

## محتوای گزارشگری مالی توسط شرکت‌های انفرادی و موسسات کوچک و متوسط (SMEs) مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IFRS)

زهرة زیودار<sup>۱</sup>

دانشگاه آزاد اسلامی، واحد دولت آباد، گروه حسابداری، اصفهان، ایران

zzivdar55@yahoo.com

توجه: این مقاله ترجمه کاملی است از فصل چهاردهم کتاب حسابداری بین‌المللی تطبیقی نوشته کریستوفر نوبز. چاپ ۲۰۱۰

**چکیده** - اکثریت قریب به اتفاق شرکت‌ها در جهان در بورس اوراق بهادار نیستند. تقریباً تمامی شرکت‌های فرعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از این دسته هستند. موسسات انفرادی برای تهیه صورت‌های مالی غیرتلفیقی از قوانین ملی کشور خود تبعیت می‌کنند. به عبارت دیگر، بخش عمده‌ای از کشورها (نظیر کشورهای عضو اتحادیه اروپا) دارای سیستم حسابداری هستند که از IFRS و یا GAAP ایالات متحده پیروی نمی‌کند. در سرتاسر حیات کمیته قدیمی IASC، عمده استانداردها تنها با یک ذهنیت نگارش شده‌اند و هدف اصلی آنها تهیه صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های بزرگ فهرست شده در بورس بوده است. با این حال در سال‌های آغازین فعالیت IASB درخواست‌هایی جهت نسخه مناسبی از IFRS برای شرکت‌های کوچک و موسسات متوسط (SMEs) ارائه شد. این مقاله به روند تهیه و الزام بکارگیری این دسته از استانداردها برای موسسات مذکور پرداخته است.

**واژه کلیدی:** استانداردهای بین‌المللی حسابداری، شرکت‌های کوچک و موسسات متوسط، موسسات خصوصی.

۱- (دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد واحد شهرکرد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد دولت آباد اصفهان)

## مقدمه

اکثریت قریب به اتفاق شرکت‌ها در جهان در بورس اوراق بهادار نیستند. تقریباً تمامی شرکت‌های فرعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از این دسته هستند. بسیاری از شرکت‌ها به عنوان یک موسسه حقوقی انفرادی، ملزم به انتشار صورت‌های مالی غیرتلفیقی شرکتشان می‌باشند. از طرفی ممکن است شرکت مادر برخی از این شرکت‌های فرعی در بورس باشند یا این که نباشند. غیر از تمامی این شرکت‌های خارج از بورس، میلیون‌ها موسسه تجاری در دنیا وجود دارد که در قالب یک شرکت تاسیس نشده‌اند. حتی اگر این موسسات انفرادی گزارش‌های مالی منتشر نکنند باز هم برای مقاصد مختلف از جمله محاسبه درآمد مشمول مالیات، محاسبه درآمد قابل توزیع قانونی به انجام حسابداری نیاز دارند.

در بسیاری از کشورها (مثلاً کشورهای عضو اتحادیه اروپا) صورت‌های مالی تلفیقی و غیرتلفیقی شرکت‌های خارج از بورس، از قوانین ملی این کشورها پیروی می‌کند. حتی برخی از این شرکت‌ها، برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی خود ملزم به پیروی از قوانین IFRS و یا GAPP آمریکا هستند، اما در عوض موسسات انفرادی برای تهیه صورت‌های مالی غیرتلفیقی از قوانین ملی کشور خود تبعیت می‌کنند. به عبارت دیگر، بخش عمده‌ای از کشورها (نظیر کشورهای عضو اتحادیه اروپا) دارای سیستم حسابداری هستند که از IFRS و یا GAAP ایالات متحده پیروی نمی‌کند. فرانسویس و همکاران (۲۰۰۸) ادعا کردند که در مطالعه‌ای که توسط بانک جهانی صورت گرفته است اکثر ۵۶ کشور دنیا که بیشترین تعداد شرکت‌های خارج از بورس را دارند، از سال ۲۰۰۰/۱۹۹۹ استانداردهای بین‌المللی حسابداری را پذیرفته‌اند. هرچند می‌توان گفت که در عمل چنین نبوده است. به طور مثال اکثر کشورهای عضو اتحادیه اروپا از نظر قانونی IFRS را عملاً در تهیه صورت‌های مالی خود به کار نمی‌گرفتند اما برخی شرکت‌ها این استانداردها را در گزارش‌های مالی استفاده می‌کردند. استفاده از این استانداردها لزوماً به معنای "تصویب" آن‌ها نبوده است.

