

پیش‌نویس

پیشنهادی جدید؛

اطلاعات بهتر



دکتر الهام حمیدی

کارشناس ارشد واحد تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی

پروژه این بوده است که تا کنون ۱۲ استاندارد حسابداری مطابق با استانداردهای بین‌المللی، مصوب شده و از این میان ۵ استاندارد از سال ۱۳۹۸، یک استاندارد از سال ۱۳۹۹ و ۶ استاندارد دیگر از سال ۱۴۰۰ لازم‌الاجرا گردیده است. کاهش فاصله با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به منزله افزایش شفافیت و قابلیت مقایسه صورتهای مالی است و ارائه صورتهای مالی را از جهت میزان و کیفیت افشا بهبود داده است. بنابراین انتظار می‌رود صورتهای مالی جدید که از سال ۱۳۹۸ به بعد توسط شرکتها تهیه می‌شود، بتواند اطلاعات مناسبتری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد.

حسابداری

پیش‌نویس جدید هیئت استانداردهای بین‌المللی

حسابداری

قصد از این گفتگو، بررسی پیشنهاد جدید هیئت استانداردهای حسابداری برای بازنگری در استاندارد حسابداری ۱ (IAS 1) است. اما پیش از آن، به این پرسش پاسخ دهید که استانداردهای حسابداری ایران چه فاصله‌ای با استانداردهای بین‌المللی حسابداری دارد و تا چه اندازه پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی است؟

دکتر حمیدی

در ایران از سال ۱۳۹۴ پروژه کاهش فاصله بین استانداردهای حسابداری ایران و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) به‌طور جدی در حال اجراست. نتیجه اجرای

مقایسه و ارزیابی عملکرد شرکتها بهبود یابد.

سازمان

تغییرات پیشنهادی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تا چه اندازه ممکن است پاسخگوی نیازهای استفاده‌کنندگان ایرانی باشد؟ آیا نیازهای اطلاعاتی در ایران وجود دارد که در پیش‌نویس پیشنهادی مطرح نشده باشد؟

دکتر حمیدی

به‌طور کلی تغییرات پیشنهادی بر سه حوزه متمرکز است:

- ساختار صورت سودیازیان،
 - تفکیک اطلاعات در صورتهای مالی،
 - افشا در ارتباط با عملکرد مالی.
- به‌طور مشخص هرچه ساختار صورت سودیازیان قوی‌تر باشد، نیاز به معیارهای عملکرد مدیریت و جمعهای فرعی سلیقه‌ای کمتر می‌شود.
- با وجود این‌که استاندارد حسابداری ۱ ایران منطبق بر استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ است و در واقع مشکلات آنها یکسان است، اما تقریباً بیشتر شرکتهایی که بر اساس استاندارد حسابداری ۱ صورتهای مالی تهیه می‌کنند، بعضی از جمعهای فرعی را که در پیش‌نویس پیشنهادی درج شده است، ارائه می‌کنند؛ برای مثال، بهای تمام‌شده کالای فروش‌رفته جدا از بقیه هزینه‌های عملیاتی ارائه می‌شود، یا برای مثال، شرکتهای در صورت سودیازیان، سود عملیاتی ارائه می‌کنند؛ اما این مشکل که سود عملیاتی شامل کدام درآمدها و هزینه‌ها باید

حسابداری برای بازنگری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ با عنوان «ارائه صورتهای مالی» به‌طور عمده چه هدفی را دنبال می‌کند؟

دکتر حمیدی

به‌نظر می‌رسد تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، هم از دید استفاده‌کنندگان و هم از دید استانداردارگذاران توجیه‌پذیر باشد. از دیدگاه استفاده‌کنندگان، صورت سودیازیان بر اساس حداقل الزامات فعلی، یک صورت مالی است که نحوه ارائه آن می‌تواند تحت تاثیر سلیقه و قضاوت شرکتهای تهیه‌کننده قرار بگیرد.

