵ صدم یک درصد. شما فکر می‌کنید با این شرایط چه اتفاقی خواهد افتاد؟ علاوه بر این، مسائل حادی مثل از سر کردن



« عزیز عالی‌ور:

من در صحبت‌هایم عرض کردم که در گذشته به کارگیری استاندارد مورد بحث اجباری نبود و مخصوص شرکت‌های خاصی بود. اخیراً هم که استانداردهای بین‌المللی مطرح کرده شروطی گذاشته که بعضاً قابل تحقق نیست. علاوه بر این شرایطی که مطرح کرده، شرایط دیگری هم وجود دارد. من نمی‌دانم هم‌اکنون چه کشوری حسابداری تورمی را اجرا می‌کند. فکر نمی‌کنم کشوری آن را اجرا کند. سابقاً اختیاری بود و مخصوص شرکت‌های خاصی بود. ما در حسابداری تورمی شاخص عمومی قیمت‌ها را نگاه می‌کنیم ولی یک شیوه‌ی دیگر برخورد این است که سراغ ارزش‌های خاص برویم. تجدید ارزیابی، رفتن سراغ ارزش‌های خاص است. تجدید ارزیابی دشواری زیادی دارد. دوستانی که درگیر این بحث بوده‌اند اطلاع دارند که چه قدر مشکل است. وقتی شما سراغ ارزش‌هایی می‌روید که خارج از ارزش‌های مورد اتکا باشد یعنی برای آن‌ها پشتیبان و مدارک قابل اعتماد وجود نداشته باشد، دردسر زیادی ایجاد خواهد شد.

مطرح است. چرا استاندارد ۱۶ در سال ۱۳۹۱ که خودمان به عنوان استاندارد ملی شناسایی کرده بودیم دستکاری شد؟ آدمی که مریض است باید برود جراحی شود. اگر همان موقع بجای تصمیم سیاسی به استاندارد عمل می‌کردیم، شاید مسائل امروز را نداشتیم. ما از ۲۰ فروردین چند جلسه در این کارگروه و همچنین با سازمان حسابرسی برگزار کرده‌ایم؟ ارز ۴۲۰۰ تومان را چه کسی دیکته می‌کند؟ درست است که یک نفر از دولت قیمت دلار ۴۲۰۰ تومانی را اعلام نموده است لیکن هیچ کسی مسئولیت تعیین این قیمت را نمی‌پذیرد. نمی‌شود قیمت ۴۲۰۰ تعیین کنی بعد فردا بگویی نیما و سنا را می‌گذارم و آخرش هم بگویی هر کسی هر کاری خواست بکند. الان چند نرخ در صورت‌های مالی باید در نظر بگیریم؟ ادعای این که ما فقط یک نرخ ارز در کشورمان داشته باشیم، بیشتر به شوخی شبیه است. تا زمانی که قاچاق و تجارت سیاه وجود داشته باشد و مکانیزم‌های مبارزه با پولشویی و شفافیت مالی به معنی واقعی فعال نشده باشد، داشتن یک نرخ ارز امکان‌پذیر نخواهد بود.

شاخص‌ها هم وجود دارد و شاخص‌ها را هر چند وقت از اول ۱۰۰ می‌کنند. با آن چه باید کرد؟ تا زمانی که قیمت‌ها اصلاح نشود و گزارشگری درست نشود بازار سرمایه ایران بستر و زمینه برای فاجعه مالی خواهد بود. نمونه‌ای را بگویم: یک شرکت مشمول ماده ۱۴۱ بود. با تسعیر ارزی که به تاریخ ۶/۳۱ امسال شناسایی کرده ۲۰ میلیارد تومان سود کرده است یعنی یک و نیم برابر سرمایه‌اش. خب این موارد با بازار چه می‌کند؟ نوسانات ارزی نیمه دوم سال چه اثراتی بر صورت‌های مالی شرکت‌هایی از این نوع خواهد داشت؟ این قبیل مسائل اعتماد عمومی را آسیب زده، بازار سرمایه را به آستانه فاجعه می‌برد. ورشکستگی و فلاکت سرمایه‌گذاران خرد و متوسط محصول شرایط بحرانی این چنینی می‌باشد. از این اتفاق‌ها زیاد افتاده است. مضاف بر اینکه فرض کنید من الان بیایم صورت‌های مالی ۱۳۹۷ را تهیه کنیم آیا اطلاعات مقایسه‌ای اینها با سال ۱۳۹۶ معنی‌دار است؟ با صنعت چطور؟ خیر. پس همانطور که عرض کردم اجتناب از اعمال حسابداری تورمی، انکار تورم توسط حکومت و دستکاری در استانداردها



«منوچهر کاظمی:

همانطور که دوستان فرمودند من هم اعتقاد بر این است که ما حسابداری تورمی نداریم. در واقع ما در سال ۱۳۹۷ تورم آن چنانی نداشتیم بلکه یک جهش قیمتی و کاهش ارزش پول داشتیم که فکر می‌کنیم که این کاهش عمده هم در طول چند سال اخیر اتفاق افتاد و صرفاً تحریم دلیل جهش نرخ دلار نبوده است. بلکه ما چند سال در واقع ارزش ریال مان را به طور مصنوعی ثابت نگه داشتیم و یک جایی فنر آن رها و نهایتاً تحریم هم چاشنی آن شد و یک جهش بزرگ داشتیم. اقتصاد ما یک اقتصاد دولتی است و در یک اقتصاد دولتی سیاست‌های دولت نقش اساسی ایفا می‌کند. در نتیجه‌ی همین سیاست‌های دولتی بود که قیمت‌ها به‌روز نشده بود و به این وضعیت رسیدیم. الان هم اگر فرض را بر این بگذاریم که فردا مسائل تحریم حل شود آیا ما دوباره بر می‌گردیم به قیمت دلار ۴ هزار تومان؟ به هیچ عنوان به این قیمت باز نمی‌گردیم. در چنین شرایطی شرکتی که درآمد ارزی و هزینه‌ی ارزی دارد مسلماً باید درآمد و هزینه‌اش را به نرخ ارز قابل‌دسترس شناسایی و دارایی‌ها و بدهی‌های حاصل از فعالیت‌های اصلی‌اش

