

هدف از گزارشگری مالی با اهداف عمومی، به موجب چارچوب گزارشگری مالی، تهیه اطلاعات مالی در مورد واحد گزارشگر است که به سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه و وام‌دهندگان و سایر بستانکاران در تصمیم‌گیری برای تامین منابع برای واحد تجاری کمک می‌کند؛ و ارزیابی مباشرت مدیریت در خصوص منابع اقتصادی را امکانپذیر می‌سازد.

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، واحد تجاری سودیازیان را در صورت عملکرد مالی، بدون جمعهای فرعی مشخص، ارائه می‌کند. نبود الزامات معین در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ موجب تنوع در ارائه و محاسبه جمعهای فرعی، حتی در بین واحدهای تجاری در یک صنعت مشابه، شده است و جمعهای فرعی با عناوین مشابه اغلب توسط واحدهای تجاری مختلف به طور متفاوت تعریف می‌شود. نبود قابلیت مقایسه بین صورتهای مالی شرکتهاى مختلف موجب می‌شود که سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی اغلب برای به دست آوردن اطلاعات مورد نیازشان کنکاش بسیار کنند. استانداردهای حسابداری باید آن چنان قابلیت انعطاف داشته باشد که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی بتوانند داستان شرکت را با شفافیت بیان کنند.

استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی برخی نقاط ضعف و نارساییها در ارائه صورتهای مالی را مطرح ساخته‌اند؛ از جمله:

- صورتهای عملکرد مالی شرکتها به اندازه کافی قابلیت مقایسه ندارد.
- اطلاعات در صورتهای مالی به اندازه کافی تفکیک نمی‌شود.
- اگرچه معیارهایی غیر از معیارهای منطبق با استانداردهای حسابداری ارائه اطلاعات مفید را امکانپذیر می‌سازند، اما این کافی نیست و شفافیت گزارشگری مالی باید بهبود یابد.
- هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای موثر بودن انتقال اطلاعات در صورتهای مالی و برای پاسخگویی به استفاده‌کنندگان، پیش‌نویس اصلاح استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ را با هدف بهبود ارائه اطلاعات در صورتهای مالی، با تاکید و تمرکز بر اطلاعات مندرج در صورت سودیازیان منتشر کرده است. اهم نکات پیش‌نویس مزبور به شرح زیر است:
- ارائه جمعهای فرعی در صورت سودیازیان؛ جمعهای فرعی موجب ارائه اطلاعات مربوط و ساختار یکنواخت سودیازیان می‌شود و قابلیت مقایسه را بهبود می‌دهد.
- ارائه جداگانه درآمد و هزینه‌های سرمایه‌گذاریها و وجوه نقد حاصل از سرمایه‌گذاریها در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص.
- تفکیک اطلاعات (تا سرحد امکان) که موجب ارائه اطلاعات مربوط می‌شود.
- افشای برخی معیارهای عملکرد مدیریت برای تحلیل عملکرد یا انجام پیش‌بینیها در مورد عملکرد آینده.

به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، پس از اصلاح بر مبنای پیش‌نویس پیشنهادی، تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، حساب‌رسان و مراجع نظارتی را با چالشهایی مواجه می‌کند که برای آن باید برنامه‌ریزیهای مناسب انجام شود.



مستند

سرپرست امور اجرایی محمود مجدی صفحه‌آرایی زهرا نجفی تایپ و حروف چینی مهناز زریو طراح جلد آذین رستمی	ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان دبیر بخش اخبار: معصومه امیری مقدم	شورای مدیریت: دکتر موسی بزرگ‌اصل اکبر سهیلی‌پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر یدالله مکرمی	صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی مدیر مسئول: اکبر سهیلی‌پور سر دبیر: دکتر یدالله مکرمی	سپاس دوماهانه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی سال بیست و دوم شماره ۱۰۶ فروردین - اردیبهشت ۱۳۹۹ شمارگان: ۲۲۰۰ نسخه
--	---	---	---	--

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل‌ستون، نش، کوچه دوم، پلاک ۴۶ کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

www.hesabaras.org E-mail: editor@hesabaras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سبلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

در این شماره می‌خوانیم:

موضوع محوری:

ارائه و افشا در صورتهای مالی

مصاحبه‌ها

- ۱۲ گفتگو با آقای میثم قاسمی، پیش‌نویس پیشنهادی جدید؛ مفید و جامع
- ۱۸ گفتگو با آقای احمد فاضلی، پیش‌نویس پیشنهادی جدید؛ نیاز به کاهش پیچیدگی صورتهای مالی بانکها
- ۲۲ گفتگو با دکتر کیهان مهام، پیش‌نویس پیشنهادی جدید؛ نوآوری و جلوگیری از سکون
- ۳۰ گفتگو با دکتر الهام حمیدی، پیش‌نویس پیشنهادی جدید؛ اطلاعات بهتر
- ۳۳ گفتگو با هوشنگ مهدوی، پیش‌نویس پیشنهادی جدید؛ اطلاعات آینده‌نگر

مقاله‌های محوری

- ۳۸ پیش‌نویس پیشنهادی: ارائه و افشای عمومی؛ جمعهای فرعی در صورت سودیازبان
- ۴۴ پیش‌نویس پیشنهادی: ارائه و افشای عمومی؛ تفکیک اقلام
- ۴۸ پیش‌نویس پیشنهادی: ارائه و افشای عمومی؛ سنجهای عملکرد مدیریت

رویدادها

- ۴ فراتر از اخبار

چاپ مقاله‌ها الزاماً به‌معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم‌الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی

با نویسندگان مشورت خواهد کرد.

مسابره

شماره ۱۰۶ فروردین و اردیبهشت سال ۱۳۹۹

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زہرا نوری

حسابداری بخش عمومی

۵۲ اصلاحات نظام حسابداری و اجرای حسابداری تعہدی در ایران؛ پرسش و پاسخ

دکتر علی فعال قیومی، دکتر محمدحسین قدیریان

۶۰ ماہیت بودجه دریافتی از خزانه توسط واحدهای گزارشگری بخش عمومی

دکتر حلیمہ رحمانی، دکتر سیدہ سمانہ شاہرخی

اخلاق و رفتار حرفہای

۷۰ حسابرسی اخلاق

حمزہ پاک نیا

۷۴ اکنون باید بہ سلامت روان توجہ کنیم

معصومہ امیری

مقالہهای منتشر شدہ در مرکز اطلاع رسانی الکترونیکی مجلہ حسابرس

- جستجو در آیین اخلاقی؛ بخش دوم: چارچوب مفہومی-گام یک، شناخت تہدیدها
- جستجو در آیین اخلاقی؛ بخش سوم: چارچوب مفہومی-گام دو، ارزیابی خطرہا
- جستجو در آیین اخلاقی؛ بخش چہارم: چارچوب مفہومی-گام سہ پرداختن بہ خطرہا
- استاندارددگذاری بہ ہم پیوستہ برای گزارشگری بنگاہ
- استاندارددگذاری بہ ہم پیوستہ برای گزارشگری بنگاہ؛ پاسخ فدراسیون بین المللی حسابداران بہ مشورتخواہی انجمن حسابداری اروپا

آدرس: تہران، میدان فاطمی، خیابان

چہل ستون، نبش کوچہ دوم، پلاک ۴۶

کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱

صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹

تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹

نمبر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

فرا تر از اخبار

IFRS

جهان

و

ایران

International
Federation
of Accountants®

انتشار پیش نویس گزارشگری مستقل گسترده

سازمانها به طور فزاینده و به صورت داوطلبانه یا بنابر الزام قانون یا مقررات، در مورد عملکرد و تاثیرات گسترده تر خود (گزارشگری مستقل گسترده (EER)) گزارش می دهند و تقاضای فزاینده ای برای خدمات اطمینان بخشی در زمینه این گونه گزارشگری وجود دارد. هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) در پاسخ به این تمایل، رهنمود غیر الزام آور گزارشگری مستقل گسترده را برای دریافت بازخورد تهیه کرده و برای درونداد عمومی تا ۱۳ ژوئیه ۲۰۲۰، فراخوان داده است.

گزارشگری مستقل گسترده شکلهای مختلف گزارشگری، شامل گزارشگری یکپارچه، گزارشگری پایداری و سایر گزارشگریها از سوی نهادها در مورد امور مالی و غیر مالی، شامل مسائل زیست محیطی، اجتماعی، و راهبری، مربوط به فعالیتهای یک بنگاه را در خود جای می دهد، اما محدود به این موارد نیست.

هدف از مشورتخواهی عمومی هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی در مورد رهنمود پیشنهادی با عنوان اطمینان بخشی گزارشگری مستقل گسترده (EEPA)، ترویج کاربرد یکنواخت و با کیفیت استاندارد بین المللی خدمات اطمینان بخشی ۳۰۰۰ (ISAE 3000) (تجدیدنظر شده) با عنوان «خدمات اطمینان بخشی به غیر از حسابرسی یا بررسی اجمالی اطلاعات مالی تاریخی» است، تا: • اثر خدمات اطمینان بخشی گزارشگری مستقل گسترده بر کیفیت گزارشهای گزارشگری مستقل گسترده را تقویت کند؛

رویدادهای

ایران و جهان

روزانه در مرکز اطلاع رسانی

اینترنتی حسابر

منتشر می شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع رسانی

اینترنتی حسابداری به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

- اعتماد کاربر به گزارشهای اطمینان بخشی حاصل شده را تقویت کند؛ و
 - اطمینان بیشتری نسبت به اعتبار گزارشهای گزارشگری مستقل گسترده و اعتماد و اتکای به آنها به وسیله کاربران مورد نظر، ایجاد کند.
- پیش نویس این رهنمود غیر الزام آور، ملاحظات ویژه ای در زمینه انجام خدمات اطمینان بخشی در زمینه گزارشگری مستقل گسترده را مطرح می کند.

انتشار رهنمود روزآمد شده شورای گزارشگری مالی بریتانیا در رابطه با کووید ۱۹

- شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) رهنمود خود در رابطه با همه گیری ویروس کووید ۱۹ (COVID-19) را روزآمد کرده است. کووید ۱۹ باعث ایجاد بی اطمینانی زیادی برای عملیات آینده بسیاری از شرکتها شده است که به نوبه خود پیامدهایی برای کسانی به دنبال خواهد داشت که در نظر دارند در ماههای آینده گزارش دهند، همچنین برای حسابرسان آنها.
- برخی از شرکتها و حسابرسان در تهیه حسابها و انجام حسابرسی با مشکلات عملی روبرو هستند. با توجه به محدودیتهایی که در زمینه سفر، نشستها، و داشتن دسترسی به محل شرکتها در برخی از حوزه های گزارشگری تعیین شده است، موسسه های حسابرسی ممکن است برای جمع آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، نیاز به روشهای جایگزین داشته باشند.
- شورای گزارشگری مالی بریتانیا نسبت به این موضوع که شرایط فعلی نباید ارائه حسابرسیهای باکیفیت را تضعیف کند، اعلام نگرانی کرده و خواسته است که حسابرسیها همچنان مطابق با استانداردهای لازم باشد.
- با این حال، این مرجع انتظام بخشی یادآوری کرد که ممکن است زمان بیشتری برای تکمیل حسابرسیها لازم باشد و مهم است که این اقدام انجام شود، حتی با وجود ریسک تأخیر در گزارشگری شرکت.
- حسابرسان باید تاثیر کووید ۱۹ بر موارد زیر را در نظر بگیرند:
- چگونگی جمع آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب، با تشخیص این که رویکرد حسابرسی برنامه ریزی شده ممکن است نیاز به تغییر داشته باشد و باید رویه های جایگزین توسعه داده شود؛
 - چگونگی پیشنهاد حسابرس گروه برای بازبینی کار حسابرسان بخش؛
 - ارزیابی حسابرس از تداوم فعالیت و چشم انداز شرکت حسابرسی شده؛
 - کفایت موارد افشای انجام شده به وسیله مدیریت درباره تاثیر کووید ۱۹ بر شرکت؛
 - ضرورت ارزیابی دوباره جنبه های اصلی حسابرسی به وسیله حسابرس، در نتیجه وضعیتی که به سرعت در حال تغییر بوده، و ممکن است نیاز داشته باشد تا مدیریت شواهد بیشتری ارائه دهد.

به کارگیری استاندارد ۱۶ در شرایط بی اطمینانی ناشی از کووید ۱۹

- به تازگی سندی منتشر شده است که به پرسشهای مرتبط با به کارگیری استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۶ (IFRS 16) با عنوان «قراردادهای اجاره» در امتیازات اجاره اعطاشده ناشی از همه گیری کووید ۱۹ پاسخ می دهد.
- این سند که برای اهداف آموزشی تهیه شده است، الزامات مندرج در استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۶ و سایر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را نشان می دهد که برای شرکت هایی مربوط است که در حال بررسی چگونگی به حساب گرفتن امتیازات اجاره اعطاشده ناشی از همه گیری کووید ۱۹ هستند.
- این سند الزامات موجود در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را تغییر نمی دهد و حذف یا اضافه نمی کند، و با این هدف تهیه شده است که از به کارگیری یکنواخت و دقیق استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۶ پشتیبانی کند.
- هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB)** در نشست ماه آوریل در مورد استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۶ و امتیازات اجاره اعطاشده ناشی از کووید ۱۹ بحث خواهد کرد.

● توقف برداشت اقساط وامهای قرض الحسنه توسط بانکها عملیاتی شد

بعد از شیوع ویروس کرونا به منظور حمایت از اقشار مردم، تعویق پرداخت اقساط وامهای قرض الحسنه از سوی بانک مرکزی در دستور کار بانکها قرار گرفت و در همین راستا ضمن راه اندازی سامانه ثبت شکایت احتمالی وامهای قرض الحسنه، سیستم اتوماتیک برداشت اقساط بانکها اصلاح شد.

بانک مرکزی همچنین بانکها را مکلف کرد سامانه های برداشت اتوماتیک اقساط وامهای قرض الحسنه را در دو ماه فروردین و اردیبهشت اصلاح کنند تا به مانند اسفندماه از حساب مشتریان قسطی برداشت نشود. برای اطلاع از جزئیات این بخشنامه به مرکز اطلاع رسانی بانک مرکزی مراجعه کنید: www.cbi.ir

● نرخ مبنای محاسبه حق الزحمه خدمات حسابرسی برای سال ۱۳۹۹ اعلام شد

جامعه حسابداران رسمی ایران، در پی اعلام مصوبه مورخ ۲۰ فروردین ماه ۱۳۹۹ شورای عالی کار و به موجب مفاد مواد ۴ و ۵ آیین نامه روش تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی، حداقل نرخ مبنای محاسبه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی بر حسب رتبه های شغلی حسابرسان را اعلام کرد.

علاقه مندان برای اطلاع از جزئیات نرخ به مرکز اطلاع رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران مراجعه کنند: www.iacpa.ir

● برنامه شورای گزارشگری مالی بریتانیا برای نظارت بهتر

شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC) برنامه هایی را برای «دگرگونی عمده» در کارکردهای نظارتی و سرپرستی خود اعلام کرده است تا به بازرسیهای اجرایی سرعت ببخشد.

شورای گزارشگری مالی بریتانیا برای تسریع در بازرسی و نتیجه گیری پرونده های قانونی، تعداد وکلا و حسابداران قانونی خود را افزایش داده و به منظور تسریع در تصمیم گیری درباره تشکیل پرونده قانونی، کارکرد رسیدگی به پرونده ها را تقویت می کند.

هدف از این راهبرد مرجع انتظام بخشی برای سالهای ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱، پیشرفت بیشتر در انتقال آن به مرجع حسابرسی، گزارشگری و راهبری (ARGA) است، آن طور که در بررسی سال گذشته کینگمن (Kingman) پیشنهاد شده است.

برای پاسخگویی به الزامات بررسی کینگمن، شورای گزارشگری مالی بریتانیا بیش از ۱۰۰ کارمند استخدام خواهد کرد که منجر به افزایش عوارض شورا از ۴۱/۷ میلیون پوند (۵۴/۴ میلیون دلار) به ۴۷/۲ میلیون پوند خواهد شد.

علاوه بر این، برای بهبود پوشش شورا، تعداد بررسیهای کیفیت حسابرسی و گزارشگری شرکتی ۲۵ درصد افزایش خواهد یافت، در حالی که نظارت بر موسسه حسابرسی از چهار موسسه برتر حسابرسی به موسسه های رقیب گسترش بیشتری خواهد یافت.

● ارتقای استاندارد بین المللی خدمات مرتبط ۴۴۰۰

هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) به تازگی استاندارد بین المللی خدمات مرتبط ۴۴۰۰ (ISRS 4400) (تجدیدنظر شده) درباره اجرای روشهای توافقی را منتشر کرد.

افزون بر تجدیدنظر در استاندارد با استفاده از ضوابط شفاف سازی برای هماهنگی با سایر استانداردهای بین المللی هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، برخی از اصلاحات مهم در استاندارد بین المللی پیشنهادی خدمات مرتبط ۴۴۰۰ (تجدیدنظر شده) در زمینه اجرای روشهای توافقی شامل موارد زیر هستند:

- پاسخ به نیازهای ذینفعان - گسترش دامنه استاندارد به منظور برآورده شدن تقاضا برای اجرای روشهای توافقی و معرفی الزامات و مطالب کاربردی برای رسیدگی به شرایط متغیر اجرا همانند استفاده از تخصص کارشناسان در اجرای روشهای توافقی.
- وجود شفافیت در گزارش اجرای روشهای توافقی - معرفی الزامات و مطالب کاربردی تا مشخص شود آیا کارشناس ملزم به رعایت الزامات استقلال هست یا خیر و اگر باشد، الزامات مربوط به استقلال تعیین و افشا شود.

• ارتقای یکنواختی در نحوه اجرای روشهای توافقی - شفاف سازی درباره نحوه اعمال قضاوت حرفه‌ای در اجرای روشهای توافقی و معرفی الزامات و مطالب کاربردی در پذیرش کار و شرایط استمرار آن و مستندسازی.

استاندارد بین‌المللی پیشنهادی خدمات مرتبط ۴۴۰۰ (تجدیدنظرشده) برای دوره‌هایی که دوره اجرا در ۱ ژانویه ۲۰۲۰ یا پس از آن مورد توافق قرار بگیرد، لازم‌الاجرا خواهد بود.

ایجاد یک رویکرد جهانی منسجم برای گزارشگری شرکتی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) به تازگی به **مشور تخواهی حسابداری اروپا (Accountancy Europe)** درباره استانداردگذاری به هم پیوسته برای گزارشگری شرکتی پاسخ داد، که به تکامل استانداردگذاری برای ارتقای گزارشگری شرکتی در سطح جهانی می‌پردازد. سامانه فعلی گزارشگری شرکتی، برای مقابله با چالشهای تحمیل شده از سوی الزامات بیشمار در حوزه‌های گزارشگری مختلف و نبود استانداردهای مورد پذیرش گسترده در حوزه‌های مختلف فراتر از گزارشگری مالی، به تحول فوری نیاز دارد. پیامد این کمبود، کیفیت متغیر و نبود مقایسه‌پذیری است که منجر به هزینه بیشتر و تخصیص سرمایه ناکارآمد، هم برای شرکتها و هم برای سرمایه‌گذاران، می‌شود. همان طور که از دیدگاه فدراسیون درمورد ارتقای گزارشگری شرکتی برداشت شد، برای دستیابی به اطلاعات و استانداردهای تشریحی مربوط، اتکاپذیر و مقایسه‌پذیر، نیاز به یک راه حل جهانی وجود دارد.

در پاسخ به مشورتخواهی، فدراسیون شش پیشنهاد را برای استحکام در ساختار یکپارچه گزارشگری جهانی مورد تایید قرار داد. این پیشنهادها، توسعه یک رویکرد جهانی نسبت به تدوین استاندارد بین‌المللی، یک چارچوب مفهومی برای گزارشگری شرکتی و یک ساختار نظارتی را شامل می‌شود.

در راستای ارتقای گزارشگری شرکتی، نیاز فوری به یک رویکرد جهانی نسبت به این سه عامل، یعنی نظارت، چارچوب و استانداردها وجود دارد.

در همان حال که زمان برای سرمایه‌گذاران، شرکتها و بازارهای سرمایه چالش برانگیز است، رقابت برای سرمایه چالش برانگیزتر خواهد شد و تقاضا برای اطلاعات مربوط و شفاف درمورد سازمانها وجود خواهد داشت تا به تصمیمها در زمینه تخصیص سرمایه و ارزیابیهای سرمایه‌گذار و دیگر ذینفعان از ایجاد ارزش در بلندمدت، آگاهی اتکاپذیر بدهد.

مهلت ارسال نظرات تا تاریخ ۳۰ آوریل تعیین شده است.

چالش کووید ۱۹ برای حرفه حسابرسی

هیئت مستقل انتظام بخشی حسابرسان افریقای جنوبی (IRBA SA) رهنمودی در رابطه با پیامدهای شیوع کووید ۱۹ برای حسابرسیها و حسابرسان منتشر کرده است.

برخی از زمینه‌های اصلی این رهنمود عبارتند از:

- شیوع کووید ۱۹ ممکن است عملیات کسب و کار واحدهای تجاری را مختل کند و فرایند گزارشگری مالی نیز ممکن است تحت تاثیر قرار گیرد. حسابرسان باید به صورت فعال درباره این موارد با صاحبکاران گفتگو کنند تا بفهمند آیا بر برنامه زمانی گزارشگری صاحبکار و فرایندهای حسابرسی تاثیر دارد یا خیر.
- با شیوع کووید ۱۹، حسابرسان ممکن است نیاز به ارزیابی مجدد ریسکهای تحریف بااهمیت در صورتهای مالی داشته باشند، زیرا ممکن است اطلاعات مبنای ارزیابی اولیه ریسک تغییر کرده باشد. برای حسابرسیهای در حال انجام، حسابرسان باید آثار را ارزیابی کرده و ممکن است نیاز باشد که در ارزیابی خود از ریسک تجدیدنظر کنند و روشهای حسابرسی برنامه‌ریزی شده مطابق با **استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (ISA 315)** با عنوان «تشخیص و ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت» (تجدیدنظر شده) را اصلاح کنند.
- با توجه به محدودیتهای مسافرتی و شرایط کاری مختلف، حسابرسان ممکن است در دسترس پیدا کردن به محل صاحبکار برای انجام رویه‌های حسابرسی مشکل داشته باشند؛ و یا ممکن است نتوانند به اندازه کافی شواهد حسابرسی مناسب به دست آورند.

• برای حسابرسیهای گروه، حسابرسان بخش در محلهای آسیب دیده ممکن است در به دست آوردن شواهد حسابرسی مناسب با مشکل روبرو شوند، که ممکن است باعث تاخیرهای درخور توجه در تکمیل حسابرسیهای بخش شود. افزون بر این، اعضای حسابرسی گروه ممکن است قادر به سفر به محلهای آسیب دیده برای بررسی کاربرگهای بخشهای مهم نباشند. با این حال، اعضای حسابرسی گروه، مسئولیت به دست آوردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای شکلهای اظهار نظر حسابرسی گروه را بر عهده دارند. شریک مسئول حسابرسی گروه وظیفه هدایت، نظارت و عملکرد قرارداد حسابرسی گروه را بر عهده دارد. علاوه بر زمینه های فوق، حسابرسان ممکن است پیامدهای مربوط به گزارش حسابرس را نیز در نظر بگیرند.

📌 تغییر اساسی در استفاده از فناوری برای بهبود حسابرسی

طبق گزارش جدید شورای گزارشگری مالی بریتانیا (FRC)، استفاده از ابزار خودکار برای حسابرسی مانند تحلیلگری داده، در سه سال گذشته رشد چشمگیری داشته است، با وجود این حسابرسان به این وابسته اند که آیا شرکتها دارای زیرساخت فناوری اطلاعات (IT) قوی هستند که اجازه دهد تا داده ها به شکل استفاده پذیر استخراج شود تا مدیریت را به چالش بکشد. این گزارش به دنبال بررسی انجام شده در سال ۲۰۱۷ منتشر شده است، که نشان داد استفاده از ابزار تحلیلگری داده برای حسابرسی، به اندازه ای انتظار بازار رایج نیست. با این حال، سه سال گذشته است و شورای گزارشگری مالی بریتانیا اعتقاد دارد که یک «تغییر اساسی» رخ داده است، به طوری که حسابرسیهای داده محور بیشتر رایج شده و استفاده از فناوری در بزرگترین موسسه های حسابرسی بریتانیا امری عادی است.

شورای گزارشگری مالی بریتانیا همچنین دریافته است که فناوریهای نوپدید مانند یادگیری ماشین و تحلیلگری پیش بینانه اگرچه در مراحل ابتدایی خود هستند، ممکن است در شناسایی ترانکشنهای غیرمعمول یا به چالش کشیدن قضاوت درباره تداوم فعالیت یا کاهش ارزش سودمند باشد؛ کاری که به وسیله حسابرس انسانی انجام پذیر نیست. شورای گزارشگری مالی بریتانیا موسسه های حسابرسی را تشویق می کند تا در جستجوی پیشرفتهای بیشتر در کیفیت حسابرسی، به توسعه فناوریهای خود در این حوزه ها ادامه دهند. از آنجا که توسعه فناوری به سرعت در حال پیشرفت است، شورای گزارشگری مالی بریتانیا تعدادی از انتظارات از موسسه های حسابرسی را تشریح کرده است، که عبارتند از:

- مسئولیت برای توسعه مداوم، آزمایش و تصویب ابزار خودکار موجود و جدید؛
- نشان دادن صحت داده های استخراج شده برای استفاده به وسیله ابزار خودکار؛
- بیان دقیق چگونگی پشتیبانی ابزار خودکار از روشهای حسابرسی.

📌 انتشار چهارمین بخش از مجموعه جستجو در آیین اصول اخلاق حرفه ای

فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) به تازگی جدیدترین بخش از مجموعه آموزشی جستجو در آیین اصول اخلاق حرفه ای با عنوان: «چارچوب مفهومی - گام سوم، مقابله با مخاطره ها» را منتشر کرد.

این مجموعه آموزشی از طریق دوازده بخش ماهانه، نگاهی موشکافانه به آیین بین المللی اصول اخلاق حرفه ای برای حسابداران حرفه ای می اندازد. هر بخش از این مجموعه به شیوه ای ارتباط پذیر و کاربردی به جنبه های مختلف آیین در موقعیتهای دنیای واقعی می پردازد. خوانندگان به وسیله شرح و تحلیل تخصصی متخصصان شاغل در توسعه استانداردها، درک بهتری از فرایند تفکر در پس حوزه های پیچیده تر آیین اصول اخلاق حرفه ای به دست خواهند آورد.

بخشهای قبلی جستجو در آیین اصول اخلاق حرفه ای به پنج اصل بنیادی اخلاق و جنبه های مهم چارچوب مفهومی پرداخت، که رویکردی برای همه حسابداران حرفه ای است که ملزم هستند در رعایت پنج اصل مهم برای شناسایی، ارزیابی و مقابله با خطر آنها را به کار گیرند. چهارمین بخش بر مقابله با خطر تمرکز دارد.

مجموعه «جستجو در آیین اصول اخلاق حرفه ای» که به وسیله فدراسیون بین المللی حسابداران منتشر شده، بخشی از آیین اصول اخلاق

حرفه‌ای برای حسابداران نیست. این سند غیرالزام‌آور است و جایگزین مطالعه آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران نخواهد بود.

۶ پیام مشترک روسای دو هیئت استانداردهای بین‌المللی

روسای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) به‌تازگی یک پیام مشترک درباره پیامدهای همه‌گیری کووید ۱۹ منتشر کردند. این پیام به شرح زیر است. همه‌گیری کووید ۱۹ یک بحران جهانی برای سلامت و انسانیت است. فراتر از چالشهای درخور توجه که پیش‌روی همه جنبه‌های زندگی قرار دارد، این همه‌گیری زیانهای بی‌سابقه‌ای را هم برای اقتصاد جهانی به‌همراه دارد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، متعهدند سهم خود را در پشتیبانی از یک پاسخ جهانی قدرتمند انجام دهند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، متعهدند که کار خود را ادامه دهند، هرچند به‌صورت مجازی، و از موقعیتهای برای سازگاری در نحوه انجام کار، و موضوع انجام کار، با توجه به نیازها و اولویتهای جهانی استفاده کنند.

در کوتاه‌مدت، هیئتها برای انجام کارهای روزانه، نشستهای عمومی و اطلاع‌رسانی به ذینفعان، به‌طور کامل به بسترهای دیجیتالی منتقل شده است. افزون بر این، هر دو هیئت در حال توسعه یا بررسی برای واگذاری و یا منبع‌یابی در تهیه منابع مرجع، به‌گونه‌ای مناسب برای هر هیئت هستند تا به ذینفعان در راستای فعالیت آنها کمک کنند. به‌این منظور، منابع اینترنتی دارای مطالب و پیامهای مربوط به کووید ۱۹ در مراکز اطلاع‌رسانی هر کدام از هیئتها ایجاد خواهد شد.

هر دو هیئت در راستای رویکرد خود، در حال هماهنگی با هیئت نظارت بر منافع همگانی (PIOB) مراجع انتظام بخشی و استانداردگذاران ملی هستند. همچنین، درباره بهترین شیوه برقراری تعادل بین به‌موقع بودن و محدودیتهای کاملاً عملیاتی واقعی که بسیاری از ذینفعان با آن مواجه هستند، در حال گفتگو با هیئت نظارت بر منافع همگانی هستند. این گفتگوها، توانایی سودبران در ارائه بازخورد مطابق با زمان‌بندی موجود و امکان الزام به انعطاف‌پذیری را در نظر قرار خواهد داد.

هیئتها به‌سرعت در حال سازگار شدن هستند و تلاش می‌کنند که نسبت به بسیاری از مشکلات بی‌تفاوت نباشند. ارتباط نزدیک با همه ذینفعان در زمانهای دشوار را در اولویت قرار داده و به بازنگری واکنش خود ادامه خواهند داد، زیرا امکان دارد در مرتبه اول مسیر درستی انتخاب نشود و احتمال دارد که همراه با تغییر اوضاع جهانی به اصلاح بعدی مسیر نیاز باشد. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و کارشناسان آنها، آماده هستند تا در حد ممکن در هر زمان و در هر جاکمک کنند.

دو هیئت همچنان در جهت منافع همگانی فعالیت می‌کنند و می‌دانند که بحران بی‌سابقه، چالشهای بی‌سابقه‌ای را به‌دنبال خواهد داشت و با پاسخی قاطع و به‌موقع با آنها روبرو خواهند شد.

۷ راه‌اندازی صفحه اینترنتی برای راهنمایی حساب‌رسان در دوران همه‌گیری کووید ۱۹

همه‌گیری کووید ۱۹ یک بحران جهانی برای سلامت و انسانیت است. فراتر از چالشهای مهمی که در تمام جنبه‌های زندگی پیش روست، همه‌گیری ممکن است اثر چشمگیری بر نحوه انجام حساب‌رسیها بگذارد.

حساب‌رسیها باید همچنان مطابق با استانداردهای پذیرفته‌شده ادامه یابد که ممکن است در شرایط موجود نیاز به ملاحظات متفاوت و ارتقایافته توسط حساب‌رسان داشته باشد. حساب‌رسان ممکن است برای جمع‌آوری شواهد حسابرسی کافی و مناسب به‌منظور پشتیبانی از اظهار نظر حسابرسی یا تغییر اظهار نظر حسابرسی نیاز به تهیه رویه‌های جایگزین داشته باشند.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) صفحه اینترنتی ویژه کووید ۱۹ را در مرکز اطلاع‌رسانی خود راه‌اندازی کرده است تا به ذینفعان و جامعه بزرگتر حسابداری در هدایت برخی از چالشهای پیش‌رو کمک کند.