در این مقاله به اصطلاحات زیر توجه کنید. واژه "موسسات خصوصی" از دید قوانین آمریکا و IFRS اشاره به شرکت‌های خارج از بورس به استثنای موسساتی که از عموم مردم سپرده‌هایی دریافت می‌کنند (مانند بانک‌ها و شرکت‌های بیمه‌ای) اطلاق می‌شود. متأسفانه در انگلستان بین موسسات عمومی با مسئولیت محدود و موسسات خصوصی با مسئولیت محدود یک تفاوت عمده وجود دارد و آن این است که اکثر موسسات عمومی با مسئولیت محدود خارج از بورس هستند و تنها دارای یک

حق قانونی می‌باشند که بر اساس آن قادرند یک بازار مخصوص برای مبادله سهام خود ایجاد کنند. بنابراین در تمام کتاب لفظ "خصوصی" همان معنای قوانین آمریکا و IFRS را دارد.

### چشم‌اندازی بر تفاوت‌های بین قوانین ملی و IFRS یا GAAP ایالات متحده

یک راه برای شناخت بیشتر این تفاوت‌ها، نگرستن به توافقاتی است که بین قوانین ملی کشورها و IFRS یا GAAP آمریکا صورت گرفته است. توافقاتی مثل آشتی قوانین آلمان با IFRS در شرکت فولکس واگن و بانک دویچه. این توافقات و سازش‌ها به صورت‌های مالی تلفیقی مربوط است. تاکنون هیچ توافقی در تهیه صورت‌های مالی غیرتلفیقی دیده نشده است زیرا سرمایه‌گذاران این شرکت‌ها تمایل چندانی به بین‌المللی شدن عملیات و افشای گزارش‌های مالی خود در سطح بین‌المللی ندارند. به عنوان مثال بزرگترین بازار اوراق بهادار، در ایالات متحده امریکا است. صورت‌های مالی غیرتلفیقی تاکنون به ندرت حسابرسی و یا این که برای همگان منتشر گردیده است. با این حال اکثر اصلاحات صورت گرفته روی توافقات مربوط به صورت‌های مالی تلفیقی، عملاً در صورت‌های مالی غیرتلفیقی نیز به کار گرفته شده به استثناء مواردی چون سرقتی.

جدول شماره ۱ بخشی از اطلاعات ارائه شده توسط BASF (بزرگ‌ترین شرکت شیمیایی آلمان) در هنگام تطبیق حسابداری آلمان با آمریکا را نشان می‌دهد. اقلامی که با ستاره مشخص شده‌اند شامل تلفیق نیستند. یکی دیگر از شرکت‌های شیمیایی آلمان به نام بایر تفاوت‌های بین IFRS و الزامات آلمان را برای سال گذشته که در آن به کارگیری IFRS اجباری نبود را شرح داد. چکیده‌ای از این تفاوت‌ها در جدول شماره ۲ آمده است.

جدول شماره ۱: اطلاعات ارائه شده توسط BASF در هنگام تطبیق حسابداری آلمان با آمریکا

ارقام به میلیون یورو	
15,765.0	حقوق صاحبان سهام گزارش شده مطابق با GAAP آلمان
(331.8)	منافع اقلیت
15,433.2	حقوق صاحبان سهام پس از کسر منافع اقلیت سهامداران
	<b>تعدیلات انجام شده برای مطابقت با GAAP آمریکا</b>
*472.7	به حساب دارایی بردن بهره
*128.3	سرمایه‌ای کردن نرم‌افزار توسعه یافته برای استفاده داخلی
*924.3	حسابداری حقوق بازنشستگی
*244.4	حسابداری ذخایر

*3.2	حسابداری برای اوراق بهادار مشتقه بلندمدت و ارزش‌های خارجی رایج
*191.5	ارزشگذاری اوراق بهادار مطابق با ارزش‌های بازار
39.0	ارزشگذاری تعديلات مربوط به حقوق صاحبان سهام
*18.9	ارزیابی موجودی‌ها
469.5	معکوس استهلاک سرقفلی
*58.6	سایر تعديلات
*(810.8)	مالیات معوق و شناسایی اثرات مالیات بر سود سهام تقسیمی
(13.7)	منافع اقلیت
<u>17,159.1</u>	حقوق صاحبان سهام مطابق با GAAP آمریکا

