



آیا ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟

مروری بر الزامهای جدید ارائه صورتهای مالی

طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

دکتر محسن قاسمی 

سرانجام پس از مدتها گفتگو درباره لزوم بازنگری در الزامهای ارائه صورتهای مالی، آوریل ۲۰۲۴ ویرایش نهایی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ «ارائه و افشا در صورتهای مالی» (IFRS18)^۱ منتشر شد. الزامهای این استاندارد در مورد همه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از یکم ژانویه ۲۰۲۷ و پس از آن آغاز می‌شود، لازم‌الاجرا خواهد بود؛ و از آن تاریخ، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ «ارائه صورتهای مالی» (IAS 1)^۲ خواهد شد. در این ارتباط، پرسشی که ذهن حسابداران سرتاسر جهان، از جمله حسابداران ایرانی را به خود مشغول کرده، این است که آیا با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد جدید، شکل و نحوه ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟ یا این‌که نهاد استانداردگذار به اصلاحیهایی جزئی بسنده کرده است؟

درباره استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

این استاندارد (IAS1) نخستین استاندارد بین‌المللی حسابداری است، که پیش‌نویس آن، مارس ۱۹۷۴ با عنوان «افشای رویه‌های حسابداری» به‌منظور نظرخواهی عمومی منتشر شد؛ و ویرایش نهایی آن در ژانویه ۱۹۷۵ با عنوان بالا انتشار یافت. الزامهای این استاندارد از همان تاریخ برای واحدهای تجاری لازم‌الاجرا شد. این استاندارد طی حدود نیم‌قرن گذشته همواره لازم‌الاجرا بوده است. ولی بارها توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASC) و سپس توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) مورد تجدیدنظر قرار گرفته؛ و از اوت ۱۹۹۷ نیز عنوان آن به «ارائه صورتهای مالی» تغییر یافته است.

در ایران نیز از سال ۱۳۸۰ که از سوی سازمان حسابداری رعایت شماری از استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای تجاری فعال در ایران لازم‌الاجرا شد؛ ترجمه این استاندارد، در قالب استاندارد حسابداری ۱ «نحوه ارائه صورتهای مالی» (مصوب ۱۳۷۹) در مورد همه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و پس از آن آغاز می‌شود، لازم‌الاجرا شد. ویرایش لازم‌الاجرای فعلی این استاندارد نیز که در قالب استاندارد حسابداری ۱ «ارائه صورتهای مالی» (تجدیدنظرشده ۱۳۹۷) در مورد همه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱ و پس از آن آغاز می‌شود، لازم‌الاجراست؛ منطبق با ویرایش دسامبر ۲۰۱۴ این استاندارد (IAS1) است.

با توجه به پیشینه فوق، هم‌اینک که طبق تصمیم هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) مقرر شده است، پس از حدود ۵۲ سال و از ابتدای سال ۲۰۲۷، الزامهای IFRS18 جایگزین IAS1 شود، پرسشی که اذهان حسابداران سرتاسر جهان را به‌خود مشغول کرده، این است که آیا با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد جدید، شکل و نحوه ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟ یا این‌که نهاد استاندارددگذار به اصلاحهایی جزئی بسنده کرده است؟

خبر خوب برای حسابداران!

استاندارددگذار به اصلاحهایی جزئی بسنده کرده است

در این مقاله، پس از مروری گذرا بر پیشینه استانداردگذاری بین‌المللی حسابداری طی نیم‌قرن گذشته، با ارجاع به ارائه اینترنتی (وبکست) منتشرشده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) ^۳ نگاهی خواهیم داشت بر سه گروه الزامهای جدیدی که واحدهای تجاری باید با لازم‌الاجراشدن IFRS 18 (از سال ۲۰۲۷) در ارائه صورتهای مالی خود رعایت کنند.

پیشینه استانداردگذاری بین‌المللی حسابداری

در سال ۱۹۷۳، «کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری» (IASC) ^۴ با هدف هماهنگ‌سازی رویه‌های متنوع گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی، در لندن تاسیس شد. کمیته در طول دوران فعالیت خود (از ۱۹۷۳ تا ۲۰۰۱) در مجموع ۴۱ «استاندارد بین‌المللی حسابداری» (IAS) ^۵ تدوین کرد که به مرور توسط بخش بزرگی از کشورهای سرتاسر جهان مورد پذیرش قرار گرفت. در حال حاضر (در سال ۲۰۲۴)، از این ۴۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری، ۲۴ استاندارد همچنان لازم‌الاجرا هستند؛ ۱۴ استاندارد با استانداردهای جدید جایگزین شده‌اند؛ و فقط ۳ استاندارد کنار گذاشته شده‌اند.

