

دیدگاه‌های حرفه‌ای



۴ شهریور ۱۳۹۸

بازنگری در مفاهیم نظری

ترجمه: صونا علی‌زاده اقدام

H. Hoogervorst

در مارس سال گذشته، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) مفاهیم نظری گزارشگری مالی بازنگری شده (قابل اجرا از اول ژانویه ۲۰۲۰) را منتشر ساخت. مفاهیم نظری یادشده بیانگر رهنمودهایی برای تدوین استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و تهیه صورتهای مالی بر اساس آن استانداردهاست و یکی از هدفهای اصلی آن به‌دست‌آوردن اطمینان از این موضوع است که گزارش‌های مالی به‌استفاده‌کنندگان در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت کمک می‌کند.

مفاهیم نظری جدید تغییرات اساسی بسیار کمی در تعریف ویژگیهای اطلاعات مالی سودمند ایجاد می‌کند، اما نقش احتیاط^۱ را شفاف‌تر و آن را به‌صورت زیر تعریف می‌کند: *اعمال عاقبت‌اندیشی^۲ هنگام انجام قضاوت در شرایط نبود اطمینان*." احتیاط، ارزیابی بیش از واقع یا کمتر از واقع داراییها، بدهیها، درآمد یا هزینه را مجاز نمی‌دارد.

علاوه بر این، طبق مفاهیم نظری جدید، اطلاعاتی که اندازه‌گیری آن دشوار است اما بی‌ارزش نیستند (اطلاعات مربوط اما با اتکاپذیری کمتر)، ممکن است به‌اندازه اطلاعاتی که کمتر مربوط است اما قطعی‌تر و اندازه‌گیری آن راحت‌تر است (اطلاعات کمتر مربوط اما اتکاپذیر)، سودمند نباشد.

غیر از این، تغییرات کمی نیز در رابطه با رهنمود ویژگیهای کیفی اطلاعات وجود دارد: اطلاعات سودمند باید مربوط باشد و به‌طور صادقانه ارائه گردد؛ و سودمندبودن اطلاعات را می‌توان براساس مقایسه پذیر بودن، تأییدپذیر بودن، درخور فهم بودن، و ارائه به‌موقع بهبود بخشید.

تعریفهای جدید

مفاهیم نظری بازنگری شده برای اولین بار، تعریفی از واحد گزارشگر به‌صورت زیر ارائه می‌دهد:
 ”واحدی است که به صورت الزامی یا اختیاری صورتهای مالی تهیه می‌کند.”

مفاهیم نظری همچنین شامل رهنمودی برای چگونگی تعریف مرزهای واحد گزارشگر می‌شود. در این رهنمود شرایطی که واحد گزارشگر یک واحد قانونی مجزا نیست یا بخشی از گروهی از واحدهای تجاری است که بر اساس یک رابطه اصلی-فرعی به یکدیگر مرتبط هستند، تشریح می‌شود. معیار اصلی تعیین مرزهای واحد گزارشگر مبتنی بر فعالیتهای اقتصادی آن و متمرکز بر نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اصلی گزارشهای مالی است.

تغییرهای با اهمیتی نیز در تعریف داراییها و بدهیها ایجاد شده است (به جدول ۱ نگاه کنید).

مهمترین تغییر در تعریف دارایی در مفاهیم نظری بازنگری شده، تعریف آن به‌عنوان یک حق است. این تعریف مبنای روشن‌تری برای شناخت و اندازه‌گیری فراهم می‌سازد. همچنین، چارچوب بازنگری شده، این دیدگاه را کنار گذاشته که داراییها بر اساس منافع اقتصادی مورد انتظار آینده تعریف گردد، و دیدگاه تعریف داراییها بر اساس توان ایجاد منافع را برتر می‌شمارد. با ورود به عصر جدید، داراییها بر اساس کیفیت ذاتی آنها و نه بر اساس انتظارات ذهنی، تعریف می‌شوند.

تغییرات اصلی در تعریف بدهیها در واژه‌بندی و تاکیدها است. همانند تعریف داراییها، اکنون ذهنی بودن کمتری در تعیین آنچه که باید در دامنه تعریف بدهی قرار گیرد وجود دارد. در حالی که عبارت «نبود توانایی واقعی برای اجتناب» از مسئولیت، درخور

جدول ۱- بازتعریف داراییها و بدهیها

تعریفهای جدید پایه‌های انتظاراتهای ذهنی را حذف می‌کند.