جدول شماره ۲: تفاوت بین IFRS و الزامات قانونی در آلمان

صورت‌های مالی تهیه شده مطابق با IFRS اطلاعاتی را فراهم می‌کند که سرمایه‌گذاران با تکیه بر آن اطلاعات می‌توانند تصمیم‌گیری کنند. براساس IFRS بین حسابداری تجاری و مالیاتی تفکیک معینی صورت گرفته است. مقررات سختی برای شناسایی برخی هزینه‌ها و تعاریف برخی سودهای کسب شده مطابق با قوانین IFRS در نظر گرفته شده است. تفاوت‌های اساسی در زمینه مسایل مربوط به اوراق بهادار، ارزش، حسابهای دریافتی و پرداختی، ابزارهای مشتقه مالی بین قوانین IFRS و مقررات حسابداری آلمان که عمدتاً بر پایه اصول قانونی است وجود دارد. هم IFRS و هم قوانین حسابداری آلمان قبول دارند که دارایی‌های اجاره‌ای باید بر مبنای مالکیت اقتصادی شناسایی شوند. هرچند که تعریف مالکیت اقتصادی متفاوت است. براساس IFRS دارایی‌های اجاره‌ای باید توسط بخشی شناسایی شود که مزایا و مخاطرات ناشی از آن دارایی را متحمل شده است. پس از معرفی IFRS3 (ترکیب تجاری) که جانشین IAS22 شد سرقفلی ناشی از ترکیب تجاری در زمان عقد قرارداد ممکن است مستهلک نشود بلکه سالانه از ارزش آن کاسته شود. اما مطابق با استانداردهای سرقفلی در آلمان، شرکت‌های آلمانی مجازند که سرقفلی را مستهلک نمایند. مطابق با IFRS مقررات ممکن است تنها برای بدهی به اشخاص ثالث تنظیم گردد. براساس مقررات IFRS رویه‌های بازنشستگی بر اساس روش پیش‌بینی واحد اعتباری که افزایش آتی در حقوق و مزایای بازنشستگی را نیز لحاظ می‌کند محاسبه می‌شود در حالیکه قوانین حسابداری مبتنی بر مالیات آلمانی این رویه را قبول ندارد. براساس قوانین IFRS مالیات‌های معوق می‌توانند به دوره‌های آتی منتقل شوند و این درحالی است که قوانین آلمانی چنین اجازه‌ای را نمی‌دهند.

بقای قوانین ملی

تمایز بین اتخاذ IFRS و همگرایی با IFRS مهم است. دلایل متعددی وجود دارد که چرا بعضی کشورها ممکن است برای برخی یا تمامی اهداف مایل به اتخاذ IFRS باشند. بارزترین مثال از

کشورهایی که IFRS را نپذیرفتند ایالات متحده آمریکا است، هنوز SEC اجازه به کارگیری IFRS را به اعضای محلی و شرکت‌های ملی بورس نداده است.

جالب توجه است که SEC تنها این ممنوعیت را برای شرکت‌های عضو بورس تعیین نموده و بخش بزرگی از شرکت‌های مهم آمریکایی مشمول این کنترل نشده‌اند. همچنین SEC تنها برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ممنوعیت به کارگیری IFRS را وضع نموده این درحالی است که شرکت‌های انفرادی، شرکت‌های مادر و فرعی آنها که عضو بورس هستند ممنوعیتی در اتخاذ IFRS ندارند. تاحدی که حسابداری آمریکا فراتر از صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های عضو بورس، هیچ بیانیه و الزامات حسابرسی خاص ندارد. با این حال بسیاری از شرکت‌ها صورت‌های مالی خود را با معیارهای کامل GAAP برای اعتباردهندگان و سهامداران خود تهیه نموده و هر جا که لازم باشد سود را بر مبنای قوانین مالیاتی و حسابداری آمریکا تهیه می‌کنند. در سال ۲۰۰۷ FASB و AICPA هیاتی را به نام "کمیته گزارشگری مالی شرکت خصوصی" برای رسیدگی به حسابداری شرکت‌های خصوصی تاسیس نمودند.

در ژاپن احساس وحدت ملی مانع می‌شود که افراد قوانین ملی را رها سازند. به عنوان مثال ژاپنی‌ها مخالف لغو اتحاد منافع و ادغام حسابداری هستند زیرا آنها از نظر فرهنگی علاقمند به ایجاد شراکت و تلفیق به جای بحث و مناظره در رقابت هستند. این امر ممکن است سرعت تطبیق و همگرایی با IFRS را پایین آورد (IASB2005). در برخی کشورهای عضو اتحادیه اروپا غرور ملی باعث انزجار از GAAP شده و یا اینکه به IFRS به چشم یک اسب تروژان که به حسابداری انگلوساکسون مخفیانه حمله‌ور گردیده نگاه می‌شود با این حال دلایل بهتری برای عدم پذیرش IFRS در تهیه صورت‌های مالی غیرتلفیقی وجود دارد. نکته اساسی اینجاست که هدف حسابداری در شرکت‌هایی با گزارش‌های مالی تلفیقی ممکن است متفاوت از اهداف حسابداری سایر شرکت‌های غیرتلفیقی باشد. برای مثال شرکت‌های خارج از بورس، ممکن است سهامدارانی فراتر از اعضای هیات مدیره نداشته باشند. تهیه گزارش‌های مالی مطابق با معیارهای IFRS ممکن است برای این شرکت‌ها پرهزینه باشد. به علاوه، هدف اصلی حسابداری غیرتلفیقی به جای اینکه ارائه اطلاعات مفید جهت کمک به پیش‌بینی جریان‌های نقدی توسط سرمایه‌گذاران باشد، ممکن است محاسبه درآمد مشمول مالیات و یا توزیع درآمد باشد. شاید چنین حسابداری باید از IFRS متفاوت باشد. در آن دسته از کشورهای عضو اتحادیه اروپا که وابستگی تنگاتنگی بین مالیات و گزارشگری مالی وجود دارد، بی میلی قابل درکی برای پذیرش