را طبق استانداردهای حسابداری تسعیر کند. جایگاه تسعیر هم در صورت‌های مالی شرکت کاملاً مشخص است. درباره‌ی این بحث که دارایی‌های ما به بهای تمام‌شده‌ی تاریخی است و نهایتاً این بهای تمام‌شده‌ی تاریخی با توجه به افزایش قیمت نرخ ارز فاصله‌ی زیادی با بهای تمام‌شده‌ی واقعی دارد، تنها راه همان تجدید ارزیابی است. این‌جا عنوان شد که این تجدید ارزیابی تبعات مالیاتی دارد. به نظر من تجدید ارزیابی تبعات مالیاتی ندارد چون اگر دارایی‌تان را تجدید ارزیابی کنید مابه‌التفاوتش به عنوان مازاد تجدید ارزیابی شناسایی می‌شود و به تناسب استفاده از آن دارایی به حساب سود و زیان انباشته منتقل و از آن طرف هم استهلاک تفاوت بهای تمام‌شده‌ی تاریخی و ارزش تجدید ارزیابی شده به‌عنوان هزینه‌ی قابل قبول مالیاتی شناسایی نمی‌شود. پس تبعات مالیاتی که عنوان شد به اعتقاد من وجود ندارد و دارایی‌ها برای اینکه قیمتش به‌روز شود می‌تواند تجدید ارزیابی شود. در شرکت‌هایی هم که ملزم به استفاده از IFRS شده‌اند باید به صورت جدی‌تر این موضوع انجام شود و بهای تمام‌شده‌ی دارایی‌هایشان باید به ارزش‌های منصفانه

تعیین شود. در این راه مشکلات، همانطور که دوستان فرمودند، بسیار است. طبیعی است که مشکلات زیادی وجود دارد ولی آن‌چه مسلم است ما هیچ راه و چاره‌ای جز این که قیمت‌های واقعی را بپذیریم نداریم. کما این که چند سال نپذیرفتیم و این فنر به یکباره رها شد و اقتصاد ما را دچار مشکل کرد.

جناب کاظمی در مورد تجدید ارزیابی که اشاره فرمودید، در برخی از شرکت‌ها برای پوشاندن زیان‌ها از تجدید ارزیابی سواستفاده شده است. برای این قضیه چه باید کرد؟

«منوچهر کاظمی:

سواستفاده‌ها وجود دارد و ما باید جلوی آن را بگیریم. ما یک اصل اساسی و درست را نمی‌توانیم فدای یک فرد کنیم. البته در حد یک فرد نیست، در حد شماری از شرکت‌های بورسی است.

«رسول انگبینی:

ما باید دنبال این موضوع باشیم که اطلاعات صورت مالی مفید و مؤثر در تصمیم‌گیری باشد ولی مسئله‌ی بعدی این است که اگر اطلاعات صورت‌های مالی را



و به نرخ قابل دسترس تسویه می‌گردد. چون تعهدی است که باید تسویه شود و اندازه‌گیری آن بایستی براساس واقعیت‌ها انجام شود. بخش دوم درآمد و هزینه که در یک دوره‌ی انتقالی یک تا سه‌ساله برحسب شرایط وقوع به تدریج بر اساس آخرین نرخ‌های در دسترس در صورت‌های مالی درج می‌شود. از طرفی دارایی‌های تحصیل شده در دوره‌های اخیر نیز براساس آخرین نرخ‌ها به‌ناچار در حساب‌ها به ثبت می‌رسند ولی در این خصوص یک موضوع وجود دارد، و آن پاسخ به این پرسش است که آیا ارزش‌های دفتری انتقالی از گذشته متناسب با ارزش‌های جاری هست یا خیر؟ شما قیمت‌های سهام در بورس را مثال زدید. اگر به گذشته نگاه کنیم مثلاً سال ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ مانند سال جاری تغییر ناگهانی و پلکانی نرخ برابری ارز اتفاق افتاد. نتیجه‌ی آن افزایش سود اسمی و دفتری شرکت‌ها در صورت‌های مالی بود. یعنی سود و زبانی که مبنای معاملات در بورس قرار می‌گرفت سود و زبان بر مبنای ارزش‌های دفتری بود که در بخش بهای تمام شده با ارزش‌های واقعی خیلی فاصله داشت. ارزش‌های ریالی قبلی و قدیمی به‌عنوان بهای تمام شده در صورت سود و زیان شرکت‌ها درج می‌شد. و چون معامله‌گران خیلی کوتاه‌مدت، روی این اعداد معامله می‌کردند نرخ‌های سهام شرکت بالا می‌رفت. ولی این اعداد سود مبالغی نبود که در بلندمدت برخی شرکت‌ها قادر به تأمین آن باشند. لذا بعد از دو سال که هزینه‌ها نیز متناسباً به قیمت‌های واقعی در صورت‌های مالی انعکاس می‌یافت می‌دیدیم همان شرکتی که سال ۱۳۹۰ (خود دارویی‌ها هم این مسأله را داشتند) سود قابل ملاحظه‌ای داشت در سال بعد اعداد بازده برمی‌گشت به تعادل. چرا؟ چون در بلندمدت مصارف و منابع ارزی شرکت‌ها به یک نرخ واحد تقریباً نزدیک به هم گزارش می‌شد. بنابراین در اولین دوره‌های صعود پلکانی نرخ برابری ارز، همیشه در گزارشگری

