

Localization of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities in Iran

Alireza Nasiri Farvazi^{id*}

Sasan Mehrani^{id**}

Abstract

Objective: Today, the major share of enterprises in the countries are small and medium-sized enterprises, and these enterprises play an important role in the economy. One of the main obstacles to the survival of small and medium-sized enterprises is the problem of financing. Lack of transparency of financial information and increased credit risk is the most important obstacle in attracting the necessary financial resources by these firms. Having a set of accounting standards tailored to the conditions and limitations of these firms can largely address these challenges. One of the important sources for reporting small and medium-sized enterprises is the standards published by the International Accounting Standards Board.

In this study, the need to make adjustments to the requirements for recognizing and measuring international financial reporting standards of small and medium-sized entities based on the conditions of these business units in Iran has been investigated.

Methods: In this research, the mixed research method has been used. Due to the fact that this research has examined the necessity of applying adjustments in some provisions of the SMEs standards, it is necessary to examine the various aspects of the recognition and measurement requirements of these standards through interviews with experts. Therefore, it is necessary to use the qualitative research method in the first stage. Content analysis method was used to analyze qualitative data. In this regard, semi-structured interviews were conducted with 19 managers and partners of auditing firms and standardized members of the auditing organization who were selected by the method of snowball.

After identifying the items that need to be adjusted in the qualitative stage, in the second stage, information is collected and analyzed through the quantitative research method and using the questionnaire tool. The binomial and Friedman tests were used to analyze the quantitative data. In this regard, through stratified sampling method, 315 samples were selected from certified public accountants and a questionnaire was distributed among them.

Results: The research findings indicate that the international financial reporting standards of SMEs should be adjusted in five areas. In the cash flow standard, it should be permissible to present some cash flows in a net basis. For reasons including the usefulness of presenting information in

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 4, pp. 23-47.

* **Corresponding Author**, Ph.D Candidate of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. **Email:** a.nasiri1370@yahoo.com

** Associate Professor of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. **Email:** smehrani@ut.ac.ir

Submitted: 11 March 2022 **Revised:** 8 April 2022 **Accepted:** 13 April 2022 **Published:** 25 December 2022

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jak.2022.19156.3687

©The Authors.



Abstract

a net form, in cases where full international standards allow the presentation of amounts in a net form, and also because it does not affect the simplification of applying for small and medium-sized business units, the use of this method of presentation is justified.

In the Intangible Assets Standard, intangible assets created during the development phase must be invested under certain conditions. Due to the decrease in the motivation of the managers of SMEs to carry out research and development expenses and considering the importance of these expenses for SMEs (especially companies active in the field of information technology), the more appropriate procedure is to allow capitalization of development expenses.

In the business combinations standard, the acquirer should account for acquisition-related costs as expenses in the periods in which the costs are incurred. Due to the failure to correctly calculate the amount of goodwill in the case of adding acquisition-related costs to the investment purchase price, the board's revision in the new draft of the standard is to expense these expenses instead of capitalizing them and finally, due to the lack of effect of capitalization of acquisition-related costs in simplifying the work for SMEs, the use of this method is justified.

In the investments in associates standard, the accounting for investment in associates should be done by equity method. Due to the fact that if the SMEs are given the right to choose the accounting method of investments in associates, it will lead to the use of the cost method, as a result, the accounting numbers will be far from reality. Also, considering the complexities of using the fair value method in Iran, the use of equity method can be justified.

Finally, In the borrowing costs standard, the financing costs of eligible assets should be capitalized. Due to the inflationary conditions of Iran and the tendency of companies to obtain financing through loans, the figure of interest expense in the profit and loss statement is important in some SMEs, and spending these expenses leads to the distortion of the profit and loss statement. Therefore, it can be appropriate to use the method of capitalizing financing expenses for qualified assets.

Conclusion: The results indicate that the best strategy in applying the international financial reporting standards for SMEs is the strategy of adjusting some requirements for recognition and measurement based on the conditions of these entities in Iran.

Keywords: *IFRS for SMEs, Localization of Standards, Requirements for Recognizing, Measuring.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Nasiri Farvazi, A., & Mehrani, S. (2022). Localization of international financial reporting standards for small and medium-sized entities in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 23-47 [In Persian].

بومی سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی واحدهای کوچک و متوسط در ایران

علیرضا نصیری فروزی^{*ID}

ساسان مهرانی^{**ID}

چکیده

هدف: در این پژوهش به بررسی ضرورت اعمال تعدیلات در الزامات شناخت و اندازه گیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی واحدهای کوچک و متوسط بر اساس شرایط این واحدهای تجاری در ایران پرداخته شده است.

روش: در این پژوهش از روش پژوهش آمیخته استفاده شده است. برای تحلیل داده های کیفی از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. در این راستا با ۱۹ نفر از مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی و اعضای کمیته تدوین استاندارد سازمان حسابرسی که به روش گلوله برفی انتخاب شده اند، مصاحبه نیمه ساختاریافته انجام گردید. برای تحلیل داده های کمی از آزمون دوجمله ای و فریدمن استفاده شده است. در این راستا از طریق روش نمونه گیری طبقه ای، ۳۱۵ نفر نمونه از میان حسابداران رسمی انتخاب و پرسشنامه میان آنها توزیع گردید.

یافته ها: یافته های پژوهش حاکی از آن است که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی واحدهای کوچک و متوسط باید در پنج حوزه تعدیل گردد. در استاندارد صورت جریان وجوه نقد، باید ارائه برخی جریان های نقدی به روش خالص مجاز باشد. در استاندارد دارایی های نامشهود، دارایی نامشهود ایجاد شده در مرحله توسعه، تحت شرایطی باید سرمایه ای گردد. در استاندارد ترکیب های تجاری، واحد تحصیل کننده باید مخارج مرتبط با تحصیل را در دوره تحمل به عنوان هزینه به حساب منظور کند. در استاندارد سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته، حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته باید به روش ارزش ویژه انجام گیرد و در نهایت در استاندارد مخارج تأمین مالی، مخارج تأمین مالی دارایی های واجد شرایط باید سرمایه ای گردد.

نتیجه گیری: نتایج پژوهش حاکی از آن است که بهترین استراتژی در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی واحدهای کوچک و متوسط، استراتژی تعدیل در برخی الزامات شناخت و اندازه گیری بر اساس شرایط این واحدهای تجاری در ایران است.

واژه های کلیدی: استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط، الزامات شناخت و اندازه گیری، بومی سازی استانداردها.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: نصیری فروزی، علیرضا و مهرانی، ساسان (۱۴۰۱). بومی سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی واحدهای کوچک و متوسط در ایران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۴۷-۲۳.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۴، صص. ۴۷-۲۳.

* نویسنده مسئول، دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. a.nasiri1370@yahoo.com

** دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. smehrani@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۰ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۱/۱/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱/۲۴ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۱۰/۴

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

DOI: 10.22103/jak.2022.19156.3687

©The Authors.



مقدمه

در سال های اخیر اهمیت و نقش صنایع کوچک و متوسط در کشورهای صنعتی و در حال توسعه رو به افزایش بوده است. امروزه در اکثر کشورهای جهان، صنایع کوچک و متوسط از جنبه های مختلف اجتماعی، تولید صنعتی و ارائه خدمات در حال نقش آفرینی بوده و تأمین کنندگان اصلی اشتغال، مهد تحول و نوآوری و پیشرو در ابداع فناوری های جدید هستند (رنی و سنکو، ۲۰۰۹).

در ایران نیز بر اساس گزارش منتشر شده توسط مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی در مرداد ماه سال ۱۳۹۴، سهم واحدهای تجاری کوچک و متوسط از کل بنگاه های موجود در کشور، حدود ۸۵٪ است که نشان دهنده نقش با اهمیت این بنگاه ها در اقتصاد است. در گزارش مذکور که به بررسی مشکلات تأمین مالی این بنگاه ها پرداخته شده، مشکلات عدیده ای ذکر شده است. این گزارش اصلی ترین مانع در ادامه حیات بنگاه های کوچک و متوسط را مشکل تأمین مالی می داند. عدم شفافیت اطلاعات مالی و افزایش ریسک اعتباری این بنگاه ها، تمایل بانک ها و مؤسسات مالی را در تأمین منابع مالی آنها کاهش داده است. بنابراین کیفیت صورت های مالی و افشائیات مربوط به آن می تواند نقش مهمی در کاهش این عدم شفافیت داشته باشد (مصطفی زاده، ۱۳۹۴).

در حال حاضر، اکثر نهادهای حرفه ای ملی و بین المللی از طراحی روش و مدل گزارشگری متفاوت برای واحدهای کوچک و متوسط حمایت می کنند، زیرا نسخه کامل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای رفع نیازهای اطلاعاتی واحدهای بزرگ تدوین شده اند و قابلیت برآورده ساختن نیازهای استفاده کنندگان در واحدهای تجاری کوچک و متوسط را ندارند. از این رو، ارائه رهنمودهای لازم برای تدوین گزارشگری مالی این واحدها، از اهمیت بسیاری برخوردار است و اکثر کشورهای جهان دارای رهنمودهای خاص برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط هستند (برزگر، ۱۳۸۹).

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری کوشیده با تهیه و تدوین استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای بنگاه های کوچک و متوسط، سازوکارهای لازم برای افزایش پذیرش و تسهیل بکارگیری این استانداردها را در این بنگاه ها فراهم سازد (رحیمیان، ۱۳۹۱؛ سیان و روبرتز، ۲۰۰۹). این نهاد در جولای سال ۲۰۰۹ میلادی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی در واحدهای کوچک و متوسط^۲ را در ۳۵ بخش منتشر کرده و جدیدترین نسخه اصلاحی آن، در سال ۲۰۱۵ منتشر شده است (کولیس^۳ و همکاران، ۲۰۱۷) و هم اکنون در سایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی موجود است. در ایران، استانداردهای جداگانه ای برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط وجود ندارد و با توجه به نقش با اهمیت این واحدهای تجاری در اقتصاد و امکانات و محدودیت های آنها در بکارگیری استانداردهای حسابداری واحدهای تجاری بزرگ، لازم است سازمان حسابرسی استانداردهای جداگانه ای را برای این واحدهای تجاری تدوین کند. با توجه به رویکرد سازمان حسابرسی مبنی بر هماهنگی با استانداردهای بین المللی، در صورتی که سازمان بخواهد برای واحدهای کوچک و متوسط نیز از نسخه بین المللی استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط استفاده کند، لازم است ابتدا ابعاد مختلف این استانداردها را

^۱ Rennie & Senkow^۳ Collis^۲ Sian & Roberts

مورد بررسی قرار دهد و در مواردی که لازم است، بر اساس شرایط این واحدهای تجاری در ایران تعدیلاتی را اعمال کند. این پژوهش سعی دارد به بررسی لزوم بکارگیری استراتژی بومی سازی این مجموعه از استانداردها در برخی الزامات شناخت و اندازه گیری پردازد. به این معنا که آیا باید برخی الزامات شناخت و اندازه گیری استانداردهای بین المللی را بر اساس شرایط واحدهای تجاری کوچک و متوسط در ایران تعدیل کرد یا خیر.