IFRS در تهیه صورت‌های مالی غیرتلفیقی مشاهده می‌شود زیرا منجر به ارائه رقم بسیار قضاوتی سود خواهد شد. کشورهایی که محاسبه مالیات بر درآمد را به IASB محول کرده‌اند علاقه‌ای به موضوع مورد بحث فوق ندارند.

در جدول شماره ۳ برخی از پاسخ‌های کشورهای عضو اتحادیه اروپا در استفاده از IFRS جهت صورت‌های مالی غیرتلفیقی به جای قانون ۱۶۰۶/۲۰۰۲ اتحادیه اروپا آورده شده است. کشورهایی که در نیمه پایینی جدول هستند آن کشورهایی می‌باشند که در آن‌ها بین گزارشگری مالی و مالیات ارتباط تنگاتنگی وجود دارد. به عنوان مثال آلمان کشوری است که به شرکت‌های خودش اجازه داده که فقط در گزارشگری غیرتلفیقی از IFRS استفاده کنند البته باید همزمان صورت‌های مالی را به منظور اهداف مالیاتی و توزیع درآمد مطابق با قوانین ملی خود نیز تهیه نمایند. (هایر و آیرله ۲۰۰۴). حتی کشورهایی که به کارگیری IFRS را مجاز دانسته‌اند، هنوز قوانین ملی خود را حفظ کرده‌اند. هرچند در برخی کشورها نظیر انگلستان برنامه‌های اساسی برای همگرایی با IFRS انجام پذیرفته است.

جدول شماره ۳: واکنش برخی از کشورهای عضو اتحادیه اروپا به استفاده از IFRS اختیاری

در تهیه صورت‌های مالی غیرتلفیقی

\*استفاده از دو نقطه شروع متفاوت برای محاسبه درآمد مشمول مالیات

قبرس، مالت	به کارگیری اجباری
دانمارک	اجباری برای شرکت‌های بورسی و اختیاری برای غیربورسی
انگلستان، هلند، نروژ	اختیاری*
جمهوری چک	اختیاری برای شرکت‌های بورسی و ممنوع برای غیربورسی*
آلمان	اختیاری اما فقط برای گزارشگری مالی
اتریش، بلژیک، فرانسه، اسپانیا، سوئد	ممنوع

### گزارشگری مالی، مالیات و توزیع

سودهایی که مطابق قوانین حسابداری عادی محاسبه می‌شوند نقطه شروع محاسبه درآمد مشمول مالیات و درآمد قابل توزیع در هر کشور هستند. هرچند درجه وابستگی سود به مالیات در کشورهای مختلف بسیار متفاوت است. لمب و همکاران (۱۹۹۸) چندین موضوع حسابداری را بررسی کردند و

نشان دادند که گزارشگری و مالیات در فرانسه و آلمان ارتباط به هم نزدیک‌تری نسبت به انگلستان و آمریکا دارند. نوبز و شوونکه (۲۰۰۶) چگونگی ارتباط بین گزارشگری و مالیات را در طی زمان مورد بررسی قرار دادند و روی نروژ به عنوان کشوری که شکاف بین مالیات و گزارشگری در آن رو به افزایش است تحقیق نمودند.

در مواقعی که گزارشگری و قوانین مالیاتی با همدیگر سازگاری دارند وضعیت قانونی از دیدگاه نظری به گونه‌ای است که مالیاتی که باید قوانین گزارشگری را به کار گیرد تمایل دارد که معکوس عمل کند مانند ارقام حسابداری که با تاثیر مالیاتیشان در ذهن انتخاب شده‌اند. این وضعیت را می‌توان با قوانین ملی آلمان توصیف نمود (هالر ۱۹۹۲). چنین پیوند نزدیکی دستیابی به همگرایی کامل با IFRS را در عمل برای این کشورها غیرممکن می‌سازد زیرا سودهای محاسبه شده طبق مقررات IFRS بسیار ذهنی‌تر و فراتر از کنترل‌های قوانین ملی است. به کار بستن IFRS به معنای شکستن این ارتباط نزدیک می‌باشد و یا این که حسابداری باید دوبار انجام شود.