انتشار رهنمود درباره پیامدهای حسابداری کووید ۱۹

سازمان بورسها و بازارهای اروپا (ESMA) که مرجع انتظام بخشی بازارهای اوراق بهادار اتحادیه اروپاست، یک بیانیه عمومی در مورد برخی از پیامدهای حسابداری ناشی از حمایت اقتصادی و سنجه های جبرانی به کارگرفته شده از سوی اعضای اتحادیه اروپا در واکنش به شیوع ویروس کووید ۱۹ منتشر کرد.

این سنجه ها شامل مهلت بازپرداخت وامهاست و بر محاسبه زیانهای اعتباری مورد انتظار مطابق با استاندارد بین المللی گزارشگری ۹ (IFRS9) تاثیر دارد.

همچنین مرجع بانکداری اروپا (EBA) بیانیه ای مرتبط با چارچوب محتاطانه و پیامدهای حسابداری کووید ۱۹ منتشر کرده است. این دو بیانیه تا آنجا که به گزارشگری مالی مربوط می شود، همسو هستند.

انتشار سند گفتگو درباره تملک و حسابداری سرقفلی

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) یک سند گفتگو (DP) درباره اصلاحات ممکن در اطلاعاتی که شرکتها درباره تملک کسب و کارها گزارش می کنند، منتشر کرده تا به سرمایه گذاران در ارزیابی میزان موفقیت آن تملکها کمک کند. هیئت همچنین به دنبال دریافت بازخورد در زمینه چگونگی به حساب گرفتن سرقفلی ناشی از چنین معاملاتی به وسیله شرکتهاست.

تملک یک کسب و کار دیگر، روشی رایج برای رشد شرکتهاست. با این حال تملکها همیشه در سالهای بعد، آن گونه که مدیریت در ابتدا انتظار دارد انجام نمی شود. سرمایه گذاران مایل هستند که در زمینه چگونگی عملکرد یک تملک در رابطه با چنین انتظاراتی بیشتر بدانند، تا بتوانند مدیریت شرکت را در زمینه تصمیمهای مربوط به تملک، وادار به پاسخگویی کنند.

هیئت، در پاسخ به این بازخورد، پیشنهاد انجام تغییراتی در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را مطرح می کند که شرکت را ملزم به افشای اطلاعات درباره اهداف خود از تملک و در دوره های بعدی، ملزم به افشای اطلاعات درباره چگونگی عملکرد تملک در مقایسه با آن اهداف خواهد کرد.

همچنین هیئت، امکان تغییر در نحوه به حساب گرفتن حسابها برای سرقفلی را در نظر قرار داده است. شرکتها باید به طور سالانه سرقفلی را به منظور کاهش ارزش مورد آزمون قرار دهند، اما دینفعان درباره موثر بودن این آزمون دیدگاههای متفاوتی دارند. مهلت ارسال اظهار نظر تا تاریخ ۱۵ سپتامبر ۲۰۲۰ تعیین شده است.

به کارگیری استاندارد در شرایط بی اطمینانی ناشی از کووید ۱۹

به تازگی سندی منتشر شده است که به پرسشهای مربوط به به کارگیری استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS 9) با عنوان «ابزار مالی» در طی دوره افزایش بی اطمینانی ناشی از شیوع بیماری کووید ۱۹ پاسخ می دهد.

این سند در راستای اهداف آموزشی تهیه شده است و به الزامات موجود در این استاندارد می پردازد که برای شرکتهایی مربوط است که در حال بررسی چگونگی اثرگذاری این همه گیری بر حسابداری زیانهای اعتباری مورد انتظار (ECL) خود هستند. این سند، الزامات استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ را تغییر نداده، حذف یا اضافه نمی کند، و به منظور پشتیبانی از به کارگیری یکنواخت و درست استاندارد بین المللی گزارشگری مالی شماره ۹ تهیه شده است.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ در پاسخ به درخواستهای گروه ۲۰ (G20) و سایرین برای ارائه اطلاعات با آینده نگری بیشتر نسبت به استاندارد قبلی درباره زیان وامها و ارائه اطلاعات شفاف و به موقع درباره تغییرات ریسک اعتباری تهیه شده است.

بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) همچنان به همکاری با مراجع انتظام بخشی و سایرین در زمینه به کارگیری استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۹ ادامه می دهند و این سند شرکتها را تشویق می کند تا رهنمود تهیه شده توسط مراجع انتظام بخشی و مراجع اوراق بهادار را در نظر بگیرند.

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) پیش نویس پیشنهادی با عنوان «ارائه و افشای عمومی» نگاهی کوتاه

هدف هیئت: بهبود چگونگی انتقال اطلاعات در صورتهای مالی، با تمرکز بر اطلاعات مربوط به عملکرد در صورت سودزبان.

پیشنهادهای:

هیئت پیشنهاد می دهد که شرکتها ملزم به موارد زیر باشند:

- ۱- ارائه جمعهای فرعی تازه تعریف شده در صورت سودزبان؛
- ۲- تفکیک اطلاعات به شکل بهتر؛ و
- ۳- افشای اطلاعات درباره بعضی از سنجههای عملکرد که به وسیله مدیریت تعریف شده اند (سنجههای غیر منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری).

هیئت در نظر دارد، در جایگزینی با استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS 1) با عنوان «ارائه صورتهای مالی» استاندارد بین المللی گزارشگری مالی جدیدی منتشر سازد، و بعضی از استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را، برای انعکاس پیشنهادهای یاد شده، اصلاح کند.

گامهای بعدی: هیئت، بازخوردهای دریافتی در زمینه پیش نویس پیشنهادی را در تهیه الزامات نهایی در نظر خواهد گرفت.

مهلت ارسال نظر: ۳۰ ژوئن ۲۰۲۰

این نگاه گذرا، نگاهی کلی بر پیش نویس پیشنهادی با عنوان «ارائه و افشای عمومی» می اندازد که در دسامبر ۲۰۱۹ به وسیله هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) منتشر شده است.

منبع:

• Snapshot: General Presentation and Disclosures, IFRSF, December 2019





گفتگو با آقای میثم قاسمی

رئیس اداره نظارت بر حسابرسان معتمد و
گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار

پیش‌نویس پیشنهادی جدید؛

مفید و جامع

سازش

سازمان بورس وظیفه سنگینی در شفافیت اطلاعاتی بازار سرمایه دارد. اطلاعات مالی و به تبع آن صورتهای مالی، بخش مهمی از اطلاعات مورد استفاده سرمایه‌گذاران است. سازمان بورس، مدیران و کارشناسان آن سهم مهمی در توسعه گزارشگری مالی ایران دارند که کوشش اخیر برای انتشار صورتهای مالی نمونه صنایع مختلف، جلوه کوچکی از آن است. مشارکت پایدار و پیوسته سازمان بورس در فعالیتهای رسانه‌ای مجله حسابرس برای ارتقای حرفه حسابداری و حسابرسی نمونه دیگری از آن است. از شما برای مشارکت در این گفتگو سپاسگزاریم و امیدواریم این کوششها نتایج شایسته به دنبال داشته باشد. برای شروع گفتگو ابتدا درباره اهمیت صورتهای مالی، و ارائه و افشای اطلاعات کمی توضیح دهید.

قاسمی

ابتدا به این دو نکته مهم اشاره کنم که در مفاهیم نظری گزارشگری مالی نیز ذکر شده است، که صورتهای مالی عمومی در راستای رفع نیاز طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان تهیه و ارایه می‌گردد و نمی‌تواند همه نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را برطرف سازد. موضوع دیگر این است که در تهیه صورتهای مالی از استانداردهای حسابداری استفاده می‌شود و استانداردهای حسابداری نیز همواره حداقل موارد نیاز به افشا را بیان می‌کنند و واحدهای تجاری باید بر اساس ماهیت و میزان اهمیت و مفیدبودن در تصمیم‌گیری، سایر اطلاعات مفید را نیز در صورتهای مالی خود منعکس سازند تا به استفاده‌کنندگان کمک کنند.

غیرعادی و افزایش حداقل اقلام اصلی در صورت وضعیت مالی.

- الزام به افشای برخی معیارهای عملکرد تعریف شده توسط مدیریت که در استانداردهای حسابداری مشخص نشده‌اند. تهیه صورت مغایرت بین برخی معیارهای عملکرد تعریف شده توسط مدیریت با جمعهای فرعی مشخص شده در استانداردهای حسابداری.

- تغییرات محدودکننده در صورت جریان وجه نقد برای بهبود یکنواختی در طبقه‌بندی، از طریق حذف موارد اختیاری.

بنابراین تمرکز تغییرات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر بهبود ارایه و افشای اطلاعات در صورت سودیازیان است و طبق آن صورت سودیازیان طبقه‌بندی شده است و درآمدها و هزینه‌ها باید در آن طبقات منعکس شوند؛ که شامل طبقه عملیاتی، سهم از سودیازیان شرکت‌های وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی، سرمایه‌گذاری (شامل سهم از سودیازیان شرکت‌های وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی)، تامین مالی، مالیات بر درآمد و عملیات متوقف شده است و همچنین باید جمعهای فرعی، سودیازیان عملیاتی، سودیازیان عملیاتی و درآمدها و هزینه‌های واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی، و سودیازیان قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد نیز ارایه گردد. همچنین تاکید بیشتری شده تا درآمدها و هزینه‌های عملیاتی بر حسب ماهیت هزینه یا کارکرد هزینه و طبق استدلالهای منطقی در واحد تجاری به‌کار گرفته شود. در صورت جریان وجه نقد برای محاسبه نقد حاصل از عملیات طبق روش غیرمستقیم طبق پیشنهاد هیئت باید از سودیازیان عملیاتی در شروع محاسبه استفاده شود و سود سرمایه‌گذاریها و بازده نیز که قبلاً طبق استانداردهای بین‌المللی واحد تجاری اختیار داشت که به ترتیب در طبقه سرمایه‌گذاریها و تامین مالی و یا طبقه عملیاتی صورت جریان وجه نقد منعکس کند، طبق پیشنهاد جدید باید مطابق با صورت سودیازیان و طبقه‌ای که سودیازیان مرتبط به آن شناسایی شده است در صورت جریان وجه نقد در همان طبقه شناسایی شود؛ به این معنی که اگر سود سهامی در قسمت عملیاتی صورت سودیازیان شناسایی شد باید در صورت جریان وجه نقد، جریان وجه نقد آن نیز در قسمت عملیاتی شناسایی شود.

مورد بعدی ارایه یادداشت معیارهای عملکرد مدیریت است تا مدیریت واحد تجاری بتواند اطلاعات بیشتری در خصوص

در بسیاری از موارد اطلاعات بااهمیت و موثر در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان افشا نمی‌شود که اغلب این اطلاعات، اطلاعات غیرمالی و توصیفی در خصوص معاملات، قراردادهای و اطلاعات مالی است. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از جمله نهادهای نظارتی برای تصمیم‌گیری در رابطه با واحد تجاری، نیازمند اطلاعات با ویژگیهای کیفی مد نظر قرار داده شده در مفاهیم نظری هستند. در حال حاضر مهم‌ترین مسئله در رابطه با ویژگیهای کیفی اطلاعات، بیان صادقانه است. به عبارت دیگر، "اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به طور صادقانه بیان کند". همچنین برای این که اطلاعات، بیان صادقانه داشته باشد باید بر اساس محتوا و واقعیت اقتصادی و نه صرفاً شکل قانونی آن ارائه شود. مسئله بعدی، کامل بودن اطلاعات است که متأسفانه حذف و یا پنهان کردن اطلاعات از جمله کاستیهایی است که در صورتهای مالی مشاهده می‌شود.

سازمان

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در راستای نکاتی که اشاره کردید در صدد است در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ که موضوع آن ارائه صورتهای مالی است تجدیدنظر کند. هیئت یاد شده چه هدفی را دنبال می‌کند.

قاسمی

هدف هیئت از تغییر استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS1) به طور کلی به شرح زیر است:

- الزامی کردن جمعهای فرعی بیشتر در صورت سودیازیان به گونه‌ای که اطلاعات مربوط تر و ساختار با یکنواختی بیشتر در صورت سودیازیان ارایه شود و قابلیت مقایسه بهبود یابد.
- الزامی کردن ارایه درآمدها و هزینه‌ها و جریانهای نقد ناشی از سرمایه‌گذاریها در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی (دارای ارتباط تنگاتنگ با فعالیتهای اصلی واحد تجاری اصلی)، جدا از سرمایه‌گذاریها در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی (داشتن تاثیر کم یا نداشتن تاثیر بر فعالیتهای اصلی واحد اصلی).

- الزام به تفکیک بیشتر برای کمک به فراهم ساختن اطلاعات مربوط، تفکیک هزینه‌های عملیاتی از نظر ماهیت یا کارکرد در صورت سودیازیان، تفکیک مانده‌های بزرگ تحت عنوان «سایر»، تفکیک اطلاعات مربوط به درآمدها و هزینه‌های

عملکرد مدیریت در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. همچنین تاکید بعدی بر تفکیک اقلام در صورتهای مالی و افشای اقلام استثنایی درآمدها و هزینه‌ها است.

سازش

آیا تغییرات پیشنهادی برای استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری در ایران نیز سودمند است؟ آیا با نیازهای جامعه ما سازگاری دارد؟

قاسمی

تغییرات در صورت سودیازیان و طبقه‌بندی آن می‌تواند اطلاعات مفید و جامع‌تری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد و با یک نگاه کلی به صورت سودیازیان می‌توان توان عملیاتی شرکت و استفاده بهینه از جریان وجه نقد اضافی واحد تجاری به‌منظور سرمایه‌گذاری و استفاده از ظرفیتهای افزایش سودآوری را مشخص ساخت و ارتباط آن از نظر طبقه‌بندی با صورت جریان وجه نقد نیز ردیابی معاملات و آثار مالی آنها را آسانتر می‌کند. در خصوص مشخص ساختن طبقه سود سرمایه‌گذاری و بازده در صورت جریان وجه نقد نیز به‌نظر می‌رسد تاثیر بهتری داشته باشد کما این‌که در استاندارد حسابداری ۲ ایران که تا حد زیادی ترجمه استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ است، اختیار واحد تجاری برای منظورکردن سود سرمایه‌گذاریها و بازده به ترتیب در طبقه سرمایه‌گذاری و تامین مالی و یا عملیاتی حذف شده و تنها منظورکردن در طبقه سرمایه‌گذاری و تامین مالی درنظر گرفته شده است. همچنین افشای اقلام استثنایی می‌تواند اطلاعات بهتری در خصوص روند سودآوری واحد تجاری ارائه دهد. در کل، به‌نظر می‌رسد که پیشنهادات ارائه‌شده، اطلاعات مفیدتری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد و همچنین قابلیت مقایسه واحدهای تجاری را افزایش می‌دهد.

سازش

پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری چه تغییراتی را در صورت سودیازیان مطرح می‌کند.

قاسمی

پروژه اولیه بهبود نحوه ارائه صورتهای مالی در ژوئیه ۲۰۱۴ در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در پاسخ به نیاز مبرم ذینفعان خصوصاً استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی شروع شد. تحقیقات هیئت نشان داد که ساختار و محتوای صورت عملکرد

مالی حتی در بین واحدهای تجاری یک صنعت نیز متفاوت بوده که از توانایی استفاده‌کنندگان برای مقایسه عملکرد مالی شرکتها، کاسته است. بیشتر استفاده‌کنندگان بیان داشتند که باید جمعهای فرعی و اقلام اصلی در صورت سودیازیان، تعریف و مشخص تر شوند. همچنین استفاده‌کنندگان اذعان داشتند که برخی مواقع معیارهای عملکرد ارائه‌شده توسط مدیریت که در استانداردها نیز تعریف نشده، در تجزیه و تحلیل عملکرد یا پیش‌بینی عملکرد آتی، مفید است ولی این معیارها توسط واحد تجاری تعریف و تشریح نشده که از مفیدبودن اطلاعات ارائه‌شده کاسته است. به‌طور کلی استفاده‌کنندگان از آزادی عملی که در نحوه ارائه صورت سودیازیان در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ وجود دارد، ناراضی بوده و معتقد بودند که این موضوع منجر به کاهش قابلیت مقایسه می‌شود و تجزیه و تحلیل اطلاعات را مشکل‌تر می‌کند.

پیشنهاد هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری در خصوص صورت سودیازیان، به‌این ترتیب است که درآمدها و هزینه‌ها در صورت سودیازیان را به چند طبقه عملیاتی، شرکتهای وابسته و مشارکتهای خاص جداشدنی، سرمایه‌گذاری، تامین مالی، مالیات بر درآمد و عملیات متوقف‌شده تقسیم می‌کند و جمعهای فرعی سودیازیان عملیاتی، سودیازیان عملیاتی و درآمدها و هزینه‌های واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جداشدنی، و سودیازیان قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد نیز باید ارائه گردد که این موارد باعث می‌شود که درآمدها و هزینه‌های تحقق‌یافته واحد تجاری در هر یک از این طبقات جای گیرد و مطابق با این پیشنهاد مواردی که در طبقه سرمایه‌گذاری و تامین مالی قرار نمی‌گیرد در طبقه عملیاتی منعکس می‌گردد. این نحوه عمل به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا نتیجه عملیات اصلی و سرمایه‌گذاری و تامین مالی واحد تجاری را بتوانند از صورت سودیازیان تشخیص داده و همچنین نشان‌دهنده این است که سود شرکت از چه فعالیتهایی ایجاد شده است و پیش‌بینی سودآوری آتی را نیز آسان می‌سازد و دغدغه‌های استفاده‌کنندگان از نحوه ارائه صورت سودیازیان که دلیل اصلی پیشبرد این پروژه بوده است را مرتفع می‌سازد.

سازش

دلیل تفکیک سودیازیان حاصل از سرمایه‌گذاری در

این پیشنهاد

پشتوانه تحقیقاتی داشته و

در پی برطرف ساختن

نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان

است

سودبازیان است ولی جمعهای فرعی خاص دیگری در صورت عملکرد مالی الزامی نشده است. این موضوع باعث شده تا در ارایه و محاسبه جمعهای فرعی، حتی در بین واحدهای تجاری در یک صنعت، تفاوت وجود داشته باشد. جمعهای فرعی با عنوان مشابه، اغلب تعاریف متفاوتی در شرکتهای مختلف دارند. این موضوع قابلیت مقایسه و درک صورتهای مالی را برای استفاده‌کنندگان با مشکل مواجه کرده است.

در پیشنهاد ارایه‌شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به سه جمع فرعی در صورت سودبازیان توجه ویژه‌ای شده است که شامل سودبازیان عملیاتی، سودبازیان عملیاتی و درآمدها و هزینه‌های واحدهای تجاری وابسته و مشارکت خاص جدانشدنی، و سودبازیان قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد است. سودبازیان عملیاتی بیانگر عملکرد واحد تجاری صرفاً در راستای فعالیت اصلی شرکت می‌باشد و اطلاعات مفیدی را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد و همچنین قابلیت مقایسه سودبازیان عملیاتی واحدهای تجاری را افزایش می‌دهد.

سودبازیان عملیاتی و درآمدها و هزینه‌های واحد تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی نیز بیانگر نتیجه عملیات کلی واحد تجاری است و سودبازیان قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد که نتیجه عملیات کلی مستقل از تامین مالی را نشان می‌دهد و تجزیه و تحلیل عملیات شرکت بدون در نظر گرفتن تامین مالی را موجب می‌گردد و

واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص، به دو گروه جدانشدنی و جدانشدنی چه بوده است؟

قاسمی

دلیل اصلی این تفکیک وجود تفاوت‌های مهم در ویژگیهای این دو نوع سرمایه‌گذاری است. فعالیتهای برخی از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص، بخش جدانشدنی از فعالیتهای اصلی واحد تجاری اصلی است و فعالیتهای برخی از آنها، بخش جدانشدنی از فعالیتهای اصلی واحد تجاری اصلی است که بر فعالیتهای اصلی واحد تجاری اصلی تاثیر کم دارد و یا تاثیری ندارد.

هیئت پیشنهاد کرده تا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۲ (IFRS 12) برای تعریف این دو نوع سرمایه‌گذاری و مشخص کردن شاخصی برای کمک به واحدهای تجاری برای تفکیک آنها، اصلاح شود. همچنین پیشنهاد شده تا واحد تجاری، قضاوتها و مفروضات عمده برای طبقه‌بندی این دو نوع سرمایه‌گذاری را در یادداشتهای توضیحی افشا کند.

این موضوع به این دلیل است که در واقع واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی، مستقل از فعالیتهای اصلی واحد تجاری اصلی نبوده و به فعالیتهای اصلی واحد تجاری اصلی وابسته بوده و عملکرد آن واحدهای تجاری در واقع باعث هم‌افزایی در عملیات اصلی واحد تجاری اصلی می‌گردد، بنابراین نمایش جداگانه نتیجه عملیات واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی و ارایه جمع فرعی نتیجه عملیات واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص با سودبازیان عملیاتی واحد تجاری اصلی در واقع نتیجه فعالیتهای عملیاتی را به‌صورت کلی نمایش می‌دهد و بیانگر نتیجه عملیات کلی واحد تجاری اصلی است. درآمدها و هزینه‌های ناشی از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جدانشدنی نیز در طبقه سرمایه‌گذاریها در صورت سودبازیان ارایه می‌شود.

سازش

بخش عمده پیشنهاد هیئت یادشده به موضوع جمعهای فرعی پرداخته است. دلیل آن چیست؟

قاسمی

در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، واحد تجاری ملزم به ارائه

همچنین استدلال شده است که دلیل ذکر این جمع در صورت سودیازیان، دستیابی آسان‌تر به سودیازیان قبل از بهره و مالیات (EBTI) است که در تجزیه و تحلیل صورتهای مالی و تصمیم‌گیریهای مالی بسیار مورد استفاده قرار می‌گیرد.

سازمان

پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری شیوه به‌کارگیری روش ارایه هزینه‌های عملیاتی به «ماهیت هزینه» و «کارکرد هزینه» را تغییر می‌دهد. این پیشنهاد چه آثاری برای استفاده‌کنندگان ایرانی ممکن است داشته باشد؟

قاسمی

پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی استفاده از هر دو روش را دربر می‌گیرد؛ هر کدام که مفیدتر است. و همان‌گونه که در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ نیز ذکر شده است انتخاب روش کارکرد هزینه یا روش ماهیت هزینه به عوامل تاریخی و ویژگیهای صنعت و ماهیت واحد تجاری بستگی دارد و از آنجایی که هر یک از روشها، در واحدهای تجاری مختلف، مزئیتهای متفاوتی دارد، استاندارد، مدیریت واحد تجاری را ملزم کرده تا روشی را انتخاب کند که قابل‌اتکا و مربوط‌تر باشد. در استاندارد حسابداری ۱ ایران ذکر شده واحد تجاری باید اجزای هزینه‌های شناسایی شده در صورت سودیازیان را با استفاده از طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها یا کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری، هر کدام که اطلاعات قابل‌اتکا و مربوط‌تر فراهم می‌کند، ارائه دهد.

در روش «کارکرد هزینه» یا روش «بهای تمام‌شده فروش»، هزینه‌ها بر اساس کارکرد آنها، به‌عنوان بخشی از بهای تمام‌شده فروش یا، برای مثال، هزینه‌های فروش یا هزینه‌های اداری طبقه‌بندی می‌شوند. در این روش، حداقل، واحد تجاری بهای تمام‌شده فروش را جدا از سایر هزینه‌ها افشا می‌کند. این روش در مقایسه با روش طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس ماهیت، می‌تواند اطلاعات مربوط‌تری برای استفاده‌کنندگان فراهم کند، اما تخصیص هزینه‌ها به کارکردها، ممکن است مستلزم تخصیص اختیاری و اعمال قضاوت قابل‌ملاحظه باشد. واحد تجاری که هزینه‌ها را بر اساس کارکرد طبقه‌بندی می‌کند، باید اطلاعات بیشتری درباره ماهیت هزینه‌ها، شامل هزینه استهلاک داراییهای ثابت مشهود و داراییهای نامشهود و هزینه مزایای کارکنان، افشا کند.

با استفاده از روش کارکرد هزینه می‌توان مشخص ساخت که فعالیت اصلی واحد تجاری تا چه اندازه سودآور است و درصد درآمد عملیاتی و بهای تمام‌شده متناظر با آن را به‌دست آورد و همچنین مشخص ساخت چند درصد هزینه‌ها، اداری و عمومی بوده و چند درصد سود، نتیجه سایر فعالیت‌های واحد تجاری است. در پیش‌نویس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، رهنمودهای بیشتری برای شرکتها جهت انتخاب روش ارائه هزینه‌ها در صورت سودیازیان ارائه شده است.

در ایران نیز در صورتهای مالی نمونه تهیه شده توسط سازمان بورس برای صنایع مختلف، با توجه به ویژگیها و ماهیت صنعت و مزئیتهای هر یک از روشها، و نیز با توجه به این‌که در برخی صنایع، تخصیص هزینه‌ها به کارکردها، ممکن است مستلزم تخصیص اختیاری و اعمال قضاوت قابل‌ملاحظه باشد، برای نمونه برای بانکها و موسسات اعتباری، شرکتهای سرمایه‌گذاری، شرکتهای کارگزاری، شرکتهای مشاور سرمایه‌گذاری و برخی از صندوقهای سرمایه‌گذاری، از روش ماهیت هزینه و برای بقیه صنایع از روش کارکرد هزینه استفاده شده است.

سازمان

پیشنهاد هیئت به موضوع مورد علاقه سازمان بورس، یعنی عملکرد مدیریت نیز پرداخته است. چرا در بحث ارائه صورتهای مالی، این موضوع که خود مبحث بااهمیتی است، مطرح شده است؟

قاسمی

تحقیقات هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری مشخص کرد که بسیاری از شرکتها اطلاعات مالی خارج از چارچوب صورتهای مالی در قالب معیارهای عملکرد مدیریت ارائه می‌کنند. این اطلاعات برای استفاده‌کنندگان مفید بوده و به آنها کمک می‌کند تا درک کنند (۱) از دیدگاه مدیریت، عملکرد مالی واحد تجاری چگونه است، (۲) کسب‌وکار چگونه مدیریت می‌شود و (۳) پایداری عملکرد مالی شرکت چگونه است. هیئت به این نتیجه رسید که این اطلاعات، شفافیت لازم را ندارد و از یکنواختی لازم برخوردار نیست و در بسیاری از موارد ناقص ارائه می‌شود.

طبق پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، معیارهای عملکرد مدیریت، جمعهای فرعی درآمدها و

و ساده کردن تجزیه و تحلیل، پیشنهاد شده است تا شرکتها تنها از یک نقطه شروع مشابه (سودبازیان عملیاتی) استفاده کنند. استفاده از سودبازیان عملیاتی به عنوان نقطه شروع به این دلیل است که (۱) برای رسیدن به جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، سودبازیان عملیاتی مستلزم تعدیلات کمتری است و ارائه آن را ساده تر می کند و (۲) تفاوت بین جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی و سودبازیان عملیاتی، معیاری را برای اقلام تعهدی عملیاتی فراهم می کند که معیاری مفید برای استفاده کنندگان است زیرا به آنها کمک می کند تا از این که چگونه سودبازیان عملیاتی به جریانهای نقد تبدیل شده است، آگاهی یابند.

سپاس

آیا به کارگیری پیشنهادهای هیئت، اگر تصویب و الزامی شود، چالش برانگیز است؟

قاسمی

این تغییرات پشتوانه تحقیقاتی داشته و در پی برطرف ساختن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان است و ما نیز بهتر است این تغییرات را در استانداردهای ملی خود بپذیریم. آنچه پیشینه تدوین استانداردها نشان می دهد، همواره استانداردهای جدید اطلاعات بهتری در اختیار استفاده کنندگان قرار می دهد و به کارگیری آنها مفیدتر و موثرتر است و اعمال پیشنهادات در خصوص صورت سودبازیان می تواند اطلاعات مفیدتری در اختیار استفاده کنندگان قرار دهد.

آنچه مسلم است در ابتدا همواره برای به کارگیری استانداردها و مقررات جدید چالشهایی برای تهیه کنندگان و استفاده کنندگان وجود دارد. اولین موضوع برای رفع چالشهای پیش رو، آموزش است که این مورد بر عهده متولی تدوین استانداردها و مقررات است و باید همه افراد در این خصوص آموزشهای لازم را ببینند. نهادهای نظارتی نیز اصولاً در این خصوص پیشنهادات و کمکهای لازم برای به کارگیری استانداردها را انجام می دهند. به طور مثال تدوین راهنمای به کارگیری استانداردها، برگزاری کارگاههای آموزشی، تدوین صورتهای مالی نمونه و ... را می توان نام برد.

سپاس

از پاسخها و توضیحات دقیق و جامع شما سپاسگزاریم.

هزینه ها است که (۱) در اطلاع رسانیهای عمومی خارج از چارچوب صورتهای مالی مورد استفاده قرار می گیرد، (۲) جمعهای اصلی یا فرعی که طبق استانداردهای حسابداری مشخص شده است، و (۳) دیدگاه مدیریت در رابطه با عملکرد مدیریت را به استفاده کنندگان اطلاع رسانی می کند.

طبق پیشنهاد هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری، واحد تجاری باید اطلاعاتی را در رابطه با معیارهای عملکرد مالی، در یک یادداشت توضیحی جداگانه در صورتهای مالی افشا کند. این یادداشت باید شامل صورتی باشد که معیارهای عملکرد مدیریت را افشا کند به گونه ای که نشان دهنده دیدگاه مدیریت نسبت به عملکرد مالی شرکت باشد و این معیارها لزوماً قابل مقایسه با معیارهای مشابه توصیف شده در سایر شرکتها نیست. علاوه بر این، واحد تجاری باید برای هر یک از معیارهای عملکرد، در یادداشتهای توضیحی، افشای لازم را انجام دهد. این افشا شامل (۱) توصیفی از این که چرا این معیار عملکرد مدیریت، نشان دهنده دیدگاه مدیریت در رابطه با عملکرد است که این شامل توصیفی از نحوه محاسبه معیار عملکرد و مفید بودن آن برای ارزیابی عملکرد واحد تجاری است، (۲) صورت مغایرت بین معیار عملکرد مدیریت و قابل مقایسه ترین جمع فرعی یا اصلی در صورت سودبازیان، (۳) اثر مالیاتی و تاثیر بر منافع فاقد کنترل برای هر قلم افشاشده در صورت مغایرت مذکور، و (۴) چگونگی تعیین اثر مالیاتی مذکور، است. البته به نظر می رسد برای به کارگیری این مورد چالشهایی داشته باشیم که بهتر است در این خصوص رهنمودها و نمونه هایی توسط متولی تدوین استانداردها ارایه گردد.