نبود الزام به ارائه برخی جمعهای فرعی که از دیدگاه استفاده‌کنندگان مهم هستند، نظیر سود عملیاتی یا برای مثال سود قبل از بهره و مالیات، موجب شده این صورت مالی برای استفاده‌کنندگان مفهوم خاص خودش را از دست بدهد. همین امر موجب شده تا شرکتهای تهیه‌کننده صورتهای مالی برای رفع نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان، به سلیقه و قضاوت خود جمعهای فرعی را به‌جای جمعهای فرعی که می‌توانست توسط استاندارد الزامی شود، ارائه کنند؛ برای مثال، ممکن است خود شرکتهای در صورت سودیازیان، سود عملیاتی را گزارش کنند اما محاسبه همین سود عملیاتی ممکن است بین شرکتهای یک صنعت هم یکنواخت و سازگار نباشد. ارائه ارقام غیریکنواخت در صورتهای مالی از جمله عواملی است که موجب شده است نهاد استانداردارگذار تلاش کند تا ساختار و محتوای صورتهای مالی را به‌گونه‌ای تغییر دهد که امکان

تغییرات پیشنهادی با توجه به این که

منجر به ارائه اطلاعات دقیقتری می‌شود

نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را

بهبتر تامین می‌کند

رهنمود هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مورد ارائه هزینه‌های عملیاتی بر حسب «روش ماهیت هزینه» و یا ارائه بر حسب «روش کارکرد هزینه» چیست؟

دکتر حمیدی

طبق تغییرات پیشنهادی، واحد تجاری برای ارائه هزینه‌های عملیاتی، می‌تواند رویکرد مبتنی بر کارکرد یا رویکرد مبتنی بر ماهیت را، با توجه به این‌که کدام رویکرد مفیدترین اطلاعات را برای استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند، انتخاب کند. موضوع مهم این است که به‌کارگیری رویکرد ترکیبی مجاز نیست و تنها یک رویکرد واحد باید مورد استفاده قرار گیرد. چنانچه واحد تجاری رویکرد مبتنی بر کارکرد را انتخاب کند، باید بهای تمام شده فروش را جدا از بقیه هزینه‌های عملیاتی ارائه کند و در یادداشتهای توضیحی، کل هزینه‌های عملیاتی را بر حسب کارکرد افشا سازد.

سازمان

هیئت پیشنهاد کرده است که سود عملیاتی به‌عنوان تنها نقطه شروع در روش غیرمستقیم برای گزارشگری جریانهای نقد حاصل از عملیات الزامی باشد، چرا؟

دکتر حمیدی

باشد، در ایران هم وجود دارد. در تغییرات پیشنهادی سعی شده است تا تفکیک درآمدها و هزینه‌ها به‌طور مشخص‌تری انجام شود. بنابراین به‌نظر می‌رسد تغییرات پیشنهادی با توجه به این‌که منجر به ارائه اطلاعات دقیق‌تری می‌شود، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را بهتر تامین می‌کند.

سازمان

اهمیت ارائه جمعهای فرعی در صورت سودیازیان چیست؟

دکتر حمیدی

تحقیقات نشان می‌دهد که جمعهای فرعی برای استفاده‌کنندگان از اهمیت برخوردار است. برای مثال تحقیقی در سال ۲۰۱۶ انجام شد و نشان داد که همه ۳۲ شرکت صنعتی مورد بررسی یورواستاکس ۵۰ (Eurostoxx 50)، سود قبل از بهره و مالیات را به‌عنوان یک جمع فرعی ارائه کرده‌اند؛ اما عناوین و محاسبات آنها سازگار با یکدیگر نبود. برای مثال، ۳۵٪ شرکتها سهم از سودیازیان سرمایه‌گذاریهایی که به روش ارزش ویژه انجام می‌شوند را در محاسبه سود قبل از بهره و مالیات (EBIT) لحاظ کرده‌اند و ۶۵٪ دیگر این کار را انجام نداده‌اند. از طرفی تحقیقات هم نشان داده است که این جمعهای فرعی از سودمندی برخوردار است و با قیمت سهام ارتباط دارد. با توجه به اهمیت جمعهای فرعی برای استفاده‌کنندگان، در صورت سودیازیان پیشنهادی که از بخشهای (۱) عملیاتی، (۲) سهم از سود واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص همگن، (۳) سرمایه‌گذاری، و (۴) تامین مالی تشکیل شده است، در انتهای هر بخش، جمعهای فرعی مربوط به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱- سودیازیان عملیاتی،

۲- سودیازیان عملیاتی و درآمدها و هزینه‌های حاصل از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص همگن،

۳- سودیازیان قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد،

۴- سودیازیان قبل از مالیات.

سازمان

قسمتی از استاندارد که

افشای معیارهای عملکرد

تعریف‌شده توسط مدیریت را

الزامی می‌کند

شاید در اجرا برای شرکتها

کمی نامانوس باشد

جدید در ارتباط با تفکیک اقلام ارائه کرده است، اقلام را به اطلاعات جزئی‌تر تفکیک کند و جمع‌های فرعی بیشتر را بر حسب قضاوت و ضرورت ارائه دهد.