در کشورهایی که برخی یا تمام شرکت‌ها حق انتخاب بین IFRS و رویه‌های حسابداری ملی را دارند مشکلات بیشتری پدیدار می‌شود: یک شرکت می‌تواند دو مقیاس متفاوت برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به کار بگیرد بنابراین دارای دو نقطه شروع متفاوت برای محاسبه درآمد مشمول مالیات خواهد بود. این موارد در جدول شماره ۳ با ستاره مشخص شده‌اند. این موضوع ممکن است برای کشورهایی که دارای قوانین مالی و پروژه و موضوعات متنوع حسابداری هستند، مشکل نباشد اما با این وجود ممکن است زمانی که رویه‌های مالیاتی متکی بر قوانین حسابداری یا موضوعات خاص باشند مشکلاتی پدیدار شود. برای مثال مطابق با IAS32 پرداخت‌های خاص غالباً به عنوان سود سهام، به جای بهره، دوباره طبقه‌بندی می‌شوند و بالعکس. موضوعی که اینجا مطرح است این است که آیا مبلغ «بهره» که دارای معافیت مالیاتی است در طبقه‌بندی برای گزارشگری مالی نشان داده خواهد شد. پاسخ می‌تواند از نظر بین‌المللی متفاوت باشد.

همچنین میزان درآمد قابل توزیع قانونی، مشابه سود حسابداری برای موسسات حقوقی انفرادی در برخی کشورها (مانند فرانسه و آلمان) می‌باشد. مطابق با دستورالعمل دوم، سود قابل تقسیم عبارتست از: سود انباشته تحقق یافته منهای زیان انباشته تحقق یافته. در انگلستان تعدیلاتی برای محاسبه سود قابل توزیع در نظر گرفته می‌شود به عنوان مثال هزینه استهلاک ناشی از تجدید ارزیابی دارایی‌ها می‌تواند به طور اختیاری در نظر گرفته شود. با این حال حرکت به سوی IFRS توسط شرکت‌های انفرادی (آن

دسته که دارای سود قابل توزیع هستند) ممکن است تحت تاثیر میزان شناسایی سود قرار گیرد. در آمریکا خودداری از توزیع با تکیه بر معیار توانایی در پرداخت بدهی‌ها نسبت به معیار سود، ممکن است راه‌حل بهتری برای اروپا باشد.

## قوانین ویژه برای شرکت‌های کوچک و خارج از بورس

### حالتی برای قوانین خاص

تاریخچه طولانی از "GAAP بزرگ در مقابل GAAP کوچک" یا "گزارشگری تفاضلی" وجود دارد. (کیسی و شورت ۱۹۹۰، جارویس ۱۹۹۶، ایوانز و همکاران ۲۰۰۵، ایرله ۲۰۰۵). بارزترین مثال تکلیفی است که SEC برای شرکت‌های عضو بورس در به کارگیری GGAP آمریکا تعیین نمود. در اتحادیه اروپا شرکت‌های کوچک با استفاده از دستورالعمل چهارم می‌توانستند از حسابرسی و انتشار صورت‌های مالی که مطابق قوانین ملی تهیه شده بود معاف شوند. بر این اساس شرکت‌های کوچک به شرکت‌هایی اطلاق می‌شد که زیر ۵۰ نفر کارمند داشته باشند و ارزش پولی حاصل از گردش مالی و کل دارایی‌های آنها از دوره‌ای به دوره‌ای دیگر در حال تغییر باشد در سال ۲۰۰۹ کمیسیون اتحادیه اروپا بیانیه مشوررتی را که با بخشنامه چهارم و هفتم در تضاد بود منتشر نمود. این بخشنامه ابتدا خطاب به حسابداری شرکت‌های کوچک بود اما بعدها برخی الزامات را برای شرکت‌های بزرگتر تجویز نمود.

مهمتر از آن کمیسیون در سال ۲۰۰۹ پیش‌نویس اصلاحیه‌ای را برای بخشنامه چهارم منتشر کرد که به اعضای اتحادیه که "خرد" بودند اجازه می‌داد از اجرای دستورالعمل معاف باشند. خردها به موسساتی گفته می‌شد که دو یا سه معیار زیر را نداشته باشند: ۱۰ کارمند، فروش یک میلیون یورویی و دارایی‌های نیم میلیون یورویی. از آنجایی که اکثر کشورهای عضو اتحادیه اروپا این معیارها را نداشتند، ممکن بود طرح پیشنهادی منجر به تغییرات مهمی شود و این تغییرات بستگی دارد به این که چگونه کشورهای عضو، معافیت را به صورت قانونی و با چه قوانینی به اجرا درآورند اگر که قرار نباشد این قوانین به آنها تحمیل شود.