در تحقیقات داخلی به غیر از برخی پژوهش های مروری انجام شده که صرفاً به معرفی این استانداردها پرداخته اند (رحیمیان و اسکندری، ۱۳۹۱؛ قنبریان، ۱۳۹۱ و برزگر، ۱۳۸۹)، تنها دو پژوهش تجربی توسط کاشانی پور و همکاران (۱۴۰۰) و بهمنش و همکاران (۱۳۹۹) در ارتباط با ضرورت بکارگیری این استانداردها انجام شده است. در پژوهش های مذکور، به بررسی اثر نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین المللی بر ویژگی های کیفی اطلاعات مالی پرداخته شده است. لذا، تاکنون در ایران پژوهشی در ارتباط با بومی سازی این مجموعه از استانداردها انجام نشده است.

این پژوهش سعی دارد بر اساس پارامترهایی که بیان گردید، اولاً، خلاء ادبیات موجود در این زمینه را پوشش دهد و ثانیاً، راهنمایی برای سازمان حسابرسی در تدوین استانداردهای حسابداری مجزا برای واحدهای کوچک و متوسط باشد.

مبانی نظری پژوهش

مدت کوتاهی پس از شکل گیری هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری، پروژه استانداردهای واحدهای تجاری کوچک و متوسط در دستور کار این هیئت قرار گرفت. سرانجام، در جولای ۲۰۰۹ نسخه نهایی استانداردهای بین المللی در واحدهای کوچک و متوسط منتشر شد (دوی و سامیوج^۴، ۲۰۱۵؛ رام و نیوبری^۵، ۲۰۱۳).

در هنگام انتشار این استانداردها، هیئت مقرر داشت پس از دو سال تجربه بنگاه های کوچک و متوسط در اجرای این استانداردها، آنها را ارزیابی خواهد کرد. همچنین اعلام کرد پس از بازبینی اولیه، انجام اصلاحات در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی تقریباً هر سه سال یک بار مورد توجه قرار گیرد. بر این اساس، در ژوئن ۲۰۱۲ فراخوان درخواست اطلاعات به عنوان نخستین گام در بازبینی جامع اولیه منتشر شد (قنبریان، ۱۳۹۱؛ پریرا و چاند^۶، ۲۰۱۵). جدیدترین نسخه اصلاحی این استانداردها، در سال ۲۰۱۵ منتشر شده است و هم اکنون در سایت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی موجود است.

هدف هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری از معرفی استانداردهای گزارشگری مالی جدید برای واحدهای کوچک و متوسط، مبتنی بر رویکرد سودمندی در تصمیم است (پکتر^۷، ۲۰۰۷). هیئت معتقد است بر اساس رویکرد سودمندی در تصمیم، نسخه کامل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای بزرگ و رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان این واحدهای تجاری طراحی شده اند و مناسب واحدهای کوچک و متوسط نیست. بنابراین، تدوین نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین المللی بر اساس دو پارامتر نیازهای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی این واحدهای تجاری و

⁴ Devi & Samujh

⁵ Ram & Newberry

⁶ Perera & Chand

⁷ Pacter

امکانات و محدودیت های آنها، بوده است (دنگ داک^۸ و همکاران، ۲۰۰۶). با این وجود، هیئت در تدوین این استانداردها از رویکرد شروع مجدد^۹ استفاده نکرده و رویکرد از بالا به پایین^{۱۰} را بکار گرفته است. به این معنا که محتوای نسخه واحدهای کوچک و متوسط بر اساس نسخه کامل، با بکارگیری ساده سازی هایی در الزامات افشا و روش های شناخت و اندازه گیری تنظیم شده است (هیئت استانداردهای بین المللی، ۲۰۰۹؛ دی پیترا^{۱۱} و همکاران، ۲۰۰۹). برای مثال:

- موضوعاتی که کم تر به واحدهای کوچک و متوسط مربوط می شوند، مثل سود هر سهم، اطلاعات قسمت ها و گزارشگری میان دوره ای حذف شده اند.

- الزامات افشا از ۳,۰۰۰ مورد در نسخه کامل به ۳۰۰ مورد در نسخه واحدهای کوچک و متوسط رسیده است.
- تعدادی از روش های اندازه گیری و شناخت در برخی حوزه ها ساده سازی شده اند برای مثال هزینه های استقراض (بهره) و هزینه های تحقیق و توسعه بجای بکارگیری روش سرمایه ای کردن باید هزینه شوند.

همچنین در این استانداردها، واحدهای تجاری کوچک و متوسط، آن گروه از واحدهای تجاری هستند که مسئولیت پاسخ گویی عمومی ندارند و صورت های مالی با مقاصد عمومی را برای استفاده کنندگان برون سازمانی منتشر می کنند. طبق این تعریف، واحد تجاری زمانی مسئولیت پاسخ گویی عمومی دارد که:

الف) ابزارهای بدهی یا حقوق صاحبان سرمایه آن در بازارهای عمومی (بورس اوراق بهادار داخلی و بین المللی یا بازار خارج از بورس اوراق بهادار شامل بازارهای محلی و منطقه ای) معامله شود یا فرآیند انتشار چنین ابزارهایی برای مبادله در بازارهای عمومی وجود داشته باشد و یا

ب) واحد تجاری، کسب و کار اصلی خود را نگهداری دارایی های گروه وسیعی از اشخاص برون سازمانی به صورت امانی در نظر گرفته باشد. بانک ها، شرکت های بیمه، کارگزاران یا واسطه های اوراق بهادار، صندوق های مشترک سرمایه گذاری و شرکت های تأمین سرمایه، مواردی از این واحدهای تجاری هستند (هیئت استانداردهای بین المللی، ۲۰۰۴).

استاندارد گذاری در حسابداری تحت تأثیر سه عامل اقتصادی، سیاسی و تئوری حسابداری قرار دارد. اقتصاد مبتنی بر بازار آزاد در یک سو و نظام های اقتصادی سوسیالیستی در سویی دیگر، دو ایدئولوژی متفاوت از ساختار اقتصادی را در اختیار قرار می دهد. عوامل سیاسی نیز یکی از تأثیرگذارترین شاخص ها بر تدوین سیاست های حسابداری هستند. عبارت عوامل سیاسی اشاره به اثری دارد که افراد متأثر از آثار و نتایج قوانین وضع شده، بر فرآیند استاندارد گذاری دارند. از جمله این افراد می توان به حسابرسان، تهیه کنندگان صورت های مالی، مدیران شرکت ها، سرمایه گذاران و مردم به طور عام اشاره کرد. اگرچه فراهم کردن شرایطی که در آن گروه ها بتوانند در خصوص سیاست ها اظهار نظر کنند، از اهمیت برخوردار است، اما باید دقت داشت که این شرایط نباید منجر به منحرف شدن جریان استاندارد گذاری و فاصله گرفتن اساسی از مبانی تئوریک گردد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۹).

⁸ Dang-Duc

⁹ Fresh start

¹⁰ Top-down

¹¹ Di Pietra

کشورهای مختلف که این مجموعه از استانداردها را پذیرفته‌اند، دو موضع مختلف را اتخاذ کرده‌اند. گروه اول، این استانداردها را، بدون هیچ گونه کم و کاستی پذیرفته و رعایت آن را ضروری می‌دانند. گروه دوم، این استانداردها را مبنای کار قرار داده و ضمن تطبیق آن با قوانین و مقررات داخلی و شرایط اقتصادی، آنها را تعدیل کرده‌اند (کایا و کوچ^{۱۲}، ۲۰۱۵). در ایران، گرچه استانداردهای حسابداری بین‌المللی رسماً پذیرفته نشده است؛ ولی مبنای اصلی استانداردهای ملی ایران، استانداردهای حسابداری بین‌المللی است.

پیشینه پژوهش

گان کالوس^{۱۳} و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی عوامل اثرگذار در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی واحدهای کوچک و متوسط در کشور برزیل پرداختند. آنها در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که عواملی از جمله پیچیدگی و ابهام متن استاندارد، منجر به عدم بکارگیری و یا بکارگیری نادرست این استانداردها توسط برخی از واحدهای تجاری شده است. آنها جهت برطرف کردن این مشکل، افزایش برگزاری دوره‌های آموزشی برای پرسنل و تعدیل برخی از مفاد و ساده‌تر کردن متن این استانداردها را پیشنهاد کرده‌اند.

باتیستامسا^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در تدوین استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط نیازهای ذی‌نفعان واحدهای کوچک و متوسط را در نظر گرفته است یا خیر. آنها به بررسی مقایسه‌ای فرآیند نظرخواهی عمومی نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین‌المللی پرداختند. نتیجه پژوهش آنها حاکی از آن بود که هیئت در تدوین استانداردهای نسخه واحدهای کوچک و متوسط در مقایسه با نسخه کامل، کم‌تر از نظرات تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی استفاده کرده است و این موضوع باعث شده است که در تدوین این استانداردها نیازهای کلیه ذی‌نفعان پوشش داده نشود. پیشنهاد آنها این است که در صورتی که کشورهای در حال توسعه قصد بکارگیری این استانداردها را داشته باشند، باید نظرات تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی این واحدهای تجاری نیز پوشش داده شود و در برخی موارد تعدیلات لازم اعمال گردد.

بنیتو و پیس^{۱۵} (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی عوامل اثرگذار در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی واحدهای کوچک و متوسط در نمونه‌ای شامل ۸۴ کشور (شامل کشورهای پذیرنده و غیر پذیرنده استانداردهای بین‌المللی واحدهای کوچک و متوسط) پرداختند. نتیجه پژوهش آنها حاکی از آن بود که کشورهایی که قبلاً مجموعه کامل استانداردهای بین‌المللی را بکار گرفته‌اند و یا برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط دارای استانداردهای بومی بوده‌اند، برای پذیرش استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط مقاومت کم‌تری نشان می‌دهند.

چاند^{۱۶} و همکاران (۲۰۱۵) در یک پژوهش کیفی به چالش‌های موجود در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای این واحدهای تجاری و بررسی مفاد این استانداردها جهت اعمال تعدیلات لازم در کشور فیجی پرداختند. نتیجه

¹² Kaya & Koch

¹³ Goncalves

¹⁴ Bautista-Mesa

¹⁵ Bonito & Pais

¹⁶ Chand

تحقیق آنها گویای وجود چالش های اساسی و نبود رهنمودی جامع در بکارگیری الزامات شناخت و اندازه گیری این استانداردها بوده است. همچنین نبود توافق میان حسابداران خبره در ارتباط با اجماع بر بسیاری از مسائل موجود در این استانداردها از نتایج دیگر این تحقیق است. در نهایت بیشتر پاسخ دهندگان در این پژوهش معتقدند که جهت بکارگیری مقرون به صرفه این استانداردها در واحدهای کوچک و متوسط باید معافیت های بیشتری در این استانداردها اعمال نمود.

آلبو^{۱۷} و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط در اقتصادهای نوظهور» به بررسی ادراک ذی نفعان این واحدها در مورد بکارگیری نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین المللی در کشورهایی چون جمهوری چک، مجارستان، رومانی و ترکیه پرداخته اند. در این پژوهش که به بررسی چالش ها، معایب و مزایای این استانداردها و استراتژی های ممکن برای بکارگیری این استانداردها پرداخته شده است، سه استراتژی ممکن شامل بکارگیری اجباری، بکارگیری اختیاری و بومی سازی این استانداردها با استانداردهای ملی از دیدگاه ذی نفعان این واحدها مورد بررسی قرار گرفته است. نتیجه پژوهش حاکی از مزایای بیشتر پذیرش این استانداردها بوده است و از نظر ذی نفعان مختلف سناریوهای مختلفی پیشنهاد شده است. بر اساس نظر حسابرسان و استفاده کنندگان از صورت های مالی، استراتژی بکارگیری اختیاری استانداردها گزینه مناسب تری است و از دیدگاه تهیه کنندگان صورت های مالی این واحدها، استراتژی بومی سازی رویکرد بهتری می تواند باشد.