سپاس

در پیشنهاد هیئت، سودبازیان عملیاتی به عنوان تنها نقطه شروع در روش غیرمستقیم برای گزارش جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی معرفی شده است. چرا هیئت به این موضوع توجه کرده است؟

قاسمی

با توجه به این که شرکتها از نقطه شروع متفاوتی برای روش غیرمستقیم جهت گزارشگری جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی استفاده می کنند (مانند سودبازیان، سودبازیان ناشی از عملیات در حال تداوم، سودبازیان قبل از مالیات یا سودبازیان عملیاتی)، برای افزایش قابلیت مقایسه



پیش‌نویس پیشنهادی جدید؛ نیاز به کاهش پیچیدگی صورت‌های مالی بانکها

گفتگو با آقای احمد فاضلی

معاون مالی بانک صادرات ایران

حسابداری

موضوع محوری این شماره نشریه حسابرس، استاندارد حسابداری ۱ با عنوان «ارائه صورت‌های مالی» است. از این که در این گفتگو شرکت کرده‌اید سپاسگزاریم و ابتدا به این موضوع بپردازیم که آیا در ایران صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را تامین می‌کند؟ این پرسش به‌ویژه درباره صنعت بانکداری که تابع مقررات نظارتی بانک مرکزی هم هستند، پیچیدگی بیشتری پیدا می‌کند. پاسخ شما، به عنوان حسابدار پرتجربه، که در حرفه و صنعت نقش و حضور موثر داشته‌اید، به این پرسش چیست؟

فاضلی

اخیراً بانک مرکزی اقدام به ارائه شکل‌بندی جدیدی برای صورت‌های مالی بانکها در ایران کرد و بدین ترتیب، علاوه بر این که قالبی یکنواخت و قابل مقایسه برای همه بانکها فراهم ساخت، نوعی همگرایی و حرکت به سمت الزامات گزارشگری بین‌المللی از جمله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و کمیته بال (Basel Committee) را آغاز کرد.

به نظر می‌رسد به دلیل پیچیدگی حسابداری و گزارشگری مالی بانکها، همچنان درک و تفسیر صورت‌های مالی این سازمانها برای عموم دشوار باشد. برای مثال صورت وضعیت مالی بانک به دلیل نبود امکان تعیین دوره گردش عملیات، به

فعالیت‌های تامین مالی تقسیم گردد. همان‌طور که می‌دانیم، سود حاصل از فعالیت‌های عملیاتی بهترین معیار ارزیابی عملکرد مدیریت است و در تحلیل‌های مالی بسیار مورد توجه است و این تفکیک می‌تواند ضمن افزایش قابلیت مقایسه، کمک موثری در تحلیل بهتر عملیات شرکتها باشد.

در ایران، صورت سود و زیان بانکها تا قبل از سال ۱۳۹۴ فاقد بخش‌های عملیاتی و غیرعملیاتی بود (درآمدها تنها به بخش‌های مشاع و غیرمشاع تقسیم می‌شد). با آن که در شکستگی سود و زیان ابلاغی از سوی بانک مرکزی، درآمدهای عملیاتی بانکها تعریف شد، اما اشاره‌ای به هزینه‌های عملیاتی نشده است.

به نظر می‌رسد طبقه‌بندی پیشنهادی بتواند به طبقه‌بندی بهتر این صورت مالی در بانکها کمک کند.

سازمان

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، رهنمودهایی را در مورد ارائه هزینه‌های عملیاتی به روش ماهیت هزینه و یا به روش کارکرد هزینه ارائه کرده است. به نظر شما کدامیک از دو روش گزارشگری هزینه‌ها، عملکرد مالی بانکها را بهتر نمایش می‌دهد؟

فاضلی

با توجه به این که در حال حاضر امکان انتخاب بین روش‌های طبقه‌بندی بر حسب ماهیت یا کارکرد وجود دارد، استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و سرمایه‌گذاران نگران این بودند که آیا شرکتها بهترین شیوه را برای نمایش عملکرد انتخاب می‌کنند یا خیر؟ در نتیجه، با درک این مشکل، در پیشنهاد هیئت معیارهایی برای این انتخاب تعریف شد. در حال حاضر، طبقه‌بندی هزینه‌ها در صورت سود و زیان بانکها طبق نمونه ابلاغی بانک مرکزی بر اساس روش ماهیت

طبقه‌بندی مانند دارایی‌های جاری و غیرجاری تقسیم نمی‌شود، و یا جریان نقد حاصل از فعالیت‌های (با وجود اصلاحی که بانک مرکزی در آن به وجود آورد) متفاوت از مفهوم آن در سایر واحدهای تجاری محاسبه می‌شود.

تعیین نیازهای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی نیاز به پژوهش‌های تجربی گسترده دارد و به نظر می‌رسد ارائه توضیحات بیشتر درخصوص اقلام مندرج در صورتهای مالی بانکها در یادداشت‌های پیوست بتواند به افزایش محتوای اطلاعاتی این صورتهای مالی کمک کند. ضمن آن که کمیته بال نیز الزاماتی را در جهت بهبود سلامت سیستم بانکی تدوین کرده است که باید در صورتهای مالی انعکاس یابند.

سازمان

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در این اواخر با انتشار یک پیش‌نویس قصد تغییر در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS) با عنوان «ارائه صورتهای مالی» دارد. تغییرات پیشنهادی به‌طور عمده متوجه تغییرات صورت سود و زیان است. تغییر در شکستگی ارائه صورتهای مالی، به‌ویژه صورت سود و زیان، تا چه حد به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی بانکها کمک می‌کند؟

فاضلی

به دلیل تفاوت‌های متعددی که در تعریف و ارائه سود عملیاتی وجود داشت، هیئت تصمیم گرفت برای افزایش قابلیت مقایسه این قلم، طبقه‌بندی جدیدی ارائه کند. پیشنهاد هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری این است که صورت سود و زیان به بخش‌هایی شامل سود عملیاتی، سود و زیان حاصل از واحدهای فرعی و مشارکتهای خاص، سود و زیان حاصل از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، و سود و زیان حاصل از

طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس روش کارکرد هزینه

در گزارشگری مالی بانکها

با ابهام روبرو بوده و ممکن است

منافع آن کمتر از هزینه آن باشد

تأمین مالی دانست. این موضوعات نیاز به بررسی دقیقتر و هماهنگی با مراجع نظارتی و استانداردگذار دارد.

سازش

هیئت یادشده در پیشنهاد خود روش تازه‌ای را برای گزارشگری تفاوت‌های تسعیر ارز (تغییرات نرخ ارز) در صورت سودیازیان مطرح ساخته است. روش پیشنهادی چه تاثیری بر صورتهای مالی بانکها خواهد داشت؟

فاضلی

پیشنهاد ارائه شده بر این نکته تاکید دارد که تفاوت‌های تسعیرنرخ ارز، در همان طبقه‌ای نشان داده شود که فعالیت اصلی موجد آنها گزارش شده است (مثلاً اگر تفاوت نرخ، مربوط به اسناد تجاری است، این تفاوت باید در «طبقه عملیاتی» گزارش شود). در بانکها در حال حاضر، یک طبقه به عنوان خالص سود(زیان) مبادلات و معاملات ارزی وجود دارد که شامل سودیازیان تسعیر ارز و سودیازیان خریدوفروش ارز می‌باشد. به نظر می‌رسد طبقه‌بندی پیشنهادی به تفکیک بهتر این دو رویداد در صورت سودیازیان منجر گردد و سودیازیان عملیاتی به نحو دقیق‌تری محاسبه گردد.

سازش

پیشنهاد هیئت را در مورد به کارگیری سود عملیاتی به عنوان نقطه آغاز در روش غیرمستقیم برای گزارش جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، در گزارشگری مالی بانکها تا چه حد مناسب می‌دانید؟

فاضلی

در خصوص صورت جریانهای نقد در بانکها، شاید ذکر این نکته خالی از لطف نباشد که بر اساس برخی پژوهشهای انجام شده در سایر کشورها، این صورت مالی کمتر مورد توجه

هزینه انجام می‌شود و هزینه‌ها با توجه به ماهیت آنها به طبقات فرعی مانند هزینه استهلاک، هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان، هزینه تبلیغات و غیره تقسیم می‌شوند. با وجود آن که طبقه‌بندی هزینه‌ها بر اساس روش کارکرد هزینه، اطلاعات مربوطتری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد، اما با توجه به تنوع و نبود امکان تخصیص دقیق هزینه‌ها به فعالیتها یا کارکردها در بانکها، استفاده از این روش با ابهام روبرو بوده است و ممکن است منافع آن کمتر از هزینه آن باشد.

سازش

همان‌طور که اشاره کردید، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در پیشنهاد خود برای طبقه‌بندی اطلاعات در صورت سودیازیان، طبقه‌بندی جدیدی ارائه داده است ولی به بانکها و بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، به دلیل ماهیت کسب‌وکار، امکان داده است که در به کارگیری طبقه‌بندی تعریف شده به ترتیب دیگری عمل کنند. درآمدها و هزینه‌های اصلی بانکها چه تفاوتی با دیگر شرکتها دارد؟

فاضلی

فعالیت برخی واحدهای تجاری نظیر بانکها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، دارای طبقه‌بندیهای خاصی است که اعمال پیشنهاد ارائه شده ممکن است مشکلاتی را در پی داشته باشد. برای مثال، در صورتی که هزینه سود پرداختی که در حال حاضر به عنوان کاهنده درآمد تسهیلات در بخش عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود، در طبقه فعالیتهای تأمین مالی درج شود، در آن صورت امکان محاسبه خالص حاشیه سود (یا خالص درآمد تسهیلات) وجود نخواهد داشت. از سوی دیگر، هزینه سودپرداختی بابت وام دریافتی از بانکها و موسسات مالی و اعتباری را می‌توان دارای ماهیت

یکی از مشکلات صورتهای مالی بانکها

پیچیدگی آنهاست و

ارائه راهکارهایی برای کاستن از پیچیدگی

ممکن است به درک بهتر صورتهای مالی کمک کند

برطرف نشده است. به عنوان مثال، می توان به سود تعدیل شده با آثار مالیاتی، سود تعدیل شده با آثار تسعیر ارز محدود شده، و یا سود تعدیل شده با آثار در نسبت کفایت سرمایه اشاره کرد.

سپاس

بر اساس تجربه و دیدگاه شما، و برای پاسخگویی بهتر و شفاف تر صورتهای مالی، چه تغییر یا تغییراتی را در استانداردهای حسابداری، به ویژه استاندارد حسابداری ۱، پیشنهاد می کنید.

فاضلی

طبعاً تامین نیازهای اطلاعاتی همه استفاده کنندگان از صورتهای مالی در صورتهای مالی با مقاصد عمومی که طبق استانداردهای حسابداری برای همه شرکتها یکسان است، امکان پذیر نیست. از سوی دیگر، در ایران قوانین نظارتی، مالیاتی و استانداردهای حسابداری باید به نوعی همسویی دست یابند که به نظر می رسد تحقق آن به سادگی امکان پذیر نباشد.

همان طور که پیش از این اشاره شد، یکی از مشکلات صورتهای مالی بانکها، پیچیدگی آنهاست و ارائه راهکارهایی برای کاستن از این پیچیدگی، ممکن است به درک بهتر صورتهای مالی کمک کند. برای مثال، ارائه طبقه بندی خاصی از صورت وضعیت مالی برای داراییها یا ارائه تعریفهای استاندارد برای نسبتهای مالی مهم بانکها، ممکن است به درک بهتر آنها کمک کند.

سپاس

تغییر در استانداردهای حسابداری، و به ویژه پیشنهادهای جدیدی که درباره آنها صحبت کردیم، برای تهیه کنندگان اطلاعات مالی بانکها، استفاده کنندگان از این اطلاعات، و مراجع نظارتی، چه چالشهایی به همراه خواهد داشت؟

فاضلی

در ایران، مرجع تعیین شیوه گزارشگری مالی بانکها تاکنون بانک مرکزی بوده و به قاعده باید تدوین استاندارد جدید، با هماهنگی این مرجع، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار انجام شود تا شاهد مشکلاتی که در سالهای گذشته به خاطر اختلاف نظر در تهیه صورتهای مالی بانکها رخ داده، نباشیم.



استفاده کنندگان از صورتهای مالی قرار دارد و شاید دلیل آن، نوع خاص طبقه بندی دریافت سپرده ها و پرداخت تسهیلات در بخش فعالیتهای عملیاتی است که درک آن را دشوار می سازد. در تغییراتی که به تازگی در استانداردهای حسابداری ایران داده شد، نقطه شروع محاسبه جریان نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، سود (زیان) خالص است و شکل بندی ارائه شده از سوی بانک مرکزی نیز همین روش را الزامی ساخته است و به نظر نمی رسد تغییر مجدد این روش محاسبه، مزیت خاصی نسبت به روش استفاده از سود عملیاتی داشته باشد و حتی ممکن است باعث سردرگمی ناشی از تغییر مکرر استاندارد شود. در عوض، طبقه بندی خاصی که بانک مرکزی برای مجزا ساختن بخش دریافت سپرده و پرداخت تسهیلات در این بخش ارائه کرده است، تا حدی از ابهامات آن کم کرده است.

سپاس

به موجب پیش نویس پیشنهادی، واحدهای تجاری ملزم هستند که یک یادداشت اطلاعاتی در مورد معیارهای عملکرد مدیریت ارائه کنند. این پیشنهاد برای بانکها چه معنایی خواهد داشت؟

فاضلی

همان طور که در پیشنهاد مطرح شده ذکر شده است، معیارهای عملکرد مدیریت (MPM) باید در یادداشتهای پیوست افشا شود و شرحی ارائه شود که: چرا این معیارها دیدگاه مدیریت در خصوص عملکرد را ارائه می کنند، معیارهای عملکرد چگونه محاسبه می شوند، معیارهای یاد شده چگونه اطلاعات مفیدی در خصوص عملکرد ارائه می کنند، بیانیه ای در خصوص این که معیارهای عملکرد مدیریت نظر مدیریت را در خصوص هر جنبه از عملکرد مالی واحد تجاری فراهم می سازند، و تفاوت های این معیارها با جمعهای فرعی ارائه شده در صورت سود و زیان را ارائه کنند. با توجه به هدف بهبود شفافیت که همواره در استانداردهای بین المللی حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه بوده، ارائه این یادداشت ممکن است به درک بهتر استفاده کنندگان از عملکرد مدیریت منجر شود.

به نظر می رسد در صنعت بانکداری نیز بتوان معیارهای خاصی را معرفی کرد، به ویژه معیارهایی که حاوی تعدیلات مدنظر حسابرسان مستقل در دوره های قبل بوده و هنوز

پیش نویسی پیشنهادی جدید؛

نواوری و جلوگیری از سکون

حسابرسی

آیا اطلاعات صورتهای مالی تهیه شده براساس استانداردهای حسابداری به نیازهای اطلاعاتی تصمیمگیرندگان کمک می کند؟ این پرسش، به دلیل تنوع گروههای استفاده کننده، گرایش اطلاعاتی تهیه کنندگان، پیچیدگیهای فرایند تصمیمگیری و نیازهای اطلاعاتی آن، و نکات متعدد دیگر، پاسخی ساده و سراسر نداشته است. هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری، یکبار دیگر در پاسخ به این پرسش و نگرانیهای گروههای مختلف ذینفع درباره بار اطلاعاتی صورتهای مالی، درصدد تغییر در شکل ارائه صورتهای مالی است.

جنابعالی به عنوان یکی از اعضای کمیته فنی و کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی با مسایل و پیچیدگیهای شکل ارائه صورتهای مالی در ایران به خوبی آشنایید و نقطه نظرهای شما می تواند برای خوانندگان مجله خواندنی و به ویژه برای خوانندگان جوان آموزنده باشد. از این که دعوت ما را پذیرفتید بسیار سپاسگزاریم. ابتدا بار دیگر از این پرسش اساسی آغاز کنیم که آیا در ایران صورتهای مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری، نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان از صورتهای مالی را تامین می کند؟



گفتگو با دکتر کیهان مهام
رئیس هیئت مدیره موسسه
حسابرسی فریوران راهبرد

دکتر مهام

در پاسخ به این سؤال، دو پیش فرض را باید مورد توجه قرارداد:

اولاً، صورتهای مالی نمی تواند پاسخگوی نیازهای خاص استفاده کنندگان در ارتباط با اطلاعات مالی باشد، چرا که نیازهای استفاده کنندگان به اطلاعات مالی می تواند کاملاً متفاوت از یکدیگر باشد و تشخیص و تامین این نیازها خارج از توان تهیه کنندگان صورتهای مالی است.

ثانیاً، فلسفه وجودی مراجع بین المللی حسابداری نظیر هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) این است که نیازهای مشترک استفاده کنندگان مورد نظر در خصوص اطلاعات مالی در سرتاسر جهان تفاوت معناداری با یکدیگر ندارد و بر این مبنا، مجموعه ای از استانداردهای جهانی با کیفیت برای تمام کشورهای جهان قابل استفاده و کارساز است.

با توجه به توضیحات مختصر بالا، پذیرش کلی استانداردهای بین المللی حسابداری به عنوان مبنای استانداردهای حسابداری، تا حدود زیادی ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری در ایران را افزایش داده و از این رو، صورتهای مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری ایران پاسخگوی نیازهای استفاده کنندگان مورد نظر در ارتباط با اطلاعات مالی بوده است، گرچه به طور قطع این استانداردها قابل بهبود است و روند تجدیدنظر در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری ملی گویای صحت این مدعا است.

سازش

مبنای اصلی تصمیم اخیر هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری برای تجدیدنظر در استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS 1) چه بوده است؟ و اقدام هیئت بر چه مسایلی متمرکز بوده است؟

دکتر مهام

تجدیدنظر در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اساساً مبتنی بر بازخورد دریافتی از استفاده کنندگان مورد نظر و سایر ذینفعان نظیر فعالان حرفه حسابداری و حسابرسی است. با توجه به سابقه موجود، این روند همچنان ادامه خواهد داشت

و در آینده نیز به احتمال زیاد بارها و بارها شاهد بازنگری در استانداردها خواهیم بود. با این حال، بخشی از تغییرات در استانداردهای بین المللی حسابداری صرفاً برای نوآوری و جلوگیری از سکون است و جنبه های محتوایی ندارد. در مقابل، بخش عمده ای از تغییرات ماهیت محتوایی دارد و باعث دگرگونی در صورتهای مالی و بهبود اطلاع رسانی می شود. هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری، دلیل بازنگری استاندارد بین المللی حسابداری ۱ را بهبود آگاهی بخشی در صورتهای مالی عنوان، و تصریح کرده است که تمرکز خود را در این بازنگری بر اطلاعات عملکردی مندرج در صورت سود و زیان قرار داده است. ضمناً تغییرات محدودی را در صورت جریانهای نقدی و صورت وضعیت مالی پیشنهاد کرده است.

نمایه ۱، صورت سود و زیان خلاصه شده یک واحد تجاری است که با فرض به کارگیری الزامات پیشنهادی هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری در استاندارد بین المللی حسابداری ۱ تهیه شده است. فرض شده است واحد تجاری در روال عادی فعالیت های اصلی خود فاقد سرمایه گذاری است، و به همین ترتیب در روال عادی فعالیت های اصلی خود، مشتریان را تامین مالی نمی کند. طبق پیش نویس تجدیدنظر در استاندارد بین المللی

بخش عمده

تغییرات پیشنهادی هیئت

در خصوص صورت سود و زیان

کمکی به استفاده کنندگان ایرانی

نمی کند

حسابداری شماره ۱، موارد زیر به عنوان جمعهای موقت در صورت سودوزیان منعکس می شود:

الف- سودیازیان عملیاتی؛

ب- سودیازیان عملیاتی و سودیازیان ناشی از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک؛ و

پ- سودیازیان قبل از درآمدها و هزینههای تامین مالی و هزینه مالیات بر درآمد.

به این ترتیب، درآمدها و هزینهها و سودهایزایانها در صورت سودوزیان در طبقات زیر ارائه خواهد شد:

الف- عملیاتی؛

ب- واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک؛

پ- سرمایه گذاری؛ و

ت- تامین مالی.

طبقه عملیاتی شامل درآمدها و هزینههایی می شود که

در طبقات دیگر (نظیر طبقات سرمایه گذاری یا تامین مالی)

طبقه بندی نشده است، و از این رو، طبقه مذکور کلیه درآمدها و هزینههای ناشی از فعالیتهای اصلی واحد تجاری را دربر می گیرد. بنابراین، طبقه عملیاتی شامل موارد زیر می شود:

الف- سودیازیان ناشی از سرمایه گذاریهای انجام شده در روال عادی عملیات اصلی واحد تجاری (بند ۴۸ پیش نویس)،

ب- درآمدها و هزینههای ناشی از فعالیتهای تامین مالی و درآمد بهره ناشی از موجودی نقد و معادلهای نقد در مواردی که واحد تجاری مشتریان خود را به عنوان یک فعالیت اصلی تامین مالی می کند (بند ۵۱ پیش نویس).

طبقه سرمایه گذاری شامل بازده ناشی از سرمایه گذاریها می شود، یعنی سودیازیان داراییهایی که به تنهایی و مستقل از سایر منابع واحد تجاری، مولد بازده می باشند. طبقه سرمایه گذاری شامل هزینههای افزایشی مرتبط با داراییهای مذکور نیز می شود.

طبقه تامین مالی شامل موارد زیر می شود:

نمایه ۱- خلاصه صورت سودوزیان

عملیاتی	X	درآمدهای عملیاتی
	(X)	هزینههای عملیاتی
	<u>XX</u>	سودیازیان عملیاتی
واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک	X	سهم از سودیازیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک
	XX	سودیازیان عملیاتی و سودیازیان ناشی از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک
	<u>XX</u>	سهم از سودیازیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص غیر لاینفک
سرمایه گذاری	X	سود حاصل از سرمایه گذاریها
	XX	سودیازیان قبل از درآمدها هزینههای تامین مالی و هزینه مالیات بر درآمد
	<u>XX</u>	درآمد بهره ناشی از موجودی نقد و معادلهای نقد
تامین مالی	(X)	هزینههای مالی ناشی از فعالیتهای تامین مالی
	<u>(XX)</u>	
	<u>XX</u>	سودیازیان قبل از مالیات بر درآمد

واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک به صورت مجزا از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص غیر لاینفک در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی طبق بند جدید پیشنهادی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی 12 (20e).

سپاس

یکی از مقاصد موردنظر هیئت در تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، تعریف سود عملیاتی است. اهمیت این موضوع چیست؟

دکتر مهام

طبق پیش‌نویس تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۱، سودیازیان عملیاتی شامل کلیه درآمدها و هزینه‌های منعکس در صورت سودوزیان، غیر از اقلامی است که در طبقات دیگر آن طبقه‌بندی می‌شوند. طبقات دیگر عبارتند از سودیازیان حاصل از اشخاص وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک، سودیازیان حاصل از سرمایه‌گذاری و تامین مالی، و اقلامی که در هزینه مالیات بردارم یا عملیات متوقف‌شده طبقه‌بندی می‌شوند. به عبارت دیگر، تعریف سودیازیان عملیاتی، تعریفی عملیاتی (نه تئوریک) است و به عنوان باقیمانده عناصر سودیازیان مطرح شده است.

با وجود این، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر این باور است که به دلیل رویکردی که در تعریف اقلام غیرقابل درج در طبقه سودیازیان عملیاتی به کار گرفته است، طبقه عملیاتی شامل سودیازیان ناشی از فعالیتهای اصلی یک واحد تجاری خواهد بود. ضمناً هیئت مذکور، اهمیت الزام واحدهای تجاری به طبقه‌بندی برخی درآمدها و هزینه‌ها در طبقه عملیاتی را، افزایش ویژگی کیفی قابلیت مقایسه عنوان نموده و توصیه کرده است سودیازیان عملیاتی به عنوان جمع موقت در صورت سودیازیان واحدهای تجاری منعکس شود.

نکته مهمی که در این پیشنهاد هیئت قابل توجه می‌نماید کم‌رنگ شدن سودیازیان ناخالص در متن صورت سودیازیان واحدهای تجاری است که به خصوص در واحدهای تجاری تولیدی و بازرگانی قابل بحث می‌باشد. همچنین ارائه‌نشدن تعریفی روشن از سودیازیان عملیاتی نکته دیگری است که مخالفین خاص خود را دارد.

الف- درآمد بهره ناشی از موجودی نقد و معادلهای نقد،

ب- هزینه بهره حاصل از فعالیتهای تامین مالی.

اگرچه طبقات یادشده به لحاظ اسمی مشابه طبقات مورد استفاده در ارائه صورت جریانهای نقد است ولی لزوماً متناظر با آنها نیست.

مسئله دیگر در ارائه صورت سودوزیان پیشنهادی، تعریف «واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک» و «واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص غیر لاینفک» و الزام واحد تجاری به طبقه‌بندی سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص در دو گروه لاینفک و غیر لاینفک، برای فعالیتهای اصلی واحد تجاری است. همچنین پیشنهاد دیگر هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ارائه اطلاعات جداگانه در خصوص این دو گروه سرمایه‌گذاری متفاوت است. هیئت در پیش‌نویس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، واحد تجاری را ملزم به موارد زیر کرده است:

الف- طبقه‌بندی سودیازیان ناشی از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک در طبقه واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک و ارائه جمع موقت برای سودیازیان عملیاتی و سودیازیان ناشی از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک (53b, 60b)؛

ب- ارائه جریانهای نقدی حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک به صورت مجزا از جریانهای نقد حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص غیر لاینفک به عنوان جریانهای نقدی حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری در صورت جریانهای نقدی طبق بند جدید پیشنهادی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (38a).

پ- ارائه سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک به صورت مجزا از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص غیر لاینفک (82g, 82h).

ت- افشای اطلاعات لازم طبق بند ۲۰ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۲ در خصوص

سازمان

هیئت پیشنهاد کرده است که سهم سودیازیان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی، یا طبق تعریفی که شما به کار برده اید، واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک، با توجه به وابستگی آنها به فعالیتهای اصلی واحد سرمایه گذار، به تفکیک ارائه و افشا شود. چه توصیفی برای این پیشنهاد دارید؟

دکتر مهام

بازخوردی که هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری از استفاده کنندگان و ذینفعان صورتهای مالی دریافت کرده است هیئت را به این نتیجه رساند که تفاوتی بااهمیتی بین ویژگیهای واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص به عنوان سرمایه گذاریهای واحدهای تجاری به شرح زیر وجود دارد:

الف- فعالیتهای برخی واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جزو لاینفک فعالیتهای اصلی واحد تجاری است. بازخوردهای دریافتی از ذینفعان گویای آن است که این ویژگی در مشارکتهای خاص بیشتر بارز بوده است؛

ب- فعالیتهای برخی واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص جزو لاینفک فعالیتهای اصلی واحد تجاری نیست؛ یعنی تاثیر آنها بر فعالیتهای اصلی واحد تجاری ناچیز است و یا اساساً تاثیری بر فعالیتهای اصلی واحد تجاری ندارند.

با این حال، هیئت بر این باور است که سهم واحد تجاری از سودیازیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص در بخشی جداگانه از صورت سودیازیان با عنوان طبقه سرمایه گذاری درج شود. بنابراین، هیئت پیشنهاد کرده است واحدهای تجاری، واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص خود را تحت عنوان لاینفک و غیر لاینفک طبقه بندی و سهم خود از سودیازیان این دو گروه مختلف سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص را به صورت جداگانه در صورت سودیازیان ارائه کنند. ضمناً هیئت تاکید کرده است سودیازیان ناشی از واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص غیر لاینفک در بخش سرمایه گذاری صورت

سودیازیان منعکس گردد، چرا که سهم واحد تجاری از سودیازیان این قبیل سرمایه گذاریها با تعریف سودیازیان حاصل از سرمایه گذاریها همخوانی دارد.

در مقابل، هیئت به این نتیجه رسید که واحد تجاری نباید سهم خود از سودیازیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک را در طبقه سرمایه گذاری صورت سودیازیان منعکس کند، چرا که این گونه درآمدها و هزینه ها تا حدود زیادی مستقل از درآمدها و هزینه های طبقه بندی شده در طبقه عملیاتی صورت سودیازیان نیستند. به عبارت دیگر، سهم واحد تجاری از سودیازیان واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص لاینفک با تعریف سودیازیان حاصل از سرمایه گذاریها همخوانی ندارد.

سازمان

هیئت توجه خاصی به تفکیک (disaggregation) و تجمیع (aggregation) اطلاعات در ارائه و افشای اطلاعات مالی داشته است. هیئت چه مقصودی را دنبال می کند؟

دکتر مهام

تجمیع و تفکیک اقلام متکی به اصلی است که برپایه آن، اقلامی که ویژگیهای مشترکی دارند باید در یک گروه دسته بندی شوند و اقلامی که فاقد ویژگیهای مشترک می باشند باید از یکدیگر جدا شوند. این اصل متکی به تعاریف طبقه بندی و تجمیع در چارچوب نظری گزارشگری مالی است.

تجمیع اقلام مشابه باعث می شود اطلاعات مربوط از دیدگان ذینفعان پنهان نماند. از طرف دیگر، با تفکیک اقلامی که ویژگیهای غیرمشابهی دارند، اطلاعات مربوط در اختیار استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار خواهد گرفت و از پنهان شدن اطلاعات بااهمیت نیز جلوگیری می شود.

پیشنهادهای هیئت درپیش نویس جدید استاندارد بین المللی حسابداری ۱ متکی به بازخوردهای دریافتی از استفاده کنندگان صورتهای مالی است. به اعتقاد استفاده کنندگان، صورتهای مالی همواره شامل اطلاعاتی نیست که به نحو مناسب تجمیع یا تفکیک شده باشند. برای مثال، مشاهده شده است که یک واحد تجاری

دکتر مهام

استفاده از روشهای ماهیت هزینه و کارکرد هزینه برای ارائه اطلاعات در صورت سودوزیان به نوع فعالیت واحد تجاری بستگی دارد. برای مثال، استفاده از روش کارکرد هزینه که عموماً منجر به انعکاس بهای تمام شده درآمدهای عملیاتی و سود ناخالص در صورتهای مالی می شود برای واحدهای تجاری تولیدی و بازرگانی کاملاً مناسب و حتی ضروری است، در حالی که برای واحدهای تجاری دیگر، از جمله واحدهای تجاری خدماتی، به کارگیری روش ماهیت هزینه مناسبتر به نظر می رسد. بنابراین، به کارگیری هر یک از این دو روش باید متناسب با نوع فعالیت واحد تجاری و تشخیص نیازهای استفاده کنندگان صورتهای مالی باشد و به طور کلی هیچیک از این دو روش بر روش دیگر برتری ندارد.

سازش

هیئت یادشده در یک پروژه جداگانه موضوع گزارش تفسیری مدیریت را در دست دارد ولی در پیش نویس پیشنهادی برای تجدیدنظر در استاندارد بین المللی حسابداری ۱ نیز الزاماتی برای ارائه اطلاعات در باره «معیارهای عملکرد مدیریت» مطرح ساخته است. هیئت چه هدفی را از طرح این پیشنهاد دنبال می کند؟

کلیه هزینه های عملیاتی خود را در یک سطر در صورت سودیازیان ارائه کرده یا واحد تجاری دیگری تحت عنوان «سایر» هزینه ها، بخش اعظم هزینه های خود را بدون هیچگونه توضیحی در یادداشت های پیوست صورتهای مالی ارائه داده است.