انگلستان، هنگ کنگ و نیوزیلند نمونه‌هایی از کشورهایی هستند که نسخه‌های خاصی از استانداردهای حسابداری خود را برای شرکت‌های کوچک به کار می‌برند. استانداردهای گزارشگری مالی برای شرکت‌های کوچکتر (FRSSE) در اصل در سال ۱۹۹۷ منتشر شد که چکیده آن استانداردهای اصلی و کاهش الزامات افشا بود. منظور از شرکت‌های "کوچک" همان تعریفی است



که در پاراگراف قبلی به آن اشاره شد. مساله مهم این است که قوانین اندازه‌گیری استانداردهای اصلی به اندازه کافی تحت تاثیر قرار نگرفته است. همچنین اگر شرکت‌های کوچک با مشکلی مواجه شوند که FRSSSE قادر به حل آن نباشد، این شرکت‌ها مجبورند که به استانداردهای اصلی مراجعه کنند. FRSSSE لازم است که به عنوان نتیجه تغییرات سایر استانداردها، به طور مداوم تجدیدنظر گردد.

### IFRS برای شرکت‌های کوچک و متوسط (SMEs)

در سرتاسر حیات کمیته قدیمی IASC، عمده استانداردها تنها با یک ذهنیت نگارش شده‌اند و هدف اصلی آنها تهیه صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های بزرگ فهرست شده در بورس بوده است. با این حال در سال‌های آغازین فعالیت IASB درخواست‌هایی جهت نسخه مناسبی از IFRS برای شرکت‌های کوچک و موسسات متوسط (SMEs) ارائه شد. IASB پروژه خود را در سال ۲۰۰۳ آغاز نمود و این درحالی بود که بسیاری از اعضای هیات مدیره و کارکنان فنی ارشد معتقد بودند که این کار، هیات را از وظیفه اصلی خود دور خواهد کرد. به همین منظور جهت محافظت از پروژه عضو گزارشگر پیشرفت پروژه، مامور شد تا به طور مستقیم گزارش خود را به رییس هیات مدیره IASB تقدیم کند.

در کشورهایی مانند استرالیا، قبرس، نیوزلند و یا آفریقای جنوبی که اتخاذ IFRS برای تمامی اهداف مصوب شده است، ممکن است به کارگیری IFRS در شرکت‌های کوچک و یا موسسات خارج از بورس، راهی مفید برای کاهش بار مسئولیت این شرکت‌ها باشد. همانطور که جلوتر خواهید دید کشوری مانند آفریقای جنوبی بسیار مشتاق بود که پیش‌نویس ارائه IASB را برای شرکت‌های کوچک و متوسط خود به کار گرفته و مصوب کند. با این حال این موضوع که چرا برخی کشورها مانند فرانسه و آلمان که IFRS را تنها برای صورت‌های مالی تلفیقی خود مصوب کرده‌اند، ضمن این که ارتباط تنگاتنگی بین حسابداری و مالیات در این کشورها برقرار است، به سرعت روشن نخواهد شد. با این اوصاف کمیسیون اروپا پیشرو در چانه‌زنی و استدلال برای نسخه‌ای از IFRS برای SME بود. این امر تا حدودی بیانگر دیدگاه استانداردسازی مشروط از حسابداری و پس از آن یک مبنای مالیاتی مشترک اروپایی می‌باشد این اهداف کاملاً متفاوت از هدف IASB از قابلیت قیاس بین‌المللی برای سرمایه‌گذاران است. نتیجه‌ای که می‌توان گرفت این است که کمیسیون اروپا خواستار استاندارد

SME بوده است که دربرگیرنده ساده‌سازی‌های بیشتری نسبت به استاندارد IASB باشد (به عنوان مثال تفاوت‌های اندازه‌گیری از IFRS)

موضوع مبانی متفاوت اندازه‌گیری حرکت پروژه IASB را آهسته نمود. در سال ۲۰۰۴ یک مقاله انتقادی منتشر شد که بازخورش این بود که IASB در اصل تصمیم گرفت که اجازه دهد برخی تفاوت‌های اندازه‌گیری براساس مبانی ارزیابی هزینه‌ها و منافع به کار گرفته شود. تفاوت‌های بسیار کمی در ارائه پیش‌نویس ۲۰۰۷ لحاظ شد اما همانطور که در زیر توضیح داده خواهد شد تعدادی از این تفاوت‌ها به استاندارد نهایی ۲۰۰۹ افزوده شدند.