در ترکیه **اویار و گانگورموس^{۱۸} (۲۰۱۳)** پژوهشی به منظور بررسی دانش حسابداران نسبت به استانداردهای بین المللی واحدهای کوچک و متوسط انجام دادند. نتایج پژوهش آنها بیانگر آن بود که اکثر مشارکت کنندگان در تحقیق نسبت به تفاوت های بین نسخه واحدهای کوچک و متوسط و نسخه کامل استانداردهای بین المللی و ساده سازی های انجام شده در نسخه واحدهای کوچک و متوسط بی اطلاع بودند. علاوه بر این، عدم کفایت برگزاری برنامه های آموزشی پرسنل توسط نهادهای حرفه ای، به عنوان مانع جدی در بکارگیری این استانداردها شناخته شدند. **آبوگیه و آگبیر^{۱۹} (۲۰۱۲)** در پژوهش خود با موضوع بررسی مناسب بودن استانداردهای بین المللی در واحدهای کوچک و متوسط در کشور غنا، به این نتیجه دست یافتند که دو سوم از موضوعات حسابداری ارائه شده در نسخه استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط یا کاملاً بی ارتباط و یا دارای ارتباط کمی با واحدهای کوچک و متوسط در غنا است.

اسکاتی و بایز^{۲۰} (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان ارزیابی انتقادی محتوای استانداردهای بین المللی در واحدهای کوچک و متوسط، به بررسی انتقادی این استانداردها و مناسب بودن آنها از دید شرایط و موقعیت های موجود در کشورهای در حال توسعه و کشورهای آفریقایی پرداختند. بر اساس یافته های این پژوهش، صورت وضعیت مالی به عنوان مهم ترین صورت مالی شناخته شده و قسمتهایی از استاندارد ترکیب های تجاری، حسابداری تورم حاد، اهداء و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه برای واحدهای کوچک و متوسط از درجه اهمیت کمی برخوردار است.

¹⁷ Albu

¹⁸ Uyar & Gungormus

¹⁹ Aboagye & Agbeibor

²⁰ Schutte & Buys

ایرلی و هالر^{۲۱} (۲۰۰۹) در پژوهشی با موضوع بررسی اثر اندازه در مناسب بودن بکارگیری استانداردهای بین‌المللی در واحدهای کوچک و متوسط در آلمان، به این نتیجه دست یافتند که ۷۵ درصد از واحدهای کوچک و متوسط در آلمان به ندرت با مسائل حسابداری عملیات متوقف شده، اجاره‌ها به خصوص زمانی که واحد تجاری در مقام اجاره دهنده باشد، معاملات مربوط به پوشش ریسک و سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته یا فرعی مواجه می‌شوند.

در ایران تاکنون مرتبط با موضوع این پژوهش، تحقیقی انجام نشده و صرفاً دو پژوهش تجربی در ارتباط با ضرورت بکارگیری این استانداردها انجام شده است. پژوهش اول توسط **کاشانی‌پور و همکاران** (۱۴۰۰) است که به بررسی ضرورت پذیرش و بکارگیری این استانداردها از حیث اثرگذاری بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی پرداخته است. نتایج پژوهش آنها بیان‌گر آن است که بکارگیری این استانداردها اثر مثبت و معناداری را بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات از جمله قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه، شناخت و اندازه‌گیری و ارائه و افشاء دارد. پژوهش دوم توسط **بهنش و همکاران** (۱۳۹۹) با موضوع نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط از دیدگاه ممیزان مالیاتی و حساب‌رسان مستقل، انجام شده است و نتایج پژوهش آنها مؤید ضرورت تدوین این استانداردها از دیدگاه ذی‌نفعان (صرفاً حساب‌رسان و ممیزان مالیاتی) است. پژوهش‌هایی نیز در حوزه‌ی همگرایی استانداردهای حسابداری ایران با نسخه کامل استانداردهای بین‌المللی انجام شده است. برای مثال **سبزعلی‌پور** (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی، به این نتیجه دست یافته است که همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی، بر سودمندی اطلاعات تلفیقی تأثیر دارد.

بر اساس مطالبی که در مبانی نظری پژوهش و پیشینه پژوهش بیان گردید، سؤال‌های اصلی که این پژوهش سعی دارد به آنها بپردازد، به شرح زیر است:

۱. آیا نیازی به بومی‌سازی نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین‌المللی است، یا باید این استانداردها را بدون اعمال هیچ‌گونه تعدیلی بکار گرفت؟

۲. در صورت بکارگیری استراتژی بومی‌سازی، کدام یک از الزامات اندازه‌گیری و شناخت نیاز به تعدیل دارد؟

روش پژوهش

در این تحقیق از روش تحقیق آمیخته با رویکرد طرح‌های اکتشافی متوالی استفاده شده است. در طرح‌های تحقیق آمیخته اکتشافی، پژوهشگر در صدد زمینه‌یابی درباره «موقعیت نامعین» است. برای این منظور ابتدا به گردآوری داده‌های کیفی می‌پردازد. انجام این مرحله او را به توصیف جنبه‌های بی‌شماری از پدیده هدایت می‌کند. با استفاده از این شناسایی اولیه، امکان صورت‌بندی فرضیه(هایی) درباره بروز پدیده مورد مطالعه فراهم می‌شود. پس از آن، در مرحله بعدی، پژوهشگر می‌تواند از طریق گردآوری داده‌های کمی، فرضیه(ها) را مورد آزمون قرار دهد.

با توجه به این که این پژوهش به بررسی لزوم اعمال تعدیل در برخی از مفاد استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط

پرداخته است، لازم است که از طریق مصاحبه با خبرگان، ابعاد مختلف الزامات شناخت و اندازه گیری این استانداردها مورد بررسی قرار گیرد. بنابراین نیازمند بکارگیری روش تحقیق کیفی در مرحله اول است. جهت تحلیل داده های کیفی از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. تحلیل محتوا، روش مناسبی برای پاسخگویی به سؤالات درون و پیرامون محتوای یک پیام است.

در بخش کیفی، نظرات مصاحبه شوندگان درباره تفاوت های با اهمیت موجود میان نسخه کامل استانداردهای بین المللی و نسخه واحدهای کوچک و متوسط (تفاوت های مربوط به الزامات اندازه گیری) اخذ شده است. تفاوت های الزامات اندازه گیری میان این دو مجموعه از استاندارد در قالب یک چک لیست تهیه گردیده و در اختیار مصاحبه شوندگان قرار داده شده است. سپس از مصاحبه شوندگان درخواست گردیده که نظرشان را در ارتباط با این تفاوت ها بیان کرده و در مواردی که به نظر آنها باید تعدیلی اعمال گردد، بیان کنند. علت تهیه چک لیست بر اساس تفاوت های میان نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین المللی این است که چون رویکرد سازمان حسابرسی در سال های آینده تطابق کامل با استانداردهای بین المللی است، لذا، در صورتی که سازمان قصد بکارگیری استانداردهای مجزا برای واحدهای کوچک و متوسط را داشته باشد، بهترین گزینه، بکارگیری نسخه بین المللی استانداردها برای این واحدهای تجاری است.

پس از مشخص شدن موارد نیازمند تعدیل در مرحله کیفی، در مرحله دوم از طریق روش تحقیق کمی و با استفاده از ابزار پرسش نامه، اطلاعات جمع آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرند. این مرحله از تحقیق شبیه کاری است که نهادهای استاندارد گذار حسابداری پس از تصویب یک مجموعه از استاندارد توسط اعضا، پیش نویس آن را جهت دریافت نظرخواهی عمومی در معرض عموم قرار می دهند. به عبارت دیگر، در مرحله قبل که نظرات خبرگان در ارتباط با موارد نیازمند تعدیل استانداردهای بین المللی واحدهای کوچک و متوسط دریافت شده است، در این مرحله شبیه کار نهادهای استاندارد گذار، نظرات افراد حرفه ای اخذ می گردد.

جامعه و نمونه پژوهش

نمونه های این پژوهش از جامعه آماری شامل گروه مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی و اعضا کمیته تدوین استاندارد سازمان حسابرسی به روش گلوله برفی انتخاب شده است. بدین ترتیب، تعداد ۱۹ نفر (شامل ۱۴ نفر از شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی آشنا با استانداردهای بین المللی و ۵ نفر از اعضا کمیته تدوین استاندارد سازمان حسابرسی) به عنوان نمونه انتخاب گردید. مدت زمان مصاحبه با هر یک از ایشان بین ۲۰ دقیقه تا ۲ ساعت متغیر بوده است. در مصاحبه با نفر شانزدهم عملاً اشباع مفهومی حاصل گردید و موارد جدیدی در مصاحبه های بعدی ارائه نگردید.

در بخش کمی، جامعه آماری شامل اعضا جامعه حسابداران رسمی ایران است. تنها مرجع دسترسی به آمار حسابداران رسمی سایت جامعه حسابداران رسمی است. افراد دارای مدرک حسابداری رسمی به چهار طبقه دسته بندی شده اند: شاغل شریک، شاغل در استخدام سازمان حسابرسی، شاغل در استخدام و غیر شاغل.

جهت انتخاب نمونه در این مرحله از تحقیق از روش نمونه گیری طبقه ای استفاده شده است.

مؤسسات حسابرسی در ایران بر اساس امتیاز کنترل کیفیت دریافتی به چهار دسته الف، ب، ج و د طبقه بندی می گردند. این طبقه بندی بر اساس امتیاز کنترل کیفیتی است که توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۹ به آنها داده شده است. با توجه به اینکه یکی از معیارهای مهم امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی آموزش کارکنان است، لذا مؤسسات طبقه الف و سازمان حسابرسی به عنوان جامعه تحقیق انتخاب شده اند. آمار تعداد حسابداران رسمی در این مؤسسات (گروه الف) و سازمان حسابرسی بر اساس سه طبقه شاغل شریک، شاغل در استخدام و شاغل در استخدام سازمان حسابرسی و تعداد نمونه های انتخابی از هر طبقه به شرح زیر است.

جدول ۱. طبقه، حجم جامعه و نمونه آماری

حجم جامعه آماری		حجم نمونه آماری	
تعداد	درصد	تعداد	
حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی	۱۸۰	۲۲	حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی
حسابداران رسمی در استخدام مؤسسات حسابرسی	۲۰۱	۲۴	حسابداران رسمی در استخدام مؤسسات حسابرسی
حسابداران رسمی شریک مؤسسات حسابرسی	۴۵۴	۵۴	حسابداران رسمی شریک مؤسسات حسابرسی
جمع	۸۳۵	۱۰۰	جمع
		۳۱۵	

بر اساس فرمول کوکران، تعداد نمونه ۳۱۵ نفر بدست آمد که با توجه به درصد سهم هر یک از سه طبقه حسابداران رسمی شاغل در استخدام، شاغل شریک و شاغل در استخدام سازمان حسابرسی در جدول ۱ ارائه شده است. از ۳۱۵ پرسشنامه توزیع شده، تعداد ۲۶۹ پرسشنامه قابل قبول دریافت گردید. لذا، تعداد پرسشنامه ی مورد استفاده برای انجام تحلیل آماری در پژوهش حاضر، ۲۶۹ پرسشنامه بوده است.