به واقعیت نزدیک کنیم در شرایط فعلی در تصمیم‌گیری استفاده‌کننده چقدر اثر دارد. اقتصاد ما یک اقتصاد متأثر از تصمیمات سیاسی است. در ایران چون اعداد صورت‌های مالی متأثر از این تصمیمات است بدون تحلیل‌های خاص و همه‌جانبه صورت‌های مالی قابل استفاده نیست. در حال حاضر در اقتصاد سه نرخ ارز دارید. برخی شرکت‌ها با یک نرخ واحد فعالیت می‌کنند و برخی شرکت‌ها با هر سه نرخ فعالیت می‌کنند. یک شرکت دارویی با سه نرخ ارز فعالیت می‌کند. یک نرخ ارز که به مواد اولیه‌ی مؤثره می‌دهند، یک نرخ ارز که به مواد بسته‌بندی می‌دهند و یک نرخ که به سایر نیازهایی که دولت خود را موظف به تأمین آن نمی‌داند. این تفاوت‌ها گاه در صورت‌های مالی با اهمیت است. آیا این اعداد را می‌توان در صورت‌های مالی با هم همگن کرد؟ آیا صورت‌های مالی شرکت دارویی (با سه نرخ ارز) با شرکتی که فعالیت آزاد می‌کند و فقط از یک نرخ ارز استفاده می‌کند با هم قابل مقایسه است؟ اگر به یادداشت منابع و مصارف ارزی شرکت‌ها مراجعه کنیم با چه شرایطی روبه‌رو می‌شویم؟ امکان دارد دو شرکت متفاوت هر یک منابع و مصارف ارزی شرکت را یک مبلغ ارزی مشخص مثلاً یک میلیون دلار اعلام کنند، لیکن نرخ برابری و تسعیر این دو شرکت با هم یکسان نباشد. لذا ارقامی که در صورت‌های مالی هر شرکت تسعیر و به ریال انعکاس می‌یابد قابل مقایسه نیست، هر چند معادل ارزی آن‌ها یکسان است. در اقتصاد ما همیشه نرخ ارز به صورت پلکانی تغییر پیدا می‌کرده است، نه افزایش تدریجی نرخ برابری. بنابراین بایستی راه‌حل نیز متناسب با شرایط باشد. در مورد اعداد صورت‌های مالی اگر سه بخش عمده را در صورت‌های مالی در نظر بگیریم، بخش بدهی‌ها الزاماً باید براساس ارز در دسترس پرداخت شود و با تهیه‌ی ارز به نرخ در دسترس تسویه‌ی بدهی خودش را خودبه‌خود به مبلغ واقعی تعدیل می‌کند

مالی معضلات زیادی داریم. مثلاً در حال حاضر بین نرخ فروش محصولات توسط شرکت ایران خودرو با نرخ فروش محصولات آن شرکت در بازار فاصله‌ی قابل توجه وجود دارد. برای شرکت ایران خودرو قیمت یک پژو ۲۰۶ با مبلغی که مصرف‌کننده پرداخت می‌کند بسیار متفاوت است آیا ایران خودرو می‌تواند قیمتی به جز آن‌چه دریافت می‌کند را گزارش کند؟ و آیا این گزارشگری برپایه‌ی واقعیت‌ها است؟ بنابراین اگر می‌خواهیم حسابداری تورمی را به کار ببریم بایستی از شاخص‌های مناسبی استفاده کنیم شاخص‌های فوق بایستی به گونه‌ای باشد که آن‌چه در واقعیت اتفاق می‌افتد را بیان نماید و نه آن‌چه را که اقتصاد دستوری می‌گوید. شرکت ایران خودرو تا همین امروز مجبور است محصولات خود را بر اساس ارزش برابری دلارهای قدیمی نرخ‌گذاری کند در حالی که اگر بخواهیم اطلاعات واقعی و ارزش جایگزینی را در نظر بگیریم و مقایسه کنیم نرخ‌های



دیگری حاکم است. بنابراین از نظر حسابداری در شرایط فعلی باید اجازه دهیم اطلاعات صورت‌های مالی هم به صورت پلکانی گزارشگری شود. یعنی بدهی به نرخ در دسترس، درآمد و هزینه در یک دوره‌ی انتقالی کوتاه‌مدت براساس نرخ‌های تحقق‌یافته‌ی واقعی در دوره‌ی مالی، ولی اگر بخواهیم در مورد انعکاس مبلغ دارایی‌ها در صورت‌های مالی بحث کنیم بهترین مدل همان تجدید ارزیابی است که اقلام و اجزای صورت‌های مالی را به هم نزدیک و همگن می‌کند و قابلیت مقایسه و تحلیل بخش‌های مختلف صورت‌های مالی را فراهم می‌کند.