عناصر	تعریفهای قبلی	تعریفهای بازنگری شده
داراییها	دارایی منبعی است که در اثر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است و انتظار می‌رود منافع اقتصادی آینده برای آن واحد ایجاد کند.	دارایی عبارت است از منبع اقتصادی فعلی که در اثر رویدادهای گذشته به کنترل واحد تجاری درآمده است. منبع اقتصادی حقیقی است که توان ایجاد منافع اقتصادی دارد.
بدهیها	تعهد فعلی واحد تجاری که ناشی از رویدادهای گذشته است و انتظار می‌رود ایفای آن مستلزم خروج منابع دارای منافع اقتصادی آن واحد گردد.	تعهد فعلی واحد تجاری برای انتقال منابع اقتصادی که در اثر رویدادهای گذشته ایجاد شده است. تعهد عبارت است از یک دین یا مسئولیت که واحد تجاری توانایی واقعی برای اجتناب از آن را ندارد.

بحث است که آیا مفهومی فراتر از معنی متعارف آن ارائه می‌دهد یا خیر، به‌طور مطمئن تأکید این عبارت بر ماهیت فعلی تعهد می‌باشد. هر چند مفاهیم نظری بازننگری شده بر احتیاط و مباشرت مدیر تأکید می‌کند و تعریفی از واحد گزارشگر ارائه می‌دهد، اما تعاریف جدید ارائه‌شده از داراییها و بدهیها از اهمیت بیشتری برخوردارند.

حرکت تدریجی

تفکر جدیدی در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اخیر به‌چشم می‌خورد. برای نمونه، در **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS 15)** با عنوان «درآمد حاصل از قراردادهای مشتریان»، شناخت درآمد بر اساس تعهدات عملکردی قرارداد صورت می‌گیرد. البته، این پیش‌فرض وجود دارد که قراردادها باید به‌صورت مجزا در نظر گرفته شوند و تعهدات عملکردی مبنایی دلپسند برای این تفکیک می‌باشد. با توجه به پیچیدگیهای مربوط به شناخت درآمد (به‌ویژه در رابطه با قراردادهای پیچیده)، تأکید استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ بر شناسایی تعهدات عملکردی، موجب می‌شود تا این استاندارد در مقایسه با نگارشهای پیشین آن، از جمله **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۸ (IAS 18)**، با عنوان «درآمد» و **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۱ (IAS 11)** با عنوان «پیمانهای ساخت»، توان بیشتری برای حل این پیچیدگیها داشته باشد. در نگارشهای پیشین و جایگزین شده استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی، «شناخت» با تعریف ویژگیهای عناصر مطابقت نداشت.

از آنجا که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به‌دنبال تطبیق دیگر استانداردهای خود با مفاهیم نظری بازننگری شده است، انتظار می‌رود با به‌کارگیری معیار شناخت جدید، حقوق و تعهدات بیشتری در استانداردهای یادشده شناسایی شوند. برای نمونه، **استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۱۹ (IAS 19)** با عنوان «مزایای کارکنان» و **۲۰** با عنوان «حسابداری کمکهای بلاعوض دولت و افشای کمکهای دولت» با این تغییرات مطابقت داده شده‌اند. در هر دو این استانداردها الزامات گزارشگری در قالب حقوق و تعهدات مطرح شده‌اند.

انتظار نمی‌رود که این تغییرات تأثیر زیادی بر مبالغ واقعی شناسایی شده برای عناصر داشته باشند. با این حال، همزمان با بازننگری و تدوین استانداردها توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مبالغ مذکور به شیوه‌ای دقیقتر و سودمندتر ارائه می‌شوند. بخش دوم این مقاله، تفکر جدید درباره شناخت و اندازه‌گیری را باز خواهد کرد. همچنین، شفاف‌سازیهایی مرتبط با قطع شناخت و تفکر جدید درباره ارائه و افشا مطرح خواهد شد. 

پانوشته‌ها:

- 1- Prudence
- 2- Caution
- 3- Worthless

منبع:

Dean Hezekiah, **Conceptual Reframing, Accounting and Business**, July/August 2019