یافته های پژوهش

تعداد ۲۰ تفاوت با اهمیت بین این دو مجموعه از استاندارد شناسایی شده است. در پیوست، چک لیست تفاوت های این دو استاندارد ارائه شده است. در ادامه در دو بخش مجزا به بررسی نتایج داده های کیفی و کمی پژوهش پرداخته شده است.

یافته های کیفی

در این بخش به بررسی نظرات مصاحبه شوندگان در ارتباط با تفاوت هایی پرداخته شده است که به نظر آنها نیازمند تعدیل است. جدول ۲ نتایج تحلیل محتوا مربوط به تفاوت های میان نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین المللی را نشان می دهد.

جدول ۲. تحلیل محتوا مربوط به تفاوت های نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین المللی

تفاوت	تعداد	دلایل مخالفان	تعداد	دلایل موافقان	رویکرد	رویکرد تعدیل شده
۱	۲	• کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات	۱۷	• کفایت ارائه یک دوره اطلاعات مقایسه ای با توجه به نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان و فزونی منافع در مقایسه با هزینه ها	عدم تعدیل	
				• پیچیده بودن تسری به گذشته اصلاح اشتباهات و تغییر در رویه حسابداری		

تفاوت	تعداد مخالفان	دلایل مخالفان	تعداد موافقان	دلایل موافقان	رویکرد	رویکرد تعدیل شده
۲	۵	- کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات - مناسب بودن ارائه صورت های مالی اساسی یکسان در کل شرکت ها	۱۴	- کفایت ارائه تغییرات در سود انباشته در مقایسه با ارائه صورت تغییرات در حقوق صاحبان سهام در صورت وجود شرایط مطرح شده - فزونی منافع در مقایسه با هزینه ها	عدم تعدیل	
۳	۱۹	- مناسب بودن بکارگیری روش خالص در مواردی که نسخه کامل بیان کرده - عدم توجیه بکارگیری این بند با توجه به عدم تأثیر در ساده تر شدن بکارگیری	۰		تعدیل	مجاز بودن ارائه برخی جریان های نقدی به روش خالص
۴	۳	کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات بین دوره ها	۱۶	- کاهش مقاوت شرکت ها در بکارگیری این استانداردها برای اولین بار - تفاوت بیشتر استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط با نسخه کامل در حوزه الزامات افشاء در مقایسه با الزامات اندازه گیری و عدم کاهش قابلیت مقایسه به میزان زیاد - فزونی منافع بر هزینه های بکارگیری	عدم تعدیل	
۵	۰		۱۹	- پیچیده بودن افشاء آثار بکارگیری استانداردهای جدید و لازم الاجرا نشده برای واحدهای کوچک و متوسط - فزونی منافع در مقایسه با هزینه ها - تجدید نظر دوره ای (۵ ساله) و کلی - استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط در مقایسه با امکان تجدید نظر هر استاندارد نسخه کامل به صورت جداگانه و موضوعیت کم تر این بند برای واحدهای کوچک و متوسط	عدم تعدیل	
۶	۴	پیچیده تر شدن اضافه کردن نحوه عمل مجاز جایگزین برای تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از اطلاعات مالی واحدهای کوچک و متوسط	۱۵	- مناسب بودن وجود نحوه عمل مجاز جایگزین با توجه به شرایط تورمی برخی کشورها - مناسب بودن وجود نحوه عمل مجاز جایگزین به دلیل تمایل شرکت ها نسبت به افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی - مناسب بودن وجود عبارت "صرف تلاش و زمان زیادی نباشد" با توجه به شرایط و محدودیت های واحدهای کوچک و متوسط و با توجه به قضاوت مدیریت نسبت به تأثیر در تصمیمات استفاده کنندگان از اطلاعات در صورت دسترسی به آنها	عدم تعدیل	
۷	۵	عدم بررسی مجدد عمر مفید دارایی ها توسط واحدهای کوچک و متوسط در صورت وجود این بند و پیشنهاد بررسی	۱۴	- پیچیده بودن بررسی سالانه عمر مفید دارایی ها برای واحدهای کوچک و متوسط - عملی بون رعایت استانداردها در صورت عدم	عدم تعدیل	

تفاوت	تعداد مخالفان	دلایل مخالفان	تعداد موافقان	دلایل موافقان	رویکرد	رویکرد تعدیل شده
		دوره‌ای ۳ یا ۵ ساله‌ی عمر مفید دارایی‌ها		بررسی سالانه‌ی روش استهلاک و ارزش اسقاط دارایی‌ها با توجه به تمایل واحدهای کوچک و متوسط مبنی بر تطابق اعداد حسابداری و قانونی و پرهیز از پیچیدگی‌های استاندارد مالیات انتقالی		
۸	۱۶	- عدم ایجاد انگیزه برای مدیران واحدهای کوچک و متوسط نسبت به انجام مخارج تحقیق و توسعه با توجه به کاهش سود واحد تجاری در سال انجام هزینه و متأثر شدن پاداش مدیران - اهمیت مخارج تحقیق و توسعه برای برخی واحدهای کوچک و متوسط با توجه به ماهیت فعالیت آنها و اهمیت نحوه حسابداری صحیح آن	۳	ساده بودن هزینه کردن این هزینه‌ها در مقایسه با سرمایه‌ای کردن آنها با توجه به شرایط سخت استاندارد مبنی بر تحقق شروط	تعدیل	دارایی‌های نامشهود ایجاد شده در مرحله توسعه، تحت شرایطی می‌توانند شناسایی گردند.
۹	۳	تفاوت میان نرخ‌های مندرج در ماده‌ی ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم با آستانه‌ی ۱۰ ساله‌ی تعیین شده توسط این استانداردها	۱۶	- آستانه تعیین شده توسط نهاد استاندارد‌گذار یک طیف ۱۰ ساله است و هیچ‌گونه تعارضی با نرخ‌های مندرج در جداول پیوست ماده ۱۴۹ قانون مالیات‌های مستقیم نخواهد داشت. - رفع مشکل تفاوت‌های بین دفاتر و قوانین مالیاتی از طریق استاندارد مالیات بر درآمد - استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط ملاحظات ساده‌تر کردن استاندارد و فزونی منافع بر هزینه را بیشتر در نظر می‌گیرند. لذا، این آستانه برای ساده‌تر شدن کار در عمل تعیین شده است.	عدم تعدیل	
۱۰	۱۹	- محاسبه‌ی نادرست مبلغ سرقفلی - عدم تأثیر این بند در ساده‌تر شدن کار برای واحدهای کوچک و متوسط - تجدید نظر هیئت در استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط در این مورد در سال ۲۰۲۰	۰	ساده‌تر شدن کار برای واحدهای کوچک و متوسط	تعدیل	واحد تحصیل کننده باید مخارج تحصیل را دوره تحمل به عنوان هزینه منظور کند.
۱۱	۰		۱۹	- پیچیده بودن آزمون سالانه‌ی کاهش ارزش سرقفلی برای واحدهای کوچک و متوسط - ساده‌تر شدن کار برای واحدهای کوچک و متوسط از طریق تعیین یک آستانه در تعداد سال‌های عمر مفید به منظور استهلاک سرقفلی	عدم تعدیل	
۱۲	۰		۱۹	- پیچیده بودن محاسبه‌ی ارزش کل شرکت برای واحدهای کوچک و متوسط جهت محاسبه‌ی سهم اقلیت از سرقفلی - متفاوت بودن ارزش واقعی کل شرکت بر	عدم تعدیل	

تفاوت	تعداد مخالفان	دلایل مخالفان	تعداد موافقان	دلایل موافقان	رویکرد	رویکرد تعدیل شده
				اساس خرید صد درصدی شرکت با محاسبه از طریق نسبت خرید کل به درصد واقعی خریداری شده		
				• سرفصلی برابر تفاوت بهای تمام شده سرمایه گذاری با ارزش منصفانه خالص دارایی های قابل تشخیص است و در مورد سهم اقلیت بهای تمام شده واقعی وجود ندارد.		
۱۳	۰		۱۹	بند ۱: اهمیت صورت های مالی برای ذینفعان برون سازمانی در مقایسه با درون سازمانی و محدودیت تعداد مالکان در واحدهای کوچک و متوسط بند ۲: سهولت بکارگیری آن برای واحدهای کوچک و متوسط بند ۳: موضوعیت نداشتن وجود این بند در معافیت ارائه صورت های مالی تلفیقی با توجه به تعریف واحدهای کوچک و متوسط	عدم تعدیل	
۱۴	۱۵	• پیچیده نبودن بکارگیری روش ارزش ویژه برای حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته • دورتر کردن اعداد حسابداری از واقعیت با توجه به انتخاب روش بهای تمام شده توسط اکثر واحدهای کوچک و متوسط در صورت دادن اختیار به آنها • عدم استفاده از روش ارزش منصفانه با توجه به پیچیدگی های بکارگیری آن در واحدهای کوچک و متوسط و با توجه به شرایط ایران • افزایش انعطاف پذیری در حسابداری	۴	• اختیار بکارگیری هر یک از این سه روش توسط واحدهای کوچک و متوسط با توجه به امکانات و محدودیت های آنها	تعدیل	واحد تجاری دارای نفوذ قابل ملاحظه بر سرمایه پذیر، باید حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته را به روش ارزش ویژه انجام دهد.
۱۵	۰		۱۹	• سهولت بکارگیری	عدم تعدیل	
۱۶	۱۶	• تفاوت میزان تسهیلات گیری شرکت ها در صنایع مختلف و اهمیت هزینه مالی برای آنها • در ایران استقراض یکی از روش های مهم تأمین مالی است و سهم عمده ای از سمت چپ ترازنامه، مربوط به بدهی ها و دریافت تسهیلات از بانک ها است، بنابراین رقم هزینه بهره و نحوه حسابداری صحیح آن با اهمیت است. • دشوار نبودن حسابداری سرمایه ای	۳	• سهولت بکارگیری	تعدیل	مجاز بودن بکارگیری روش سرمایه ای کردن مخارج تأمین مالی برای دارایی های واجد شرایط

تفاوت	تعداد مخالفان	دلایل مخالفان	تعداد موافقان	دلایل موافقان	رویکرد	رویکرد تعدیل شده
		کردن مخارج بهره				
		• فزونی منافع بر هزینه‌های بکارگیری				
		روش سرمایه‌ای کردن				
۱۷	۰		۱۹	• سهولت بکارگیری	عدم تعدیل	
۱۸	۰		۱۹	• سهولت بکارگیری	عدم تعدیل	
۱۹	۰		۱۹	• سهولت بکارگیری	عدم تعدیل	
		• سهولت بکارگیری				
		• موضوعیت نداشتن برای شرکت‌های غیر				
۲۰	۰		۱۹	• بورسی و کوچک و متوسط	عدم تعدیل	
		• عدم شمولیت شرکت‌های بیمه در تعریف				
		واحدهای کوچک و متوسط				

بر اساس نظرات مصاحبه‌شوندگان، استانداردهای بین‌المللی واحدهای کوچک و متوسط در پنج حوزه باید تعدیل گردد. کلیه مصاحبه‌شوندگان معتقدند در مواردی که در نسخه کامل استانداردهای بین‌المللی مجوز ارائه مبالغ به شکل خالص داده شده است، در استانداردهای نسخه واحدهای کوچک و متوسط نیز باید چنین اجازه‌ای داده شده باشد. در ارتباط با دلایل این تعدیل نیز آنها بیان کرده‌اند که در مواردی که استانداردهای کامل بین‌المللی ارائه مبالغ را به شکل خالص مجاز دانسته است، اولاً، چنین ارائه‌ای مفید بوده و ثانیاً، ارائه به شکل ناخالص مبالغ هیچ تأثیری در ساده‌تر شدن کار برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط نخواهد داشت.

