

نگاه جامع به

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی:

نقش بازبینی‌های پس از اجرا

ترجمه: ساجده ملاطیفه

G. Kabureck

در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱، تهیه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۲ جدید برای اصلاح حسابداری و گزارشگری مالی از الزامهای فعالیتهای این هیئت است. اما هر چقدر فرایند تهیه استانداردها گسترده باشد، مهم نیست؛ بلکه ممکن است به دلایل مختلف، نیاز باشد اصلاحات بعدی در استانداردها انجام شود.

در بیشتر مواقع، این اصلاحات در حوزه‌های جزئی یا در ماهیت معامله‌های ویژه بوده است که از منابع گوناگون برای هیئت استانداردها ارسال می‌شود؛ مانند پیشنهادهای کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۳. اما هیئت استانداردها نیز عقب می‌ایستد و بعد از اینکه استاندارد برای مدتی به‌کار گرفته شد، نگاهی جامع به آن می‌اندازد. به این کار، بازبینی پس از اجرا^۴ می‌گویند. بازبینی پس از اجرا، به نسبت فرایندی جدید برای هیئت استانداردهاست. تاکنون، هیئت استانداردها بازبینی‌های پس از اجرا را برای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ (IFRS 3) با عنوان «ترکیبهای تجاری» و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۸ (IFRS 8) با عنوان «قسمتهای عملیاتی»، تکمیل کرده است. در حال حاضر، از ذینفعان درخواست کردیم برای سومین بازبینی پس از اجرا که درباره استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ (IFRS 13) با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» است، اطلاعات لازم را به همراه نظرها و دیگر داده‌ها ارائه دهند.

فرایند بازبینی پس از اجرا به‌طور خلاصه

کتاب فرایند درست انجام کار^۵ هیئت استانداردها، علت، زمان و چگونگی انجام بازبینی پس از اجرا را توضیح می‌دهد. اول از همه، واضح بگوییم: بازبینی پس از اجرا با این هدف انجام نمی‌شود که همه استاندارد اصلی را از ابتدا تا انتها تجدیدنظر کند. بازبینی پس از اجرا با یک ارزیابی اولیه از اینکه استاندارد جدید چقدر خوب در حرفه به‌کار گرفته شده است، آغاز می‌شود و در شبکه مشورتی هیئت استانداردها توسعه می‌یابد.



International Accounting Standards Board

در حالی که استاندارد دوباره بررسی نمی‌شود، هیئت استانداردها به چند مورد نگاه می‌اندازد؛ از جمله: آیا هدفهای استاندارد محقق شده است؟ آیا الزامهای هیئت استانداردها درباره دشوارترین یا پرچشمت‌ترین مسائل به‌گونه‌ای که مورد نظر است، در حال به‌کارگیری است؟ آیا از زمانی که استاندارد منتشر شد، مسائل جدیدی پدیدار شده است؟ آیا هزینه‌های رعایت با انتظارات سازگار است؟

بعد از ارزیابی اولیه، ممکن است هیئت استانداردها تصمیم بگیرد که تحقیقهای اضافه‌ای نیاز نیست. به هر حال اگر مسائل مهمی شناسایی شود، هیئت استانداردها با انتشار یک **درخواست اطلاعاتی** رسمی از اعضای علاقه‌مند این هیئت درباره موضوعهای مشخص، اطلاعاتی دریافت می‌کند. بعد از اینکه پاسخهای درخواست اطلاعاتی تجزیه و تحلیل شد، هیئت استانداردها گامهای بعدی را تعیین می‌کند که ممکن است از تدوین استاندارد تا نتیجه‌ای که هیچ اقدام دیگری نیاز نیست، متغیر باشد.

برای مثال، هیئت استانداردها در بازبینی پس از اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۳ با عنوان «ترکیبهای تجاری»، چالشهای مهمی در تعریف کسب‌وکار و همچنین ارزیابی سرقفلی برای کاهش ارزش ممکن، تشخیص داد. در مسئله اول، به تکمیل تعریف اصلاح‌شده کسب‌وکار نزدیک شده‌ایم و در موضوع دوم، در پروژه تحقیقی در مورد حسابداری بعد از تحصیل و سرقفلی کسب‌شده، از جمله بهبود ممکن در الزامهای آزمونهای کاهش ارزش، تمرکز شده است.

نتایج احتمالی فرایند بازبینی پس از اجرا در **نمودار ۱** به صورت خلاصه بیان شده است. همانطور که اشاره شد، یک نتیجه احتمالی - حتی اگر بهبود امکانپذیر تشخیص داده شود - این است که هیچ تغییری در استاندارد اعمال نشود؛ به این دلیل که اعضای هیئت استانداردها یک بستر گزارشگری مالی ثابت می‌خواهند و ممکن است تغییرهای جزئی در

نمودار ۱- نتایج احتمالی فرایند بازبینی پس از اجرا



International Accounting Standards Board

آزمون فزونی مخارج بر منافع، رد شوند. پردازش تغییرهای جزئی، همیشه میزان درخور توجهی از زمان اعضا و زمان هیئت استانداردها را صرف می‌کند.

اگر هیئت استانداردها تصمیم بگیرد که استاندارد را اصلاح نکند، با این حال مجبور خواهد شد این پرسش را از خود بپرسد: آیا باید در مقابل، اقدامهای دیگری را به‌کار گیریم؟ اگرچه انتشار مطالب آموزشی جایگزین تدوین استانداردها نیست، ممکن است در برخی موارد مفیدترین نتیجه بازبینی پس از اجرا باشد. برای نمونه، ممکن است هیئت استانداردها به این نتیجه برسد که مطالب استاندارد واضح و روشن می‌باشد، اما شاید به‌خوبی درک نشده است.