در مقابل، برخی استفاده کنندگان از این بابت ابراز نگرانی کرده اند که تعدادی از واحدهای تجاری به صورتی بسیار مفصل به افشای تجربیات می پردازند و در نتیجه اطلاعات بااهمیت از دیدگان استفاده کنندگان پنهان می ماند. لذا ارائه جزییات در حد مناسب، قابلیت مقایسه اطلاعات یک واحد تجاری را طی دوره ها و سالهای متوالی و قابلیت مقایسه اطلاعات واحدهای تجاری مختلف را در یک سال ارتقا می دهد.

همچنین، هیئت بر این باور است که ممکن است یک واحد تجاری به ناچار اقلام بی اهمیت خود را به رغم ویژگیهای متفاوت آن اقلام تجمیع کند و به این وسیله مانع از پنهان شدن اطلاعات مربوط شود. با وجود این، تجمیع به این شیوه می تواند به ارائه اقلامی منجر شود که بیان صادقانه آنها بدون ارائه اطلاعات بیشتر میسر نیست. به منظور رفع نگرانیهای استفاده کنندگان صورتهای مالی درباره این گونه اقلام که تحت عنوان «سایر» در صورتهای مالی منعکس می شوند، هیئت الزامات ویژه ای را برای ارائه اطلاعات دقیقتر درباره اقلام بی اهمیت غیر مشابه مقرر داشته است.

هیئت به منظور تفکیک اقلام از یکدیگر، آستانه های مقداری نظیر افشای جداگانه مانده هایی که بیش از ۱۰ درصد درآمدهای عملیاتی را تشکیل می دهند و ملزم ساختن واحدهای تجاری به بررسی ضرورت تفکیک مانده هایی که مبلغ آنها بیش از آستانه مذکور می باشد، ارائه کرده است. با این حال، هیئت اعتقاد دارد که تعیین آستانه ای که مناسب همه شرایط باشد، دشوار است.

سازش

هیئت دیدگاه جدیدی برای روش ارایه هزینه های عملیاتی ارائه داده و کاربرد «روش ماهیت هزینه» و «روش کارکرد هزینه» را تغییر داده است. دیدگاه جدید چه آثاری ممکن است برای گزارشگری هزینه ها در ایران داشته باشد؟

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری

دلیل بازنگری

استاندارد بین المللی حسابداری ۱ را

بهبود آگاهی بخشی در صورتهای مالی

عنوان کرده است

دکتر مهام

هیئت هدف خود از معرفی معیارهای عملکرد مدیران و الزامی کردن افشای آنها در یکی از یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی را شفاف سازی و منضبط ساختن کاربرد این قبیل معیارها و افشای آنها در جایی مشخص از صورتهای مالی عنوان کرده است. معیارهای عملکرد مدیران، صورت ریز درآمدها و هزینه های معرفی شده است که:

الف- در اطلاع رسانیهای عمومی غیر از صورتهای مالی مورد استفاده قرار گرفته اند؛

ب- مکمل جمعهای کل یا جمعهای موقت مشخص شده در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی می باشند؛

پ- دیدگاه مدیران نسبت به عملکرد مالی را به عنوان یکی از ابعاد قابل طرح عملکرد مالی واحد تجاری، در اختیار استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار می دهند.

در یادداشت توضیحی معیارهای عملکرد مدیران، نحوه محاسبه این معیارها، دلیل سودمندی آن برای ارزیابی عملکرد واحد تجاری، صورت تطبیق معیارها با جمعهای کل یا جمع موقت مشخص شده در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، گزاره های گویای آن که معیارهای عملکرد مدیران بیانگر یکی از ابعاد قابل طرح عملکرد واحد تجاری است، اثر مالیاتی و اثر منافع فاقد حق کنترل بر تفاوت های موجود بین معیارهای عملکرد مدیران و جمع کل یا جمعهای موقت مشخص شده در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، و دلایل تغییر در مبنای محاسبه معیارهای عملکرد مدیران، حسب مورد، افشا می شود.

به نظر می رسد یکی از کاربردهای این یادداشت توضیحی، ارائه سود مدیریتی یا سود اقتصادی است که غالباً متفاوت از سود حسابداری است. با این حال، اطلاعاتی که در این یادداشت ارائه می شود باید به طور مشخص تعریف شود چرا که در غیر این صورت می تواند باعث سردرگمی استفاده کنندگان صورتهای مالی شود.

سازش

هیئت یاد شده در پیشنهاد خود تغییراتی نیز در نحوه ارائه اطلاعات در صورت جریانهای نقدی مطرح کرده و به دنبال آن بوده است که تعریف سود عملیاتی مورد

استفاده در صورت جریانهای نقدی را روشنتر سازد. آیا صورت جریانهای نقد از این بابت نیاز به اصلاح داشت؟ آیا استفاده از سود عملیاتی به عنوان نقطه شروع در روش غیرمستقیم، سودمندی بیشتری دارد؟

دکتر مهام

مزیت های اصلی به کارگیری سود عملیاتی به عنوان نقطه شروع در روش غیرمستقیم به شرح زیر عنوان شده است:

الف- نیاز کمتر به اعمال تعدیلات در نقطه شروع، که ارائه طبقه جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی را تسهیل می کند.

ب- تفاوت بین جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی و سودیازبان عملیاتی، معیاری برای اقلام تعهدی عملیاتی است. برخی استفاده کنندگان صورتهای مالی چنین معیاری را سودمند تلقی می کنند چرا که به کمک آن می توان پی برد که چگونه سودیازبان عملیاتی به جریانهای نقد تبدیل می شود.

به نظر می رسد این تغییر منطقی است و می تواند سبب تسهیل محاسبات، بدون تغییر محتوای اطلاعات مندرج در یادداشت توضیحی نقد حاصل از عملیات شود.

علاوه بر این، هیئت محدودیتها یا تغییراتی را در رابطه با نحوه انعکاس بهره پرداختی، بهره دریافتی، سود سهام دریافتی و سود سهام پرداختی قائل شده است که قبلاً در استانداردهای حسابداری کشورمان ملحوظ گردیده است و از این رو این تغییرات یا محدودیتها موثر بر نحوه ارائه صورت جریانهای نقد در ایران نخواهد بود.

سازش

آیا مراجع مرتبط و همچنین استفاده کنندگان از اطلاعات صورتهای مالی در ایران از پیشنهاد هیئت استقبال می کنند؟ آیا نیازهای اطلاعاتی دیگری در ایران وجود دارد که در پیش نویس پیشنهادی مطرح نشده باشد؟

دکتر مهام

بخش عمده تغییرات پیشنهادی هیئت در خصوص صورت سودوزبان، کمکی به استفاده کنندگان ایرانی نمی کند چرا که کانون توجه عموم استفاده کنندگان ایرانی، سود خالص گزارش شده است. به عبارت دیگر، عدد سود خالص مهمتر از اجزای سود خالص یا منشا ایجاد آن تلقی می شود. تغییرات پیشنهادی هیئت در خصوص صورت جریانهای نقد

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی چندان روشن نیست. از طرف دیگر، پیشنهاد دیگر هیئت این است که درآمدها و هزینه‌ها یا سودها و زیانهایی که در طبقات سرمایه‌گذاری و مالی صورت سودزبان قابل‌ارائه نیست، در طبقه عملیاتی ارائه شود، ولی تصور من این است که اقلامی داریم که در تعریف هیچ‌یک از این طبقات نمی‌گنجد؛ مانند سودزبان فروش داراییهای ثابت مشهود که در ایران فراوان مشاهده می‌شود و جزو اقلام غیرعادی یا غیرمعمول نیز محسوب نمی‌گردد.

یکی دیگر از چالشهای اجرای پیشنهادهای هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ارائه معیارهای عملکرد مدیران در صورتهای مالی است که چارچوب روشنی ندارد و می‌تواند باعث سردرگمی و دستمایه گمراه‌کنندگی صورتهای مالی واقع شود.

اجرای پیشنهادهای هیئت در عین حال چالشهایی را برای حساب‌برسان نیز ایجاد خواهد کرد. برای مثال، از هم اکنون انتظار می‌رود در خصوص تفکیک واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص به دو گروه لاینفک و غیرلاینفک، اختلاف‌نظرهای حادی بین تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان صورتهای مالی پدید آید. همچنین در مورد ارائه معیارهای عملکرد مدیران در صورتهای مالی به‌طور قطع جنجالهای شدیدی در خواهد گرفت. این مسائل به‌ویژه در محیط خاص کشورمان تشدید خواهد شد چرا که از هم‌اکنون مشخص است که مدیران فاقد تعهد و تخصص در کشور ما که تعداد آنها کم نیست این فرصت را پیدا می‌کنند که با ارائه آمار و اطلاعات عجیب و غریب و غلط، خود را بهترین مدیران دنیا معرفی کنند؛ آن‌هم در شرایطی که عملکرد واقعی آنان فوق‌العاده ضعیف و واحدهای تجاری تحت مدیریت آنها عموماً ورشکسته و به‌طور مستمر زیان‌ده بوده‌اند. این‌گونه مدیران دست به هر کاری می‌زنند که حساب‌برسان را مجاب کنند که آمار و اطلاعات آنان بی‌نقص است.

سپاس

برای مشارکت در این گفتگو از شما سپاسگزاریم.

اگر به نظر خواهی هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری درباره پیش‌نویس پیشنهادی پاسخ دادید،

آماده هستیم که آن را اطلاع‌رسانی کنیم.



معقول و منطقی بوده و با محیط کشورمان همخوانی دارد و به‌کارگیری اطلاعات توسط استفاده‌کنندگان را تسهیل می‌کند. تفکیک سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص در یادداشتهای توضیحی به دو گروه لاینفک و غیرلاینفک، اگر چه در وهله نخست مفید به‌نظر می‌رسد ولی چنین اقدامی نیز کمک چندانی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی نخواهد کرد.

با این همه باید توجه داشت که کشورمان در تدوین استانداردهای حسابداری تا حدود زیادی پیرو استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است و جا دارد موضع کشورمان در رابطه با این تغییرات به‌صورت رسمی به هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری منعکس شود که این مسئله اعتبار کشورمان را در محیط بین‌المللی بالا خواهد برد.

سپاس

آیا به‌کارگیری پیشنهادهای اخیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اگر تصویب شود، چالش‌برانگیز است؟

دکتر مهام

اگر پیش‌نویس تهیه‌شده به‌همین شکل تبدیل به استاندارد شود، قطعاً چالشهایی را برای تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و حساب‌برسان پدید خواهد آورد. برای مثال، تفکیک واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص به دو گروه لاینفک و غیرلاینفک، در عمل چالش‌برانگیز خواهد بود. ضمن آن‌که ارزش‌افزوده این کار برای

اجرای پیشنهادهای هیئت

در عین حال

چالشهایی را برای حساب‌برسان

ایجاد خواهد کرد

پیش‌نویس

پیشنهادی جدید؛

اطلاعات بهتر



دکتر الهام حمیدی

کارشناس ارشد واحد تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی
عضو هیئت علمی دانشگاه خاتم

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، به‌منزله 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، شرکتها در صورت سودیازیان، سود عملیاتی ارائه می‌کنند؛ اما این مشکل که سود عملیاتی شامل کدام درآمدها

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 استانداردگذاران 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 شرکتها 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 استانداردگذار 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

به‌تر تامين می‌کند

سازمان

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؟

قسمتی از استاندارد که

افشای معیارهای عملکرد

تعریف‌شده توسط مدیریت را

الزامی می‌کند

شاید در اجرا برای شرکتها

کمی نامانوس باشد

و هزینه‌ها باید 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.

و شرکت می‌تواند بر اساس رهنمودهایی که متن پیشنهادی 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.

سازش

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.

سازش

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.



دکتر حمیدی

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ (IAS 7) با عنوان «صورت جریانهای نقد»، شرکتها در ارتباط با محل انعکاس سودهای تقسیمی پرداخت‌شده یا دریافت‌شده، درآمدهای مالی دریافتی یا هزینه‌های مالی پرداخت‌شده، اختیار عمل دارند؛ برای مثال، بهره پرداخت‌شده 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 پرداخت‌شده در قسمت فعالیتهای عملیاتی منعکس شده باشد می‌توان کار را با سود خالص یا سود قبل از مالیات شروع کرد یا اگر بهره پرداخت‌شده 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 به عنوان 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 به عنوان 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 پرداخت‌شده یا دریافت‌شده، درآمدهای مالی دریافتی یا هزینه‌های مالی پرداخت‌شده، حذف شده است.

سازش

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، به عنوان حداقل ارائه شده‌اند



پیش نویس پیشنهادی جدید؛

اطلاعات آینده‌نگر

گفتگو با آقای هوشنگ مهدوی

مدیر مالی شرکت سرمایه‌گذاری غدیر

سازش

شرکت سرمایه‌گذاری غدیر از بازیگران پرسابقه و فعال بازار سرمایه ایران است و سرمایه‌گذاران توجه ویژه‌ای به اطلاعات منتشرشده درباره شرکت و زیرمجموعه‌های آن دارند. در بازار سرمایه ایران نیز مانند سایر کشورها، درباره این گفته که اطلاعات مالی سهم موثری در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری دارد، با تردید نگاه می‌شود. تجربه شما در باره این موضوع چگونه است و آیا در ایران صورتهای مالی تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را تامین می‌کند؟

مهدوی

صورتهای مالی تهیه‌شده براساس استانداردهای حسابداری نیاز اطلاعاتی استفاده‌کنندگان داخل کشور را تا حد بسیار زیادی تامین می‌کند. با توجه به رشد بازار سرمایه و پذیرش شرکتهای بیشتر در بازار بورس، به‌قاعده، اطلاعات آینده‌نگر بیش از اطلاعات مالی تاریخی، که صورتهای مالی به‌طور عمده بیانگر رویدادهای گذشته می‌باشند، مورد نیاز استفاده‌کنندگان خواهد بود. اما درخصوص نیاز

سازش

در تجدیدنظر در استاندارد بین‌المللی حسابداری کوشش هیئت یادشده بر این است که تعریف دقیقتری از سود عملیاتی و طبقه‌بندی روشنتری از صورت سودیازیان و اقلام آن ارایه کند.

مهدوی

چنانچه منظور افشای اطلاعات بیشتر در باره سود عملیاتی در قالب یادداشت‌های توضیحی همراه باشد، با عنایت به این‌که استفاده‌کنندگان حرفه‌ای از صورتهای مالی تعریف سود عملیاتی را به‌درستی و کامل درک می‌کنند، توصیف بیشتر سود عملیاتی که اقلام تشکیل‌دهنده آن در صورت سودیازیان و در یادداشت‌های توضیحی پیوست آورده می‌شود نمی‌تواند خیلی کاربردی و موثر باشد و آنچه که در ذات این تعریف نهفته است به استفاده‌کنندگان اطلاعات بیشتری ارایه می‌دهد.

سازش

هیئت یادشده پیشنهاد کرده است که سودیازیان حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی از غیرراهبردی تفکیک و جداگانه گزارش شود.

مهدوی

در شرایط حاضر و مطابق استاندارد مورد استفاده، سودیازیان حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته بر مبنای روش ارزش ویژه در صورتهای مالی تلفیقی با عنوان سهم گروه از سودیازیان شرکتهای وابسته در صورت سودیازیان تلفیقی منعکس و در یادداشت توضیحی نیز افشا می‌گردد.

چنانچه منظور از پیشنهاد هیئت انعکاس یک قلم جداگانه در صورت سودیازیان با عنوان سودیازیان حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص در واحد اصلی گزارشگر باشد، این موضوع بسته به اهمیت، ممکن است اطلاعات مفید در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. اما تفکیک سودیازیان حاصل از سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته راهبردی از غیرراهبردی، موضوع تازه‌ای است که بررسی آثار آن نیازمند تحقیق و بررسی است.

سازش

هیئت استاندارد‌های بین‌المللی حسابداری پیشنهادهایی

اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خارج از کشور، داشتن استاندارد گزارشگری مالی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) پذیرفته و موثرتر خواهد بود. استفاده‌کنندگان داخلی و به‌خصوص اشخاص حقیقی بازار سرمایه به‌طور عمده به میزان سودآوری و تقسیم سود نقدی در مجامع توجه خاص دارند و به‌صورت شهودی و حضوری به این موارد اشاره می‌کنند. به‌طور قطع، اشخاص حرفه‌ای و تحلیل‌گران صورتهای مالی به کلیه اقلام مندرج در صورتهای مالی توجه ویژه دارند که با افزودن اطلاعات آینده‌نگر نیاز اطلاعاتی این گروه از استفاده‌کنندگان نیز برطرف خواهد شد.

سازش

هیئت استاندارد‌های بین‌المللی حسابداری تصمیم به تجدیدنظر در استاندارد حسابداری ۱ با عنوان «ارایه صورتهای مالی» گرفته است و درنظر دارد تا به نیازهای اطلاعاتی بازار سرمایه پاسخ بهتری بدهد. شما چه تغییراتی را درخور توجه استانداردگذاران می‌بینید؟

مهدوی

صورتهای مالی اساسی که بخش اصلی گزارشگری مالی را به‌خود اختصاص می‌دهد شامل گزارشی از وضع مالی (ترازنامه)، نتایج عملیات (صورت سودیازیان)، صورت تغییرات حقوق صاحبان سهام، و صورت جریان وجوه نقد می‌باشد که اطلاعات کامل و کافی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهند. بخش یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی از منظر تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان مستقل بیشتر به قضاوت شخصی مرتبط و گره خورده است به‌طوری‌که بعضی به توضیحات مختصر و مفید اعتقاد دارند و بعضی به توضیحات تفصیلی. یادداشت‌های توضیحی پیش‌بینی‌شده در استانداردهای بین‌المللی گزارشگرهای مالی توضیحات تفصیلی بسیار زیاد و گاهی غیرمفید مطالبه می‌کند که خارج از حوصله استفاده‌کنندگان به‌نظر می‌رسد. چنانچه در یادداشت‌ها، توضیحات تفصیلی محدود به ارایه اطلاعات مرتبط و مفید خاص هر بنگاه اقتصادی باشد و از نگارش اطلاعات اضافی و غیرمربوط پرهیز گردد، برای استفاده‌کنندگان کاربردی‌تر خواهد بود و قابلیت استفاده بیشتری خواهد داشت.

را در مورد ارایه هزینه‌های عملیاتی به روش «ماهیت هزینه» و روش «کارکرد هزینه» ارایه داده و برای انتخاب بین دو روش مبنا تعیین کرده است و در نظر دارد استفاده از یکی از این دو روش را از حالت اختیاری به حالت اجباری تغییر دهد.

مهدوی

شرکتهایی که دارای شرکتهای فرعی می‌باشند و موظف به تهیه صورتهای مالی تلفیقی هستند به دلیل این که ممکن است فعالیت شرکتهای فرعی در یک گروه (تلفیق) متفاوت و مختلف باشد، در ارایه هزینه‌های عملیاتی به روش ماهیت هزینه، خاصیت تجمع و تلفیق را از دست خواهند داد و یا دست کم نمی‌توان ارتباط معنادار بین اقلام هزینه ایجاد کرد و در نتیجه نیاز به انعکاس خط‌ریزهای متعدد برای عنوان هزینه‌ها در گزارش خواهد بود. به نظر می‌رسد انعکاس هزینه‌های عملیاتی به روش کارکرد هزینه مختصرتر و در نتیجه موثرتر باشد.

سازمان

بر اساس استاندارد کنونی، در صورت چریانهای نقد، در روش غیرمستقیم، نقطه آغاز برای گزارش کردن جریانهای نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی، در همه شرکتها یکسان نیست. بعضی از سود بعد از مالیات شروع می‌کنند و برخی از سود عملیاتی. هیئت پیشنهاد کرده است سود عملیاتی تنها نقطه آغاز در روش غیرمستقیم برای گزارش جریانهای نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی باشد. اهمیت این موضوع چیست؟

مهدوی

به نظر می‌رسد پیشنهاد هیئت در این مورد بسیار مناسب و کاربردی باشد. چراکه در یادداشتهای همراه، جریانهای نقد حاصل از عملیات، از سود خالص شروع و به خالص جریانهای نقد حاصل از عملیات ختم می‌شود و صورت جریانهای نقد، با خالص جریان نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی شروع می‌شود که با توجه به انجام تعویلات در نقد حاصل از عملیات، برخی از اقلام، به عنوان نمونه هزینه مالیات بردارم و پرداختهای نقدی بابت مالیات بر درآمد و یا هزینه‌های مالی و سود پرداختی بابت تامین مالی، به رغم این که ماهیت یکسان

ندارند، اما به نوعی تکرار را تداعی می‌کنند که شاید درک آن برای گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از صورتهای مالی به آسانی صورت نگیرد. بنابراین با نقطه آغاز سود عملیاتی در صورت جریانهای نقد، درک این گزارش آسان‌تر خواهد بود. با توجه به گستردگی ایجاد شده در یادداشت جریانهای نقد حاصل از عملیات و عطف متقابل یادداشت به صورت جریانهای نقد، به نظر می‌رسد ایجاد ارتباط برای برخی از استفاده‌کنندگان مشکل باشد.

سازمان

هیئت در نظر دارد که «معیارهای عملکرد مدیریت» را تعریف کند و پیشنهاد داده است که واحد تجاری ملزم به افشای معیارهای عملکرد مدیریت در یک یادداشت جداگانه باشد. آیا این اطلاعات می‌تواند در روش‌ترساختن ارزیابی وظایف مباشرتی مدیریت موثر باشد؟

مهدوی

با توجه به این که در یادداشتهای توضیحی بخش تاریخیچه و فعالیت، موضوع فعالیت اصلی هر بنگاه اقتصادی بر مبنای اساسنامه شرکت منعکس می‌گردد، به قاعده معیارهای عملکرد مدیریت در راستای تحقق بخشیدن به فعالیت اصلی شرکت است و ارتباط کمی عملکرد در قالب صورت سودیازیان انعکاس پیدا می‌کند. علاوه بر ارایه اطلاعات مذکور در قالب صورتهای مالی اساسی، گزارش فعالیت مدیریت (هیئت مدیره) در راستای انجام وظایف قانونی (الزامات قانون تجارت) تهیه و ارایه می‌گردد. همچنین در سالهای اخیر در

اطلاعات آینده‌نگر

بیش از اطلاعات مالی تاریخی

مورد نیاز استفاده‌کنندگان

خواهد بود

به نظر می‌رسد

انعکاس هزینه‌های عملیاتی

به روش کارکرد هزینه

مختصر تر و در نتیجه

موثر تر باشد

کند، تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، و مراجع نظارتی با چه چالشهایی در دوره استقرار روبرو خواهند بود؟

مهدوی

پذیرش هر تغییری سخت و چالشهایی به همراه خواهد داشت که تغییر در استانداردهای حسابداری نیز از این اصل مستثنی نیست. برای اجرای صحیح تغییرات ایجادشده در استاندارد، به قاعده باید زمان‌بندی اجرای استاندارد جدید به گونه‌ای تعیین شود که فرصت کافی برای مطالعه و آموزش آن وجود داشته باشد و از طرفی مراجع نظارتی و به‌ویژه حسابرسان مستقل نیز می‌بایست در اجرای صحیح آن با تهیه‌کنندگان همکاری و همراهی داشته باشند. در صورتی که اکثر سرفصلهای صورتهای مالی اساسی شامل صورت وضعیت مالی و صورت سودیازیان تغییرات درخور توجهی نداشته باشند و صرفاً نحوه انعکاس آنها تغییر یابد برای استفاده‌کنندگان حرفه‌ای از صورتهای مالی چالش خاصی به همراه نخواهد داشت و گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان بر حسب نیازشان می‌توانند از این تغییرات در صورتهای مالی منتفع گردند.

سپاس

تجربه ما نشان می‌دهد که مدیران مالی و اعضای مالی هیئت مدیره شرکتها، حضور کمتری در تحولات و رویدادهای حسابداری کشور دارند. از این که دعوت ما را پذیرفتید و در این گفتگو شرکت کردید و دیدگاه‌تان را در اختیار خوانندگان نشریه حسابرس قرار دادید سپاسگزاری می‌کنیم.



سطح شرکتهای بورسی گزارش تفسیری مدیریت که به‌طور عمده دربرگیرنده معیارهای عملکردی شرکت می‌باشد نیز تهیه می‌شود. چنانچه هدف از این پیشنهاد ارزیابی کمی عملکرد مدیریت برای یک دوره مشخص باشد، داشتن یادداشتی با عنوان گزارش مقایسه بودجه و عملکرد و تحلیل میزان تحقق آن ممکن است موثر باشد.

سپاس

در تجربه شما، در ارتباط با استاندارد ارایه صورتهای مالی، و برای افزایش کیفیت و محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی، آیا نیازی به تغییر وجود دارد؟

مهدوی

با عنایت به این که به نظر می‌رسد استانداردهای بین‌المللی حسابداری به‌استثنای بخش مالیاتی آن که به قانون مالیات هر کشور مربوط است از جامعیت لازم برخوردار است، به‌طور قطع نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان ایرانی را نیز پوشش خواهد داد. آنچه در شرایط حاضر درخصوص شرکتهای سرمایه‌گذاری، بین استاندارد حسابداری ملی ایران و استاندارد بین‌المللی تفاوت عمده وجود دارد و تا حدودی تغییر آن چالش برانگیز می‌باشد، بحث شناسایی سود حاصل از سرمایه‌گذاری خواهد بود. استانداردهای ملی استثنا قائل شده است و به شرکتهای فرعی که مجمع عمومی عادی سالانه آنها بعد از تاریخ سال مالی شرکت سرمایه‌گذار برگزار می‌شود، اجازه داده است تعدیل و سود ناشی از سرمایه‌گذاری در شرکتهای فرعی به تاریخ سال مالی شرکت سرمایه‌گذار شناسایی گردد که چنانچه در این استثنا تغییری حاصل شود، به‌طور قطع برای اولین سال اجرای استاندارد، شرکتهای سرمایه‌گذاری را با چالش بزرگ به‌ویژه در قبال سهامداران حقیقی مواجه خواهد ساخت؛ مگر این که استثنای در نظر گرفته شده همچنان به‌قوت خود باقی بماند و روند نحوه شناسایی سود حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکتهای فرعی با اجرای استاندارد جدید تغییر نیابد.

سپاس

اگر برحسب نیاز و مطابق با فرایند انجام کار، استاندارد حسابداری مربوط به ارایه صورتهای مالی با توجه به نکاتی که درباره آن صحبت کردیم، تغییر

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

پیش‌نویس پیشنهادی: ارائه و افشای عمومی

جمعهای فرعی در صورت سودیازیان

مسئله چیست؟

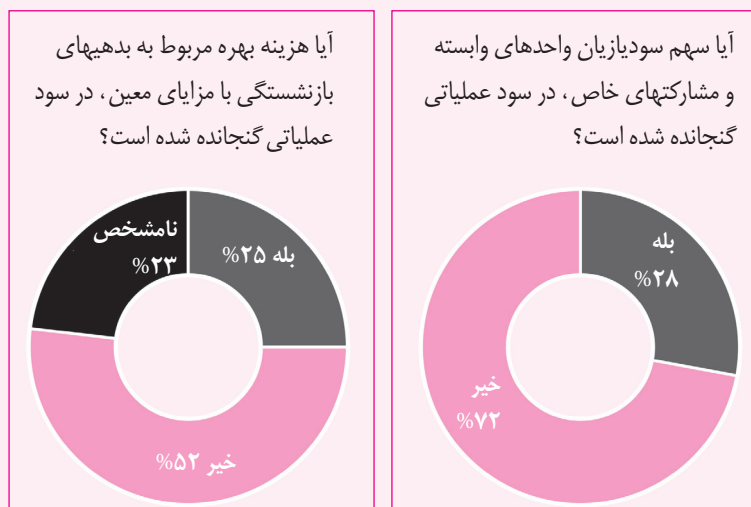
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ با عنوان «ارائه صورتهای مالی» شرکتها را ملزم می‌کند که «درآمد» و «سودیازیان» را در صورت سودیازیان ارائه کنند، اما هیچ جمع فرعی مشخصی را در بین آنها الزامی نمی‌کند.

در نتیجه، ساختار و مضمون صورت سودیازیان بین شرکتها فرق می‌کند؛ حتی در میان شرکتها یک صنعت مشابه. این تنوع، مقایسه عملکرد مالی شرکتها با یکدیگر را برای سرمایه‌گذاران سخت می‌کند.

برای نمونه، بسیاری از شرکتها جمع فرعی «سود عملیاتی» را ارائه می‌کنند که در حال حاضر به‌وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تعریف نشده است. بسیاری از سرمایه‌گذاران از سود عملیاتی برای ارزیابی حاشیه سود و به‌عنوان نقطه شروع برای پیش‌بینی جریانهای نقدی استفاده می‌کنند. با وجود این، شرکتها سود عملیاتی را به شیوه‌ای متفاوت محاسبه می‌کنند.

سود عملیاتی به‌گونه‌ای غیریکنواخت محاسبه می‌شود

در نمونه‌ای تشکیل شده از ۱۰۰ شرکت، یافته‌ها نشان می‌دهد که ۶۳ شرکت سود عملیاتی را در صورتهای مالی خود با استفاده از دست‌کم ۹ تعریف متفاوت گزارش کرده‌اند.^۱



۱- گزارشهای سالانه ۲۰۱۷-۱۸ صد شرکت پذیرفته‌شده در بورس از ۲۶ حوزه گزارشگری و ۱۲ صنعت که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را به‌کار گرفته‌اند، تحلیل شده است.

هیئت چه پیشنهادی ارائه می‌دهد؟

هیئت پیشنهاد می‌کند که شرکتها را ملزم کند تا:

• درآمد و هزینه‌های خود را در **چهار طبقه معین** طبقه‌بندی کنند، که در مثال ارائه‌شده در **جدول روبرو** نشان داده شده است (شرکتها ملزم به ارائه عنوان طبقه‌ها نخواهند بود)؛ و

• **سه جمع فرعی** بین این طبقه‌ها ارائه کنند، که در مثال ارائه‌شده با شماره‌های ۱ تا ۳ نشان داده شده است.

این جمعهای فرعی و طبقه‌ها باید:

- هرکدام با ارائه اطلاعات مربوط برای سرمایه‌گذاران، یک جنبه از عملکرد مالی شرکت را منعکس کنند؛ و
- یک ساختار یکنواخت برای صورت سودیازیان ایجاد کرده و مقایسه شرکتها را برای سرمایه‌گذاران آسانتر کنند.