در ارتباط با مخارج توسعه، اکثر مصاحبه‌شوندگان معتقدند مشابه نسخه کامل استانداردهای بین‌المللی، در صورتیکه مخارج توسعه شرایط سرمایه‌ای کردن را داشته باشد، باید سرمایه‌ای گردند. در صورتی که امکان سرمایه‌ای کردن این مخارج برای واحدهای کوچک و متوسط وجود نداشته باشد، اولاً، انگیزه مدیران این واحدهای تجاری برای انجام مخارج تحقیق و توسعه با توجه به کاهش سود واحد تجاری در سال انجام هزینه و متأثر شدن پاداش آنها، کاهش پیدا می‌کند، ثانیاً، این مخارج برای برخی واحدهای کوچک و متوسط (به خصوص شرکت‌های فعال در حوزه فناوری اطلاعات) با اهمیت است و در صورتی که چنین رویه عملی مجاز نباشد، صورت‌های مالی آنها به صورت قابل ملاحظه‌ای متأثر خواهد شد. در مقابل سه نفر از مصاحبه‌شوندگان معتقدند که با توجه به اینکه بررسی تحقق شروط سرمایه‌ای کردن مخارج توسعه در استانداردهای کامل بین‌المللی پیچیده است، بکارگیری این روش، کار را برای واحدهای کوچک و متوسط دشوار خواهد کرد.

در ارتباط با مخارج تحصیل در استاندارد ترکیب‌های تجاری، کلیه مصاحبه‌شوندگان بیان کرده‌اند که مانند نسخه کامل، در نسخه واحدهای کوچک و متوسط نیز این مخارج باید هزینه گردند. یکی از دلایلی که آنها بیان کرده‌اند این است که مخارج تحصیل در صورتی که به بهای سرمایه‌گذاری اضافه گردد، سرقتی به درستی نشان داده نمی‌شود. در واقع سرقتی تفاوت ارزش شرکت، یعنی آن مبلغی که سرمایه‌گذار حاضر است برای خرید آن شرکت پردازد و ارزش دفتری خالص

دارایی های آن شرکت است. اگر مخارج تحصیل به بهای خرید سرمایه گذاری اضافه گردد، مبلغ سرقفلی به درستی نشان داده نمی شود، زیرا مخارج تحصیل هیچ گونه ارتباطی با ارزش روز شرکت ندارد. ضمن اینکه هیئت نیز در جلسات تجدید نظر در استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط این موضوع را مورد توجه قرار داده و در صورت تصویب، در متن پیش نویس جدید قرار داده خواهد شد. عدم تأثیر سرمایه ای کردن مخارج تحصیل در ساده تر شدن کار برای واحدهای کوچک و متوسط نیز به عنوان دلیل آخر بیان شده است.

در ارتباط با روش سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته، اکثر مصاحبه شوندگان معتقدند که تنها روش مجاز باید روش ارزش ویژه باشد. از جمله دلایلی که می توان اشاره کرد این است که با مجاز دانستن بکارگیری هر یک از سه روش ارزش ویژه، بهای تمام شده و ارزش منصفانه، انعطاف پذیری اعداد حسابداری بالاتر می رود. علاوه بر این، در صورت دادن اختیار به واحدهای کوچک و متوسط در انتخاب هر یک از این سه روش، منجر خواهد شد که با توجه به ساده تر شدن بکارگیری روش بهای تمام شده، اکثر این واحدهای تجاری این روش را بکار گیرند و در نتیجه اعداد حسابداری از واقعیت دور خواهند شد. ضمن اینکه روش ارزش منصفانه با توجه به پیچیدگی های بکارگیری آن در ایران به خصوص برای واحدهای کوچک و متوسط، عملاً مورد استفاده قرار نخواهد گرفت. در نهایت به عنوان دلیل آخر، بکارگیری روش ارزش ویژه پیچیدگی چندانی ندارد و بکارگیری آن با توجه به منافی که خواهد داشت، قابل توجیه است. در مقابل چهار نفر از مصاحبه شوندگان معتقدند دادن اختیار در استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط از این جهت توجیه دارد که هر کدام از این واحدهای تجاری با توجه به امکانات و محدودیت های خود قادر خواهند بود یکی از این سه روش را بکار بگیرند.

در ارتباط با تعدیل آخر، اکثر مصاحبه شوندگان بیان کرده اند که برای مخارج مالی بکارگیری روش سرمایه ای کردن به دارایی های واجد شرایط باید مجاز باشد. یکی از دلایل مهم برای این نحوه عمل این است که در ایران یکی از روش های مهم تأمین مالی، تسهیلات گیری از بانک ها است، بنابراین با توجه به با اهمیت بودن رقم هزینه بهره در صورت سود و زیان واحدهای کوچک و متوسط (به خصوص در برخی صنایع)، هزینه کردن این مخارج منجر به تحریف صورت سود و زیان می گردد. از طرف دیگر آنها معتقدند که بکارگیری روش سرمایه ای کردن دشواری خاصی ندارد. هرچند بکارگیری این روش نسبت به روش هزینه کردن کمی پیچیده تر است ولی منافع حاصل شده از بکارگیری روش سرمایه ای کردن هزینه های آن را توجیه می کند. در مقابل صرفاً سه نفر از مصاحبه شوندگان موافق بکارگیری روش هزینه کردن هستند و استدلال آنها سهولت بکارگیری این روش است.

یافته های کمی

آمار توصیفی تکمیل کنندگان پرسشنامه در جدول ۳ ارائه شده است. ۷۹ درصد پاسخ دهندگان مرد و ۲۱ درصد زن هستند. ۷۳ درصد نیز همچنان در حرفه حسابرسی مشغول هستند و ۲۷ درصد در گذشته در حرفه حسابرسی اشتغال داشته اند و هم اکنون در سایر حرفه های مالی مشغول به فعالیت هستند. از نظر میزان سابقه در حرفه حسابرسی، میزان سابقه ۲۶-۳۰ سال با ۶۲ نفر، بیشترین فراوانی را در میان پاسخ دهندگان دارد و از حیث میزان سن، بازه ۴۶-۵۰ سال با ۳۲ درصد، بیشترین سهم را به

خود اختصاص داده است. همچنین از نظر آخرین رده شغلی، رتبه شریک با ۴۲ درصد بیشترین سهم را دارد. از حیث میزان تحصیلات، ۵۰ درصد پاسخ‌دهندگان تحصیلات کارشناسی ارشد، ۳۳ درصد کارشناسی و ۱۷ درصد دارای تحصیلات دکتری هستند. در نهایت از لحاظ میزان آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۴۵ درصد از پاسخ‌دهندگان اعلام کرده‌اند که میزان آشنایی آنها در حد زیاد و ۳۱ درصد در حد متوسط است.

نتایج مربوط به آزمون دوجمله‌ای تفاوت‌های نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین‌المللی در جدول ۴ نشان داده شده است. همان‌طور که قبلاً بیان گردید، مشابه فرآیندی که در تدوین استانداردها، پس از تصویب هر استاندارد، آن را در معرض دریافت نظرخواهی عمومی قرار می‌دهند، در این تحقیق نیز سعی گردید چنین مکانیزمی اتخاذ گردد. به عبارت دیگر، پس از مصاحبه با خبرگان از جمله اعضاء کمیته تدوین استاندارد سازمان حسابرسی و دریافت نظرات آنها در ارتباط با تفاوت‌های نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین‌المللی، پنج حوزه نیازمند تعدیل و بومی‌سازی شناسایی گردید. در این بخش نظرات افراد حرفه‌ای به این موارد و موارد عدم نیاز به تعدیل اخذ شده است. در کلیه پنج موردی که خبرگان معتقد به تعدیل استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط هستند، حسابداران رسمی نیز چنین اعتقادی دارند. همچنین در سایر موارد که خبرگان تعدیل استانداردها را لازم نمی‌دانند، پاسخ‌های حسابداران رسمی نیز مؤید همین موضوع است.

جدول ۳. آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

جنسیت پاسخ- دهندگان	جنسیت		وضعیت اشتغال در حسابرسی	وضعیت اشتغال		
	تعداد	درصد		تعداد	درصد	
	مرد	۲۱۳		۷۹٪	اشتغال در حسابرسی	۱۹۷
	زن	۵۶		۲۱٪	اشتغال در سایر مشاغل	۷۲
	جمع	۲۶۹	۱۰۰٪	جمع	۲۶۹	
بازری سنی پاسخ‌دهندگان	بازه سنی		میزان سابقه پاسخ‌دهندگان	سال سابقه		
	تعداد	درصد		تعداد	درصد	
	۳۰-۲۷	۱۱		۴٪	۱۰-۶	۳۰
	۳۵-۳۱	۱۹		۷٪	۱۵-۱۱	۴۹
	۴۰-۳۶	۴۱		۱۵٪	۲۰-۱۶	۵۲
	۴۵-۴۱	۷۲		۲۷٪	۲۵-۲۱	۵۱
	۵۰-۴۶	۸۵		۳۲٪	۳۰-۲۶	۶۲
	بالای ۵۰	۴۱		۱۵٪	بالای ۳۰	۲۵
	جمع	۲۶۹	۱۰۰٪	جمع	۲۶۹	
آخرین رتبه‌ی شغلی حسابرسی	رتبه شغلی		میزان تحصیلات پاسخ- دهندگان	تحصیلات		
	تعداد	درصد		تعداد	درصد	
	حسابرس	۳		۱٪	دیپلم	۰
	حسابرس ارشد	۱۴		۵٪	کاردانی	۰
	سرپرست	۶۱		۲۳٪	کارشناسی	۸۹
	سرپرست ارشد	۳۱		۱۱٪	کارشناسی ارشد	۱۳۴
	مدیر	۴۸		۱۸٪	دکتری	۴۶
	شریک	۱۱۲		۴۲٪	جمع	۲۶۹

		جمع		۲۶۹		٪۱۰۰	
		میزان آشنایی		تعداد		درصد	
		خیلی کم		۱		٪۰	
		کم		۶		٪۲	
		متوسط		۸۴		٪۳۱	
		زیاد		۱۲۰		٪۴۵	
		خیلی زیاد		۵۸		٪۲۲	
		جمع		۲۶۹		٪۱۰۰	