◀ مهدی بیرانوند:

به این موضوع دقت کنیم که فرایند استانداردگذاری در ایران و در دنیا اصولاً به چه شکل است؟ استانداردهای حسابداری صرفاً محصول طرز تفکر و نیازهای جامعه‌ی حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی نیست. استانداردهای

حسابداری متأثر از شرایط سیاسی، فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی است. در جامعه‌ی حرفه‌ای که ما با آن‌ها ارتباط داریم و در جوامع دیگر عمدتاً دولت‌ها در تدوین استانداردهای حرفه‌ای نقش به‌سزایی دارند. واحد تدوین استانداردهای حرفه‌ای در کشور در حال حاضر سازمان حسابرسی است که مستقیم زیر نظر وزارت‌خانه‌ای دولتی اداره می‌شود. بخش عمده‌ای از اقتصاد کشور دولتی اداره می‌شود. شاید لازمه‌ی یک اقتصاد دولتی یک نهاد استانداردگذار دولتی هم باشد. بالاخره موقعی که استانداردها در حال تدوین است شرایط سیاسی و اجتماعی تأثیرگذار هستند. یک نکته‌ی قابل توجه در خصوص مقوله‌ی تسعیر ارز در بند ۳۱ استاندارد حسابداری شماره ۱۶ با عنوان آثار تغییر در نرخ ارز، ذکر شده که طبق ماده ۱۳۶ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب شهریورماه ۱۳۶۶ مقرر شده که سود و زیان حاصل از تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی شرکت‌های دولتی، درآمد یا هزینه تلقی نمی‌گردد. این موضوع در استاندارد ایران است و در استاندارد بین‌المللی نیست. حال مقایسه‌ی عملکرد یک واحد دولتی و یک واحد غیردولتی امکان‌پذیر است؟ در این شرایط که بخش عمده‌ی اقتصاد دولتی است تمایلی نیست که گزارشگری با شرایط اصطلاحاً اقتصاد با تورم حاد برود. در استانداردها صورت‌های مالی یک شخصیت تجاری مد نظر است، ولی دولت مسئولیت پاسخ‌گویی به کل جامعه را دارد. سؤالی که مطرح می‌شود این است که در صورت اجرای ضوابط تورم حاد برای واحدهای گزارشگر، برای مراودات و مبادلات بین‌المللی مناسب است یا با چالش مواجه می‌شویم؟ اگر قرار باشد با شرکت‌های بین‌المللی یا با دنیا ارتباط داشته باشیم دچار مشکل می‌شویم. تمام راه‌حل‌ها و راهکارهای که ارایه می‌شود باید در واقعیت و عمل منافع همه‌ی استفاده‌کنندگان از صورت‌های

مالی را مد نظر قرار دهد که در وضعیت موجود ممکن است این‌گونه نشود. یک سری سهام‌داران ممکن است ضرر کنند و اگر قرار باشد در حال حاضر یک سری سودهای واهی توزیع کنیم و یک سری بدهی‌ها و ضررها را منتقل می‌کنیم به دوره‌ی آتی. سهام‌داری سودش را می‌گیرد و سهامش را می‌فروشد. سهام‌داران آتی متحمل زیان‌هایی می‌شوند که اصلاً سهم آنها نبوده است. دوستان راه‌حل تجدید ارزیابی را مطرح کردند. ولی چون یک روش اختیاری است بعضی‌ها انجام می‌دهند و بعضی‌ها انجام نمی‌دهند قابلیت مقایسه‌ی صنعت از بین می‌رود. صورت‌های مالی باید تصویری مناسب و اطلاعات مربوطی را در خصوص واحد گزارشگر به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارائه دهد نه که گمراه‌کننده باشد.

از حاضران محترم خواهش می‌کنم با توجه به مجموع نظرانی که تا این لحظه ارائه شده است، نظرات تکمیلی یا نقدهای خود را بیان بفرمایند.

◀ علی صاره راز:

چالش تفاوت بین بهای تمام‌شده‌ی تاریخی و ارزش‌های جاری، چالش جدیدی نیست و عمری طولانی نه تنها در کشور ما بلکه در همه‌ی کشورها دارد. هر چند در شرایط مشابه وضعیت جاری کشور و شرایط تورمی موجود، این چالش تشدید شده است. از تلاش‌های اولیه‌ی مراجع حرفه‌ای در ارائه‌ی اطلاعات مکمل بر اساس ارزش‌های جاری برای شرکت‌هایی با جمع دارایی‌های بیش از یک مبلغ مشخص تا استفاده از تجدید ارزیابی و نهایتاً شناسایی دارایی‌ها به ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، چاره‌هایی است که در این زمینه اندیشیده شده است. متأسفانه تجدید ارزیابی‌های صورت گرفته در ایران بنا به دلایل مختلف از جمله محدود نمودن آن به طبقه‌ی خاصی از دارایی‌ها (زمین)، عدم رعایت



اجازه نداریم زیان انباشته را از طریق مازاد تجدید ارزیابی بپوشانیم. به بیان دیگر همان‌طور که آقای صاره‌راز توضیح دادند تنها قانون اجازه داده که مازاد تجدید ارزیابی مستهلک و به سود و زیان انباشته برود. رفتن به سراغ ارزش‌هایی که خارج از دفاتر است و انعکاسی در حساب‌ها ندارد همیشه می‌تواند دغدغه ایجاد کند، هم برای تهیه‌کننده‌ی اطلاعات و به‌خصوص برای بررسی‌کننده‌ی اطلاعات یعنی حساب‌رسان. حساب‌رسان از کجا می‌خواهند این اطلاعات را رسیدگی کنند؟ حساب‌رسان همیشه دنبال اطلاعات قابل اتکا هستند.