مثال ارائه‌شده نشان می‌دهد که پیشنهادها، با تحلیل هزینه‌های عملیاتی از نظر ماهیت، چگونه برای بیشتر شرکتها می‌تواند به‌کار گرفته شود. شرکت‌هایی مانند بانکها، بیمه‌گران و شرکت‌های سرمایه‌گذاری این پیشنهادها را به‌گونه‌ای متفاوت به‌کار خواهند گرفت. در مثال، بعضی از خط‌ردیفهای نشان‌داده‌شده درون طبقه‌ها، الزامی خواهند بود و بقیه برای مقاصد تشریحی ارائه شده‌اند

عملیاتی	درآمد	۳۴۷۰۰۰
	سایر درآمدها	۳۸۰۰
	تغییرات در موجودی کالای ساخته‌شده و کالای در جریان ساخت	۳۰۰۰
	مواد اولیه مصرف‌شده	(۱۴۶۰۰۰)
	مزایای کارکنان	(۱۰۷۰۰۰)
	استهلاک دارائیهای ثابت مشهود	(۲۷۰۰۰)
	استهلاک دارائیهای نامشهود	(۱۲۵۰۰)
	کاهش ارزش املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات	(۸۰۰۰)
	کاهش ارزش دریافتنیهای تجاری	(۶۵۰۰)
	حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای و دیگر هزینه‌ها	(۵۵۳۰)
سود عملیاتی		۴۱۲۷۰
واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی	سهم سودیازیان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی	(۶۰۰)
	سود عملیاتی و درآمد و هزینه واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی	۴۰۶۷۰
سرمایه‌گذاری	سهم سودیازیان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی	۳۳۸۰
	درآمد سود تقسیمی	۳۵۵۰
	سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد	۴۷۶۰۰
تامین مالی	هزینه‌های ناشی از فعالیتهای تامین مالی	(۳۸۰۰)
	برگشت تخفیف تعهدات و ذخایر بازنشتی	(۳۰۰۰)
	سود قبل از مالیات	۴۰۸۰۰
	مالیات بر درآمد	(۷۲۰۰)
	سود سال	۳۳۶۰۰

۱

۲

۳

در هر طبقه چه اقلامی قرار می‌گیرد؟

طبقه عملیاتی

طبقه عملیاتی و جمع فرعی «سود عملیاتی» اطلاعاتی درباره درآمد و هزینه‌های ناشی از فعالیتهای اصلی کسب‌وکار شرکت را در بر خواهد داشت. این گروه، گروه پیش‌فرض است-درآمدها و هزینه‌ها در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی می‌شوند، مگر این‌که در طبقه‌های دیگر طبقه‌بندی شده باشند.

طبقه مربوط به واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی

این دسته شامل سهم از سودیازبان و درآمد و هزینه‌های مرتبط با واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص است که فعالیتهایشان ارتباط نزدیک با فعالیتهای کسب‌وکار اصلی شرکت دارد.

طبقه سرمایه‌گذاری

یک شرکت ممکن است سرمایه‌گذاریهایی داشته باشد که مستقل از دیگر داراییهای شرکت، تولید بازده می‌کند. برای مثال، شرکت ممکن است سرمایه‌گذاری در اموال داشته باشد یا سهام بعضی از شرکتهای دیگر را در اختیار داشته باشد. سرمایه‌گذاران اغلب بازده‌های چنین سرمایه‌گذاریهایی «جداگانه» را جدا از عملیات شرکت تحلیل می‌کنند. طبقه سرمایه‌گذاری در نظر دارد درآمد و هزینه‌های حاصل از چنین سرمایه‌گذاریهایی را نشان دهد تا تحلیل سرمایه‌گذاران را تسهیل کند.

طبقه تامین مالی

طبقه تامین مالی و جمع فرعی «سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند تا عملکرد شرکتهای قبل از آثار تصمیمهای تامین مالی را مقایسه کنند. طبقه تامین مالی شامل موارد زیر خواهد بود:

- درآمد و هزینه‌های ناشی از وجه نقد و معادل وجه نقد؛
- درآمد و هزینه‌های مربوط به بدهیهای ناشی از فعالیتهای تامین مالی، مانند وامهای بانکی، بدهیهای اجاره و پرداختنیهای تجاری واگذار شده برای دوره‌های اعتباری تمدید شده؛ و
- درآمد و هزینه‌های بهره سایر بدهیها، مانند برگشت تخفیف بدهیها و ذخایر بازنشتگی.

درآمد و هزینه‌های ناشی از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص که به‌عنوان حقوق مالکانه محسوب می‌شوند، چگونه باید ارائه شود؟

دیدگاه‌های مختلف سودبران

شرکتها در حال حاضر سهم سودیازیان واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص را در جاهای مختلفی از صورت سودوزیان ارائه می‌کنند. سودبران دیدگاه‌های مختلفی درباره مکان مناسب برای این ارائه دارند.

زیر سود عملیاتی - سرمایه‌گذاران نتایج ناشی از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص را به‌طور جداگانه تحلیل می‌کنند، زیرا:

- سهم سودیازیان یک نتیجه خالص، پس از تامین مالی و مالیات بر درآمد است؛
- واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص زیر کنترل شرکت نیستند؛ و
- گنجاندن سهم سودیازیان در سود عملیاتی، حاشیه سود عملیاتی را تحریف خواهد کرد.

بعضی از فعالیتهای واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص ارتباط نزدیکی با فعالیتهای کسب‌وکار اصلی شرکت دارد. برخی از شرکتها می‌خواهند بتوانند عملکرد خود، شامل نتایج ناشی از چنین واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص را انتقال دهند.

در پاسخ، هیئت پیشنهاد یک رویکرد متوازن را داده است - شرکتها ملزم خواهند بود تا:

- درآمد و هزینه‌های همه واحدهای فرعی و مشارکتهای خاص را که به‌عنوان حقوق مالکانه محاسبه می‌شوند، از سود عملیاتی خارج کنند.
- مشخص کنند که کدام واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص که به‌عنوان حقوق مالکانه محاسبه می‌شوند، ارتباط نزدیک (راهبردی) به فعالیتهای کسب‌وکار اصلی آنها دارند. درآمد و هزینه‌های واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی باید نسبت به واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی، به سود عملیاتی نزدیکتر باشد.

واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی

- **تعریف:** «به‌طور انفرادی و به‌میزان گسترده و مستقل از سایر داراییهای شرکت، بازده تولید نمی‌کنند.»
- درآمد و هزینه‌های چنین واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص در یک طبقه جداگانه درست زیر سود عملیاتی طبقه‌بندی می‌شود.
- زیر این طبقه، جمع فرعی «سود عملیاتی و درآمد و هزینه‌های واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی» ارائه خواهد شد.

واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی

- **تعریف:** «به‌طور انفرادی و به‌میزان گسترده و مستقل از سایر داراییهای شرکت تولید بازده می‌کنند.»
- درآمد و هزینه‌های چنین واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص غیرراهبردی در طبقه سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی می‌شود.

پیشنهاد هیئت برای شرکتهایی مانند بانکها و شرکتهای سرمایه‌گذاری چگونه کار می‌کند؟

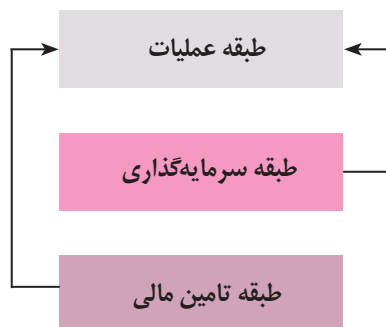
این الزام برای شرکتهایی که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ با عنوان «قراردادهای بیمه» را به‌کار گرفته‌اند، چه معنایی دارد؟

با به‌کارگیری پیشنهادهای هیئت، بیمه‌گران موارد زیر را در طبقه عملیاتی می‌گنجانند:

- نتیجه خدمات بیمه‌ای- شامل درآمد بیمه و هزینه‌های خدمات بیمه‌ای؛ و
- نتیجه تامین مالی بیمه- شامل درآمد سرمایه‌گذاری و درآمد یا هزینه‌های تامین مالی بیمه.

این پیشنهادها بر چگونگی به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ (IFRS 17) اثر نخواهد گذاشت.

مثالهای تشریحی همراه پیش‌نویس پیشنهادی، مثالهایی را دربر می‌گیرد که نشان می‌دهد صورت سودوزیان برای بانک یا بیمه‌گر که پیشنهادهای هیئت را به‌کار می‌گیرند چه شکلی خواهد بود.



برای گنجانیدن درآمد و هزینه‌های ناشی از فعالیتهای کسب‌وکار اصلی شرکت در سود عملیاتی، هیئت الزاماتی پیشنهاد می‌دهد که بعضی از شرکتهای درآمد و هزینه‌ها را در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی کنند، که در غیر این صورت در طبقه سرمایه‌گذاری یا تامین مالی طبقه‌بندی می‌شدند.

اگر یک شرکت با به‌کارگیری این الزام، همه درآمد و هزینه‌های فعالیتهای تامین مالی را در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی کند، جمع فرعی «سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» را ارائه نخواهد کرد.

بعضی از شرکتهای به‌عنوان یکی از فعالیتهای اصلی، برای مشتریان تامین مالی می‌کنند یا سرمایه‌گذاری می‌کنند؛ برای مثال بانکها و شرکتهای سرمایه‌گذاری. به‌کارگیری تعاریفی که ارائه شد برای چنین شرکتهایی، اطلاعات مربوطی به‌دست نمی‌دهد، زیرا برخی از درآمدها و هزینه‌هایی که به فعالیتهای کسب‌وکار اصلی این شرکتهای مربوط هستند، در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی نمی‌شوند.

برای مثال، در به‌کارگیری تعاریف یادشده برای بانک، هزینه بهره به‌جای این‌که در طبقه عملیاتی قرار بگیرد، در طبقه سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی خواهد شد. در نتیجه، بانکها نمی‌توانند جمع فرعی درآمد بهره خالص را درون طبقه عملیاتی ارائه کنند.

پرسش و پاسخ: جمعهای فرعی در صورت سودیازیان

آیا این طبقه‌ها معنی مشابهی
با طبقه‌های مندرج در صورت
جریانهای نقد دارند؟

خیر، گرچه این طبقه‌ها عنوانهای مشابهی دارند (عملیاتی، سرمایه‌گذاری، و تامین مالی)، هیئت در پی این نیست که بین طبقه‌ها در صورت سودیازیان و طبقه‌های مندرج در صورت جریانهای نقد همسویی کامل وجود داشته باشد.

هیئت، به قصد، طبقه‌های سرمایه‌گذاری در دو صورت را با هدفهای متفاوت تعریف کرده است:

- در صورت سودیازیان قصد از طبقه سرمایه‌گذاری نشان دادن نتایج سرمایه‌گذاریهای «جداگانه است» (به توضیح صفحه‌های پیشین نگاه شود).

- در صورت جریانهای نقد، قصد از طبقه سرمایه‌گذاری نشان دادن جریانهای نقد حاصل از سرمایه‌گذاریها در داراییهای بلندمدتی است که بازده آینده ایجاد خواهند کرد.

برای مثال، جریانهای نقد حاصل از املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات در صورت جریانهای نقد در طبقه سرمایه‌گذاری منظور می‌شوند، اما درآمد و هزینه ناشی از آن داراییها در صورت سودیازیان در طبقه عملیاتی منظور می‌شوند.

چه موقع شرکتها ملزم خواهند بود
سه جمع فرعی را نشان دهند؟

«سود عملیاتی» همیشه الزامی است. «سود عملیاتی و درآمد و هزینه حاصل از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص راهبردی» زمانی الزامی خواهد بود که شرکت دارای درآمد و هزینه حاصل از واحدهای وابسته و مشارکتهای خاص باشد.

«سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» الزامی خواهد بود، مگر در حالتی که تامین مالی یا سرمایه‌گذاری به عنوان فعالیت کسب‌وکار اصلی شرکت باشد و طبقه تامین مالی و طبقه سرمایه‌گذاری در طبقه عملیاتی ادغام شده باشد.

تفاوتهای تسعیر ارز چگونه
طبقه‌بندی خواهد شد؟

تفاوتهای تسعیر ارز شناسایی شده در سودیازیان به عنوان سودیازیان اقلامی که آنها را پدید آورده‌اند، در همان طبقه، در صورت سودیازیان طبقه‌بندی خواهند شد.

برای مثال، تفاوتهای تسعیر ارز ناشی از پرداختنیهای تجاری در شرایط اعتباری معمولی، به طور متعارف در طبقه عملیاتی طبقه‌بندی خواهد شد، در حالی که تفاوتهای تسعیر ارز ناشی از بدهیهای تامین مالی، به طور متعارف در طبقه تامین مالی طبقه‌بندی خواهد شد.

چرا هیئت استانداردهای بین‌المللی
حسابداری برای سود قبل از بهره، مالیات،
و استهلاک (EBITDA) جمع فرعی تعریف
نکرده است؟

در همان حال که سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک یک معیار مورد استفاده عمومی در گزارشگری مالی است، سرمایه‌گذاران درباره آن چه این معیار نشان می‌دهد توافق ندارند، جز آن که از آن به عنوان نقطه آغازی در تحلیل استفاده می‌کنند. نحوه محاسبه آن در واقع گوناگون است. نبود توافق از این دست، تعریف سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک را برای هیئت دشوار ساخت.

با این حال، هیئت معیاری شبیه سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک پیشنهاد داده است؛ سود عملیاتی قبل از استهلاک، به عنوان معیاری مشخص شده از سوی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که شرکتها می‌توانند به انتخاب خود آن را در صورت سودیازیان تنظیمی «بر مبنای ماهیت» نمایش دهند یا در یادداشت‌های همراه افشا کنند. هیئت تصمیم گرفت این معیار را با عنوان سود قبل از بهره، مالیات، و استهلاک نخواند زیرا محتوای آن با آنچه این عنوان نماینده آن است، مطابقت ندارد.

چرا هیئت پیشنهاد داده است که طبقه عملیاتی
به عنوان طبقه پیش فرض تعریف شود؟

از دیدگاه هیئت، چنین تعریفی بیشتر احتمال دارد که نسبت به یک تعریف مستقیم، به طور پیوسته به کار گرفته شود. گرچه این عنوان به طور مستقیم تعریف نشده است، ولی هیئت انتظار دارد که سود عملیاتی، جمع فرعی باربطی باشد که فعالیتهای کسب‌وکاری اصلی شرکتها را نشان دهد.



منبع:

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

پیش‌نویس پیشنهادی: ارایه و افشای عمومی

تفکیک اقلام

هزینه‌های عملیاتی

مسئله چیست؟

در حال حاضر شرکتها ملزم هستند که هزینه‌های عملیاتی را در صورت سودیازیان «بر اساس ماهیت» (ارایه خطردیفه‌هایی مثل مزایای کارکنان و استهلاك داراییهای ثابت مشهود) یا «بر اساس کارکرد» (ارایه خطردیفه‌هایی مانند بهای تمام‌شده فروش، و هزینه‌های اداری و عمومی) تحلیل کنند. هر دو روش ممکن است اطلاعات سودمندی فراهم کنند.

با وجود این سرمایه‌گذاران نگرانیهایی طرح کرده‌اند که اطلاعات سودمند پوشیده می‌ماند، زیرا، در عمل شرکتها ممکن است روشی را انتخاب نکنند که در شرایط آنها سودمندترین اطلاعات را فراهم می‌کند، و بسیاری از شرکتها از ترکیبی از دو روش استفاده می‌کنند. افزون بر این، بعضی از سرمایه‌گذاران به هیئت گفته‌اند که به اطلاعاتی درباره ماهیت هزینه‌های عملیاتی برای همه شرکتها نیاز دارند، زیرا هزینه‌های بر اساس ماهیت نسبت به هزینه‌های بر اساس کارکرد، برای پیش‌بینی ساده‌تر هستند.

پیشنهاد هیئت چیست؟

یادداشتها	صورت سودیازیان
هیئت پیشنهاد کرده است که الزامات را برای شرکتی که هزینه‌های عملیاتی را بر اساس کارکرد در صورت سودیازیان ارایه می‌کنند، تقویت کند. چنین شرکتی ملزم خواهند بود که در یک یادداشت جداگانه تحلیلی از کل هزینه‌های عملیاتی را بر اساس ماهیت افشا کنند.	هیئت پیشنهاد کرده است که شرکتها را ملزم کند که تحلیلی از هزینه‌های عملیاتی با استفاده از روشی ارایه کنند که - بر اساس ماهیت یا بر اساس کارکرد - سودمندترین اطلاعات را برای سرمایه‌گذاران فراهم کند. با این رویکرد، هیئت در نظر دارد الزاماتش را تقویت کند، با تاکید بر:
هیئت رویکرد جامع‌تری را در نظر گرفته بود تا تحلیل سرمایه‌گذاران را تسهیل کند - شرکتها را ملزم سازد هر خطردیف هزینه کارکردی را بر اساس ماهیت، تحلیل کنند. با وجود این، هیئت این رویکرد را دنبال نکرد، زیرا به نظر شرکتها چنین رویکردی به میزان درخور توجهی از رویکرد پیشنهادی هیئت پیچیده‌تر و هزینه‌برتر خواهد بود.	• گزینش روش، یک انتخاب آزاد نیست. هیئت پیشنهاد کرده است که مجموعه‌ای از شاخصهایی را ارایه کند تا به شرکتها در ارزیابی این که کدام روش مفیدترین اطلاعات را فراهم می‌کند، کمک کند.
	• شرکتها نباید دو روش را با هم ترکیب کنند.
	رویکرد پیشنهادی هیئت همچنین گزینه انتخابی برای شرکتها در افشای تحلیل هزینه‌ها تنها در یادداشت‌های همراه را حذف خواهد کرد.

درآمد و هزینه‌های غیرعادی

مسئله چیست؟

اطلاعات درباره درآمد و هزینه‌هایی که انتظار نمی‌رود در آینده نزدیک تکرار شوند، برای سرمایه‌گذاران در پیش‌بینی جریانهای نقد آینده شرکت سودمند است. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در حال حاضر به‌روشنی چنین اطلاعاتی را الزامی نمی‌کند. بسیاری از شرکتها هزینه‌های غیرعادی یا هزینه‌های با عنوانهای مشابه، و تعداد کمی هم درآمد غیرعادی را افشا می‌کنند. با وجود این، نحوه ارایه این اطلاعات به‌میزان درخور توجهی فرق می‌کند و به‌طور معمول روشن نیست که چرا این اقلام به‌عنوان غیرعادی شناسایی شده‌اند. بسیاری از سرمایه‌گذاران در پاسخ به سند گفتگوی ۲۰۱۷ با عنوان «نواوری افشا- اصول افشا» از هیئت برای تهیه الزامات افشا برای اقلام غیرعادی پشتیبانی کردند.

پیشنهاد هیئت چیست؟

هیئت پیشنهاد می‌دهد که درآمد و هزینه‌های غیرعادی را این‌گونه تعریف کند:

«درآمد و هزینه‌های با ارزش پیش‌بینی‌کنندگی محدود. درآمد و هزینه‌ها زمانی ارزش پیش‌بینی‌کنندگی محدود دارند که معقول باشد اگر انتظار داشته باشیم که درآمدها و هزینه‌هایی که از نظر نوع و مبلغ مشابه هستند، برای چندین دوره گزارشگری سالانه در آینده پدید نخواهند آمد.»

به عبارت دیگر، این تعریف نگاه به آینده دارد. درآمد و هزینه‌هایی که در گذشته رخ داده‌اند، ممکن است با تعریف یک قلم غیرعادی مطابقت داشته باشند.

هیئت پیشنهاد داده است که شرکتها را ملزم کند که برای هر قلم غیرعادی، در یک یادداشت جداگانه، موارد زیر را افشا کنند:

- مبلغ شناسایی شده در دوره؛
- یک توصیف مشروح از چگونگی رخ دادن آن و این‌که چرا با تعریف یک قلم غیرعادی مطابقت دارد؛
- در کدام خط‌ردیفهای صورت سودیازیان منظور شده است؛ و

ارایه تحلیل بر اساس ماهیت، اگر شرکت هزینه‌های عملیاتی را در صورت سودیازیان بر اساس کارکرد ارایه می‌کند.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ اقلام غیرمترقبه را ممنوع کرده است. تفاوت اقلام غیرعادی با آنها چیست؟

پیش از این استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، اقلام غیرمترقبه را پس از مالیات، در یک طبقه جداگانه در صورت سودیازیان، جدا از سودیازیان حاصل از فعالیتهای عادی، الزامی کرده بود. در سال ۲۰۰۲ هیئت به این نتیجه رسید که اقلام غیرمترقبه چنین ارایه جداگانه‌ای را نمی‌طلبد و ارایه اقلام خارق‌العاده را ممنوع کرد.

با به‌کارگیری پیشنهادهای هیئت، اقلام غیرعادی در یک طبقه جداگانه در صورت سودیازیان ارایه نخواهد شد. در عوض، اقلام غیرعادی همراه با یکدیگر، با درآمد و هزینه‌های «عادی» در طبقه مربوط به خود در صورت(های) عملکرد مالی، بر اساس ماهیت، کارکرد یا سایر خاصه‌های خود ارایه خواهند شد.

اقلام غیرعادی در یادداشتهای همراه به‌طور جداگانه تعریف و توضیح داده خواهند شد.

سایر پیشنهادها

هیئت پیشنهاد کرده است که نقش صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای همراه توصیف شود تا به شرکتها کمک کند درباره محل ارایه یا افشای اطلاعات تصمیم بگیرند. بسیاری از ذینفعان در پاسخ به سند گفتگوی ۲۰۱۷ با عنوان «نواوری افشا- اصول افشا» از هیئت برای تهیه چنین توصیفهایی حمایت کردند.	نقش صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای	مسئله چیست؟ سرمایهگذاران به هیئت گفته‌اند که بعضی شرکتها اطلاعات را در صورتهای مالی به شکلی تفکیک می‌کنند که اطلاعات موردنیاز آنها برای تحلیل را فراهم نمی‌کند.
هیئت اصولی برای تجمع و تفکیک در صورتهای مالی پیشنهاد داده است، که شرکتها باید به شکل زیر آنها را به کار بگیرند: ۱- مشخص کردن داراییها، بدهیها، حقوق مالکانه، درآمد و هزینه‌های که از معاملات یا دیگر رویدادهای انفرادی ناشی می‌شوند؛ ۲- طبقه‌بندی آن اقلام به گروههایی بر اساس خاصه‌های مشترک، تا خطر دیفهای صورتهای مالی اساسی دربرگیرنده اقلامی باشند که دستکم یک خاصه مشترک دارند؛ و ۳- جدا کردن خطر دیفها بر اساس خاصه‌های بعدی، که منجر به افشای جداگانه اقلام با اهمیت در یادداشتهای همراه می‌شود.	اصول تجمع و تفکیک	سرمایهگذاران درباره بعضی از شرکتها نگرانی دارند که اطلاعات را به اندازه کافی تفکیک نمی‌کنند. برای مثال، یک شرکت ممکن است، «سایر» هزینه‌های هنگفتی افشا کند، بدون فراهم کردن هیچگونه اطلاعاتی برای کمک به سرمایهگذاران در درک ترکیب این خطر دیفها. بعضی سرمایهگذاران نیز نگرانی دارند که بعضی شرکتها با افشای تفصیل بسیار زیاد، اطلاعات با اهمیت را در سایه قرار می‌دهند.
یک شرکت شاید نیاز داشته باشد که اقلام بی‌اهمیت را که مشابه نیستند، در یک گروه قرار دهد تا از زیر سایه قرار گرفتن اطلاعات مربوط پرهیز کند. برای مثال، یک شرکت شاید نیاز داشته باشد که هزینه‌های بی‌اهمیت گوناگون را در یک خطر دیف واحد در صورت سود و زیان در یک گروه قرار دهد. هیئت پیشنهاد داده است که شرکتها باید از عنوانهای معینار برای این گروه از اقلام استفاده کنند و از عنوانهایی مانند «سایر هزینه‌ها» پرهیز کنند. اگر این ممکن نیست، شرکتها ملزم خواهند بود که اطلاعاتی درباره مضمون این گروه از اقلام در یادداشتهای همراه ارایه کنند.	گروه بندی اقلام غیر مشابه بی‌اهمیت	هیئت چه پیشنهاد می‌دهد؟ پیشنهاد های هیئت درباره جمعهای فرعی در صورت سود و زیان، تحلیل هزینه‌های عملیاتی و درآمد و هزینه‌های غیرعادی، با این هدف است که چگونگی تفکیک اطلاعات مربوط به عملکرد شرکتها را بهبود ببخشد. دیگر پیشنهاد های هیئت در زمینه تفکیک اقلام در جدول بیان شده است.
هیئت پیشنهاد داده است که شرکتها را ملزم کند که خطر دیفهای مشخص اضافی در صورتهای مالی اساسی ارایه کنند، شامل سرقلی در ترازنامه.	خطر دیفهای الزامی	



منبع:

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان «ارائه و افشای عمومی»

چرا هیئت این پروژه را به عهده گرفته است؟

پیش‌نویس پیشنهادی پاسخی است
به تقاضای جدی سرمایه‌گذاران
از هیئت برای بهبود گزارشگری
عملکرد.

هیئت پیش‌نویس پیشنهادی را در
پروژه صورتهای مالی اساسی
توسعه داد. هیئت این پروژه را در پاسخ
به نگرانیهای سرمایه‌گذاران درباره
مقایسه‌پذیری و شفافیت گزارشگری
عملکرد شرکتها به عهده گرفت.
هیئت در پاسخ به بازخوردهای
مشورتخواهی برنامه کار ۲۰۱۵، به عنوان
بخشی از طرح برای ارتقای اطلاع‌رسانی
بهتر در گزارشگری مالی، تصمیم گرفت
که این پروژه را در اولویت قرار دهد.
سه پیشنهاد اصلی هیئت و
دغدغه‌های سرمایه‌گذاران که به آنها
پاسخ داده شده است، در این جدول
آورده شده است. هیئت همچنین
پیشرفتهای موردنظر در صورت
جریانهای نقدی را پیشنهاد کرده است.

آنچه سرمایه‌گذاران می‌گویند

پیشنهادهای اصلی هیئت

۱- شرکتها را ملزم می‌سازد که
جمعهای فرعی تعریف‌شده
بیشتری در صورت سودزبان
ارائه کنند.

جمعهای فرعی در صورت
سودزبان باید بین شرکتهای
مختلف مقایسه‌پذیر باشد.

۲- الزامات مربوط به ریزکردن
اطلاعات در صورتهای مالی را به‌گونه‌ای
سودمند تقویت می‌کند، شامل الزامات
برای:
• تحلیل هزینه‌های عملیاتی؛ و
• تشخیص درآمد و هزینه‌های غیرمتعارف.

شرکتها باید اطلاعات را با تفکیک
بیشتر ارائه کنند و اطلاعات
به‌گونه‌ای گروه‌بندی شود که
درونداد بهتری برای تحلیل
سرمایه‌گذاران فراهم کند.

۳- شرکتها را ملزم می‌سازد تا اطلاعات
درباره سنجه‌های عملکرد مدیریت را
در یادداشتهای همراه صورتهای مالی
افشا کنند، شامل مطابقت معیارهای
مشخص شده به‌وسیله استانداردهای
بین‌المللی گزارشگری مالی.

سنجه‌های عملکرد که به‌وسیله
مدیریت تعریف می‌شوند می‌تواند
اطلاعات سودمندی ارائه کند، اما
باید به‌گونه‌ای شفافتر و بانظم‌تر
به‌کار رود.

منبع:

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

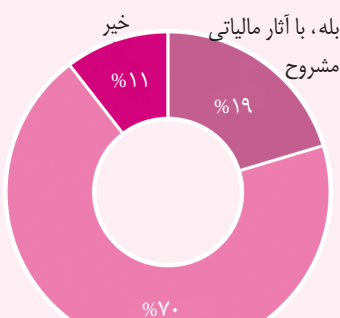
پیش‌نویس پیشنهادی: ارایه و افشای عمومی

سنجه‌های عملکرد مدیریت

استفاده از سنجه‌های تعریف‌شده به‌وسیله مدیریت

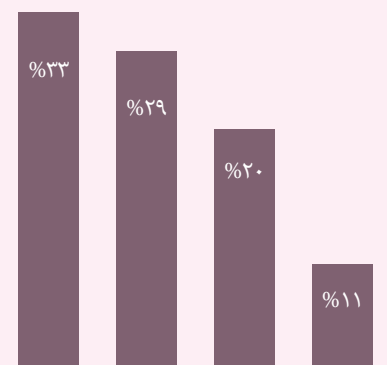
در نمونه‌ای تشکیل شده از ۱۰۰ شرکت، این یافته به‌دست آمد که بسیاری از شرکتها از سنجه‌های عملکرد تعریف‌شده به‌وسیله مدیریت در گزارش سالانه خود استفاده می‌کنند.^۱

آیا صورت‌مطابقتی با یک سنجه مشخص شده به‌وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارایه شده است



بله، با اطلاعات محدود یا بدون اطلاعات درباره آثار مالیاتی

سنجه‌های عملکرد رایج تعریف شده به‌وسیله مدیریت^۲



سود تعدیل شده
سود عملیاتی تعدیل شده
سود تعدیل شده قبل از بهره، مالیات و استهلاک
سود تعدیل شده قبل از بهره و مالیات

درصد شرکت‌هایی که از سنجه در گزارش سالانه استفاده می‌کنند

مسئله چیست؟

بسیاری از شرکتها در اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران، به ارایه سنجه‌های عملکرد می‌پردازند که به‌وسیله مدیریت تعریف شده است.

سرمایه‌گذاران گفته‌اند که چنین سنجه‌هایی می‌تواند سودمند باشد، زیرا بینشی فراهم می‌کند که مدیریت عملکرد مالی شرکت را چگونه می‌بیند، شرکت چگونه مدیریت می‌شود و ماندگاری عملکرد مالی چگونه است. با وجود این، سرمایه‌گذاران درباره کیفیت موارد افشای فراهم‌شده در زمینه چنین سنجه‌های تعریف‌شده به‌وسیله مدیریت ابراز نگرانی کرده‌اند- برای مثال، موارد افشا همیشه به‌روشنی توضیح نمی‌دهند که:

- سنجه‌ها چگونه محاسبه شده‌اند؛
- چرا سنجه‌ها بیان‌کننده دیدگاه مدیریت درباره عملکرد شرکت است؛

- چگونه می‌توان سنجه‌ها را با جمع‌های فرعی مشخص‌شده به‌وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تطبیق داد؛ یا
- تاثیر بر مالیات و حقوق سهامداران اقلیت ناشی از تعدیلهای انجام‌شده در محاسبه سنجه‌ها- سرمایه‌گذاران از چنین اطلاعاتی برای محاسبه سنجه‌های سود هر سهم تعدیل‌شده استفاده می‌کنند.

سنجه‌های عملکرد مدیریت جمع‌های فرعی درآمد و هزینه هستند که:

دیدگاه مدیریت نسبت به یک جنبه از عملکرد مالی شرکت را انتقال می‌دهند

جمعها یا جمعهای فرعی مشخص شده به وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را کامل می‌کنند

در اطلاع‌رسانی عمومی خارج از صورتهای مالی استفاده می‌شوند

پیشنهاد هیئت چیست؟

هیئت پیشنهاد می‌کند که سنجه‌های عملکرد مدیریت را تعریف کند، و شرکتها را ملزم کند که چنین سنجه‌هایی را در یک یادداشت جداگانه همراه صورتهای مالی، همراه با موارد افشایی که قصد از آن افزایش شفافیت است، بگنجانند.

بعضی از ذینفعان ابراز نگرانی کرده‌اند که گنجانیدن چنین سنجه‌هایی در صورتهای مالی، ممکن است به آنها آگاهی غیرضروری بدهد یا منجر به اطلاعات گمراه‌کننده شود.

هیئت آن نگرانیها را تایید می‌کند، اما نتیجه گرفته است که سنجه‌های عملکرد مدیریت می‌توانند سنجه‌های مشخص شده به وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را کامل کرده و برای سرمایه‌گذاران بینش سودمندی نسبت به دیدگاه مدیریت درباره عملکرد شرکت و نحوه مدیریت شرکت فراهم آورند.