با وجود این که عنوان پروژه، شرکت‌های کوچک و متوسط (SME) بود اما تصمیم گرفته شده بود که نکته کلیدی اندازه شرکت‌ها نباشد اما این که موسسه گزارشگری دارای منافع عمومی است و یا این که در فهرست شرکت‌ها آورده شده است مدنظر بود. پیش‌نویس اولیه راجع به موسساتی بود که پاسخگویی عمومی نداشتند مثلاً در مشاغلی چون فعالیت‌های بیمه‌ای، بانکی یا امانتی مشغول به کار نبودند. طی سال ۲۰۰۸ عنوان پروژه "نهادهای خصوصی" بود اما در ژانویه ۲۰۰۹ این نام به "نهادهای فاقد مسئولیت پاسخگویی عمومی" (NPAES) تغییر نام یافت. با این حال اگرچه قلمرو همچنان باقی مانده است اما عنوان هم‌چنان در حوزه استاندارد‌ها به SMEs (یا همان شرکت‌های کوچک و متوسط) اشاره دارد، به ویژه به این دلیل که اصطلاح "NPAV" بی‌نتیجه و اصطلاح "خصوصی" نیز گمراه‌کننده بود. (به عنوان مثال بسیاری از شرکت‌های کوچک و متوسط در چین در مالکیت دولت است).

استاندارد SME مربوط به IFRS در ۲۸۰ صفحه نوشته شده است (به اضافه رهنمودها و مبانی برای نتیجه‌گیری) و این در حالی است که مجموع کل استانداردهای IFRS ۲۸۰۰ صفحه است. همچنین این استاندارد بهتر نوشته شده و خواندن آن راحت‌تر است. هر فصل از استاندارد SME یک فصل از مجموع کامل استانداردهای IFRS را پوشش می‌دهد. بسیاری از الزامات افشا در استاندارد SME کاهش داده شده برخی استانداردها به طور کل حذف و در برخی موارد گزینه‌هایی کم یا زیاد شده است. ساده‌سازی‌های چندی در مقایسه با IFRS در استاندارد SME صورت پذیرفته است. استانداردهای حذف شده عبارتند از: گزارشگری بخش‌ها (IFRS8)، سود هر سهم (IAS33)، گزارشگری میان دوره‌ای (IAS34).

جدول شماره ۴ ساده‌سازی‌هایی را در SME-IFRS نشان می‌دهد که بیانگر تفاوت‌هایی در IFRS می‌باشد. برخی تفاوت‌ها ناشی از اضافه نمودن و برخی ناشی از حذف گزینه‌هایی می‌باشد. برخی از این تفاوت‌ها جایگزین گزینه‌هایی در IFSR با درمان‌های اجباری شده‌اند. این مورد درباره IAS 40 در جدول شماره ۴ می‌باشد. در مورد IAS20 به جای انتخابی از گزینه‌های IFRS، با الزامات کاملاً متفاوتی در SME-IFRS جایگزین شده است. همان گونه که در جدول شماره ۵ و شماره ۶ نشان داده شده است، SME-IFRS برخی از گزینه‌های پیچیده را حذف و به ساده‌سازی برخی گزینه‌ها پرداخته است. برخی تحلیل‌گران معتقد بودند که باید ساده‌سازی‌های بیشتری صورت پذیرد مثلاً تمامی اجاره‌ها به عنوان اجاره عملیاتی تلقی شود و حسابداری مالیات معوق وجود نداشته باشد. تنها یک مورد وجود دارد که به کارگیری کامل IFRS را در موسسات خصوصی ملزم می‌کند و آن اندازه‌گیری و شناخت ابزارهای مالی است (به عنوان مثال IAS39). به عبارت دیگر شرکت‌های کوچک و متوسط مجاز هستند که در بحث شناخت و اندازه‌گیری ابزارهای مالی به جای بکارگیری نسخه ساده‌سازی شده جدول شماره ۴، IFRS کامل را به کار گیرند.

در موسسات حقوقی نظیر اعضای اتحادیه اروپا باید دید که آیا آن‌ها شرکت‌های کوچک و متوسط عضو اتحادیه را مجاز و یا حتی ملزم به بکارگیری SME-IFRS خواهند کرد. برای مثال در انگلستان، هیات استانداردهای حسابداری این کشور اعلام کرد که مایل است UK GAAP را با SME-IFRS برای بسیاری از شرکت‌ها جایگزین نماید اگر اتحادیه اروپا و یا سایر نهادهای قانونی دیگر معتقدند که استانداردهای IASB به اندازه کافی ساده نیستند، ممکن است سطح دیگری از قوانین حسابداری برای شرکت‌های کوچکتر ایجاد شود که ممکن است برای اکثر شرکت‌ها معنادار و قابل استفاده باشد.