جدول ۴. نتایج آزمون دوجمله‌ای. تفاوت‌های نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین‌المللی										
		آمار توصیفی				آزمون دوجمله‌ای				
سؤال	موضوع مورد سؤال	میانگین	میان	انحراف معیار	گروه‌ها	ویژگی گروه‌ها	تعداد هر گروه	درصد هر گروه	سطح معناداری	رد فرض صفر
۱	تعداد دوره‌های ارائه شده در صورت وضعیت مالی	۴/۱۱	۴/۰۰	۰/۹۳۶	گروه ۱	۳<=	۷۶	۲۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
					گروه ۲	۳>	۱۹۳	۷۲		
					کل		۲۶۹	۱۰۰		
۲	ارائه صورت سود و زیان و سود و زیان انباشته به جای صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت سود و زیان جامع	۳/۶۶	۴/۰۰	۱/۱۲۷	گروه ۱	۳<=	۷۸	۲۹	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
					گروه ۲	۳>	۱۹۱	۷۱		
					کل		۲۶۹	۱۰۰		
۳	گزارشگری جریان‌های نقدی به صورت خالص و ناخالص	۳/۸۴	۴/۰۰	۰/۸۸۳	گروه ۱	۳<=	۸۳	۳۱	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
					گروه ۲	۳>	۱۸۶	۶۹		
					کل		۲۶۹	۱۰۰		
۴	تجدید ارائه صورت وضعیت مالی در ارتباط با اقلام ابتدای دوره	۴/۱۰	۴/۰۰	۰/۶۸۱	گروه ۱	۳<=	۲۱	۰۸	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
					گروه ۲	۳>	۲۴۸	۹۲		
					کل		۲۶۹	۱۰۰		
۵	افشاء تاثیر تغییر در استانداردهای منتشر شده که هنوز لازم الاجرا نشده‌اند	۳/۹۱	۴/۰۰	۰/۷۳۶	گروه ۱	۳<=	۷۹	۲۹	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
					گروه ۲	۳>	۱۹۰	۷۱		
					کل		۲۶۹	۱۰۰		
۶	روش‌های اندازه‌گیری ثانویه‌ی دارایی‌های ثابت و	۳/۹۶	۴/۰۰	۱/۱۹۳	گروه ۱	۳<=	۶۹	۲۶	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
					گروه ۲	۳>	۲۰۰	۷۴		
					کل		۲۶۹	۱۰۰		

سؤال	موضوع مورد سؤال	آمار توصیفی			آزمون دوجمله‌ای					
		میانگین	میانه	انحراف معیار	گروه‌ها	ویژگی گروه‌ها	تعداد هر گروه	درصد هر گروه		
سطح معناداری	تفسیر									
۷	نامشهود	۳/۵۴	۴/۰۰	۰/۹۲۴	گروه ۱	۳<=	۷۰	۲۶		
	گروه ۲				۳>	۱۹۹	۷۴			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۸	روش‌های اندازه‌گیری هزینه‌های تحقیق و توسعه	۴/۲۶	۴/۰۰	۰/۴۶۴	گروه ۱	۳<=	۳	۱		
	گروه ۲				۳>	۲۶۶	۹۹			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۹	عمر مفید دارایی‌های نامشهود	۳/۳۳	۴/۰۰	۰/۹۸۰	گروه ۱	۳<=	۹۴	۳۵		
	گروه ۲				۳>	۱۷۵	۶۵			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۱۰	نحوه برخورد با مخارج تحصیل در ترکیب‌های تجاری	۳/۶۶	۴/۰۰	۰/۶۹۳	گروه ۱	۳<=	۷۴	۲۸		
	گروه ۲				۳>	۱۹۵	۷۲			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۱۱	استهلاک و کاهش ارزش سرقفلی	۳/۹۴	۴/۰۰	۰/۴۳۲	گروه ۱	۳<=	۲۱	۰۸		
	گروه ۲				۳>	۲۴۸	۹۲			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۱۲	روش اندازه‌گیری سهم اقلیت	۳/۹۵	۴/۰۰	۰/۷۹۰	گروه ۱	۳<=	۷۱	۲۶		
	گروه ۲				۳>	۱۹۸	۷۴			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۱۳	معافیت‌های ارائه صورت‌های مالی تلفیقی	۳/۸۳	۴/۰۰	۰/۸۹۷	گروه ۱	۳<=	۸۴	۳۱		
	گروه ۲				۳>	۱۸۵	۶۹			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۱۴	معافیت‌های ارائه صورت‌های مالی تلفیقی	۳/۹۳	۴/۰۰	۰/۵۴۹	گروه ۱	۳<=	۱۷	۰۶		
	گروه ۲				۳>	۲۵۲	۹۴			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۱۵	معافیت‌های ارائه صورت‌های مالی تلفیقی	۴/۰۹	۴/۰۰	۰/۹۵۲	گروه ۱	۳<=	۷۸	۲۹		
	گروه ۲				۳>	۱۹۱	۷۱			
	کل					۲۶۹	۱۰۰			
	رد فرض صفر						۰/۰۰۰			
۱۶	روش اندازه‌گیری	۳/۹۳	۴/۰۰	۰/۷۸۴	گروه ۱	۳<=	۷۲	۲۷	رد فرض صفر	۰/۰۰۰

سؤال	موضوع مورد سؤال	آمار توصیفی			آزمون دوجمله ای			سطح معناداری	پایه
		میانگین	میانه	انحراف معیار	گروه ها	ویژگی گروه ها	تعداد هر گروه	درصد هر گروه	
۱۷	سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته	۳/۵۱	۴/۰۰	۰/۹۰۴	گروه ۲	۳ >	۱۹۷	۷۳	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۱	۳ <=	۷۳	۲۷	
۱۸	روش اندازه گیری سرمایه گذاری باقیمانده در واحد تجاری فرعی هنگام از دست دادن کنترل	۴/۱۴	۴/۰۰	۰/۸۸۴	گروه ۲	۳ >	۱۹۸	۷۴	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۱	۳ <=	۷۱	۲۶	
۱۹	نحوه اندازه گیری مخارج تأمین مالی طبقه بندی ابزارهای مالی	۴/۱۲	۴/۰۰	۰/۶۱۸	گروه ۲	۳ >	۲۴۸	۹۲	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۱	۳ <=	۲۱	۰۸	
۲۰	الزامات تغییر طبقه بندی در ابزارهای مالی	۳/۷۲	۴/۰۰	۰/۵۳۴	گروه ۲	۳ >	۱۹۴	۷۲	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۱	۳ <=	۷۵	۲۸	
۲۱	الزامات ابزارهای مشتقه ی تعبیه شده	۳/۸۹	۴/۰۰	۱/۲۴۱	گروه ۲	۳ >	۱۹۰	۷۱	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۱	۳ <=	۷۹	۲۹	
۲۲	حذف استاندارد سود هر سهم	۴/۱۶	۴/۰۰	۰/۶۰۳	گروه ۲	۳ >	۲۵۲	۹۴	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۱	۳ <=	۱۷	۰۶	
۲۳	حذف استاندارد گزارشگری مالی میان دوره ای	۴/۱۲	۴/۰۰	۰/۸۹۲	گروه ۲	۳ >	۱۹۲	۷۱	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۱	۳ <=	۷۷	۲۹	
۲۴	حذف استاندارد گزارشگری قسمت ها	۳/۴۸	۴/۰۰	۰/۹۲۹	گروه ۱	۳ <=	۷۸	۲۹	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۲	۳ >	۱۹۲	۷۱	
۲۵	حذف استاندارد قراردادهای بیمه	۳/۴۸	۴/۰۰	۰/۹۲۹	گروه ۱	۳ <=	۷۸	۲۹	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۲	۳ >	۱۹۲	۷۱	
۲۶	حذف استاندارد	۳/۴۸	۴/۰۰	۰/۹۲۹	گروه ۱	۳ <=	۷۸	۲۹	۰/۰۰۰
					کل		۲۶۹	۱۰۰	
					گروه ۲	۳ >	۱۹۲	۷۱	

سؤال	موضوع مورد سؤال	آمار توصیفی			آزمون دوجمله‌ای		
		میانگین	انحراف معیار	گروه‌ها	ویژگی گروه‌ها	تعداد هر گروه	درصد هر گروه
دارایی‌های نگهداری شده برای فروش				گروه ۲	۳>	۱۹۱	۷۱
						۲۶۹	۱۰۰
				کل			

در جدول ۵ نتایج آزمون فریدمن در ارتباط با تفاوت‌های نسخه کامل استانداردهای بین‌المللی و نسخه واحدهای کوچک و متوسط ارائه شده است. بیشترین موردی که به نظر پاسخ‌دهندگان نیاز به تعدیل استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط وجود دارد، مربوط به نحوه اندازه‌گیری مخارج تأمین مالی است. همان‌طور که در بخش کیفی بیان گردید، با توجه به شرایط تورمی کشور، شرکت‌ها بسیار تمایل به تأمین مالی از طریق تسهیلات بانکی دارند. لذا، در صورتی که روش سرمایه‌ای کردن بهره به دارایی‌های واجد شرایط مجاز نباشد، به دلیل بااهمیت بودن مخارج تأمین مالی در برخی از شرکت‌ها، صورت‌های مالی از این حیث دچار تحریف شده و واقعیت را به درستی نشان نخواهد داد. بنابراین، پاسخ‌دهندگان معتقدند همانند استانداردهای واحدهای بزرگ برای دارایی‌های واجد شرایط امکان سرمایه‌ای کردن مخارج تأمین مالی وجود داشته باشد.

جدول ۵. نتایج آزمون فریدمن. تفاوت‌های نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین‌المللی

میانگین رتبه	موارد استفاده	میانگین رتبه	ذی‌نفعان
۱۴/۵۰	افشاء تاثیر تغییر در استانداردهای منتشر شده لازم الاجرا نشده	۲۰/۲۳	نحوه اندازه‌گیری مخارج تأمین مالی
۱۴/۴۲	گزارشگری جریان‌های نقدی به صورت خالص و ناخالص	۱۷/۶۴	روش‌های اندازه‌گیری هزینه‌های تحقیق و توسعه
۱۴/۳۷	معافیت‌های ارائه صورت‌های مالی تلفیقی	۱۷/۵۸	طبقه‌بندی ابزارهای مالی
۱۴/۲۵	استهلاک و کاهش ارزش سرقفلی	۱۷/۴۳	تعداد دوره‌های ارائه شده در صورت وضعیت مالی
۱۳/۹۴	معافیت‌های ارائه صورت‌های مالی تلفیقی	۱۷/۲۳	حذف استاندارد قراردادهای بیمه
۱۲/۸۹	ارائه صورت سود و زیان و سود و زیان انباشته به جای صورت تغییرات در حقوق مالکانه و صورت سود و زیان جامع	۱۶/۹۰	حذف استاندارد گزارشگری قسمت‌ها
۱۲/۴۸	حذف بخش سایر ابزارهای مالی (ابزارهای مالی پیچیده)	۱۶/۸۱	معافیت‌های ارائه صورت‌های مالی تلفیقی
۱۲/۰۰	الزامات تغییر طبقه‌بندی در ابزارهای مالی	۱۶/۵۹	الزامات تغییر طبقه‌بندی در ابزارهای مالی
۱۱/۹۲	فواصل بررسی ارزش اسقاط و روش استهلاک	۱۶/۴۹	تجدید ارائه صورت وضعیت مالی در ارتباط با اقلام ابتدای دوره
۱۱/۶۶	نحوه برخورد با مخارج تحصیل در ترکیب‌های تجاری	۱۶/۱۱	روش‌های اندازه‌گیری ثانویه‌ی دارایی‌های ثابت و نامشهود
۱۰/۳۹	روش اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری باقیمانده در واحد تجاری فرعی هنگام از دست دادن کنترل	۱۵/۴۱	روش اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری در واحد تجاری وابسته
۱۰/۱۸	حذف استاندارد دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	۱۵/۲۴	حذف استاندارد سود هر سهم
۱۰/۱۳	حذف استاندارد گزارشگری مالی میان دوره‌ای	۱۴/۸۶	روش اندازه‌گیری سهم اقلیت
۹/۵۶	عمر مفید دارایی‌های نامشهود	۱۴/۷۸	حذف استاندارد پرداخت‌های مبتنی بر سهام
آماره‌های آزمون			
۲۶۹	تعداد		
۱۰۷۹/۰۵۳	مقدار مربع کای		
۲۷	درجه‌ی آزادی		
۰/۰۰۰	سطح معناداری		

بحث و نتیجه گیری

در پژوهش حاضر، به بررسی بومی سازی استانداردهای بین المللی در واحدهای کوچک و متوسط پرداخته شد و به سؤالات تحقیق پاسخ داده شد.