گنجانیدن این سنجه‌های عملکرد مدیریت در صورتهای مالی، اطمینان می‌دهد که آنها هم با توجه به حوزه گزارشگری شرکت، تابع الزامات مشابهی هستند، بنابراین شفافیت و نظم استفاده شده در تهیه آنها را افزایش می‌دهد.

موارد افشا

سنجه‌های عملکرد مدیریت با موارد افشای توضیحی در یک یادداشت جداگانه همراه می‌شود، شامل:

- مطابقت بین هر سنجه و مستقیم‌ترین جمع فرعی یا جمع مقایسه‌پذیر مشخص شده به وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی.
- تاثیر بر مالیات و حقوق سهامداران اقلیت برای هر قلمی که مطابقت داده می‌شود. هیئت در حال ارایه پیشنهاد یک رویکرد ساده‌سازی شده برای محاسبه اثر مالیات است.
- توصیف این‌که چرا هر سنجه دیدگاه مدیریت نسبت به عملکرد را انتقال می‌دهد و چگونگی محاسبه آن.
- توضیح هرگونه تغییر در شیوه‌ای که شرکت سنجه‌های عملکرد مدیریت را محاسبه می‌کند، یا این‌که کدام سنجه‌ها را ارایه می‌کند.

مثال صورت تطبیق دربرگیرنده تاثیر بر مالیات و حقوق منافع فاقد کنترل

مالیات	حقوق سهامداران اقلیت	سود عملیاتی تعدیل شده (سنجه عملکرد مدیریت)
۹۰۰	(۱۰۲۰)	۵۲۸۷۰
۱۵۵۰	-	مخارج تجدیدسازمان در کشور X (۵۴۰۰)
		تعدیل درآمد (۶۲۰۰)
		سود عملیاتی (جمع فرعی تعریف شده به وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) ۴۱۲۷۰

پرسش و پاسخ - سنجه‌های عملکرد مدیریت

۱ سنجه‌های عملکرد مدیریت را می‌توان در صورت سودیازیان ارایه کرد؟

هیئت انتظار دارد که تعداد کمی از سنجه‌های عملکرد مدیریت واجد الزامات برای ارایه به عنوان جمع فرعی در صورت سودیازیان باشند. جمعهای فرعی برای این که واجد الزامات باشند باید:

- در طبقه‌ها بگنجد؛
 - ارایه تحلیل از هزینه‌های عملیاتی بر اساس ماهیت یا کارکرد را با اختلال روبرو نکنند؛ و
 - از مبالغی تشکیل شده باشند که با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی و محاسبه شده باشند.
- هیئت پیشنهاد داده است که شرکتها مجاز نیستند از ستون برای ارایه سنجه‌های عملکرد مدیریت در صورت سودیازیان استفاده کنند.

۲ آیا شرکت می‌تواند بیش از یک سنجه عملکرد مدیریت داشته باشد؟ یا هیچ سنجه‌ای نداشته باشد؟

آری - شرکت می‌تواند چندین سنجه عملکرد مدیریت داشته باشد، یا هیچ سنجه‌ای نداشته باشد.

شرکت هیچ سنجه عملکرد مدیریت نخواهد داشت اگر هر جمع فرعی درآمد و هزینه‌ای که برای اطلاع‌رسانی عملکرد مالی خود استفاده می‌کند، به وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشخص شده باشد.

۳ آیا هیئت تعیین می‌کند که شرکتها چگونه باید سنجه‌های عملکرد مدیریت خود را محاسبه کنند؟

خیر - هیئت این موضوع را زیر نظر قرار داد، اما آن را رد کرد، و الزام کرد که سنجه‌های عملکرد مدیریت باید بر مبنای مبالغی باشد که طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شناسایی و محاسبه شده‌اند.

از آنجا که سنجه‌های عملکرد مدیریت، سنجه‌های مخصوص به هر شرکت هستند، هیئت انتظار ندارد که بین شرکتها مقایسه‌پذیر باشند. با وجود این، سرمایه‌گذاران توان خواهند داشت تفاوت‌های بین چگونگی محاسبه سنجه‌های شرکتها را با استفاده از موارد افشای پیشنهادی درک کنند.

۴ درآمد و هزینه‌های غیرعادی چگونه به سنجه‌های عملکرد مدیریت ربط پیدا می‌کنند؟

شرکتها ممکن است تصمیم بگیرند که در محاسبه سنجه‌های عملکرد مدیریت خود، اقلام غیرعادی را تعدیل کنند.

با وجود این، هیئت پیشنهاد کرده است که همه شرکتها باید همه اقلام غیرعادی را افشا کنند، فارغ از این که هیچ سنجه عملکرد مدیریت را مشخص می‌کنند یا نمی‌کنند و یا این که سنجه‌ها چگونه محاسبه می‌شوند.

۵ آیا همه سنجه‌های غیرمطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری، سنجه عملکرد مدیریت خواهند بود؟

خیر - سنجه‌های عملکرد مدیریت تنها جمعهای فرعی درآمد و هزینه هستند. برای مثال، انواع سنجه‌های زیر با این تعریف منطبق نیستند:

- سنجه‌های جریان نقد، مانند جریان نقد آزاد؛
- نسبتها، مانند بازده حقوق صاحبان سهام؛
- درآمد تعدیل‌شده، مانند فروش فروشگاه‌های مشابه؛ و
- نرخهای رشد، مانند رشد درآمد ارز ثابت.

۶ کدام جمعها یا جمعهای فرعی «به‌وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشخص شده‌اند»؟

جمعهای فرعی مشخص شده به‌وسیله استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شامل موارد زیر خواهد بود:

- سه جمع فرعی جدید؛
- «سود عملیاتی قبل از استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود»؛
- «سود ناخالص» و جمعهای فرعی مشابه، مانند «درآمد بهره خالص»؛
- «سود قبل از مالیات»؛ و
- «سود حاصل از عملیات مداوم»

در نتیجه، این جمعهای فرعی سنجه‌های عملکرد مدیریت نخواهند بود.

پانوشتها:

- ۱- گزارشهای سالانه ۱۸-۲۰۱۷ مربوط به ۱۰۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس از ۲۶ حوزه گزارشگری و ۱۲ صنعت که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی را به‌کار گرفته‌اند، تحلیل کردیم.
- ۲- این موارد فهرست کاملی از سنجه‌ها نیست. به‌علاوه، بعضی شرکتها از بیشتر از یک سنجه استفاده می‌کردند.

منبع:

• Snapshot: General Presentation and Disclosures, IFRSF, December 2019

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) پیش نویس پیشنهادی با عنوان «ارایه و افشای عمومی»

سایر پیشنهادها- صورت جریانهای نقدی
مسئله چیست؟

دینفعان نگرانیهای متنوعی درباره صورت جریانهای نقدی ابراز کرده اند. با وجود این، هیئت به این نتیجه رسیده که بازبینی کامل صورت جریانهای نقدی درون دامنه این پروژه قرار ندارد. هیئت در عوض بر اصلاحات موردنظر برای حذف تنوع در طبقه بندی و ارائه تمرکز کرده است.

هیئت، تنها اصلاحات موردنظر در صورت جریانهای نقدی را، به عنوان بخشی از این پروژه، پیشنهاد داده است.

تنوع، حتی درون یک صنعت، در عرصه های زیر وجود دارد:

- نحوه ای که شرکتها جریانهای نقد بهره و سود تقسیمی را طبقه بندی می کنند،
- نقطه شروعی که شرکتها در روش غیرمستقیم برای گزارشگری جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، استفاده می کنند. برای مثال، بعضی از شرکتها از «سود پس از مالیات» استفاده می کنند، و بعضی دیگر از «سود عملیاتی» یا «سود پیش از مالیات» استفاده می کنند.
- سرمایه گذاران نشان داده اند که چنین تنوعی، مقایسه پذیری بین شرکتها را کاهش داده و تحلیل را برای آنها سخت می کند.

پیشنهاد هیئت چیست؟

هیئت پیشنهاد داده است که:

- سود عملیاتی به عنوان تنها نقطه شروع در روش غیرمستقیم برای گزارشگری جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، الزامی باشد؛
- در سازگاری با رویکرد پیشنهادی هیئت برای صورت سودیازیان، تفکیک بین جریانهای نقد حاصل از سرمایه گذاریها در مشارکتهای خاص و واحدهای فرعی وابسته و غیروابسته الزامی باشد؛ و
- حق انتخاب طبقه بندی برای جریانهای نقد بهره و سود تقسیمی برای بیشتر شرکتها حذف شود، به تریبی که در جدول زیر نشان داده شده است:

رویکرد پیشنهادی		استاندارد بین المللی حسابداری ۷	قلم جریان نقد
شرکتهای با فعالیتهای کسب و کاری خاص شامل بانکها	بیشتر شرکتها		
بستگی دارد به طبقه بندی درآمدها و هزینه های مرتبط در صورت سودیازیان	تامین مالی	عملیاتی یا تامین مالی	بهره پرداختی
	سرمایه گذاری	عملیاتی یا سرمایه گذاری	بهره دریافتی
	سرمایه گذاری	عملیاتی یا سرمایه گذاری	سود تقسیمی دریافتی
تامین مالی		عملیاتی یا تامین مالی	سود تقسیمی پرداختی

پانویس:

۱- استاندارد بین المللی حسابداری ۷ با عنوان «صورت جریانهای نقدی» شرکتها را ملزم می کند که جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی را با روش مستقیم یا غیرمستقیم گزارش کنند. با به کارگیری روش غیرمستقیم، شرکت صورت مطابقت بین سودیازیان با جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی را ارائه می کند.

منبع:

اصلاحات نظام حسابداری و اجرای حسابداری تعهدی در ایران پرسش و پاسخ

Frans Van Schaik

ترجمه: دکتر علی فعال قیومی، دکتر محمدحسین قدیریان

بر کسی پوشیده نیست که اصلاحات حسابداری و گزارشگری مالی دولت به منظور افزایش پاسخگویی و شفافیت، یکی از موضوعهای بااهمیت در مدیریت مالی بخش عمومی محسوب می‌شود. در سال ۱۳۸۸ سازمان حسابرسی با تشکیل کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی با مشارکت وزارت امور اقتصادی و دارایی و دیوان محاسبات کل کشور، نخستین گام را در مسیر تحول در حسابداری و گزارشگری مالی دولت برداشت. تاکنون ۴ بیانیه مفهومی و ۱۴ استاندارد توسط این کمیته منتشر شده که بخشی از آنها براساس دستورعمل حسابداری وزارت امور اقتصادی و دارایی با عنوان «نظام حسابداری بخش عمومی» از سال ۱۳۹۴ اجرایی شده است.

با توجه به موارد پیش گفته و ضرورت استفاده از تجربه‌های سایر کشورها به منظور به‌کمترین حد رساندن ریسکها و هزینه‌های اصلاح نظام مالی و حسابداری کشور، تعامل با صندوق بین‌المللی پول در برخی مقاطع در دستورکار قرار گرفته است و در مردادماه سال ۱۳۹۳، اولین گروه کارشناسی در راستای کمکهای فنی صندوق وارد ایران شد.

پروفسور فرانس ون شیک (Frans Van Schaik) در یکی از ماموریت‌های صندوق به ایران (اواخر مرداد و اوایل شهریور سال ۱۳۹۵) به عنوان مشاور صندوق در ایران حضور یافت. وی استاد بخش حسابداری دانشکده اقتصاد و بازرگانی دانشگاه آمستردام و عضو سابق کمیته تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی^۱ (به مدت ۶ سال) است و با هدف کمک در زمینه اصلاحات نظام حسابداری و اجرای حسابداری تعهدی در ایران حضور یافت. در مدت حضور ایشان، جلسه‌های آموزشی و تعاملی متعددی برگزار شد و مجموعه‌ای از پرسشها مطرح گردید که به‌طور کتبی پاسخ داده شد.

به نظر نگارندگان، انتشار این پرسشها و پاسخها ممکن است بسیاری از ابهامهای موجود در زمینه اصلاحات نظام حسابداری را برطرف کند و زمینه آشنایی با دیدگاه‌های جدید در زمینه‌های حسابداری بخش عمومی را فراهم سازد. لذا مجموعه زیر گردآوری و ترجمه گردید. موضوعی که در این بین باید مورد توجه قرار گیرد آن است که مطالب زیر تنها نظرهای شخصی پروفسور فرانس وان شیک در زمینه حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود.

حساب مستقل

تا پیش از اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (قبل از سال ۱۳۹۴)، تئوری وجوه بر حسابداری دولتی حاکم بود و دستورعملهای حسابداری در قالب حساب مستقل تدوین می‌شد. آیا به‌کارگیری مفهوم حساب مستقل به‌عنوان یک ابزار کنترلی مناسب، برای دولت الزامی است؟

پاسخ: حسابداری مبتنی بر حساب مستقل یک نظام حسابداری است که به‌منظور مواجهه با داراییهای محدودشده به‌عنوان یک واحد حسابداری جداگانه شکل گرفته است. حسابهای مستقل، مخزنی از منابع هستند که به‌منظور اقدام به فعالیتهای خاص یا دستیابی به اهداف معین (مطابق با محدودیتهای قانونی یا سایر محدودیتهای وضع‌شده بر استفاده از آن منابع) کنارگذاشته شده‌اند. از طریق حسابداری برای منابع به‌صورت جداگانه یا بر مبنای حساب مستقل،

می‌توان میزان انطباق استفاده از آن منبع با محدودیتهای را نشان داد. تمرکز مباشرت حسابداری مبتنی بر حساب مستقل در اساس بر برآورده‌ساختن محدودیتهای است و در آن به مباحث مهم کارایی و اثربخشی توجه کافی نمی‌شود.

آیا به‌کارگیری مفهوم حساب مستقل برای پاسخگویی مالی الزامی است؟

پاسخ: استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مورد حسابداری مبتنی بر حساب مستقل سکوت کرده است. در واقع، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در مورد مفهوم حساب مستقل بحث نکرده و در آن اشاره‌ای به مسائل ناشی از استفاده از حساب مستقل نشده است. البته، کاربرد حسابداری مبتنی بر حساب مستقل در این استانداردها ممنوع نشده و می‌تواند به‌عنوان اطلاعات تکمیلی در نظر گرفته شود.

نپرداختن به حسابداری مبتنی بر حساب مستقل در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با عملکرد چهار کشور از پنج کشور مهم استانداردگذار و اجراکننده حسابداری تعهدی برای گزارشگری بخش عمومی هم‌خوانی دارد. این کشورها عبارتند از استرالیا، کانادا، نیوزیلند و انگلستان. نگاه این کشورها به حسابداری مبتنی بر حساب مستقل بدین‌گونه است که در زمان تهیه حسابها بر مبنای تعهدی، به‌کارگیری مفهوم حساب مستقل لازم نیست یا در برخی مواقع با حسابداری تعهدی ناسازگار است. اگرچه حسابداری حساب مستقل در این کشورها ممنوع نشده ولی در عمل استفاده از آن متوقف شده است.

در میان کشورهای یاد شده، ایالات متحد آمریکا تنها کشور استانداردگذار و اجراکننده حسابداری تعهدی کامل برای بخش عمومی است که از حسابداری مبتنی بر حساب مستقل استفاده می‌کند. در آمریکا

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی (GASB) به‌عنوان مسئول

استانداردگذاری برای گزارشگری دولتهای ایالتی و محلی، حسابداری مبتنی بر حساب مستقل را الزامی کرده است. این نهاد استانداردگذار به مسائل ناشی از حسابداری مبتنی بر حساب مستقل در استانداردهای گزارشگری مالی خود اشاره کرده است.

چه کشورهایی در حال حاضر از حساب مستقل برای گزارشگری و حسابداری بخش عمومی استفاده می‌کنند؟

پاسخ: همان‌طور که گفته شد، دولتهای ایالتی و محلی در ایالات متحد آمریکا از حسابداری مبتنی بر حساب مستقل استفاده می‌کنند.

آیا به‌کارگیری مفهوم حساب مستقل با وجود اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی الزامی است؟

پاسخ: حسابداری مبتنی بر حساب مستقل براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی الزامی نیست. حسابداری

عملکرد مالی تلفیقی

تمام حسابهای مستقل

در صورت عملکرد مالی

نمایش داده می‌شود

مبتنی بر حساب مستقل برای اهداف پاسخ‌گویی و مدیریتی ممکن است هنوز مربوط باشد ولی برای اهداف افشا و شفافیت باید تمامی حسابهای مستقل زیر کنترل دولت در صورتهای مالی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تلفیق شود.

بر اساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تنها وضعیت مالی تلفیقی (شامل تمامی حسابهای مستقل) در صورت وضعیت مالی نشان داده می‌شود. حسابهای مستقل انفرادی ممکن است در یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی نشان داده شود. هر حساب مستقل باید تمام داراییها و بدهیهای مربوط به خود را به حساب بگیرد.

به‌طور مشابه، عملکرد مالی تلفیقی تمام حسابهای مستقل در صورت عملکرد مالی نمایش داده می‌شود. تمام درآمدها و هزینه‌های هر یک از حسابهای مستقل باید به حساب گرفته شود.

علی‌الحساب

در قانون محاسبات عمومی ایران به دستگاه‌های اجرایی اجازه داده شده که به‌منظور ادای قسمتی از تعهد، پرداختهایی را انجام دهند که به آن علی‌الحساب گفته می‌شود. آیا استفاده از سرفصل حسابداری با این عنوان در صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری بخش عمومی با توجه به ضرورت شناسایی هزینه یا دارایی در زمان وقوع تعهد، مرسوم است؟

پاسخ: بر مبنای حسابداری تعهدی به‌هنگام تحویل کالا یا خدمت، یک هزینه یا دارایی ثبت و هم‌زمان یک بدهی شناسایی می‌شود. پس از پرداخت بخشی از مبلغ کالا یا خدمت ارائه‌شده، بدهی کاهش داده می‌شود و هنگامی که بدهی به‌طور کامل پرداخت شد، آن بدهی از صورت وضعیت مالی حذف می‌شود.

آیا کشوری وجود دارد که این سرفصل حساب یا سرفصل حساب مشابهی (به‌عنوان یک دارایی با ماهیت بدهکار) را در صورتهای مالی خود منعکس کند؟

پاسخ: علی‌الحساب نباید به‌عنوان یک دارایی ثبت شود بلکه باید به‌عنوان کاهش در بدهی در نظر گرفته شود. در هیچ

یک از کشورهای اجراکننده حسابداری تعهدی این کار [ثبت علی‌الحساب به‌عنوان دارایی] انجام نمی‌گیرد. با این وجود، اگر واحد گزارشگر پیش از تحویل کالا یا خدمت پیش‌پرداختی داشته باشد، این پیش‌پرداخت باید به‌عنوان یک دارایی در صورت وضعیت مالی ثبت شود. کشورهای اجراکننده حسابداری تعهدی این رویه را به‌کار می‌گیرند.

زمان‌بندی اجرای حسابداری تعهدی

طیف زمانی اجرای کامل مبنای حسابداری تعهدی شامل شناسایی درآمدهای ناشی از عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای، شناسایی هزینه‌ها (به محض تحمل)، شناسایی داراییهای ثابت مشهود (شامل داراییهای زیربنایی) و شناسایی داراییهای نامشهود در سایر کشورها (به تفکیک توسعه یافته و در حال توسعه) چگونه بوده است؟

پاسخ: زمان معمول برای پذیرش حسابداری تعهدی بسته به اندازه و میزان پیچیدگی نسبی دولت مرکزی، پنج تا هفت سال است. برنامه زمانی برای اجرای حسابداری تعهدی برای درآمدها، هزینه‌ها، داراییهای مشهود و نامشهود به‌هم وابستگی زیادی دارند. برنامه زمانی به واقعیت‌های موجود بستگی دارد و باید در آن قابلیت‌ها و محدودیت‌های دولت مرکزی در نظر گرفته شود. واحدهای گزارشگر و ذینفعان درگیر نیز بر این برنامه زمانی اثرگذار هستند. سیستمها و فرایندهای فناوری اطلاعات، ظرفیتهای انسانی و سایر موارد مربوط به اصلاحات برنامه‌ریزی‌شده، از دیگر عوامل موثر بر این برنامه زمانی هستند.

ایالات متحده آمریکا حدود ۷۰ سال است که برای اجرای حسابداری تعهدی در تمامی سطوح دولت تلاشی انجام داده است اما آنها در این راه وقفه‌های زیادی داشته‌اند. برای مطالعه بیشتر به مقاله با عنوان مسیر حسابداری تعهدی در ایالات متحده آمریکا^۲ مراجعه شود. همچنین برای آگاهی بیشتر از بهترین عملکردها پیشنهاد می‌شود راهنمای حسابداری و گزارشگری داراییهای سرمایه‌ای مشهود^۳ مربوط به موسسه حسابداران رسمی کانادا (CICA)، و راهنمای ارزشگذاری و استهلاک در بخش عمومی^۴

استفاده آن، این بها مستهلک می‌شود. یک دارایی ممکن است از طریق تولید مجدد دارایی موجود یا جایگزینی خدمات نهفته ناخالص آن، جایگزین شود.

بهای جایگزینی مستهلک‌شده، کمترین بهای جایگزینی یا تولید مجدد پس از کسر استهلاک انباشته است که در آن توان خدمات‌رسانی منقضی‌شده یا مصرف‌شده لحاظ می‌شود. بهای جایگزینی یک قلم دارایی زیربنایی ممکن است براساس رجوع به قیمت بازار خرید اجزای استفاده‌شده برای ساخت دارایی یا قیمت تعدیل‌شده دوره قبل براساس شاخص قیمت^۶ برای همان دارایی یا یک دارایی مشابه آن، اندازه‌گیری شود. در صورت استفاده از روش قیمت تعدیل‌شده براساس شاخص برای تعیین اهمیت تغییرات صورت‌گرفته در فناوری تولید در دوره مذکور و میزان ظرفیت دارایی مبنا و دارایی ارزش‌گذاری‌شده، باید از قضاوت استفاده شود.

آیا منابعی نظیر نفت و گاز در سایر کشورها با شرایط مشابه ایران (مالکیت دولتی منابع)، شناسایی می‌شود؟ با توجه به ارائه‌نشدن طریق شناسایی در استانداردهای حسابداری بین‌المللی آیا استانداردهای ملی درخصوص افشا یا شناسایی این منابع وجود دارد؟

پاسخ: دولتهای کشورهای دارای منابع زیرزمینی غنی که صورتهای مالی خود را بر مبنای حسابداری تعهدی کامل منتشر می‌کنند (مثل استرالیا، آمریکا و کانادا)، منابع زیرزمینی نظیر نفت و گاز را در صورت وضعیت مالی خود شناسایی نمی‌کنند. تنها، هیئت مشورتی استانداردهای حسابداری فدرال^۷ (FASAB) آمریکا گزارش ارزش حق امتیاز منابع نفتی برآوردی دولت فدرال ناشی از تولید ذخایر اثبات‌شده نفت و گاز را در جدول حق امتیاز نفت و گاز برآوردی فدرال الزامی ساخته است. این جدول به عنوان بخشی از بحث در مورد تمام منابع نفت و گاز با اهمیت در اختیار مدیریت واحد گزارشگر، در اطلاعات مکمل (الزامی) ارائه می‌شود. برای مطالعه بیشتر به بیانیه استانداردهای حسابداری مالی فدرال^۸ شماره ۳۸ (SFFAS 38) با عنوان «حسابداری برای منابع نفت و گاز فدرال» مراجعه شود.

دامنه شمول صورتهای مالی تلفیقی در کشورهای اجرا

منتشر شده توسط انجمن حسابداران رسمی استرالیا (CPA Australia) و ... مطالعه شود.

شناسایی و اندازه‌گیری برخی از عناصر صورتهای مالی

طبق مطالعات انجام‌شده، با وجود به کارگیری مبنای حسابداری تعهدی در برخی کشورها، گاهی درآمدهای وجود دارد که کماکان به صورت نقدی شناسایی می‌شود. در صورت تایید مطلب، در مورد این درآمدها توضیحاتی ارائه کنید.

پاسخ: یکی از شروط لازم برای شناسایی داراییها، قابلیت اندازه‌گیری است. بر این اساس، اگر یک دارایی به طور اتکالپذیری قابلیت اندازه‌گیری نداشته باشد، استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی اجازه نمی‌دهد آن دارایی شناسایی شود. اگرچه در حسابداری تعهدی برآورد و قضاوت کاربرد دارد اما این موارد هنوز برای درآمدهای مالیاتی تعیین نشده است. بنابراین در صورت نبود امکان اندازه‌گیری اتکالپذیر برای این اقلام تعهدی، دولت ممکن است مجبور شود درآمد مالیاتی را بر مبنای نقدی گزارش کند. این موضوع به تنهایی بر نوع اظهار نظر حسابرس اثر نمی‌گذارد.

چه روش یا روشهایی برای ارزش‌گذاری داراییهای زیربنایی در سایر کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد؟ لطفاً چند نمونه را بیان کنید.

پاسخ: اندازه‌گیری داراییهای زیربنایی در برخی کشورها براساس بهای تمام‌شده تاریخی انجام می‌شود و برخی کشورها ارزش منصفانه مستهلک‌شده را بدین منظور استفاده می‌کنند. در صورت در دسترس نبودن ارزش بازار داراییهای زیربنایی، ارزش منصفانه ممکن است با استفاده از بهای جایگزینی مستهلک‌شده^۹ اندازه‌گیری شود. بهای جایگزینی مستهلک‌شده یک جاده ممکن است بر مبنای نرخ بهای ساخت هر مترمربع یک جاده معین محاسبه شود. این نرخ ممکن است برای منظور کردن عوامل اثرگذار بر بهای جایگزینی (مانند میزان عبور و مرور) تعدیل شود. بهای جایگزینی یک دارایی، بهای جاری برای جایگزینی توان خدمات‌رسانی ناخالص آن دارایی را برآورد می‌کند. برای منعکس کردن دارایی در شرایط

کننده استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی چگونه بوده است؟

پاسخ: براساس استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، تمامی واحدهای تحت کنترل دولت (اعم از واحدهای تجاری تحت مالکیت دولت و سایر واحدهایی که دولت به‌نحوی بر آنها کنترل دارد) در دامنه تلفیق قرار می‌گیرد. دامنه تلفیق در دولتهای استرالیا و نیوزیلند با این الزام استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی انطباق دارد. هرچند، کانادا و فرانسه واحدهای تجاری تحت مالکیت دولت را در صورتهای مالی تلفیقی خود نمی‌گنجانند و در نتیجه صورتهای مالی تلفیقی آنها با الزام مربوط به استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی انطباق ندارد. دولت مرکزی انگلستان با وجود کنترل نکردن شهرداریها، آنها را در دامنه شمول صورتهای مالی تلفیقی خود قرار می‌دهد. بنابراین، صورتهای مالی انگلستان نیز با این استانداردها هماهنگ نیست.

نظارت بر نرم‌افزارهای حسابداری و گزارشگری در بخش عمومی

نحوه نظارت بر نرم‌افزارهای مالی واحدهای گزارشگر بخش عمومی در سایر کشورها به چه شکل است؟ لطفاً چند نمونه به‌نسبت موفق را بیان کنید.

پاسخ: برخی دولتها در زمان ماموریت‌دادن به یک شرکت نرم‌افزاری برای توسعه نرم‌افزار مالی و گزارشگری، یک شرکت مشاور برای نظارت بر کار آن شرکت استخدام می‌کنند تا از طرف دولت بر آن نظارت کند. انتخاب این شرکت ممکن است از طریق فرآیند مناقصه و ارزیابی پیشنهادها انجام شود. این کار به‌دولت اطمینان می‌دهد که بهترین انتخاب از بین گزینه‌های موجود صورت گرفته است.

ایجاد زیرساخت

تاکنون برنامه‌های آموزشی متعددی توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کل کشور اجرا شده و برای آموزش مستمر نیز دو تفاهم‌نامه با مراکز آموزشی به امضا رسیده است. برای آموزش و ارتقای دانش

نیروی انسانی، چه اقدام دیگری توسط صندوق توصیه می‌شود؟

پاسخ: موارد زیر باید مورد توجه دولت قرار گیرد:

۱- دولت باید یک برنامه آموزشی **صلاحیت‌محور**^۹ برای حسابداران دولتی ایجاد کند. ضروری است آگاهیها و مهارتهای لازم در اجرای حسابداری و گزارشگری، منطبق با استانداردهای حسابداری بخش عمومی، راهنمای نظام آمارهای مالی دولت نسخه سال ۱۴۰۲ و سایر استانداردهای مرتبط نظیر قواعد مالی صندوق بین‌المللی پول برای شفافیت و استانداردهای طبقه‌بندی بین‌المللی، ارتقا یابد.

برقراری دوره‌های حسابداری دولتی

در دانشگاه‌های محلی

می‌تواند به ارتقای کیفیت

حسابداران دولتی

در آینده کمک کند

۲- به‌منظور ارتقای عملکرد و ظرفیت موجود به قابلیت‌های موردنیاز برای اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی (حسابداری تعهدی) و دیگر استانداردهای بین‌المللی، این موضوع بسیار مهم است که دولت جمهوری اسلامی ایران آموزش تهیه‌کنندگان صورتهای مالی را در اولویت قرار دهد. این آموزش باید تهیه واقعی صورتهای مالی مطابق با مبنای حسابداری تعهدی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی، حل مشکلات فنی و آموزش مربی در این بخشها را پشتیبانی کند. شرکت‌کنندگان در این برنامه آموزشی باید به‌طور دقیق همان تهیه‌کنندگان صورتهای مالی باشند. برای اطمینان از اجرای واقعی این برنامه آموزشی، باید برای شرکت‌کنندگان

باثبات امکان‌پذیر باشد. همچنین، مشوقهای انگیزشی لازم به‌منظور جبران تلاشها و زمان اضافی برای آموزش کارکنان باید در بلندمدت برای مربیان در نظر گرفته شود.

۵- دولت جمهوری اسلامی ایران باید بودجه‌ای را برای توسعه ظرفیت در زمینه حسابداری دولتی اختصاص دهد. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی ایران باید تغییرات و بهبودهای رخ داده در استانداردهای حسابداری بین‌المللی را دنبال کند. دولت ایران باید بودجه‌ای به‌منظور دستیابی به دانش مدرن از طریق مشارکت در سمینارهای محلی و منطقه‌ای در زمینه استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی و انجام پژوهشهایی در زمینه کاربردهای آنها تخصیص دهد تا بتوانند مهارتها و دانش لازم را به دستگاههای اجرایی منتقل کنند. همچنین، دولت باید از طریق سازماندهی انجمنها و تهیه خبرنامه‌ها، به‌اشتراک‌گذاری اطلاعات و تجربه‌ها در میان حسابداران دولتی را تشویق کند. به‌طور خلاصه، خزانه‌داری کل و دستگاههای اجرایی باید مهارتهای لازم در زمینه حسابداری تعهدی، گزارشگری مالی و تحلیل اطلاعات مالی را کسب کنند.

۶- یکی دیگر از موارد مهمی که دولت باید به آن توجه داشته باشد، ایجاد ظرفیت لازم برای انجام تحلیل معنادار داده‌های مالی و تبدیل آنها به اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیران است. یک مورد خاص، **اداره‌ای**^{۱۲} است که تحلیل صورتهای مالی

و سرپرستان آنها کارگاههایی درباره چگونگی به‌کارگیری آموخته‌هایشان در دوره آموزشی در محیطهای کاریشان دایر شود. در حین اجرا، هر کدام از کارکنان آموزش‌دیده باید مشکلاتی که با آن مواجه می‌شوند و چگونگی حل کردن آنها را مستند سازند.