کمیته در سال ۱۹۹۷ به این نتیجه رسید که برای ادامه فعالیت خود نیاز به تجدیدساختاری جامع دارد. از این رو، از یکم آوریل ۲۰۰۱ با عنوان «هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری» (IASB) ^۶ زیر نظارت «بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» (IFRS Foundation) ^۷ به ماموریت خود ادامه داد. هیئت (IASB) طی حدود ۲۴ سال گذشته، علاوه بر تجدیدنظر ویرایشهای قبلی استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) در موارد مقتضی نسبت به تدوین «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» (IFRS) مبادرت کرده است؛ به‌نحوی که هم‌اکنون، مجموعه‌ای که با عنوان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) شناخته می‌شود، متشکل از ویرایشهای تجدیدنظرشده استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) است.

آیا با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد جدید

شکل و نحوه ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟

یا این که نهاد استانداردگذار به اصلاحیهایی جزئی بسنده کرده است

در صورتهای مالی رعایت شود، متمرکز بر تجدید ساختار صورت سودوزیان، و ارائه اطلاعات بیشتر درباره عملکرد مالی واحدهای تجاری است.

سه گروه الزامهای جدید طبق استاندارد بین‌المللی

گزارشگری مالی ۱۸

به گفته کارشناسان فنی IASB، سه گروه الزامهای جدیدی که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (از ۲۰۲۷) باید در ارائه و افشا در صورتهای مالی رعایت شود، عبارتند از: ۱- تجدید ساختار صورت سودوزیان در سه طبقه عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی؛ و الزام واحدهای تجاری به ارائه دو جمع فرعی جدید در این صورت (سود عملیاتی، و سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد)؛

۲- الزام واحدهای تجاری به افشای اطلاعات درباره معیارهای عملکرد تعریف شده توسط مدیریت؛ و
۳- ارتقای رهنمودهای مربوط به گروه‌بندی اطلاعات (الزامهای تجمیع و تفکیک)

گروه اول الزامهای جدید: تجدید ساختار صورت

سودوزیان

از آنجا که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ در پاسخ به تقاضای سرمایه‌گذاران برای اطلاعات بهتر درباره عملکرد مالی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در فوریه ۲۰۲۴، ارائه‌ای اینترنتی (وبکست) منتشر کرد؛ که در آن، دو تن از کارشناسان فنی هیئت به مرور تغییرهایی پرداختند که با لازم‌الاجرا شدن این استاندارد از سال ۲۰۲۷ واحدهای تجاری باید در ارائه صورتهای مالی خود رعایت کنند. به استناد گفته‌های این کارشناسان، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ با شعار «اطلاعات بهتر برای تصمیمهای بهتر»، و با هدف افزایش مقایسه‌پذیری، شفافیت و فایده‌مندی اطلاعات، تدوین شده است؛ و همه ذینفعان موجود در زیست‌بوم استانداردهای حسابداری را تحت تاثیر قرار خواهد داد. این استاندارد، در پاسخ به تقاضای سرمایه‌گذاران برای اطلاعات بهتر درباره عملکرد مالی واحدهای تجاری تدوین شده است. از اینرو، در درجه نخست، نحوه انتقال اطلاعات مربوط به عملکرد مالی در صورتهای مالی را بهبود خواهد بخشید؛ و از این راه، مبنای بهتری را برای تحلیل و مقایسه عملکرد مالی شرکتها در اختیار سرمایه‌گذاران خواهد گذاشت.

به عبارت دیگر، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ درصدد دگرگونی ارائه صورتهای مالی در ابعاد مختلف نیست؛ و تمرکز اصلی آن بر بهبود ارائه اطلاعات مربوط به عملکرد مالی واحدهای تجاری است. از اینرو، عمده الزامهای جدیدی که طبق این استاندارد باید در ارائه و افشا

خواهد شد (نمایه ۱ را ببینید).

از آنجا که طبق الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS1) (در ایران، استاندارد حسابداری ۱) واحدهای تجاری باید اجزای هزینه‌های شناسایی‌شده در صورت سودوزیان را با استفاده از طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها یا کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری، هر کدام که اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم می‌کند، ارائه کنند؛ بنابراین، در حال حاضر ارائه جمع فرعی سود عملیاتی در صورت سودوزیان الزامی نیست. زیرا اگر یک واحد تجاری اجزای هزینه‌های شناسایی‌شده در صورت سودوزیان خود را با استفاده از طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها ارائه کند؛ در عمل امکان ارائه سود عملیاتی در صورت سودوزیان خود را ندارد. ارائه جمع فرعی سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد در صورت سودوزیان نیز هیچگاه الزامی نبوده است. ولی طبق