در پاسخ به سؤال بکارگیری استراتژی بومی سازی یا عدم تعدیل، نتایج پژوهش نشان می دهد بهترین استراتژی، بکارگیری استراتژی بومی سازی این استانداردها است، مشروط بر اینکه این تعدیلات به صورت حداقلی و با در نظر گرفتن مبانی تئوریک پشتوانه هر استاندارد اعمال گردد. نتایج این قسمت با نتایج تحقیقات انجام شده توسط **چاند و همکاران (۲۰۱۵)**، **آلبو و همکاران (۲۰۱۳)**، **آبوگه و آگبیر (۲۰۱۲)** و **اسکاتی و بایز (۲۰۱۱)** مطابقت دارد.

همچنین نتایج تحقیق در ارتباط با مواردی که استانداردهای بین المللی در واحدهای کوچک و متوسط نیازمند تعدیل هستند، موارد زیر را نشان می دهد:

۱. مجاز بودن ارائه برخی از جریان های نقدی بر مبنای خالص در صورت جریان وجوه نقد. به دلایلی از جمله مفید بودن ارائه اطلاعات به شکل خالص، در مواردی که استانداردهای کامل بین المللی ارائه مبالغ را به شکل خالص مجاز دانسته و همچنین عدم تأثیر در ساده تر شدن کار برای واحدهای تجاری کوچک و متوسط، بکارگیری این نحوه ارائه قابل توجیه است.

۲. مجاز بودن بکارگیری روش سرمایه ای کردن برای مخارج توسعه. به دلیل کاهش انگیزه مدیران واحدهای تجاری کوچک و متوسط برای انجام مخارج تحقیق و توسعه و با توجه به اهمیت این مخارج برای برخی واحدهای کوچک و متوسط (به خصوص شرکت های فعال در حوزه فناوری اطلاعات)، لذا، رویه مناسب تر، مجاز بودن سرمایه ای کردن مخارج توسعه است.

۳. شناسایی مخارج تحصیل ترکیب های تجاری به عنوان هزینه. با توجه به عدم محاسبه صحیح مبلغ سرقتی در صورت اضافه کردن مخارج تحصیل به بهای خرید سرمایه گذاری، تجدید نظر هیئت در پیش نویس جدید استاندارد مبنی بر هزینه کردن این مخارج به جای سرمایه ای کردن و در نهایت به دلیل عدم تأثیر سرمایه ای کردن مخارج تحصیل در ساده تر شدن کار برای واحدهای کوچک و متوسط، بکارگیری این نحوه عمل توجیه می گردد.

۴. مجاز بودن بکارگیری روش سرمایه ای کردن برای مخارج تأمین مالی. به دلیل شرایط تورمی ایران و تمایل شرکت ها به تأمین مالی از طریق اخذ تسهیلات، رقم هزینه بهره در صورت سود و زیان در برخی از واحدهای کوچک و متوسط با اهمیت بوده و هزینه کردن این مخارج منجر به تحریف صورت سود و زیان می گردد. لذا، بکارگیری روش سرمایه ای کردن مخارج تأمین مالی برای دارایی های واجد شرایط می تواند مناسب باشد.

۵. بکارگیری روش ارزش ویژه در سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته. با توجه به این که در صورت دادن اختیار به واحدهای کوچک و متوسط در انتخاب روش حسابداری سرمایه گذاری در واحد تجاری وابسته منجر به بکارگیری روش بهای تمام شده خواهد شد، در نتیجه اعداد حسابداری از واقعیت دور خواهند شد. همچنین با توجه به پیچیدگی های بکارگیری روش ارزش منصفانه در ایران، بکارگیری روش ارزش ویژه قابل توجیه است.

در این پژوهش در قسمت بومی سازی استانداردها، صرفاً به بررسی الزامات شناخت و اندازه گیری پرداخته شد، پژوهش‌های دیگر می‌توانند الزامات افشاء این استانداردها را مورد بررسی قرار دهند. همچنین با توجه به تجدید نظرهای ادواری (دوره‌های ۵ ساله) این استانداردها، پیشنهاد می‌گردد تحقیقات مروری در این حوزه نیز انجام گیرد. پیشنهاد اصلی تحقیق حاضر برای سازمان حسابرسی به عنوان متولی اصلی استانداردگذاری در ایران است. با توجه به اهمیت واحدهای کوچک و متوسط در اقتصاد و نبود استانداردهای حسابداری مجزا برای این واحدهای تجاری متناسب با نیازهای اطلاعاتی ذی‌نفعان و ویژگی‌های آنها، لذا ضروری است سازمان حسابرسی نسبت به تعریف پروژه تدوین این استانداردها اقدام کند. با توجه به اینکه نتایج این تحقیق، پنج حوزه تعدیل را در برخی از مفاد استانداردها نشان داده است، لذا، می‌تواند در فرآیند بومی سازی این استانداردها توسط سازمان حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

یکی از محدودیت‌های هر تحقیق کیفی را می‌توان سویه‌ها و گرایش‌های شخصی پژوهشگر دانست. از آنجا که در تحقیق کیفی نیاز به تفسیر داده‌ها وجود دارد، ممکن است (حداقل به صورت ناخواسته) بر تفسیرهای وی اثر بگذارد. در تحقیق حاضر پژوهشگر تلاش خود را به کار گرفته است تا در بخش کیفی به شکلی بی‌طرفانه داده‌ها را تحلیل و ارائه کند، همچنین با توجه به اینکه در بخش دوم از روش تحقیق کمی استفاده شده است، تا حدودی این محدودیت پوشش داده شده است. محدودیت دیگر مربوط به پژوهش‌های پرسش‌نامه‌ای است. برای نمونه با وجود پیگیری سه مرحله‌ای پرسشنامه‌های ارسالی، همچنان بخشی از پرسشنامه‌ها بازنگشت. محدودیت آخر نیز به جامعه آماری این پژوهش برمی‌گردد. از شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی و اعضاء کمیته‌ی تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی به عنوان جامعه آماری استفاده شده است و سایر ذی‌نفعان این واحدهای تجاری (بانک‌ها، مدیران، مالکان، سازمان مالیاتی، سرمایه‌گذاران و شرکت‌های رتبه‌بندی) در جامعه هدف این تحقیق حضور نداشتند. دلیل آن هم این بود مصاحبه‌شوندگان جهت پاسخ به سؤالات مصاحبه باید درک عمیقی از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌داشتند.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه تهران به خاطر همکاری در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید.

منابع

- برزگر، قدرت‌اله (۱۳۸۹). استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی متفاوت برای شرکت‌های کوچک و متوسط. *دانش و پژوهش حسابداری*، ۶(۲۰)، ۳۵-۳۰.
- بهمنش، محمدرضا؛ عباس‌زاده، محمدرضا و کاردان، بهزاد (۱۳۹۹). بررسی نیاز به تدوین استانداردهای حسابداری برای بنگاه‌های کوچک و متوسط از دیدگاه میزبان مالیاتی و حسابرسان مستقل. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۱)، ۷۳-۴۵.
- رحیمیان، نظام‌الدین و اسکندری، کیوان (۱۳۹۱). استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط. *حسابدار رسمی*، ۳۲، ۶۴-۴۲.
- قنبریان، رضا (۱۳۹۱). استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بنگاه‌های کوچک و متوسط. *حسابدار*، ۲۴۹، ۳۹-۳۴.
- سبزی‌پور، فرشاد (۱۳۹۱). تأثیر همگرایی استاندارد تلفیق ایران با استاندارد بین‌المللی بر سودمندی اطلاعات تلفیقی. *مجله دانش حسابداری*، ۳(۱۱)، ۱۸۱-۲۰۱.
- کاشانی‌پور، محمد؛ مهربان‌پور، محمدرضا؛ سرلک، نرگس و پورموسی، علی‌اکبر (۱۴۰۰). بررسی ضرورت پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای واحدهای کوچک و متوسط در ایران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱(۳)، ۱۱۳-۱۳۸.

مصطفی زاده، آرمین (۱۳۹۴). الگوی تأمین مالی بنگاه های کوچک و متوسط: تحلیلی بر مفهوم و اهمیت تأمین مالی بنگاه های کوچک و متوسط. مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی، <https://rc.majlis.ir/fa/report/show/934616>.
مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا و سیدحسینی، سیدمصطفی (۱۳۹۹). تئوری حسابداری. تهران: نگاه دانش.

References

- Aboagye-Otchere, F., & Agbeibor, J. (2012). The international financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs): Suitability for small businesses in Ghana. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 10(2), 190-214.
- Albu, C.N., Albu, N., Fekete, P.P.S., Girbina, M.M., Selimoglu, S.K., Kovacs, D.M., ... & Strouhal, J. (2013). Implementation of IFRS for SMEs in emerging economies: Stakeholder perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(2), 140-175.
- Barzegar, Gh. (2010). Accounting standards and different financial reporting for SMEs. *Journal of Accounting Knowledge and Research*, 6(20), 30-35 [In Persian].
- Bautista Mesa, R., Tomas, J., & Bueno, M. (2019). Does the IASB know the needs of SMEs? A comparative analysis between the IFRS for SMEs and full IFRS due processes. *Spanish Accounting Review*, 22(2), 203-217.
- Behmanesh, M., AbbasZadeh, M., & Kardan, B. (2020). Reviewing the need for compilation of accounting standards for small and medium- sized entities from the perspective of tax auditors and independent auditors. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 7(1), 45-73 [In Persian].
- Bonito, A., & Pais, C. (2018). The macroeconomic determinants of the adoption of IFRS for SMEs. *Spanish Accounting Review*, 21(2), 116-127.
- Chand, P., Patel, A., & White, M. (2015). Adopting international financial reporting standards for small and medium-sized enterprises. *Australian Accounting Review*, 25(2), 139-154.
- Collis, J., Jarvis, R., & Skerratt, L. (2017). The role and current status of IFRS in the completion of national accounting rules: Evidence from the UK. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 235-247.
- Dang-Duc, S., Marriott, N., & Marriott, P. (2006). Users' perceptions and uses of financial reports of small and medium companies (SMCs) in transitional economies: Qualitative evidence from Vietnam. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(3), 218-235.
- Devi, S.S., & Samujh, R.H. (2015). The political economy of convergence: The case of IFRS for SMEs. *Australian Accounting Review*, 25(2), 124-138.
- Di Pietra, R., Evans, L., Chevy, J., Cisi, M., Eierle, B., & Jarvis, R. (2009). Comment on the IASB's exposure draft 'IFRS for Small and Medium-Sized Entities'. *Accounting in Europe*, 5(1), 27-47.
- Eierle, B., & Haller, A. (2009). Does size influence the suitability of the IFRS for small and medium-sized entities? Empirical evidence from Germany. *Accounting in Europe*, 6(2), 195-230.
- Ghanbarian, R. (2012). Intenational financial reporting standards for SMEs. *Journal of Accountant*, 249, 34-39 [In Persian].
- Goncalves, F., De Moura, A., & Motoki, F. (2022). What influences the implementation of IFRS for SMEs? The Brazilian case. *Accounting & Finance*, 62(1), 1-46.
- International Accounting Standards Board. (2004). *Discussion paper: Preliminary views on accounting standards for small and medium-sized entities*. London, England: Author.
- International Accounting Standards Board. (2009). *International financial reporting standard for small and mediumsized entities*. London, England: Author.
- Kaya, D., & Koch, M. (2015). Countries' adoption of the international financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs)- early empirical evidence. *Accounting and Business Research*, 45(1), 93-120.