◀ مصطفی دیلمی‌پور:

در استانداردهای بین‌المللی برای دارایی‌ها هم تجدید ارزیابی وجود دارد و هم استفاده از قیمت‌های تاریخی. من می‌گویم کشور سالمی مثل مالزی می‌تواند تجدید ارزیابی کند ولی در کشوری مثل ما که از سال ۱۳۸۹ آن را در قانون بودجه گذاشته‌اند مشکلات بسیاری به‌وجود آمده است. نمی‌بایست اجازه می‌دادند تجدید ارزیابی دارایی‌ها اتفاق بیفتد. این مجاز کردن تجدید

شرکت‌های بزرگ سرمایه‌گذاری در ایران و صندوق‌های بازنشستگی اصلی کشور، یک بند کلیشه‌ای «مبنی بر عدم محاسبه‌ی صحیح سرقفلی ناشی از تحصیل سرمایه‌گذاری در شرکت‌های فرعی و وابسته به دلیل عدم استفاده از ارزش منصفانه‌ی خالص دارایی‌های شرکت‌های مزبور در تاریخ تحصیل» وجود دارد، تهیه‌ی صورت‌های مالی با استفاده از ارزش‌های جاری، دور از دسترس به‌نظر می‌رسد. در نمونه‌های موجود که ادعا شده براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده و مورد بررسی اینجانب قرار گرفته است، تفاوت صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای گزارشگری مالی با نسخه‌ی تهیه شده بر اساس استانداردهای ملی، صرفاً در نحوه‌ی طبقه‌بندی‌ها و عناوین سرفصل‌های مورد استفاده بوده و به هیچ وجه از ارزش‌های جاری استفاده نشده است.

◀ عزیز عالی‌ور:

شاید برداشت اشتباهی شده باشد. من عرض کردم که در استانداردهای مربوط به تجدید ارزیابی (منظور استانداردهای ایران است) در بخش حسابداری دارایی‌ها

دوره‌های تناب تجدید ارزیابی و بالاخره قابل اتکا نبودن ارزش‌های اعلام‌شده توسط کارشناسان به کار گرفته شده، نتوانسته کمکی به چالش مورد نظر شما بکند. خاطر نشان می‌کنم به‌استثنای تجدید ارزیابی شرکت‌های دولتی در برنامه‌ی اول توسعه برای ورود به بورس اوراق بهادار و نیز تجدید ارزیابی شرکت‌های آب و برق خوزستان، مهندسی آب و فاضلاب و توانیر در سال ۱۳۷۲، منظور کردن مازاد تجدید ارزیابی به زیان انباشته مجاز نبوده و در سایر مصوبات قانونی منظور شدن آن به سرمایه‌ی واحدهای اقتصادی پیش‌بینی شده است. به‌نظر می‌رسد در حالی که بهترین راه‌حل برای چالش مورد سؤال، تجدید ارزیابی گروه‌های اصلی دارایی‌های ثابت مشهود و نامشهود باشد، مالیات بزرگ‌ترین مانع در این راه است. البته، به‌نظر می‌رسد تجدید ارزیابی‌های صورت گرفته در شرکت‌ها با هدف شفافیت در صورت‌های مالی نبوده و عمدتاً اهداف دیگری را دنبال می‌کرده است.

در خصوص استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی لازم به ذکر می‌دانم که در شرایطی که سال‌هاست در گزارش حساب‌رسان نسبت به صورت‌های مالی



ارزیابی دارایی‌ها هم ریشه بسیاری از مسائل فساد اقتصادی امروز کشورمان هست.

◀ ابوالفضل نیکوکار:

کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی در پاسخ به سؤالات متعدد و رفع ابهامات مطروحه در خصوص چگونگی برخورد حسابداری با تغییرات نرخ ارز در صورت‌های مالی سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۹۶، پرسش و پاسخ‌های شماره ۹۹ و شماره ۱۰۰ را منتشر کرده است. بر اساس پرسش و پاسخ‌های مزبور، کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی به شرح زیر اعلام نظر کرده است.

۱- با توجه به ابهامات و بی‌ثباتی موجود در بازار ارز در تاریخ ترازنامه (۱۳۹۶/۱۲/۲۹)، تغییرات نرخ ارز قابل دسترس بعد از تاریخ ترازنامه و در تاریخ تأیید صورت‌های مالی توسط هیأت‌مدیره، به عنوان یک رویداد تعدیلی محسوب می‌گردد.

۲- دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی باید به نرخ ارز قابل دسترس در تاریخ تأیید صورت‌های مالی تسعیر شود.

۳- با در نظر گرفتن اوایل دی‌ماه

۱۳۹۶ به‌عنوان تاریخ آغاز کاهش ارزش پول ملی و مقایسه‌ی نرخ رسمی دلار در تاریخ مزبور با نرخ رسمی و قانونی دلار در تاریخ ۲۰ فروردین ۱۳۹۷ بر مبنای هر دلار ۴۲ هزار ریال، کاهش ارزش ریال کم‌تر از ۲۰ درصد بوده و لذا شرایط کاهش شدید ارزش ریال طبق بند ۲۹-ب استاندارد حسابداری ۱۶ با عنوان «اثر تغییر نرخ ارز»، احراز نشده است.

پس از صدور آرای کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی به شرح پیش‌گفته، نظریه‌ی فنی اعلام شده در خصوص تعدیلی تلقی کردن تغییرات نرخ ارز پس از تاریخ ترازنامه (در تاریخ تأیید صورت‌های مالی) و عدم انطباق آن با بند ۱۹ استاندارد حسابداری شماره ۵ با عنوان «رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»، امکان حساب‌آرایی از طریق اعلام اختیاری تاریخ تأیید صورت‌های مالی و تعیین مبنای دلار آمریکا و نادیده گرفتن تنوع ارزش‌های مختلف در معاملات ارزی واحدهای تجاری، مورد بحث و بررسی و مناقشه برخی حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای قرار گرفت که برخی از ابهامات مزبور کماکان رفع نشده است.