واحدهای تجاری تدوین شده، و مقرر است در درجه نخست، نحوه انتقال این اطلاعات در صورتهای مالی را بهبود بخشد، و از این راه، مبنای بهتری برای تحلیل و مقایسه عملکرد مالی واحدهای تجاری در اختیار سرمایه‌گذاران بگذارد؛ نخستین گروه از الزامهای جدید طبق این استاندارد، منجر به تجدید ساختار صورت سودوزیان خواهد شد. بدین ترتیب، که در رعایت الزامهای این استاندارد جدید، واحدهای تجاری ملزم خواهند شد درآمدها و هزینه‌های خود را در سه طبقه عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی ارائه کنند. ساختاری که مشابه ساختار ارائه جریانهای نقدی واحدهای تجاری در صورت جریانهای نقدی است. علاوه بر این، با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد، از آن پس، ارائه دو جمع فرعی «سود عملیاتی» و «سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» در صورت سودوزیان واحدهای تجاری نیز الزامی

نمایه ۱ - ساختار جدید صورت سودوزیان طبق الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

طبقه عملیاتی	درآمد عملیاتی
	بهای تمام‌شده درآمد عملیاتی
	سود ناخالص
	سایر درآمدهای عملیاتی
	هزینه‌های فروش
	هزینه‌های تحقیق و توسعه
	هزینه‌های عمومی و اداری
زیان کاهش ارزش سرقفلی	
سایر هزینه‌های عملیاتی	
	سود عملیاتی
طبقه سرمایه‌گذاری	سهم از سود یا زیان شرکتهای فرعی و مشارکتهای خاص
	سایر درآمدهای سرمایه‌گذاری
	سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد
طبقه تامین مالی	هزینه مالی وامها و اجاره‌های سرمایه‌ای
	هزینه مالی طرحهای بازنشستگی
	سود قبل از مالیات بر درآمد
	مالیات بر درآمد
	سود خالص

واحدهای تجاری ملزم خواهند شد درآمدها و هزینه‌های خود را در

سه طبقه عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی ارائه کنند

ساختاری که مشابه ساختار ارائه جریانهای نقدی

واحدهای تجاری در صورت جریانهای نقدی است

باید در قالب یکی از یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی به‌طور جداگانه افشا شوند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر این باور است که افشای این معیارهای غیراستانداردی عملکرد به افزایش شفافیت و بهبود توان تحلیل و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران منجر خواهد شد. نمونه‌هایی از این معیارها عبارتند از:

- سود عملیاتی تعدیل شده،
- سود (زیان) خالص تعدیل شده،
- سود قبل از هزینه مالی، مالیات، و هزینه استهلاک تعدیل شده،
- جریان نقدی آزاد، و
- برگشت حقوق مالکانه.

از دید بسیاری از سرمایه‌گذاران، این معیارها همواره فایده‌مند بوده‌اند؛ ولی نحوه محاسبه آن‌ها و اطلاع از سایر اطلاعات مربوط به آن‌ها، همواره یکی از نگرانیهای سرمایه‌گذاران بوده است. بنابراین، در صورتی که این اطلاعات در قالب یکی از یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی ارائه و افشا شود، نحوه محاسبه و سایر اطلاعات مربوط به آن‌ها ارائه و اطمینان‌بخشی (حسابرسی) خواهد شد.

طبق الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، در این یادداشت توضیحی صورتهای مالی:

- باید توضیح داده شود که هر یک از این معیارها چرا گزارش شده‌اند؛


اعلام هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و با اجرای الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، ارائه این دو جمع فرعی و این ساختار جدید صورت سودوزیان الزامی خواهد شد. بدین ترتیب، نقطه آغازی باثبات و جامع برای تحلیل سرمایه‌گذاران فراهم خواهد کرد؛ و به آنان کمک خواهد کرد که عملکرد واحدهای تجاری را بهتر مقایسه کنند. البته در رعایت این الزام جدید باید توجه داشت که برای بعضی از واحدهای تجاری، از جمله بانکها و بیمه‌ها، فعالیتهای اصلی کسب‌وکار آن‌هاست. بنابراین، این واحدهای تجاری باید درآمدها و هزینه‌های سرمایه‌گذاری و تامین مالی را نیز در طبقه عملیاتی صورت سودوزیان خود ارائه کنند. ملاحظه‌ای که هم‌اینک نیز در ارائه جریانهای نقدی این واحدهای تجاری در طبقات عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی صورت جریانهای نقدی لحاظ می‌شود.