۳- برنامه آموزشی صلاحیت‌محور باید آموزش حسابداری تعهدی، سایر رویه‌های حسابداری و گزارشگری، رهنمودها و دستورعملها را نیز شامل شود. رویه‌ها، ابزار و فرایندهای جدیدی برای پشتیبانی از حسابداری تعهدی باید ایجاد شود. کارکنان خزانه‌داری کل باید اولین افرادی باشند که آموزش داده می‌شوند. از بین کارکنان آموزش‌دیده خزانه‌داری کل باید برخی افراد برای آموزش سایر دستگاههای اجرایی انتخاب شوند. یک **راهنمای کاربر**^{۱۱} باید به‌عنوان مرجع برای حسابداران دولتی موجود و جدید به‌کار گرفته شود. هر کدام از دستگاههای اجرایی باید دست‌کم دو نفر را برای شرکت در برنامه آموزشی در نظر بگیرند. این کارکنان به‌عنوان مربیان انتقال‌دهنده دانش به همکاران خود خدمت خواهند کرد.

۴- برای تثبیت وضعیت، دولت باید گروهی از مربیان باکیفیت را در اسرع وقت پرورش دهد تا آنها نیز به‌نوبه خود در راهنمایی کارکنان و تدوین شیوه‌نامه‌ها و دستورعملها و سپس آموزش و نظارت بر کارکنان در اجرا به‌کار گرفته شوند. دولت باید مطمئن شود که دست‌کم سه‌سال پس از اتمام آموزش، مشارکت‌کنندگان در پستهای خود می‌مانند تا پیاده‌سازی

در صورت در دسترس نبودن

ارزش بازار داراییهای زیربنایی

ارزش منصفانه ممکن است

با استفاده از بهای جایگزینی مستهلک‌شده

اندازه‌گیری شود

واحدهای در تملک دولت را به عهده گیرد. این اداره باید بر ریسکهای مالی و تهیه گزارشهای تلفیقی برای تمامی واحدهای در تملک دولت تمرکز کند. حسابداران دولتی در دستگاههای اجرایی و خزانه‌داری کل باید درخصوص چگونگی تهیه گزارشهای مفید برای تصمیم‌گیری مدیریت، آموزش ببینند. مورد بااهمیت دیگر، نیاز به ایجاد یک فرایند حسابرسی داخلی مدرن و ایجاد ظرفیت در **دیوان محاسبات کشور**^{۱۳} است.

۷- یک راهبرد میان‌مدت، ایجاد طرح اعطای تاییدیه یا گواهی به حسابداران دولتی است. در میان‌مدت می‌توان برنامه آموزشی صلاحیت‌محور را ارتقا داد و به‌عنوان زیربنایی برای طرح اعطای گواهی به حسابداران دولتی به‌کار گرفت. این طرح ممکن است در دو سطح پایه و پیشرفته ایجاد شود. در ابتدا، تمامی حسابداران باید سطح پایه این طرح را بگذرانند. نیروهایی که تازه استخدام می‌شوند نیز باید طرح پایه را به‌انجام برسانند. سپس می‌توان برای کارکنان موجود، طرح پیشرفته را به‌صورت منظم برنامه‌ریزی کرد. پس از این مرحله، گذراندن طرح پیشرفته باید به‌عنوان کمترین صلاحیت لازم برای ارتقا در نظر گرفته شود. در بلندمدت که به تعداد کافی حسابداران آموزش داده شد، می‌توان طرح پیشرفته را رقابتی کرد.

۸- برقراری دوره‌های حسابداری دولتی در دانشگاه‌های محلی می‌تواند به ارتقای کیفیت حسابداران دولتی در آینده کمک کند. توسعه حسابداری دولتی ممکن است به‌شکل دوره‌های حسابداری دولتی مدرن و استفاده از متخصصان بین‌المللی در بخشهای اصلی آموزش انجام شود. ظرفیت دانشکده‌ها باید ارتقا یابد تا آموزش لازم برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی در بخش دولتی امکان‌پذیر شود. این تلاشها همچنین ممکن است با استفاده از متخصصان بین‌المللی تکمیل شود. همچنین، نیاز به تلاش در زمینه ترجمه مقاله‌ها، قوانین و استانداردها به فارسی به‌منظور انتشار گسترده‌تر در بین دستگاه‌های اجرایی وجود دارد.

برای گردآوری اطلاعات مالی از واحدهای گزارشگر دولتی به‌منظور تهیه گزارشها و صورتهای مالی، چه رویه‌هایی وجود دارد؟ لطفاً چند نمونه به‌نسبت موفق را

بیان کنید.

پاسخ: گردآوری داده‌ها ممکن است به روشهای متنوعی صورت گیرد. دستگاه‌های دولتی ممکن است:

- یک پرونده الکترونیکی اکسل را به خزانه‌داری کل ارائه دهند؛
- داده‌ها را در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی راه‌اندازی‌شده توسط خزانه‌داری کل، بارگذاری کنند؛ و
- داده‌ها را در قالب **ایکس‌بی‌آرال (XBRL)** به خزانه‌داری کل ارسال کنند. ایکس‌بی‌آرال یک استاندارد در دسترس و جهانی برای تبادل اطلاعات تجاری است.

تجارب مشابه در سایر کشورها

با توجه به شرایط محیطی ایران، استفاده از تجربه کدام کشور درخصوص اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی توسط صندوق توصیه می‌شود؟

پاسخ: با توجه به شباهتهایی همچون اندازه کشور، درآمدهای نفتی و نظام مالی اسلامی، به‌نظر می‌رسد تجربه کشور مالزی می‌تواند برای ایران مفید باشد. 

پانوشتها:

- 1- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)
- 2- The Road to Accrual Accounting in the United States of America
- 3- Guide to Accounting For and Reporting Tangible Capital Assets
- 4- Guide to Valuation and Depreciation
- 5- Depreciated Replacement Cost
- 6- Indexed Price
- 7- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)
- 8- Statements of Federal Financial Accounting Standards (SFFAS)
- 9- Competency-based Training Program
- 10- Government Finance Statistics Manual 2014
- 11- User Manual
- 12- Department
- 13- Supreme Audit Court

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB)

پیش نویس پیشنهادی با عنوان «ارائه و افشای عمومی»

آثار مورد انتظار پیش نویس پیشنهادی جدید بر صورتهای مالی؛ خلاصه

انتظار می رود که پیش نویس جدید بر همه شرکتهایی که استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را به کار می گیرند، اثر بگذارد

صورتهای سود و زیان	جمعه های فرعی جدید برای بیشتر شرکتهای بانکها و شرکتهای سرمایه گذاری کمتر اثر می پذیرند.	شرکتهایی که در حال حاضر جمعه های فرعی پیشنهادی جدید، مانند «سود عملیاتی»، را ارائه می کنند، ممکن است نیاز باشد تا نحوه محاسبه آنها را تغییر بدهند.	نمایش جدید یک گروه سرمایه گذاری و خطرپذیرهای جدید برای بیشتر شرکتهای، مانند خط ردیفی برای واحدهای فرعی و مشارکتهای خاص راهبردی و غیرراهبردی و برای هزینه های ناشی از فعالیتهای تامین مالی.	بعضی از شرکتهای ممکن است نیاز باشد که نحوه انباشتن و عنوان دادن به درآمد و هزینه ها را تغییر بدهند، مانند هزینه های عملیاتی.
صورتهای جریان نقد	تغییر نقطه شروع روش غیرمستقیم برای گزارش جریانهای نقد عملیاتی برای بیشتر شرکتهای.	تغییر در طبقه بندی بهره دریافتی و پرداختی برای بسیاری از شرکتهای. تغییر در طبقه بندی سود سهام دریافتی برای بعضی از شرکتهای.	تغییر در جمع فرعی «جریانهای نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی» در نتیجه باز طبقه بندی جریانهای نقد بهره و سود سهام برای بسیاری از شرکتهای.	
ترازنامه	خطرپذیر جدید برای سرقتی.	خطرپذیرهای جدید برای واحدهای فرعی و مشارکتهای خاص راهبردی و غیرراهبردی.	بعضی از شرکتهای ممکن است نیاز داشته باشند که نحوه انباشتن و عنوان دادن داراییها، بدهیها و حقوق مالکانه را تغییر بدهند.	
یادداشتها	یادداشتهای افشای بیشتر درباره ماهیت هزینه های عملیاتی برای بسیاری از شرکتهایی که هزینه های عملیاتی را در صورت سود یا زیان بر حسب کارکرد ارائه می کنند.	موارد افشای جدید درباره اقلام غیرعادی برای بسیاری از شرکتهای. شرکتهایی که در حال حاضر چنین اطلاعاتی را ارائه می کنند، ممکن است نیاز باشد نحوه شناسایی اقلام غیرعادی و آن چه در این باره افشا می کنند را تغییر دهند.	- موارد افشای بیشتر درباره سنجه های عملکرد مدیریت برای بسیاری از شرکتهای. - تغییر محل افشا درباره چنین سنجه هایی برای بعضی از شرکتهای: در یک یادداشت جداگانه، به جای این که تنها خارج از صورتهای مالی باشد. - بعضی از شرکتهای ممکن است از هیچ یک از چنین سنجه هایی استفاده نکنند و زیر تاثیر قرار نخواهند گرفت.	انتظار می رود بسیاری از شرکتهای نحوه تفکیک اطلاعات در یادداشتها را تغییر دهند.

دکتر حلیمه رحمانی
دکتر سیده سمانه شاهرخی

در اغلب واحدهای گزارشگر
بخش عمومی، عمده منابع مالی از طریق بودجه
دریافتی از خزانه تامین می‌شود و به‌طور عمده این رقم،
درخور توجه است. اما ماهیت این منابع چیست و زیر چه عنوانی
باید شناسایی شوند؟ در پاسخ به این سوال، بسته به فرایندهای قانونی
و اداری تخصیص بودجه و انتقال یا انتقال نیافتن منابع بودجه‌ای به درون
واحد گزارشگر، دیدگاه‌های مختلفی در سطح جهان وجود دارد. هر یک از
این دیدگاه‌ها خود دارای رویکردهای متعددی هستند. در این نوشتار به این
دیدگاه‌ها و رویکردها می‌پردازیم و نحوه برخورد با منابع بودجه‌ای را در
هریک از آنها بررسی می‌کنیم. در ادامه، نتیجه‌گیری می‌شود با
توجه به شرایط ایران و سازوکارهای قانونی و اداری بودجه
در ایران، کدام یک از دیدگاه‌های یادشده مناسب
شرایط ایران خواهد بود.

ماهیت بودجه دریافتی از خزانه توسط واحدهای گزارشگر بخش عمومی

واحد گزارشگر در نظر گرفته نمی‌شود. لذا این منابع نباید در
صورت تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر (به‌عنوان
صورت مالی که بیانگر نتایج عملیات خود واحد گزارشگر است)
گزارش شود. طبق این دیدگاه:
الف- تخصیصها، منابعی هستند که ناشی از عملیات، معاملات
و رویدادهای دوره حسابداری واحد گزارشگر نیستند و نمی‌توان
آنها را به‌عنوان درآمد گزارش کرد.
ب- تخصیصها به‌منزله یک نوع منبع تامین مالی هستند نه
درآمد.

دیدگاه‌های مختلف در خصوص ماهیت بودجه

همان‌طور که اشاره شد، بسته به سازوکارهای قانونی و اداری
تصویب و تخصیص بودجه، درخصوص ماهیت بودجه در
سطح دنیا دیدگاه‌های مختلفی به‌شرح زیر وجود دارد. در
شکل ۱ طبقه‌بندی کلی دیدگاه‌ها و رویکردهای مربوط ترسیم
شده است.

دیدگاه اول

منابع حاصل از بودجه به‌عنوان منابع حاصل از عملیات خود

دیدگاه چهارم

کاربرد این دیدگاه بیشتر زمانی است که منابع حاصل از بودجه مستقیماً به درون واحد گزارشگر انتقال داده می‌شود و واحد گزارشگر در انجام مخارج و هزینه‌ها از محل آنها اختیار عمل دارد. در این دیدگاه، با دریافت بودجه توسط واحد گزارشگر، منابعی که دارای منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی می‌باشد، به درون واحد گزارشگر جریان پیدا می‌کند، لذا دارایی و درآمد باید شناسایی شود. طبق این دیدگاه:

الف- دسترس داشتن به منابع اقتصادی حاصل از تخصیص بودجه، منافی برای واحد گزارشگر دارد که باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود، زیرا این صورت باید نتایج عملیاتی سالانه را به‌گونه‌ای منعکس کند که تمام عوامل تاثیرگذار بر مازاد یا کسری عملیاتی سالانه در آن لحاظ شده باشد.

ب- صورت تغییرات در وضعیت مالی، خالص تغییر در داراییها و بدهیها را در دوره حسابداری برای توضیح تغییر در مازاد یا کسری انباشته واحد گزارشگر گزارش می‌کند؛ منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه منجر به تغییر

بر اساس این دیدگاه، با منابع اقتصادی حاصل از بودجه ممکن است به یکی از روشهای زیر برخورد شود:

- ۱- به‌عنوان آورده مالکان در نظر گرفته شده و به‌حساب سرمایه منظور شود (رویکرد آورده مالکان)، یا
- ۲- مستقیماً به بستانکار مازاد/ کسری انباشته منظور شود (رویکرد مازاد/ کسری انباشته).

این دیدگاه بیشتر زمانی مصداق دارد که منابع مالی مستقیماً وارد واحد گزارشگر نمی‌شود که واحد گزارشگر از محل آن، مخارج و هزینه‌هایی را انجام دهد، بلکه واحد گزارشگر ابتدا باید مخارج و هزینه‌ها را از طریق ایجاد بدهی انجام دهد، و سپس از طریق خزانه آن بدهیها تسویه می‌شود^۱. با وجود این، در برخی موارد نیز با وجود این که منابع حاصل از بودجه به واحد گزارشگر منتقل می‌شود، ممکن است همچنان فرض شود که واحد گزارشگر به‌عنوان نماینده دولت است.

دیدگاه دوم

منابع حاصل از بودجه به‌عنوان منابع حاصل از عملیات خود واحد گزارشگر در نظر گرفته نمی‌شود ولی انحراف از بودجه، به‌عنوان عملیات خود واحد گزارشگر محسوب می‌شود. از این رو، طبق این دیدگاه، منابع حاصل از بودجه با هزینه‌ها یا مخارج مرتبط تهاتر شده و نتیجه خالص آن در صورت تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر ارایه می‌شود (رویکرد تهاتر).

دیدگاه سوم

در این دیدگاه منابع حاصل از بودجه به‌عنوان عملیات خود واحد گزارشگر در نظر گرفته می‌شود ولی ورود منابع مذکور به درون واحد گزارشگر همراه با یک سری شرایط می‌باشد. طبق این دیدگاه، به‌دلیل وجود شرایط نسبت به منابع حاصل از بودجه، این منابع نباید در لحظه ورود به درون واحد گزارشگر به‌عنوان درآمد شناسایی شود، هرچند منجر به افزایش در داراییها گردیده باشد. بلکه، زمانی باید به‌عنوان درآمد شناسایی شود که شرایط لحاظ‌شده در مورد آنها، انجام شده باشد. بر اساس این دیدگاه منابع حاصل از بودجه باید در زمان ورود به‌عنوان بدهی شناسایی گردد (رویکرد بدهی).

در مورد ماهیت

بودجه دریافتی از خزانه

به‌طور کلی

چهار دیدگاه وجود دارد

که به‌صورت یک طیف هستند

در یک سر طیف

دیدگاه اول و در سر دیگر آن

دیدگاه چهارم قرار دارد

در دیدگاه اول

سطح اختیار و پاسخگویی

پایین و در دیدگاه چهارم

سطح اختیار و پاسخگویی

بالاست

دارایی‌ها و بدهی‌ها می‌شود و باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی منعکس شود.

ب- صورت تغییرات در وضعیت مالی باید نشان دهد که واحد گزارشگر از چه محل منابع اقتصادی را کسب کرده است تا استفاده‌کنندگان درک کنند چگونه فعالیت‌های آن واحد تامین مالی شده و تا چه میزان منابع اقتصادی دریافتی برای حفظ خالص وضعیت مالی طی دوره کافی است.

بر اساس این دیدگاه، منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه به عنوان درآمد واحد گزارشگر تلقی می‌شود (رویکرد درآمد).

برای درک بهتر دیدگاه‌ها، بهتر است آنها را به صورت طیفی در نظر بگیریم که یک سر آن دیدگاه اول و سر دیگر آن دیدگاه چهارم است. به طور کلی در دیدگاه اول، سطح اختیار و پاسخگویی در واحد گزارشگری که بودجه برای آن تخصیص یافته است، پایین است. این در حالی است که در دیدگاه چهارم، اختیار و پاسخگویی در واحد گزارشگر دریافت‌کننده بودجه، در سطح بالاتری است (شکل ۱).

شکل ۱- دیدگاه‌ها و رویکردهای موجود در خصوص ماهیت بودجه

رویکرد(ها)	دیدگاه‌ها		
	اول	دوم	سوم
	آورده مالکان مازاد/کسری انباشته	تهاتر	بدهی
			درآمد

رویکردهای مختلف در خصوص ماهیت بودجه

رویکرد آورده مالکان

طبق بند ۱۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS 1)، آورده مالکان عبارت است از منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی که توسط اشخاصی خارج از واحد گزارشگر برای واحد گزارشگر فراهم شده است، به غیر از مواردی که منجر به ایجاد بدهی‌های واحد گزارشگر شده است، و بیانگر منافع مالی در خالص داراییها/ارزش خالص واحد گزارشگر است که:

الف- نسبت به موارد زیر حق ایجاد می‌کند:

۱- توزیع منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی توسط واحد گزارشگر، طی عمر آن، نظیر توزیع‌هایی که در اختیار مالکان یا نمایندگان آنها می‌باشد، و

۲- توزیع هرگونه مازاد داراییها بر بدهیها در صورت انحلال واحد گزارشگر؛ و یا

ب- می‌توان آن را به واحد گزارشگر یا اشخاص دیگر فروخت، معاوضه کرد، یا انتقال داد.

برای این که عملیات موردنظر، واجد شرایط آورده مالکان باشد، ضروری است حایز ویژگیهای مشخص شده در تعریف یادشده باشد. در تعیین این که آیا عملیات موردنظر حایز تعریف آورده مالکان است یا خیر، محتوا، و نه شکل عملیات، در نظر گرفته می‌شود. اگر علی‌رغم شکل عملیات، محتوا به صورت واضح وام یا نوع دیگری از بدهی، یا درآمد باشد، واحد گزارشگر آن را به همان عنوان شناسایی می‌کند و افشای مناسب را، در صورت اهمیت، در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی با مقاصد عمومی انجام می‌دهد. برای مثال، اگر عملیاتی به نظر برسد، آورده مالکان است، اما مشخص شود که واحد گزارشگر توزیع ثابتی به انتقال‌دهنده انجام می‌دهد، آن عملیات بیشتر ویژگی وام دارد.

برای نمونه، مالیات، حایز تعریف آورده مالکان نیست، زیرا پرداخت مالیات، به مالیات‌دهندگان حقی برای دریافت الف) توزیع منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی توسط واحد گزارشگر در طول عمر آن، یا ب) توزیع هرگونه مازاد داراییها بر بدهیها در صورت انحلال واحد گزارشگر منتقل نمی‌کند. همچنین، پرداخت مالیات، به مالیات‌دهندگان حق مالکیتی در دولت نمی‌دهد تا از آن طریق بتوانند آن را به دولت یا اشخاص دیگر بفروشند، معاوضه کنند، یا انتقال دهند.

با توجه به موارد زیر، نمی‌توان بودجه را به عنوان آورده مالکان تلقی کرد:

• واحدهای بخش عمومی در قبال بودجه، منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی در قالب کالاها و خدمات را به دولت ارایه نمی‌کنند بلکه این کالاها و خدمات به عموم مردم یا سایر واحدها ارایه می‌شوند، و

• دولت با تخصیص و انتقال منابع بودجه به یک واحد گزارشگر، لزوماً منافع مالی در خالص داراییهای آن واحد

رویکردهای مطرح
در خصوص ماهیت
بودجه دریافتی از خزانه
شامل تلقی آن به عنوان
آورده مالکان
منظور نمودن آن به مازاد/کسری انباشته
تهاتر و تلقی به عنوان
بدهی یا درآمد
می باشد

عمر مفید آن مستهلک می شود.

طرفداران این رویکرد استدلال می کنند که:

• واحد گزارشگر به عنوان نماینده دولت عمل می کند و بنابراین مخارج ایجادشده از محل بودجه، مخارج واحد گزارشگر نیستند. منابع اقتصادی حاصل از بودجه در واقع جبران مخارج/هزینه های واجد شرایط هستند. بنابراین، تهاتر، بیانگر محتوای اقتصادی تخصیص است. هزینه ها و داراییها متعلق به دولتی هستند که مخارج را تامین مالی می کند. دولت در نهایت مسئول کالاها یا خدمات ارائه شده توسط واحد گزارشگر است. در ارایه کالاها و خدمات، مزایا و مخاطرات متعلق به واحد گزارشگر (به عنوان یک اصل) نیست، بنابراین نباید ناخالص درآمدها و هزینه ها را گزارش کند.

• افزون بر این، تهاتر بودجه داراییهای سرمایه ای با بهای آنها، نوسانات صورتهای مالی را کاهش می دهد. طبق مدل تعهدی کامل، داراییهای سرمایه ای مشهود به حساب دارایی منظور می شوند و طی عمر مفید آنها هزینه می شوند (مستهلک می شوند) در حالی که کل بودجه مرتبط با آن را می توان در دوره مالی که مخارج انجام شده است شناسایی کرد.

برخی از مراجع تدوین کننده استاندارد، نظیر هیئت حسابداری بخش عمومی کانادا^۴ (PSAB) معتقدند که تهاتر، اهداف گزارشگری مالی و ویژگیهای کیفی اطلاعاتی که باید در صورتهای مالی گزارش شود را برآورده نمی کند.

کسب نمی کند که بتواند آن را به واحد گزارشگر یا اشخاص دیگر بفروشد، معاوضه کند، یا انتقال دهد.

• منابع اقتصادی حاصل از بودجه معمولاً در فعالیتهای واحد گزارشگر مصرف می شوند و بیانگر سرمایه گذاری مالکان که با قصد دستیابی به درآمدهای آتی کافی برای حفظ منافع مالکانه مالک در واحد گزارشگر می شود، نمی باشد.

این مدل گزارشگری شبیه به مدل گزارشگری است که در این اواخر توسط سازمانهای دولتی فدرال کانادا در راستای رعایت استاندارد حسابداری هیئت خزانه دولت فدرال کانادا استفاده شده است.

رویکرد مازاد/کسری انباشته

طبق این رویکرد، واحد گزارشگر منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه را به طور مستقیم به مازاد یا کسری انباشته منظور می کند. همان طور که در دیدگاه اول استدلال می شود واحد گزارشگر نباید منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه را در گزارش عملکرد خود (صورت تغییرات در وضعیت مالی) گزارش کند. در دو رویکرد تهاتر و آورده مالکان نیز به همین ترتیب برخورد می گردد. در این رویکرد، به جای این که مثل رویکرد آورده مالکان، آن را به حساب سرمایه/آورده مالکان منظور کند، پیشنهاد می شود که منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه به طور مستقیم به حساب مازاد/کسری انباشته منظور شود. به این ترتیب، از نتایج عملیات مختص خود واحد گزارشگر که در صورت تغییرات در وضعیت مالی ارایه می شود، تفکیک می شود.

این مدل در حال حاضر توسط دولت آلبرتا^۲ (Alberta) در صورتهای مالی تلفیقی مندرج در گزارشهای عملکرد اداره های^۳ سالانه رعایت می شود.

رویکرد تهاتر

در این رویکرد، منابع اقتصادی در دسترس طبق مجوز تخصیص بودجه با مخارج/هزینه های انجام شده از آن محل، تهاتر می شود. این عمل ممکن است در مورد هر قلم هزینه/مخارج یا در مورد جمع آنها انجام شود. در نتیجه، بودجه مصرف شده برای تحصیل داراییهای سرمایه ای مشهود با بهای تمام شده دارایی تهاتر می شود و خالص مبلغ دارایی طی

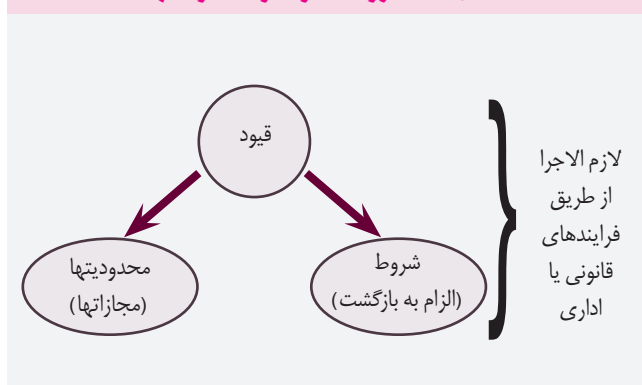
استفاده‌کنندگان هنگام مقایسه وضعیت مالی و نتایج عملیات واحد گزارشگر با وضعیت مالی و نتایج عملیات سایر واحدها در دولت، سایر کشورها و اهداف پاسخگویی و عملکرد خود آن واحد، کمک می‌کند.

رویکرد بدهی

طبق این رویکرد، منابع حاصل از بودجه به درون واحد گزارشگر منتقل می‌شود و واحد گزارشگر خود از محل آن منابع، هزینه‌ها یا مخارجی را انجام می‌دهد. نکته مهم در این حالت وجود شرایط^۵ نسبت به منابع مذکور است.

در بند ۹ استاندارد حسابداری بخش عمومی شماره ۳ با عنوان «درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای (مالیات و انتقالات)» آمده است: «چنانچه واحد گزارشگر ملزم باشد دارایی انتقالی را طبق شرایط مشخص به‌کارگیرد و در صورت نقض این شرایط، اصل دارایی یا معادل ارزش آن را به انتقال‌دهنده برگرداند، کنترل دارایی، مشروط محسوب و یک تعهد فعلی برای انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به اشخاص ثالث ایجاد می‌گردد.» در صورتی که در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳ برای اعمال شرایط نسبت به داراییهای انتقالی از سه اصطلاح قیود^۶، شروط^۷، و محدودیتها^۸ استفاده می‌کند و ضمن تعریف هر یک از اصطلاحات در بندهای جداگانه‌ای به نحوه حسابداری آنها می‌پردازد. بررسی این موارد به ما در شناخت صحیح منابع اقتصادی حاصل از بودجه کمک می‌کند. در شکل ۲ روابط بین شروط، قیود، و محدودیتها مشخص شده است.

شکل ۲- شروط، قیود، و محدودیتها



مخالفان استدلال می‌کنند که:

• هزینه‌ها بیانگر بهای منابع مصرف‌شده برای ارایه کالاها و خدمات دولت در یک دوره هستند. با افشای مبالغ ناخالص هزینه‌ها، کل مصرف منابع اقتصادی، یا کاهش در منابع واحد گزارشگر، در یک دوره نشان داده می‌شود. گزارش هزینه‌ها به‌صورت ناخالص، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند بهای کالاها و خدمات ارایه‌شده را بهتر ارزیابی کنند، و برای ارزیابی انواع عمده هزینه‌های ایجادشده در آن دوره سودمند است. این روش حسابداری، ارایه‌کننده اطلاعاتی برای ارزیابی کالاها و خدمات است. به‌همین ترتیب، صورتهای مالی باید بیانگر این باشند که چه میزان از درآمدهای دوره برای پوشش هزینه‌های دوره کافی بوده یا نبوده است. این نوع گزارشگری، با نشان دادن منابع درآمدی واحد گزارشگر و سهم نسبی آنها، در کسب شناخت از تامین مالی واحد گزارشگر، به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند.

• بهای کامل داراییهای سرمایه‌ای مشهود در صورت وضعیت مالی ارایه نمی‌شود و بهای کامل ارایه کالاها و خدمات به میزان منابع اقتصادی حاصل از بودجه، کمتر از واقع نشان داده خواهد شد. در نتیجه، استفاده‌کنندگان برای درک بهای استفاده از داراییهای سرمایه‌ای مشهود در ارایه خدمات، یا آثار مالی حفظ این داراییها برای بقای خدمات، اطلاعات کافی نخواهند داشت. برای ارزیابی عملکرد و تصمیمات تخصیص منابع، ارایه این اطلاعات ضروری است.

• این رویکرد با الزامات اندازه‌گیری داراییهای ثابت مشهود طبق استانداردهای حسابداری، که بهای تمام‌شده دارایی را شامل مبلغ ناخالص مابه‌ازای پرداخت‌شده برای تحصیل، ساخت، توسعه، و یا بهسازی می‌داند، هماهنگی ندارد.

• وظیفه صورتهای مالی، انتقال اطلاعات به استفاده‌کنندگان است. برای ایفای این وظیفه به‌طور اثربخش، اطلاعات باید مربوط و قابل اتکا باشد. تهاتر سبب می‌شود اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری و ارزیابی پاسخگویی حذف شوند. تهاتر همچنین منجر به اطلاعات ناقصی می‌شود که اثر منفی بر قابل‌اتکا بودن صورتهای مالی دارد. اطلاعات کامل در خصوص معاملات برای شناخت تامین مالی واحد گزارشگر ضروری است. در تهاتر، اطلاعات حذف می‌شود، که به

قیود

قیود حاکم بر داراییهای انتقالی، شرایط تعیین شده در قوانین، مقررات، یا توافقهای الزام آور است که توسط واحدی به غیر از واحد گزارشگر تحمیل شده و نحوه استفاده از دارایی انتقالی را مشخص می کند (بند ۷ استاندارد بین المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). دارایی ممکن است به منظور مصارفی خاص منتقل گردد، بنابراین واحد گیرنده باید دارایی را صرف مصارف خاص کند. واحد گزارشگر نمی تواند مستقیماً و یا از طریق واحدهای زیر کنترل، قیودی را بر خود تحمیل کند^۹ (بند ۱۴ استاندارد بین المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). «قیود» مرتبط با داراییهای انتقالی ممکن است در قالب «شروط» یا «محدودیتها» باشند. اگرچه شروط و محدودیتها در زمان شناسایی اولیه می تواند واحد گزارشگر را به استفاده یا مصرف منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی موجود در دارایی برای هدفی خاص ملزم کند (تعهد نسبت به عملکرد)، اما تنها شروط حاکم بر داراییهای انتقالی است که ایجاب می کند منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی در صورت نقض قیود به انتقال دهنده بازگردانده شود (تعهد نسبت به بازگشت). قیود از طریق فرایندهای قانونی یا اداری لازم الاجرا می شوند. چنانچه مفاد قوانین و مقررات یا سایر توافقهای الزام آور، لازم الاجرا نباشد، قیود تلقی نمی شوند.