صرف‌نظر از اختلاف نظرهای

پیش‌گفته، اجرای ضوابط و رهنمودهای ارائه شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۶ با عنوان «اثر تغییر در نرخ ارز» و پرسش و پاسخ‌های فنی یاد شده در بالا در خصوص نحوه‌ی برخورد حسابداری با تفاوت تسعیر دارایی‌ها و بدهی‌های ارزی، در شرایطی منجر به صورت‌های مالی قابل‌اتکا خواهد شد که نرخ ارز قابل دسترس برای واحد تجاری مشخص و بدون ابهام باشد، ابهامی که با وجود نرخ ارزش‌های مختلف ارز همچون نرخ دلار ۴۲ هزار ریالی، نرخ نیمایی، نرخ سامانه‌ی سنا و نرخ بازار آزاد، در کنار صدور بخشنامه‌های متعدد و متناقض بانک مرکزی که بعضاً عطف به‌ماسبق نیز شده است، کماکان چالش جدی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی واحدهای تجاری، محسوب می‌شود.

◀ مصطفی دیلمی‌پور:

من در قسمت اول به IFRS اشاره‌ای نکردم. در مورد اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی همواره دو دیدگاه در صحبت‌ها مطرح شده است یکی اینکه ما نمی‌توانیم یکی اینکه کاری ندارد و خیلی راحت است. در مورد IFRS سه،



به تمایل عمومی مردم برای تبدیل نقد به غیر پولی برمی گردد که مربوط به یک سری صنایع خاص مثلا پتروشیمی ها است. من فکر نمی کنم این سوال خیلی موضوعیت داشته باشد چون مشکلی است که همیشه وجود داشته است. یعنی هیچگاه قیمت سهام دخل و ربطی به قیمت های تاریخی آن شرکت نداشته و همیشه این تفاوت وجود داشته است. این سوال پیش می آید که آیا افراد دیگری که پول هایشان در بانک بوده وارد بورس شده اند و سهام خریده اند؟ امروزه، بازده های سرمایه گذاری بر مبنای تجدید ارزیابی دارائی ها و انتقال های زبان های واقعی جاری به دوره های آتی ریسک های اساسی بازار سرمایه ما هستند.

◀ منوچهر کاظمی:

همانطور که عرض کردم من باز هم تاکید می کنم که مشکل اساسی دولتی بودن اقتصاد است. الان بودجه سال ۱۳۹۷ را ملاحظه بفرمایید. از ۱۲ هزار میلیارد تومان بودجه ی دولتی، ۸ هزار میلیارد تومان بودجه شرکت ها و مؤسسات دولتی و بانک ها است. وقتی یک اقتصاد این قدر به دولت وابسته است ناگزیر این اتفاق ها هم می افتد. الان این اتفاق افتاده و ما در برابر عمل انجام شده واقع شده ایم و باید آن را بپذیریم و هیچ چاره ای نداریم جز اینکه استانداردهای حسابداری، چه استانداردهای ملی خودمان و چه استانداردهای بین المللی را در ارتباط با تسعیر ارز رعایت کنیم. منتها اگر در یک مقطع خاص دچار چنین مشکلی شدیم و به فرمایش آقای انگبینی پلکانی بوده علت دولتی بودن اقتصاد است. باز هم تأکید می کنم که اگر ما اجازه می دادیم اقتصادمان راه خودش را در رقابت آزاد برود هیچ موقع به این نوسانات پلکانی دچار نمی شدیم. فشاری که به مردم به مرور می خواهد وارد شود یک دفعه جمع شده و در یک مقطع خاص خودش را نشان داده است. الان

چهار سال است که مشغول کار هستیم. علی رغم شرایط تحریم ها و قطع شدن حلقه ارتباطی ایران و بقیه دنیا به هر حال روزی می رسد که ایران از حلقه جهانی بیرون نخواهد بود چون دنیا به منابع ما و نیروی کار ما احتیاج دارد و ایران هم به تکنولوژی و دستاوردهای پیشرفته آنها نیاز دارد. در حلقه جهانی که قرار بگیریم طبق این فرصت برای ما ایجاد می شود که بتوانیم خودمان را آماده کنیم و عمیقاً یاد بگیریم و نخواهیم در چند روز IFRS را پیاده کنیم. شاید فرصت پیش آمده برای تعمیق سوادمان برای اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و دستیابی به معیارهای تعیین ارزش منصفانه غیر دستکاری شده و مبتنی بر اخلاق حرفه ای و با بهره گیری از تجربیات دیگران فرصت مناسبی فراهم کرده باشد.

نکته ای هم در مورد حسابداری تورمی و مسأله ی بورس عرض کنم. واقعیت این است که من بحران ۱۹۲۹ و ۱۹۳۰ آمریکا را مطالعه کرده ام و مقاله ای هم آماده کرده بودم تحت عنوان «تورم، حسابداری تورمی و موانع اجرای آن در ایران» که ۴-۵ سال پیش در مجله حسابداری رسمی چاپ کرده بودیم. آنجا درباره انواع تورم و اطلاعات تکمیلی بحث کردم. اینکه ما دوباره قیمت ها را ارزیابی کنیم هیچ ضرورتی ندارد. وحشت مالیاتی نباید داشته باشیم. می توانیم این مورد را به عنوان صورت های تکمیلی یعنی همان چیزی که در استانداردها گفته شده جا دهیم. پرداخت مالیات قانونی وظیفه هر شهروند متمدن می باشد. آخر چرا، کسانی که از برکت وجود جمهوری اسلامی به مال و منال رسیده اند باید مالیات قانونی درآمدها و ثروت های کسب کرده شان را نپردازند، آن هم به این بهانه که دولت نفت می فروشد و بنابراین آنها هم از پرداخت مالیات استنکاف بکنند. سوال دوم را دوستانی که قدری در بورس آشنا تر هستند باید پاسخ دهند. فکر می کنم افزایش قیمت سهام درواقع