سازمان

نظر شما درباره پیشنهاد هیئت برای معرفی تعریف «معیارهای عملکرد مدیریت» و الزام واحد تجاری به افشای آنها در یک یادداشت جداگانه چیست؟

دکتر حمیدی

قبل از انتشار این پیش‌نویس، در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۸ (IFRS 8) با عنوان «قسمتهای عملیاتی»، با شکل جدیدی از گزارشگری قسمتهای عملیاتی مواجه شدیم و آن، گزارشگری معیارهای ارزیابی عملکرد درون‌سازمانی برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی بود. به عبارتی، در گزارشگری قسمتهای عملیاتی سعی می‌شود دیدگاه مدیریت و اطلاعاتی که او برای اتخاذ تصمیمات در واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌دهد، به اشخاص برون‌سازمانی انتقال یابد. هم اینک، همین رویه در متن پیشنهادی هم مورد اشاره قرار گرفته است؛ به این صورت که معیارهای عملکرد تعریف شده توسط مدیریت، باید در یادداشتی جداگانه افشا شود. این موضوع، از این جهت که مبنای تصمیم‌گیری مدیریت را برای استفاده‌کننده بیرونی آشکار می‌کند، مناسب به نظر می‌رسد.

سازمان

آیا تغییرات پیشنهادی، در صورتی که به اجرا گذاشته شود، چالش‌برانگیز خواهد بود؟

دکتر حمیدی

این استاندارد در صورتی که تصویب شود، شکل ارائه اطلاعات را تغییر می‌دهد و روی موضوع شناخت و اندازه‌گیری، تأثیری نمی‌گذارد. قسمتی از استاندارد که افشای معیارهای عملکرد تعریف شده توسط مدیریت را الزامی می‌کند شاید در اجرا برای شرکتها کمی نامانوس باشد. اما در مجموع، به نظر می‌رسد به لحاظ فنی در اجرا و در حسابرسی مشکل خاصی به وجود نیاید. تنها مسئله پیش‌رو شاید همان مقاومت در برابر تغییر باشد.



طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IAS 7) با عنوان «صورت جریانهای نقد»، شرکتها در ارتباط با محل انعکاس سودهای تقسیمی پرداخت شده یا دریافت شده، درآمدهای مالی دریافتی یا هزینه‌های مالی پرداخت شده، اختیار عمل دارند؛ برای مثال، بهره پرداخت شده ممکن است در قسمت فعالیتهای عملیاتی یا در قسمت فعالیتهای تامین مالی منعکس شود. همین اختیار عمل شرایط را برای این‌که شرکت با معیارهای مختلفی از سود کار خود را آغاز کند، فراهم می‌کند. برای مثال اگر بهره پرداخت شده در قسمت فعالیتهای عملیاتی منعکس شده باشد می‌توان کار را با سود خالص یا سود قبل از مالیات شروع کرد یا اگر بهره پرداخت شده در قسمت فعالیتهای تامین مالی باشد، شروع کار می‌تواند با سود قبل از بهره و مالیات باشد. در متن پیشنهادی هیئت، این اختیار عمل در انتخاب محل ارائه ارقام موردنظر حذف شده و از سوی دیگر، در صورت سودیازیان، ارائه سود عملیاتی به‌عنوان یک جمع فرعی الزامی شده که درآمدها و هزینه‌های تشکیل‌دهنده آن نیز کاملاً مشخص است. بنابراین، به دلیل حذف اختیارها و وجود این جمع فرعی، منطقی به نظر می‌رسد که سود عملیاتی به‌عنوان نقطه شروع تطبیق با وجه نقد عملیاتی باشد. البته در استاندارد حسابداری ۲ ایران (مصوب ۱۳۹۷)، این اختیار عملها در ارتباط با محل انعکاس سودهای تقسیمی پرداخت شده یا دریافت شده، درآمدهای مالی دریافتی یا هزینه‌های مالی پرداخت شده، حذف شده است.

سازمان

توضیحاتی در مورد جمعهای فرعی در صورت سودیازیان ارائه کنید. چه موقع شرکتها ملزم به ارائه جمعهای فرعی می‌باشند؟

دکتر حمیدی

همانطور که در پرسش پیشین مطرح شد، در استاندارد پیشنهادی دست‌کم ۴ جمع فرعی وجود دارد که باید ارائه شود. این جمعهای فرعی در تصمیمات استفاده‌کنندگان نقش مهمی ایفا می‌کنند. اما موضوع دیگری که باید به آن توجه کرد این است که این جمعهای فرعی، به‌عنوان حداقل ارائه شده‌اند و شرکت می‌تواند بر اساس رهنمودهایی که متن پیشنهادی