از نظر کلی، چرا بازبینیهای پس از اجرا بسیار مهم است؟

حفظ ارتباط مستمر در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مهم است و هیئت استانداردها متعهد می‌باشد تا استانداردهای موجود را تا جای ممکن در جریان و مؤثر نگه دارد. به‌طور تاریخی، تدوین استاندارد همیشه فرایندهایی برای پرداختن به پرسشهای موقعیتی داشته، اما ارزیابی اثربخشی و عملکرد استاندارد یا مروری کلی بر اینکه آیا استاندارد به‌صورت رضایت‌بخش اجرا می‌شود را دربر نمی‌گرفته است. بنابراین، مطرح کردن فرایند بازبینی پس از اجرا در هیئت استانداردها، پیشرفتی است که بسیار مورد نیاز بود.

استانداردهایی که هیئت استانداردها منتشر می‌کند، به‌طور معمول مسائل بسیار پیچیده از مطالبی را دربر می‌گیرد که برای تعداد زیادی از اعضا اهمیت دارد. برای یک مسئله پیچیده، به‌طور معمول تعدادی راه‌حل منطقی و پذیرفته‌شده وجود دارد که لازم است هیئت استانداردها از میان آنها انتخاب کند: برای نمونه، تصمیم‌گیری بین رهنمودهای مبتنی بر اصول در مقابل رهنمودهای مبتنی بر قواعد؛ تعیین اینکه کدام ساختارهای معامله داخل یا خارج از محدوده است؛ ارزیابی صرف بخش نظری در مقابل کاربرد عملی؛ بررسی مخارج در مقابل منافع و غیره. استاندارد نهایی ممکن است ده‌ها تصمیم فردی را دربر گیرد. برای اینکه هیئت استانداردها بهترین تصمیم را بگیرد، به تبادل نظری وسیع اتکا می‌کند. از جمله، اطلاعاتی که شاید از صدها سازمان و صدها نفر در قالب نظرها و نشستها، جلسههای آموزشی، تجدیدنظر در نقاط ضعف استانداردهای رو به پایان و موارد بیشتر به‌دست می‌آید.


ممکن است فردی بپرسد آیا این اقدامها کافی نیست؟ البته که هست! اما آزمودن در شرایط واقعی هنگام تهیه استاندارد، جایگزین تجربه به‌کارگیری در دنیای حقیقی نمی‌شود. به‌ندرت، بیش از چندصد نفر و شرکت، فعالانه در طرحهای تدوین استاندارد هیئت استانداردها شرکت می‌کنند. در مقابل، ده‌ها هزار شرکت در بیش از ۱۲۵ حوزه گزارشگری، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جدید را به‌طور واقعی به‌کار خواهند گرفت و این همان جایی است که مسائل پیش‌بینی نشده در استاندارد به‌طور معمول آشکار می‌شود.



International Accounting Standards Board

«مسائل پیش‌بینی‌نشده» ممکن است این موارد را دربرگیرد: استاندارد به هدفهای تعیین‌شده دست نمی‌یابد؛ ثابت می‌شود که به‌کارگیری استاندارد بیش از آنچه که انتظار می‌رفت، دشوار و پرهزینه است؛ رهنمودهای کافی یا شفاف در مورد مسائل خاص ارائه نمی‌شود؛ از زمانی که استاندارد به مرحله پایانی رسیده، نمونه‌های جدید رواج پیدا کرده است؛ و غیره. بنابراین، هدف بازبینی پس از اجرا که در اوایل دوره به‌کارگیری یک استاندارد جدید انجام می‌شود، ارزیابی کلی آن چیزی است که به‌طور مؤثر کار می‌کند یا نمی‌کند.

بازبینی پس از اجرا با بیانیه بازخورد به پایان می‌رسد. پس از دریافت نتیجه بازبینی پس از اجرا، هیئت استانداردها تصمیم خواهد گرفت چگونه به مسائلی که در بازبینی پس از اجرا شناسایی شده، بپردازد: پژوهش‌های بیشتری انجام می‌دهد، به تدوین استاندارد می‌پردازد یا مطالب آموزشی تهیه می‌کند. البته، اگر هر یک از مسائل شناسایی شده به اندازه کافی مهم تلقی نشود، هیئت استانداردها ممکن است تصمیم بگیرد که هیچ اقدام دیگری نیاز نیست. براساس تجربه می‌دانیم اگر استانداردها آن‌گونه که مورد انتظار است کار نکنند، تغییر شیوه‌ها و رویکردهایی که به‌کار گرفته می‌شود، در طول زمان به‌تدریج دشوارتر می‌شود؛ بنابراین صورتهای مالی که در تهیه گزارش استفاده می‌شود، کمتر مربوط است و با دقت کمتری اطلاعات را نمایش می‌دهد.

به همین علت، بازبینی‌های پس از اجرا در کارایی درازمدت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، نقش بسیار مهمی دارند. 

پانویسها:

- 1- IASB
- 2- IFRS
- 3- IFRSIC
- 4- PIR
- 5- Due Process
- 6- RFI

منبع:

Kabureck G., A Holistic Look at IFRS Standards: The Role of Post-Implementation Review, www.ifrs.org, 2017