فرض بر این است که در اقتصاد دولتی ما همه درآمد و هزینه را بر اساس نرخ ارز قابل دسترسی که وجود دارد تسعیر می کنیم. باز هم دولتی بودن اقتصاد ما را دچار مشکل خواهد کرد. به چه صورتی؟ شرکت هایی که تولیدشان صادراتی است فروششان هم تقریباً با قیمت ارز متعادل می شود ولی شرکتی را در نظر بگیرید که فروشش صادراتی نیست ولی مواد اولیه اش وارداتی است. نهایتاً با فشاری که دولت می آورد و تکلیفی که می گذارد نرخ فروش تغییر پیدا نمی کند ولی هزینه هایش در واقع همچنان بالا می رود. ما در بخش خصوصی مشکل زیادی نداریم و بخش خصوصی خودش را وفق می دهد. ولی در بخش دولتی، نهایتاً دولت هزینه حقوق و دستمزد را نمی گذارد بالا برود، جلوی قیمت بالای فروش محصولات را می گیرد و از آن سو هزینه ی تولید و بهای تمام شده همچنان افزایش پیدا می کند.



◀ مصطفی دیلمی پور:

بخش خصوصی چگونه خودش را سازگار می‌کند؟ من یک زمانی در سال ۱۳۶۴-۱۳۶۵ کار صادرات انجام می‌دادم. به ما می‌گفتند پیمان‌سپاری کنید و بعد ارز را برای واردات استفاده کنید، حالا بعد از ۳۰ سال وضع می‌کنند که تا ۴۰ میلیون دلار، مثلاً ۳۰ درصدش را پیمان‌سپاری کنند. اگر بخش دولتی و احزاب رانت به وجود می‌آورد، بخش خصوصی هم فساد خودش را دارد. فسادی که بر بستر زمینه قانونی شکل می‌گیرد و در غیاب وجدان اجتماعی و اخلاق فاسد پروری باب می‌شود. یک روزگاری گروهی می‌گفتند که چرا شاه ایران هم مثل پادشاه بلژیک به جای حکومت، سلطنت نمی‌کند و گروهی پاسخ می‌دادند: به خاطر اینکه ما مردم بلژیک نیستیم. اگر ما هم بلژیکی بودیم او مجبور می‌شد به جای حکومت سلطنت کند. پس خیلی چیزها اینجا مشکل دارد.

◀ رسول انگبینی:

یک توضیح مختصر بدهم. شرایطی که توضیح دادم فقط به خاطر این بود که از نظر گزارشگری اولین سال جهش پلکانی نرخ ارز، بگویم با چه مشکلاتی روبرو هستیم. به خاطر چند نرخ بودن قیمت ارز در اقتصاد ما در اولین دوره‌ی گزارشگری، حتی اجزای صورت‌های مالی در یک‌سال و بین صنایع مختلف هم با هم قابل مقایسه نیستند و لذا ما نمی‌توانیم یک نرخ واحد یا شاخص واحد را برای کلیه‌ی صنایع در هنگام استفاده از حسابداری تورمی در نظر بگیریم. شاید لازم باشد هر کدام از اجزای صورت‌های مالی را با یک شاخص معین تبدیل کنیم که اصولاً غیرممکن است. ضمن این که صحبت هم شد در یک دوران گذار بالاخره درآمدها و هزینه‌ها براساس نرخ‌های در دسترس در جای خود قرار می‌گیرد و چون پلکانی هم هست معمولاً در اولین دوره به صورت روند افزایشی در صورت‌های مالی انعکاس می‌یابد. بنابراین لااقل ارقام سود و زیان در پایان دوره به‌مرور به واقعیت نزدیک می‌شود لیکن اقلام ترازنامه‌ای باقی ماند که بایستی درخصوص آن فکری بشود چون واقعیت این است که اگر بخواهیم اعداد و مبالغ یک بخش از صورت‌های مالی را به بهای تمام‌شده نگه داریم، اجزاء و بخش‌های صورت‌های مالی باهم قابل مقایسه نخواهد بود. این که ما از چه مبلغ دارایی، چه میزان درآمد داریم مهم است و در شرایطی که پایه‌ی اندازه‌گیری همگن نباشد یک مقدار مشکل ایجاد می‌کند و تحلیل صورت‌های مالی را غیرممکن می‌سازد. در دوران گذار به نظر می‌رسد باید درخصوص اعداد صورت‌های مالی، افشای مناسب خیلی بیش‌تر از شرایط ثبات داشته باشیم شاید لازم باشد توصیف کنیم که چه مقدار از درآمدها و چه میزان از هزینه‌ها با چه نرخ برابری ارزی است. ضمن این که اقلام منابع و مصارف ارزی به چه مقدار و به چه نرخ ارزی قابل دست‌یابی است چراکه اگر کسی خواست از اطلاعات صورت‌های مالی استفاده کند، این اطلاعات گمراه‌کننده

نباشد. ضمن آن که اگر بخواهیم اطلاعات صورت‌های مالی مفید باشد، بایستی بین اجزاء مختلف آن ارتباط معنی‌دار برقرار باشد. بنابراین به جز اندازه‌گیری دارایی‌ها به ارزش‌های جایگزینی، چاره‌ای باقی نمی‌ماند، و برای نیل به این مقصود مجبور به تجدید ارزیابی هستیم.