- Kashanipour, M., Mehrabanpour, M., Sarlak, N., & Pourmusa, A. (2021). Investigating the necessity of implementing and applying "IFRS for small and medium enterprises" in Iran. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 11(3), 113-138 [In Persian].
- Mostafazadeh, A. (2015). Small and medium enterprise financing model: An analysis of the concept and importance of financing small and medium enterprises. *Islamic Parliament Research Center*, Retrieved from <https://rc.majlis.ir/fa/report/show/934616> [In Persian].
- Mehrani, S., Karami, G., & Seyedhoseyni, S. (2020). *Accounting Theory*. Tehran: Negahedanesh [In Persian].
- Rahimian, N., & Eskandari, K. (2012). Intenational financial reporting standards for SMEs. *Journal of Certified Public Accountant*, 32, 42-64 [In Persian].
- Pacter, P. (2007). Fair value under IFRS: Issues for developing countries and SMEs. In P. Walton (Ed.), *The Routledge companion to fair value and financial reporting*. New York, NY: Routledge.
- Perera, D., & Chand, P. (2015). Issues in the adoption of international financial reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SMES). *Advances in Accounting Incorporating Advances in International Accounting*, (31), 165-178.
- Ram, R., & Newberry, S. (2013). IFRS for SMEs: The iasb's due process. *Australian Accounting Review*, 23(1), 3-17.
- Rennie, M.D., & Senkow, D.W. (2009). Financial reporting for private companies: The Canadian experience. *Accounting Perspectives*, 8(1), 43-68.
- Sabzalipour, F. (2013). Effect of the Convergence of Iranian Consolidation Standard with the International Standard on the Usefulness of Consolidated Information. *Journal of Accounting Knowledge*, 3(11), 181-201 [In Persian].
- Schutte, D., & Buys, P. (2011). A critical analysis of the contents of the IFRS for SMEs - A South African perspective. *South African Journal of Economic and Management Sciences*, 14(2), 188-209.
- Sian, S., & Roberts, C. (2009). UK small owner-managed businesses: Accounting and financial reporting needs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 16(2), 289-305.
- Uyar, A., & Güngörmüş, A.H. (2013). Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 25(1), 77-87.

پیوست. تفاوت‌های با اهمیت نسخه کامل و نسخه واحدهای کوچک و متوسط استانداردهای بین‌المللی

ردیف	موضوع	نسخه واحدهای کوچک و متوسط	نسخه کامل
۱	تعداد دوره‌های مقایسه‌ای در صورت وضعیت مالی هنگامی که تغییر در رویه‌های حسابداری یا اصلاح اشتباهات، اثر تسری به گذشته داشته باشند.	تنها یک دوره مقایسه‌ای در صورت وضعیت مالی وجود دارد.	دو دوره مقایسه‌ای در صورت وضعیت مالی وجود دارد.
۲	اینکه آیا صورت سود و زیان و سود و زیان انباشته ترکیبی مجاز است یا خیر	در صورتی که تنها تغییر در حقوق صاحبان سهام در طی سال ناشی از سود یا زیان، پرداخت سود سهام، اصلاح اشتباهات دوره قبل یا تغییرات در رویه حسابداری باشد، مجاز است.	مجاز نیست.
۳	گزارشگری جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی	به طور جداگانه و به صورت ناخالص گزارش می‌شود.	مشابه نسخه واحدهای کوچک و متوسط است، اما ارائه برخی جریان‌های نقدی بر مبنای خالص مجاز است. به علاوه، نسخه کامل روش مستقیم برای گزارش جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی را ترجیح می‌کند.
۴	پذیرش استانداردهای بین‌المللی برای نخستین بار	استثنایی را بیان می‌کند که اگر تجدید ارائه صورت وضعیت مالی ابتدای دوره امکان‌پذیر نباشد، صورت	صورت وضعیت مالی باید با تجدید ارائه در ارتباط با اقلام ابتدای دوره ارائه گردد.

ردیف	موضوع	نسخه واحدهای کوچک و متوسط	نسخه کامل
		وضعیت مالی بدون تجدید ارائه در ارتباط با اقلام ابتدای دوره ارائه گردد.	
۵	افشا در رابطه با تاثیر تغییر در استانداردهای منتشر شده که هنوز لازم الاجرا نشده اند	الزامی نیست.	الزامی است.
۶	اندازه گیری ثانویه دارایی های ثابت و نامشهود	بکارگیری سیستم ارزش منصفانه صرفاً زمانی مجاز است که اندازه گیری آن مستلزم صرف تلاش و زمان زیادی نباشد. (این رویکرد در هر جایی از استاندارد که انتخاب میان بهای تمام شده و ارزش منصفانه وجود دارد، مصداق دارد)	بکارگیری هر دو سیستم ارزش یابی بهای تمام شده و ارزش منصفانه را مجاز می داند
۷	بررسی سالانه عمر مفید، ارزش اسقاط و روش های استهلاک دارایی مشهود و نامشهود	الزامی نیست مگر آنکه نشانه ای از تغییرات عمده بین گزارش سالانه جاری و آخرین گزارش سالانه وجود داشته باشد.	حدقل در هر سال مالی، این بررسی باید انجام شود.
۸	مخارج تحقیق و توسعه	مخارج تحقیق و توسعه در زمان وقوع به عنوان هزینه شناسایی می شود.	مخارج توسعه تحت شرایطی سرمایه ای می شود (به حساب دارایی منظور می شود)
۹	طول عمر مفید دارایی های نامشهود	معین است و در مواردی که قابل تعیین نیست، فرض می شود ۱۰ سال است.	می تواند معین و نامعین باشد.
۱۰	مخارج تحصیل در استاندارد ترکیب های تجاری	به بهای تحصیل سرمایه گذاری اضافه می گردد.	به هزینه منظور می شود.
۱۱	سرقفلی و سایر دارایی های نامشهود با عمر نامعین	سرقفلی و سایر دارایی های نامشهود با عمر نامعین طی ۱۰ سال مستهلک می شوند و به جای آزمون سالانه تنها در صورت وجود نشانه ای از کاهش ارزش آزمون می شوند.	مشمول آزمون کاهش ارزش به جای مستهلک کردن.
۱۲	اندازه گیری سهم اقلیت	سهم اقلیت از سرقفلی شناسایی نمی شود.	بکارگیری هر دو روش (شناسایی و عدم شناسایی سهم اقلیت از سرقفلی مجاز است)
۱۳	معافیت از تهیه صورت های مالی تلفیقی	- بند ۱. شرط عدم مخالفت مالکان واحد تجاری از عدم ارائه صورت های مالی تلفیقی وجود ندارد. - بند ۲. شرط این که ابزارهای بدهی و مالکانه در بازار در دسترس عموم معامله نشود، وجود ندارد. - بند ۳. این معافیت نیز اضافه شده است که در صورت تحصیل واحد تجاری به قصد فروش ظرف یک سال، لزومی به ارائه صورت های مالی تلفیقی وجود ندارد.	- شرط عدم مخالفت مالکان واحد تجاری از عدم ارائه صورت های مالی تلفیقی وجود دارد. - شرط این که ابزارهای بدهی و مالکانه در بازار در دسترس عموم معامله نشود، وجود دارد.
۱۴	واحدهای تجاری وابسته	تحت شرایطی بکارگیری یکی از روش های بهای تمام شده، ارزش ویژه و ارزش منصفانه را مجاز است	تنها روش مجاز، روش ارزش ویژه است.
۱۵	منافع باقیمانده پس از واگذاری (از دست دادن کنترل) واحد تجاری فرعی	اندازه گیری به مبلغ دفتری در زمان واگذاری	ارزش منصفانه در زمان از دست دادن کنترل
۱۶	مخارج تامین مالی	مخارج تامین مالی به عنوان هزینه شناسایی می شود.	مخارج تامین مالی تحت شرایطی سرمایه ای می شود (به حساب دارایی منظور می شود)
۱۷	طبقه بندی ابزارهای مالی	به دو گروه تقسیم می شود که عبارتند از: (۱) ابزارهای مالی پایه (ساده) مثل حساب های دریافتی و	مطابق IAS شماره ۳۹، ابزارهای مالی در چهار گروه قرار می گیرند که عبارتند از:

ردیف	موضوع	نسخه واحدهای کوچک و متوسط	نسخه کامل
		حساب‌های پرداختی	(۱) دارایی‌ها و بدهی‌های اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه
		(۲) ابزارهای مالی پیچیده‌تر یا سایر ابزارهای مالی مثل ابزارهای مصون‌سازی یا تعهدات برای پرداخت وام به واحد تجاری دیگر	(۲) سرمایه‌گذاری‌های نگهداری شده تا سررسید (۳) وام‌ها و دریافتی‌ها
		الزامات مربوط به تغییر طبقه‌بندی که در نسخه کامل وجود دارد، در نسخه واحدهای کوچک و متوسط کاربرد ندارد.	(۴) دارایی‌های مالی آماده برای فروش
۱۸	اندازه‌گیری اولیه ابزارهای مالی	ابزارهای مالی پایه به قیمت معامله اندازه‌گیری می‌شوند. اما، در صورت وجود هر گونه توافق مالی، ارزش فعلی جریان نقدی آتی که به قیمت بازار تنزیل می‌شود، مورد استفاده قرار خواهد گرفت. ابزارهای مالی پیچیده‌تر، به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شوند. با این وجود، اگر ارزش منصفانه ابزارهای مالکانه را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری نمود، ابزارهای مالی به بهای تمام شده اندازه‌گیری خواهد شد.	همه ابزارهای مالی به ارزش منصفانه اندازه‌گیری می‌شوند. با این وجود، اگر ارزش منصفانه ابزارهای مالکانه را نتوان به گونه‌ای قابل اتکا اندازه‌گیری نمود، ابزارهای مالی به بهای تمام شده اندازه‌گیری خواهد شد.
۱۹	الزامات ابزارهای مشتق تعبیه شده	حذف شده است	وجود دارد
۲۰	موارد حذف شده از استانداردهای واحدهای کوچک و متوسط	۱. سود هر سهم ۲. گزارشگری مالی ۳. گزارشگری قسمت‌ها ۴. قراردادهای بیمه ۵. دارایی‌های نگهداری شده برای فروش	-