گروه دوم الزامهای جدید: الزام واحدهای تجاری به افشای اطلاعات درباره معیارهای عملکرد تعریف‌شده توسط مدیریت (MPMs)

طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، این معیارهای غیراستاندارد (non-GAAP) که از آن‌ها به‌عنوان معیارهای عملکرد تعریف‌شده توسط مدیریت (MPMs) ^۸ یا معیارهای جایگزین عملکرد (APMs) ^۹ یاد می‌شود،

جمع‌بندی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر این باور است که این سه گروه الزامهای جدید، در مجموع از طریق افزایش مقایسه‌پذیری، شفافیت و فایده‌مندی اطلاعات ارائه‌شده در صورتهای مالی، موجب فراهم‌شدن اطلاعات بهتر برای تصمیم‌گیری بهتر خواهد شد.

این هیئت هم‌اینک در حال آماده‌شدن برای راه‌اندازی پروژه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ از آوریل ۲۰۲۴ است. البته تاریخ لازم‌الاجرا شدن این استاندارد برای صورتهای مالی آغاز شده از یکم ژانویه ۲۰۲۷ و پس از آن است. بدین ترتیب، واحدهای تجاری در سرتاسر جهان فرصت کافی برای آماده‌سازی لازم را در اختیار خواهند داشت. با این حال، امکان به‌کارگیری زودتر از موعد این استاندارد برای واحدهای تجاری نیز فراهم است. 

پانوشتها:

- 1- IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements
- 2- IAS 1 Presentation of Financial Statements
- ۳- در این وب‌کست (ارائه ویدئویی در وب) که در فوریه ۲۰۲۴ با عنوان «مروری بر IFRS 18؛ استاندارد حسابداری آینده IFRS» توسط بنیاد IFRS منتشر شد؛ دو تن از کارشناسان فنی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در قالب سه گروه الزامهای جدید طبق IFRS 18 به مرور تغییرهایی پرداختند که با لازم‌الاجرا شدن این استاندارد از سال ۲۰۲۷ واحدهای تجاری باید در ارائه صورتهای مالی خود رعایت کنند.
- 4- The International Accounting Standards Committee (IASC)
- 5- International Accounting Standards (IASs)
- 6- The International Accounting Standards Board (IASB)
- 7- IFRS Foundation
- 8- Management Performance Measures (MPMs)
- 9- Alternative Performance Measures (APMs)
- 10- Requirements for Grouping of Information
- 11- Aggregation and Disaggregation of Information

منابع:

- Webcast: Overview of the Forthcoming IFRS Accounting Standard (IFRS18), IASB, IFRS Foundation, Feb 2024.
- Deloitte's IAS Plus website

□ باید توضیح داده شود که هر یک از این معیارها چطور محاسبه شده‌اند؛

□ باید توضیح داده شود که هر یک از این معیارها چه تغییرهایی داشته‌اند؛ و

□ هر یک از این معیارها باید با جمعهای فرعی صورت سودوزیان انطباق داده شوند. یعنی، نشان داده شود که هر یک از این معیارها از طریق اضافه‌کردن یا کسرکردن چه مبالغی به/از این جمعهای فرعی محاسبه شده‌اند.

گروه سوم الزامهای جدید: ارتقای رهنمودهای مربوط به گروه‌بندی اطلاعات (الزامهای تجمیع و تفکیک)

سرانجام، سومین گروه از الزامهای جدید طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، موجب ارتقای رهنمودهای مربوط به **گروه‌بندی اطلاعات**^{۱۰} خواهد شد؛ الزامهایی که آن‌ها را با عنوان الزامهای **تجمیع و تفکیک**^{۱۱} اطلاعات در صورتهای مالی می‌شناسیم. این الزامها کمک می‌کنند که اطمینان یابیم سرمایه‌گذاران اطلاعات **بااهمیت** را دریافت می‌کنند. همچنین، به درک‌پذیرتر شدن و مفیدتر شدن صورتهای مالی نیز کمک می‌کنند؛ زیرا همواره یکی از نگرانیهای سرمایه‌گذاران این بوده است که بعضی از واحدهای تجاری، جزئیات کافی را درباره اطلاعات ارائه‌شده در صورتهای مالی فراهم نمی‌کنند. به همین دلیل، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ در واکنش به این نگرانی سرمایه‌گذاران، الزامهای گروه‌بندی اطلاعات را بهبود خواهد بخشید. از جمله این بهبودها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

□ الزامهای مشخصی برای ارائه و افشای هزینه‌های عملیاتی مقرر خواهد شد؛

□ راهنمایی خواهد شد که چه اطلاعاتی باید در متن صورتهای مالی و چه اطلاعاتی باید در یادداشتهای توضیحی ارائه شوند؛

9

□ الزامهای مشخصی درباره افشای اقلامی که با عنوان «سایر» ارائه می‌شوند، مقرر خواهد شد.