◀ عزیز عالی‌ور:

تجربه‌ی چندنرخ بودن ارز را در دهه‌ی شصت هم داشتیم. در مورد برخی از شرکت‌ها به خصوص شرکت‌های خودروسازی، سه نرخ ارز وجود داشت. یکی ارز دولتی بود که حدود ۷۰ ریال بود، یکی ارز واریزنامه‌ای بود که حدود ۴۰ تومان بود، یکی هم ارز آزاد که حدود ۹۰ تومان بود. قطعات منفصله‌ی وارداتی این خودروها از طریق شماره شاسی و ... قابل ردیابی باشد. سیستم حسابداری صنعتی طراحی شده برای آن‌ها نیز بر همین اساس بود. یعنی سه بهای تمام‌شده داشتند. محصولی که با ارز دولتی ساخته می‌شد با نرخ پایین فروخته می‌شد. محصولی که واریزنامه‌ای بود گران‌تر و محصول با نرخ ارز آزاد را نیز با قیمت آزاد می‌فروختند. حتی گاهی این موضوع پیش می‌آمد که محصولی را که با نرخ آزاد تهیه شده بود ناچار بودند با نرخ دولتی بفروشند، و همچنین بالعکس. راجع به همه‌ی این شرایط پیچیده خیلی بحث و فکر شد و در نهایت نیز راه‌حل منطقی تعیین و اجرا شد.

نکته‌ی دیگر این که ما نگران قابلیت مقایسه نباید باشیم. هیچ‌گاه در ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت مقایسه را درجه‌ی اول اهمیت قرار نمی‌دهند بلکه این قابلیت اتکاست که اهمیت دارد. از طرفی، اطلاعات مالی یک شرکت در سنوات مختلف نیز ممکن است با هم قابل مقایسه نباشد. شما وقتی اجازه دارید تغییر روش بدهید قابلیت مقایسه هم مخدوش می‌شود.



◀ مهدی بیرانوند:

عمده‌ی مطالب را همکاران فرمودند. به نظر بنده ذکر چند نکته در خصوص موارد مطرح شده ضروری است:

۱- انتقال تفاوت تسعیر ارز بدهی‌ها به ترازنامه موجب مخدوش شدن تصویر وضعیت مالی شرکت می‌گردد. چرا که سایر اقلام موجود در ترازنامه بر مبنای بهای تمام‌شده‌ی تاریخی گزارش می‌شوند و انتقال این تفاوت‌ها به ترازنامه موجب می‌گردد تا برخی اقلام مثل موجودی یا دارایی‌های تحصیل شده، از محل تسهیلات و بدهی‌های ارزی عملاً به ارزش‌های جاری گزارش شوند. این تفاوت در مبنای گزارشگری اقلام ترازنامه موجب گمراهی استفاده‌کنندگان خواهد شد.

۲- موضوع دیگر در وجود یا عدم وجود تورم حاد دارد. اگر محیط ما دارای شرایط تورم حاد است. (که مصادیق آن در IAS29 با عنوان گزارشگری در شرایط تورم حاد) بیان شده است. دیگر ارزش‌های تاریخی نه تنها مربوط نبوده که حتی قابلیت اتکای چندانی نخواهند داشت. لذا می‌بایست به سمت گزارشگری بر مبنای ارزش‌های جاری حرکت کرد. اگر موافق وجود تورم حاد نیستیم پس

باید به روش بهای تمام شده وفادار ماند و در برخی موارد همچون دارایی‌ها با استفاده از حق انتخاب روش تجدید ارزیابی و در چارچوب استانداردهای حسابداری اقدام کرد.

۳- سؤال اساسی این‌جاست: طبق الزامات IAS1 شرکت‌ها برای ادعا در خصوص تهیه‌ی صورت‌های مالی مبتنی بر IFRS باید الزامات کلیه‌ی استانداردهای بین‌المللی را بپذیرند. یکی از این استانداردها IAS29 با عنوان گزارشگری در شرایط تورم حاد است. حال با توجه به تعریفی که این استاندارد از وجود تورم حاد دارد و شرایط حاکم بر اقتصاد کشور به نظر می‌رسد چالش اصلی این شرکت‌ها استفاده یا عدم استفاده از الزامات IAS29 است.

۴- در شرایطی که ثبات اقتصادی برقرار نیست و قیمت‌ها به طور مداوم در حال تغییر است، باید دنبال راهکارهایی برای تعیین ارزش منصفانه‌ی دارایی‌ها و بدهی‌ها باشیم. ما اگر می‌خواهیم IFRS را اجرا کنیم. باید تمام الزامات آن را در نظر بگیریم. باید اصولی و منطقی عمل کنیم، دیگر دنبال آزمون و خطا نباشیم. استانداردهای حسابداری عمده‌تاً برای

اقتصاد پایا و دارای ثبات تدوین شده‌اند. نه شرایط عدم ثبات. در همین موضوع ارز، از ابتدای سال ۱۳۹۷ تاکنون دولت و بانک مرکزی حجم بالای بخشنامه و دستورالعمل صادر کرده‌اند و این نشان‌دهنده عدم ثبات است که موجب سردرگمی مردم و فعالان اقتصادی شده است. ما نمی‌توانیم به راحتی درباره این موارد صحبت و تصمیم‌گیری کنیم ولی کمکی که ما به عنوان یک نهاد حرفه‌ای می‌توانیم انجام دهیم ارائه راه‌حلهایی است که به واقعیت نزدیک‌تر باشد راه‌حلهایی کارشناسی شده که کمک کند صورت‌های مالی اطلاعات مربوط و مناسبی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. پس شتاب‌زدگی و عدم کارشناسی مناسب در صدور بخشنامه و دستورالعمل ممکن است خسارت‌های جبران‌ناپذیری را وارد کند. پس در این شرایط سعی کنیم خوب تصمیم بگیریم، تصمیم‌های خوب بگیریم و تصمیم‌ها را خوب اجرا کنیم.

از حضور اعضای محترم کارگروه فنی در میزگرد حاضر سپاسگزاریم و امیدواریم بحث راهگشایانه در این زمینه‌ها استمرار یابد.