جدول شماره ۴: SME – IFRS: تفاوت‌هایی از IFSR

ساده سازی	استانداردها در IFRS کامل
شناخت بدهی‌های حاصل از مالیات معوق روی سودهای پرداخت نشده برای شرکت‌های فرعی و مشارکت مخصوص تنها در صورتی مجاز است که احتمال پرداخت آن در آینده قابل پیش‌بینی وجود داشته باشد.	IAS12
بررسی مستمر ارزش‌های اسقاط جهت محاسبه استهلاك لازم نیست.	IAS16
کمک‌های مالی دولت هنگامی به عنوان درآمد شناسایی شود که دریافت شود.	IAS20
طبقه‌بندی مجدد سود و زیان حاصل از تسعیر ارز لازم نیست، تنها در زمانی که ارز در	IAS21

شعبه خارجی فروخته شود در آمد شناسایی شود.	
استقراض بابت فعالیت‌های پیمانکاری باید به عنوان هزینه در نظر گرفته شود.	<b>IAS23</b>
تمامی هزینه‌های توسعه باید به عنوان هزینه در نظر گرفته شوند.	<b>IAS38</b>
طبقه جداگانه‌ای برای فروش دارایی‌های مالی لازم نیست. (تنها بهای تمام شده کاهش یافته و معاملات برگ انتخاب خرید یا فروش به قیمت بازار ذکر شود)	<b>IAS38/IFRS3</b>
به جای انتخاب بین بهای تمام شده و ارزش منصفانه (همان گونه که IFRS پیشنهاد می‌کند)، ارزش منصفانه تنها و فقط تنها زمانی استفاده شود که بدون هیچ تلاش و هزینه اضافی قابل اندازه‌گیری باشد.	<b>IAS40</b>
برای فروش دارایی‌های غیر جاری طبقه جداگانه‌ای در نظر گرفته نشود.	<b>IFRS 5</b>

جدول شماره ۵: گزینه‌های حذف شده از IFRS-SME

گزینه حذف شده	استانداردها در IFRS کامل
اجازه برای ارزشگذاری مجدد ماشین‌آلات، اموال و تجهیزات با معیار ارزش منصفانه	<b>IAS16</b>
روش دالانی (کریدوری) برای حل مشکل سود و زیان بیمه عمر	<b>IAS19</b>
اجازه برای ارزشگذاری مجدد دارایی‌های نامشهود خاص با معیار ارزش منصفانه	<b>IAS38</b>

جدول شماره ۶: گزینه‌های اضافه شده به IFRS-SME

گزینه اضافه شده	استانداردها در IFRS کامل
می‌توان تحت شرایط خاص صورت سود و زیان جامع را با صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام ترکیب کرد و به عنوان صورت حساب درآمد و سود انباشته گزارش نمود.	<b>IAS1</b>
محاسبات مربوط به تعهدات بازنشستگی ساده گردد مثلا حساب افزایش مورد انتظار حقوق و دستمزد لحاظ نگردد.	<b>IAS19</b>
شرکت‌های مادر از تهیه صورت‌های سرمایه گذار معاف شوند.	<b>IAS27</b>
شرکت‌های وابسته و مشارکت مخصوص می‌توانند بهای تمام شده یا ارزش منصفانه را برای صورت‌های مالی تلفیقی خود به کار ببرند (به جای استفاده از روش ارزش ویژه)	<b>IAS28/31</b>

### خلاصه

بسیاری از حسابداری‌های انجام شده در دنیا، برای مقاصد داخلی و برای انتشار، هنوز قوانین ملی را به جای قوانین و قواعد بین‌المللی به کار می‌گیرند این در حالی است که هنوز موضوعات حسابداری بسیاری وجود دارد که باعث شده تفاوت‌های بین‌المللی تاکنون باقی بماند، این موضوعات شامل حسابداری دارایی‌های نامشهود، حقوق و تعهدات بازنشستگی و سایر قوانین و ابزارهای مالی می‌باشد. دلایل متعددی باعث ابقای قوانین ملی هستند، از جمله عدم تمایل برای تغییر و مقاومت در برابر نفوذ "بیگانه". دلایل بهتری نیز وجود دارد از جمله تطابق بیشتر قوانین ملی با محاسبات مربوط به مالیات و توزیع درآمد در هر کشور.

کاهش الزامات برای شرکت‌های کوچک‌تر و خارج از بورس، ویژگی برخی از قوانین ملی است. استانداردهای IASB برای شرکت‌های کوچک و متوسط، خصوصاً برای شرکت‌هایی است که مسئولیت پاسخگویی عمومی ندارند. استاندارد مخصوص SMEs خلاصه‌تر از IFRS کامل است. این استاندارد در مبحث اندازه‌گیری ساده سازی‌های بسیاری را شامل می‌شود.

### منبع:

- 1- Christopher Nobes and Robert B Parker, (2010) "*Comparative International Accounting*" 12th Edition, chapter 14, "The context of financial reporting by individual companies".