شروط

شروط حاکم بر داراییهای انتقالی، قیود از پیش تعیین شده ای است که منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی دارایی باید مطابق با آن قیود، توسط انتقال گیرنده مصرف شود و در غیر این صورت، به انتقال دهنده بازگردانده شود. بنابراین، هنگامی که دریافت کننده، کنترل دارایی تابع شروط را در اختیار می گیرد، متحمل یک تعهد فعلی مبنی بر انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی به اشخاص ثالث می شود. علت این امر آن است که دریافت کننده دارایی توان جلوگیری از جریان خروج منابع را ندارد. دریافت کننده ملزم است که منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی موجود در داراییهای انتقالی را صرف تحویل کالا و خدمات به اشخاص ثالث کند یا به انتقال دهنده برگشت دهد. بنابراین هنگامی که دریافت کننده، یک دارایی تابع شروط را شناسایی می کند، متحمل یک بدهی

نیز می شود. بسته به ماهیت شروط، این بدهی ممکن است به صورت تدریجی ایفا شود و به واحد گزارشگر امکان دهد تا به صورت تدریجی مبلغ بدهی را کاهش و درآمد شناسایی کند یا ممکن است فقط در صورت وقوع رویداد خاص آتی ایفا شود که در آن صورت واحد گزارشگر هنگام وقوع رویداد، بدهی را حذف و درآمد شناسایی می کند (بند ۱۱ مبنای نتیجه گیری استاندارد بین المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

برخی معتقدند بدهی فقط باید زمانی شناسایی شود که برآورده نشدن شروط و الزام به برگشت منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی به انتقال دهنده محتمل است. هیئت تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری بخش عمومی، این پیشنهاد را رد می کند، زیرا منجر می شود واحدهای گزارشگر درآمد را پیش از موعد شناسایی کنند. بنابراین، در صورت های مالی، تعهد فعلی برای ایفای شروط تحمیل شده توسط انتقال دهنده یا برگشت منافع اقتصادی یا توان خدمت رسانی آتی به انتقال دهنده شناسایی نمی شود (بند ۱۲ مبنای نتیجه گیری استاندارد بین المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

برای مثال کمکی معادل ۱۰ میلیارد ریال در اختیار واحد گزارشگر جهت ارتقا و نگهداشت سیستم های حمل و نقل جاده ای قرار می گیرد. در موافقت نامه نحوه مصرف به شرح زیر قید شده است:

• ۴۰ درصد برای مدرن سازی خط راه آهن فعلی؛

• ۴۰ درصد برای احداث خط راه آهن جدید؛ و

• ۲۰ درصد برای تعمیرات و خرید لکوموتیو.

طبق موافقت نامه، کمک اهدایی باید به شرح یاد شده به مصرف برسد، در غیر این صورت باید به انتقال دهنده بازگردانده شود. واحد گزارشگر به علت شرط بازگشت باید در زمان دریافت کمک، علاوه بر شناسایی دارایی، یک بدهی نیز شناسایی کند. در دوره مصرف اعتبارات و احراز شرایط مندرج در موافقت نامه، واحد گزارشگر بدهی خود را کاهش و درآمد شناسایی می کند (بند ۱۶ راهنمای به کارگیری استاندارد ۳ و بندهای ۲۴ و ۲۵ راهنمای به کارگیری استاندارد بین المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

واحد گزارشگر بابت برگشت داراییها به علت نقض شروط، کاهش در دارایی و بدهی شناسایی می کند و بابت انتقال جدید

نیز دارایی، بدهی یا درآمد شناسایی خواهد کرد.

محدودیتها

محدودیت‌های حاکم بر دارایی‌های انتقالی، قیود از پیش تعیین شده‌ای که مقاصد استفاده از دارایی را محدود یا هدایت می‌کند، اما در صورت به کارگیری نشدن آن دارایی مطابق با آن قیود، الزامی به بازگرداندن منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به انتقال‌دهنده، مقرر نمی‌دارد. بنابراین هنگامی که دریافت‌کننده، کنترل دارایی تابع محدودیت را در اختیار می‌گیرد، متحمل یک تعهد فعلی مبنی بر انتقال منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به اشخاص ثالث نمی‌شود. در مواردی که دریافت‌کننده محدودیتها را نقض می‌کند، انتقال‌دهنده یا شخص ذیصلاح دیگری می‌تواند به شیوه‌های مختلف برای دریافت‌کننده دارایی، مجازاتی در نظر بگیرد. چنین اقدامی منجر به انجام محدودیتها توسط واحد گزارشگر شده یا در اثر سرپیچی از حکم دادگاه، سایر محاکم قضایی یا سایر مقامات مجاز، واحد گزارشگر را با مجازات جزایی یا مدنی مواجه خواهد ساخت. چنین مجازاتی در نتیجه تحصیل دارایی ایجاد نمی‌شود بلکه از نقض محدودیتها ناشی می‌شود.

طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳، واحدهای گزارشگر نباید هنگام شناسایی اولیه انتقال دارایی، در رابطه با محدودیت، بدهی شناسایی کنند زیرا طبق تعریف، محدودیتها به خودی خود، تعهد فعلی برای واحد دریافت‌کننده جهت خروج منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی در

راستای اجرای محدودیت، تحمیل نمی‌کنند. نقض محدودیت ممکن است در نهایت منجر به مجازاتی مانند جریمه شود که بر واحد دریافت‌کننده تحمیل می‌شود، با این حال، چنین مجازاتی نتیجه روشهای اجرایی ناشی از نقض است و نتیجه شناخت اولیه دارایی نیست (بند ۱۳ مبنای نتیجه‌گیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

برای مثال، دولت ملی (انتقال‌دهنده) ۲۰۰ هکتار زمین را در یک شهر بزرگ به یک دانشگاه (واحد گزارشگر) برای ایجاد یک پردیس دانشگاهی منتقل می‌کند. طبق موافقت‌نامه انتقال، زمین باید برای ساخت پردیس استفاده شود اما مشخص نشده است که در صورت استفاده نشدن زمین برای این منظور، باید برگشت داده شود (بند ۲۲ راهنمای به کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). دانشگاه زمین را به عنوان دارایی به ارزش منصفانه در صورت وضعیت مالی شناسایی می‌کند. محدودیت، حایز تعریف بدهی یا احراز معیار شناخت به عنوان بدهی نیست. بنابراین، دانشگاه درآمد را در دوره گزارشگری که زمین به عنوان دارایی شناسایی شده، شناسایی می‌کند (بند ۲۳ راهنمای به کارگیری استاندارد حسابداری بخش عمومی ۲۳).

در جدول ۱، به طور خلاصه انواع شرایط و نحوه برخورد با آنها بیان شده است.

رجحان محتوا بر شکل

در تعیین این که یک قید، شرط است یا محدودیت، محتوای شرایط قید و نه تنها شکل آن، باید در نظر گرفته شود. برای

جدول ۱- انواع شرایط و نحوه برخورد با آنها

نحوه برخورد		قیود
پس از رفع شرط / محدودیت	در زمان شناخت اولیه	
درآمد	بدهی	شروط: منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی دارایی باید مطابق با قیود مشخص شده مصرف شود و در غیر این صورت، به انتقال‌دهنده بازگردانده شود.
-	درآمد	محدودیتها: مقاصد استفاده از دارایی محدود یا هدایت می‌شود، اما در صورت به کارنگرفتن آن دارایی مطابق با قیود مشخص شده، الزامی به بازگرداندن منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی به انتقال‌دهنده، وجود ندارد.

ارزش خالص غیر از افزایش مربوط به آورده مالکان می‌شود و طبق بند ۶ استاندارد ۱، درآمد عبارت است از افزایش در داراییها، کاهش در بدهیها، و یا ترکیبی از هر دو که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود.

با توجه به این که دریافت منابع حاصل از بودجه، می‌تواند منجر به افزایش در داراییهای واحد گزارشگر، کاهش در بدهیهای آن، و یا ترکیبی از هر دو بشود که منجر به افزایش ارزش خالص طی دوره می‌شود، از این رو منابع حاصل از تخصیص بودجه حایز تعریف «درآمد» است. در این صورت، این سوال پیش می‌آید که این درآمد، درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای است یا درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای. برای پاسخ به این سوال باید به تعاریف این دو دسته عملیات مراجعه کنیم. در جدول ۲ تعاریف این اقلام طبق استانداردهای بین‌المللی و ایران ارایه شده است.

در استاندارد بین‌المللی

حسابداری بخش عمومی

شماره ۳

از سه اصطلاح

قیود

شروط

و محدودیتها

به منظور تلقی

یک منبع انتقالی به عنوان

بدهی یا درآمد

استفاده می‌شود

نمونه، تنها این مشخصه که دارایی انتقالی باید در ارایه کالاها و خدمات به اشخاص ثالث مصرف شود و در غیراین صورت به انتقال‌دهنده برگشت داده می‌شود، به‌خودی‌خود، کافی نیست تا هنگام کسب کنترل دارایی توسط واحد گزارشگر، بدهی شناسایی شود (بند ۲۰ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳). در تعیین این که یک قید، شرط است یا محدودیت، واحد گزارشگر به این موضوع توجه می‌کند که آیا الزام به برگشت دارایی یا سایر منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی لازم‌الاجرا است و توسط انتقال‌دهنده اجرا خواهد شد. اگر انتقال‌دهنده نتواند الزام مربوط را اجرا کند، قید حایز تعریف شرط نیست و محدودیت تلقی می‌شود. اگر تجارب قبلی از روابط با انتقال‌دهنده نشان دهد که او هرگز این الزام را در صورت نقض شرط، اجرا نمی‌کند، واحد دریافت‌کننده ممکن است به این نتیجه برسد که قید شکل شرط را دارد اما محتوای آن را ندارد، بنابراین، محدودیت است. اگر واحد گزارشگر هیچ تجربه‌ای با انتقال‌دهنده نداشته باشد یا پیش از آن قیود نقض‌شده‌ای وجود نداشته است تا متوجه شود انتقال‌دهنده چه تصمیمی می‌گیرد، قید حایز تعریف شرط خواهد بود (بند ۲۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۳).

رویکرد درآمد

همان‌طور که پیش از این اشاره شد، در دیدگاه چهارم، فرض بر این است که منابع حاصل از بودجه به درون واحد گزارشگر جریان می‌یابد و واحد گزارشگر می‌تواند به‌اختیار خود، از آن منابع برای انجام مخارج و هزینه‌ها استفاده کند. در چنین حالتی، نتیجه‌گیری می‌شود که این منابع می‌تواند درآمد واحد گزارشگر تلقی شود. در واقع این رویکرد مبتنی بر این واقعیت است که منابع حاصل از بودجه، منجر به افزایش در منابع اقتصادی واحد گزارشگر می‌شود و این افزایش، خواه افزایش در داراییها خواه کاهش در بدهیها و یا توأمان، باید در صورت تغییرات در وضعیت مالی واحد گزارشگر به‌عنوان یک قلم درآمد گزارش شود.

طبق بند ۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۱، درآمد، ناخالص جریان ورودی منافع اقتصادی یا توان خدمت‌رسانی آتی در طول دوره گزارشگری است، هنگامی که جریان ورودی منجر به افزایش در خالص داراییها/

با توجه به تعریف عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای (به شرح جدول ۲)، وجوه دریافتی از محل بودجه را می‌توان به عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای تلقی کرد زیرا واحد گزارشگر در قبال بودجه، کالا یا خدمتی را به‌طور مستقیم به دولت منتقل نمی‌کند، بلکه برای عموم مردم یا واحدهای گزارشگر دیگر خدمات یا کالاهایی فراهم می‌کند.

استدلال‌هایی که از این رویکرد حمایت می‌کند مبتنی بر اهداف صورتهای مالی با مقاصد عمومی است که به‌طور عمومی مورد پذیرش استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان است. این اهداف، ماهیت اطلاعات مورد نیاز برای برآورده ساختن نیازهای استفاده‌کنندگان را مشخص می‌کند و لازمه تدوین استانداردهای گزارشگری و حسابداری مناسب است. صورتهای مالی باید موارد زیر را گزارش کنند:

الف- منابع درآمد واحد گزارشگر به‌منظور ارایه اطلاعات سودمند برای شناخت منابع و نحوه تامین مالی؛
ب- ماهیت و هدف هزینه‌های واحد گزارشگر طی دوره به‌منظور ارایه اطلاعات سودمند درخصوص تخصیصها و مصرف منابع؛

پ- خالص تفاوت بین درآمدها و هزینه‌ها، به‌عنوان معیاری از این موضوع که کدام‌یک از خالص منابع اقتصادی واحد گزارشگر پس از منظورکردن فعالیتهای طی دوره، حفظ می‌شود. اطلاعات در مورد بهای تمام‌شده کالاها و خدمات و نحوه

تامین مالی به استفاده‌کنندگان امکان تخصیص منابع و سایر تصمیمات و نیز ارزیابی پاسخگویی واحد گزارشگر را می‌دهد. علاوه بر این، طرفداران این رویکرد معتقدند از آنجا که بودجه دریافتی از دولت، دریافتی از منبعی غیر از سهامداران است نباید مستقیماً در بخش حقوق مالکانه (به‌عنوان آورده مالکان، بستانکار مازاد/کسری انباشته) شناسایی شود بلکه باید در مازاد/کسری در دوره‌های مناسب شناسایی شود.

هیئت استانداردهای حسابداری دولتی^{۱۰} (GASB) در بیانیه شماره ۳۳ از این رویکرد استفاده می‌کند.

نتیجه‌گیری

تصمیم‌گیری در رابطه با این‌که ماهیت بودجه دریافتی از خزانه توسط واحدهای بخش عمومی چیست، به عوامل متعددی بستگی دارد. اولین عامل، واحدی است که بودجه دریافت می‌کند. چنان‌چه این واحد مجاز باشد همانند دانشگاه‌ها، مانده وجوه مصرف‌نشده را به سال بعد منتقل کند، تصمیم‌گیری در مورد ماهیت بودجه متفاوت از زمانی خواهد بود که واحد دریافت‌کننده بودجه امکان انتقال مانده وجوه مصرف‌نشده را به سال بعد نداشته باشد.

طبق مواد ۶۳ و ۶۴ قانون محاسبات عمومی ایران و اصلاحیه آن، واحدهای دریافت‌کننده بودجه در صورتی که تمام منابع دریافت‌شده را طی دوره مشخص مصرف نکنند

جدول ۲- تعریف عملیات مبادله‌ای و غیرمبادله‌ای

عملیات غیرمبادله‌ای		عملیات مبادله‌ای	
استاندارد ۳ ایران	استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۹	استاندارد ۳ ایران	استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۹
رویدادی که با تعریف مبادله منطبق نباشد.	عملیاتی که مبادله‌ای نباشد. در عملیات غیرمبادله‌ای، واحد گزارشگر: از واحد گزارشگر دیگر ارزشی دریافت می‌کند بدون این‌که مابه‌ازای به‌تقریب مساوی را به‌طور مستقیم واگذار کند، یا ارزشی را به واحد گزارشگر دیگر واگذار می‌کند بدون این‌که مابه‌ازای به‌تقریب مساوی را به‌طور مستقیم دریافت کند.	عملیاتی که به‌موجب آن دارایی یا خدمت به ارزش منصفانه دادوستد می‌شود.	عملیاتی که در آن یک واحد گزارشگر، دارایی یا خدمتی را دریافت می‌کند یا بدهی را تسویه می‌کند و در ازای آن به‌طور مستقیم ارزش به‌تقریب برابری را (به‌طور عمده در قالب وجه نقد، کالاها، خدمات یا استفاده از داراییها) به واحد گزارشگر دیگر واگذار می‌کند.

مطرح می‌شود که آیا درآمد حاصل از عملیات مبادله‌ای است یا غیرمبادله‌ای. با توجه به تعریف عملیات مبادله‌ای، مابه‌ازای عملیات مبادله‌ای باید ارزشی به تقریب مساوی باشد که به‌طور مستقیم دریافت/پرداخت شود. با توجه به این‌که بودجه از خزانه به واحد گزارشگر پرداخت می‌شود و واحد گزارشگر در ازای آن خدمات/کالاهایی را به عموم مردم یا سایر واحدها ارایه می‌کند، لذا پرداخت مابه‌ازا به‌طور مستقیم صورت نمی‌گیرد و از این‌رو، نمی‌توان منابع حاصل از بودجه را به‌عنوان یک درآمد مبادله‌ای در نظر گرفت. در نمونه صورتهای مالی کشورهای نظیر استرالیا، کانادا، امریکا، و ابوظبی، این نوع منابع نیز به‌عنوان درآمد حاصل از عملیات غیرمبادله‌ای طبقه‌بندی شده است.

بر اساس مطالب یادشده، بودجه دریافتی از خزانه طبق دیدگاه چهارم به‌عنوان «درآمد» طبقه‌بندی شده و «حاصل از

عملیات غیرمبادله‌ای» تلقی می‌شود. 

پانوشتها:

۱- در این حالت، بودجه ممکن نیست جزو انتقالات طبقه‌بندی شود زیرا در انتقالات جریان واقعی منابع به درون واحد گزارشگر روی می‌دهد ولی در این حالت، درخصوص بودجه جریان واقعی منابع به درون واحد گزارشگر روی نمی‌دهد.

۲- ایالتی در کانادا.

3- Departmental performance reports

۴- مربوط به کانادا است.

5- Terms

6- Stipulations

7- Conditions

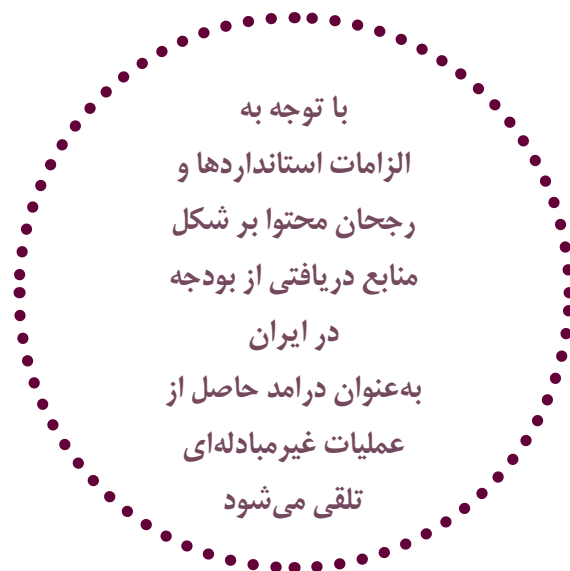
8- Restriction

۹- زیرا قیود بر اساس قوانین و مقررات یا توافقهایی الزام‌آور تحمیل شده است.

۱۰- مربوط به امریکا است.

منابع:

- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2018
- Public Sector Accounting Board, Use of Appropriations, STATEMENT OF PRINCIPLES, 2012
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری دولتی، استانداردهای حسابداری بخش عمومی، ۱۳۹۵



باید مانده منابع را به خزانه برگشت دهند به‌جز در مورد برخی واحدها، نظیر دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی، که کماکان تابع قانون نحوه انجام امور مالی و معاملاتی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و تحقیقاتی می‌باشند. از این‌رو، در مورد دانشگاه‌ها و دیگر واحدهایی که مستثنی شده‌اند، می‌توان منابع حاصل از بودجه را به‌عنوان «درآمد» شناسایی کرد. اما در مورد سایر واحدها، درخصوص منابع حاصل از بودجه «شروط» وجود دارد و آن «الزام به بازگشت در صورت مصرف‌نشدن می‌باشد». بنابراین، طبق استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، این منابع را نمی‌توان به‌عنوان «درآمد» شناسایی کرد و باید به‌عنوان «بدهی» شناسایی شوند. با این حال، طبق همان استاندارد، باید به «رجحان محتوا بر شکل» نیز توجه کرد. برای مثال، اگر تجارب قبلی از روابط بین انتقال‌گیرنده و انتقال‌دهنده نشان دهد که «شرط» مورد نظر همواره اجرا نشده است، می‌توان آن را به‌عنوان «محدودیت» در نظر گرفت نه «شرط». لذا می‌توان منابع مربوط به آن را به‌عنوان درآمد در نظر گرفت. علاوه‌براین، استفاده از روش تلقی کردن این منابع به‌عنوان «درآمد»، در عمل روش آسان‌تری است و پیچیدگی کمتری دارد. لذا بهتر است در مورد تمام واحدها، منابع مزبور را به‌عنوان «درآمد» شناسایی کرد.

در صورت تلقی این منابع به‌عنوان «درآمد» این سوال

حسابرسی

اخلاق

حمزه پاک‌نیا

در سال ۱۳۹۵ قرارداد تحقیقاتی فیما بین موسسه حسابرسی مفید راهبر با دانشگاه تهران با موضوع قرارداد شامل ۴ فاز به شرح زیر منعقد گردید:

- ۱- مطالعه و سنجش وضعیت اخلاق حرفه‌ای در موسسه برحسب تحلیل اسناد بالادستی،
 - ۲- بررسی مشاهده‌ای و مطالعه زمینه‌یابی و ترسیم وضعیت مطلوب اخلاقی قابل تحقق در برنامه پنج‌ساله،
 - ۳- تدوین الگوی رشد اخلاقی موسسه و تدوین برنامه بازمهندسی اخلاقی فرایندها و نظامهای حرفه‌ای،
 - ۴- تربیت کارشناس سنجشگر اخلاق سازمانی.
- اجرای قرارداد به تقریب به مدت ۲ سال شامل مطالعه اسناد بالادستی، تحلیل و گزارش آنها، بررسی مشاهده‌ای محیط کسب‌وکار ستادی موسسه و محیط کسب‌وکار حساب‌رسان (سه مورد واحدهای مورد رسیدگی)، مصاحبه ژرف‌نگر با کارکنان موسسه، اجرای پرسشنامه و اجرای کارگاه‌های آموزشی، به طول انجامید که نتایج آن منجر به تدوین سند جامع اخلاقی^۱ موسسه و تدوین راهبردها و راهکارهای پنج‌ساله رشد اخلاقی موسسه گردید. همچنین در ادامه پروژه ضمن برگزاری کارگاه‌های آموزشی جهت ۱۵ نفر از کارکنان موسسه به عنوان کارشناسان سنجشگر اخلاق سازمانی، و تهیه و تنظیم بازبینی^۲ جهت سنجش اخلاق سازمانها، بازبینی طراحی شده در سه پروژه (واحدهای مورد رسیدگی) به منظور آموزش و مهارت‌افزایی تیم حسابرسی، تعمیق پیوند نگاه حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای در عمل، و روایی سنجی بازبینی سنجش اخلاق صورت گرفت.
- مطالب پیش‌رو خلاصه برگرفته از دوره‌های آموزشی یادشده است.

حسابرسی اخلاق

انسان در ذات موجودی منفعت طلب است و برای کسب منفعت خود، حقوق دیگران را زیر پا می‌گذارد، مگر آن‌که مانعی او را از بی‌اخلاقی برحذر دارد. این مانع ممکن است قوانین دقیق، و اعمال جرایم سنگین در قبال تخلف از قوانین باشد. اما رسواییهای مالی اخیر شرکتها در سطح جهان اثبات می‌کند که قوانین به تنهایی نمی‌توانند انسان منفعت طلب را از خطا باز دارند، بلکه چیزی فراتر از قانون لازم است؛ و این جاست که بحث اخلاق به عنوان اهرمی درونی که انسان را از منفعت طلبی مخرب باز می‌دارد، مطرح می‌شود.

از مدیران حرفه‌ای انتظار می‌رود علاوه بر مهارت‌های حرفه‌ای، در زمینه ارزشها، اخلاق و نگرش حرفه‌ای، پذیرش مسئولیت در قبال جامعه، و تعهد به منافع عمومی، از شایستگیهای لازم برخوردار باشند.

مشکلات اخلاق حرفه‌ای درون سازمانی شرکت‌های فروپاشی شده در سنوات اخیر ناشی از شخصیت ضعیف مسئولین شرکتها و نداشتن استانداردهای اخلاقی مناسب و رواج فضای فرهنگی و اخلاقی خاص شامل پنهانکاری، قانون شکنی و رفتار متقلبانه علت اصلی ورشکستگی این شرکتها بوده است.

رفتارهای غیر اخلاقی، به عنوان علائم با اهمیت هشدار دهنده ضعف شدید حاکمیت شرکتی تلقی می‌شود، که ممکن است منجر به شکست و فروپاشی هر شرکتی شود. در یک سیستم حاکمیت شرکتی مناسب، مدیران از میان افراد شایسته، خوش نام، با دانش و تجربه و سوابق حرفه‌ای بالا انتخاب می‌شوند. خلیات حاکم در سازمان، عامل مهمی است در گسترش درستکاری و نادرستی، حفظ یا وارونگی ارزشها، توجه یا بی‌توجهی و حساس نبودن به بیت‌المال و منابع است.

در اساس در انتصاب مدیران باید سنجش صلاحیتهای اخلاقی و حرفه‌ای وجود داشته باشد. در صلاحیتهای اخلاقی و حرفه‌ای دو بحث پیش می‌آید؛ یکی بحث تخصص و دیگری تعهد. نبود تخصص گاهی موجب اختلاس می‌شود چرا که اگر مدیر متخصص و حرفه‌ای نباشد ممکن است در سایه مدیریت او اختلاسه‌های زیادی شکل بگیرد بنابراین در بحث بروز اختلاس، تخصص مهم است. اما از طرفی تعهد هم در انتصاب مدیر باید سنجیده شود. امروز در دنیا میزان تعهد افراد نسبت به کارشان سنجیده می‌شود. در لایه‌های مختلف مدیریت،

برای مثال صنعت بانکداری، برای ریاست شعبه، سطحی از امانتداری لازم است، و برای مدیریت اعتبارات و تسهیلات امانتداری افزون تر لازم است، و برای مدیر عاملی امانتداری بسیار افزون تر. اینها امروزه قابل سنجش است، ولی سازمانها همیشه در انتصاب مدیران از این سنجشها استفاده نمی‌کنند.

سنجش وفادارای، امانتداری، تعهد و ... در انتصابات بسیار مهم است. اگر از مدیران دلسوز و سیاستگذار در خواست کنیم که در انتصابات، سنجش اخلاقی را جدی بگیرند و اگر سازمانها و دولت ممیزی اخلاقی آیین نامه‌ها، قوانین و مقررات و ممیزی اخلاقی فرایندها را در دستور کار قرار دهند و فرایندها بازسازی اخلاقی شوند، به فواید بسیار زیاد ملی می‌رسیم.

به طور خلاصه، اخلاق مجموعه‌ای از اصول اجتماعی است که راه‌های درست و نادرست را تعیین می‌کند. اخلاق تنها به معنای ارزشها و خصوصیات مثبت به کار می‌رود. به عبارت دیگر اخلاق یعنی خوبها (فضائل) و غیر اخلاق یعنی بدها (رذایل). در واقع اخلاق به همان فضایل و خصوصیات ارادی پسندیده اطلاق می‌شود. اخلاق ارزشها را به عمل تبدیل می‌کند.

در حسابرسی، ارتباط اخلاق حرفه‌ای و حسابرسی یک ارتباط دوسویه است و خدمات متقابل بین اخلاق حرفه‌ای و حسابرسی وجود دارد. همان طور که اخلاق حرفه‌ای به تمام حرف خدمات می‌دهد، به حسابرسی نیز این خدمات را ارائه می‌دهد. در دنیا حرفه حسابرسی رسالت پیدا کرده است که به اخلاق خدمت کند، و قرار است حرفه حسابرسی به داد اخلاق سازمانهای فعال در کسبوکار برسد. در کشور ما موضوع حرفه حسابرسی شناخته و تعریف شده است ولی دانش حسابرسی اخلاق هنوز شناخته نشده است. هدف از حسابرسی اخلاق چهار بحث است:

✓ حسابرسی اخلاق چیست؟

✓ رویکردهای حسابرسی اخلاق کدامند؟

✓ ضرورت انجام حسابرسی اخلاق؟

✓ چگونگی رشد اخلاقی سازمانها؟

در بحث اخلاق دو جنبه وجود دارد. یکی حسابرسی اخلاقی؛ یعنی در حرفه حسابرسی، اخلاقی عمل کنیم و در عمل آیین نامه و ضوابط اخلاقی حرفه را رعایت کنیم. جنبه دوم، مشابه حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، و حسابرسی ... در دنیا حوزه جدیدی ایجاد شده به نام حسابرسی اخلاق. مفاهیم و شاخصهای این حوزه، به علت نوپا بودن، مشخص

نشده و در ایران هم هیچ کاری در این زمینه صورت نگرفته است. اساساً شرکتها تمایل به ورود به حوزه حسابرسی اخلاق ندارند. لیکن آینده اقتصاد ایران و وضعیت کسب و کار رقابتی نشان دهنده این موضوع است که به ناگزیر شرکتها باید به بحث اخلاق در کسب و کار وارد شوند زیرا این موضوع ارزش افزوده برای شرکتها ایجاد می کند و شرکتها باید تعامل جهانی داشته باشند. بنابراین، لازم است این دانش تولید شود و این موضوع اکنون برای اولین بار است که در ایران مطرح می شود.

حسابرسی اخلاق به دو دانش نیاز دارد؛ یکی دانش حسابرسی و دیگری دانش اخلاق. در مرحله اول، این پرسش مطرح است که اخلاق چیست که می خواهیم آنرا حسابرسی کنیم. اخلاق را می شود در دو سطح تعریف کرد؛ در سطح اول دانش اخلاق، و در سطح دوم اخلاق در عمل. موضوع بحث در این جا، اخلاق در عمل است، زیرا حسابرسی اخلاق، حسابرسی اخلاق در عمل است. اخلاق در عمل دو بخش دارد یک بخش مربوط به کنش، و مربوط به رفتار و عمل است، و بخش دوم مربوط به منش (شاکله، شخصیت). منش سطح بالاتر کنش است و کنش، رفتار و عمل را شکل می دهد. وقتی می گوئیم شخص پر خاش کرد، پر خاش کردن کنش است، و وقتی می گوئیم شخص پر خاشگر است، پر خاشگری منش است. در حسابرسی اخلاق هر دو آنها را لازم داریم. کنشها در ترازوی خیر و شر و خوب و بد سنجیده می شوند، و منش در ترازوی فضیلت و رذیلت اندازه گیری می شوند (پر خاشگری رذیلت است و رازداری فضیلت است).

عالمان اخلاق دنبال منش بوده اند، چون می خواستند آدمی تربیت کنند با منشه های اخلاقی، با فضیلت، که این منش باعث شود کنشهای اخلاقی قابل پیش بینی انجام دهند. به لحاظ منطقی، منشه ها و کنشها همبستگی متقابل دارند. حسابرسی اخلاق هم شامل منشه ها و هم کنشها می شود. کنشها منطق صفرویک را دارد، اما منش منطق فازی است، از صفر تا بی نهایت (بی نهایت ارزش داریم). این بحث مهم وجود دارد که قرآن می فرماید: هر کسی بر وفق شاکله اش عمل می کند. در سطح بالای رفتار (کنش) عناصری هستند که بالاتر از رفتار تاثیر دارند. یکی از این عناصر، انگاره ها است که مهم است و ادراک را زیر تاثیر قرار می دهد. انگاره ها انسان را اداره می کنند. اقدام ممکن است بسیار اخلاقی باشد لیکن شیوه غیر اخلاقی نتیجه را

باطل می کند. در تجزیه و تحلیل در رفتار، شیوه های اقدام همان آیین رفتاری است. لیکن شیوه اقدام نیاز به خلاقیت دارد. موضوع هوش اخلاقی در انتخاب شیوه مناسب به ماکم می کند.

سازمانها خصلت سازمانی دارند سازمان ممکن است پاسخگو، پیش بینی پذیر و قانون پذیر باشد. منشه ها، کنشها، و شیوه ها ممکن است هم در انسانها باشند و هم در سازمانها. منشه ها، کنشها، و شیوه ها ممکن است اخلاقی، غیر اخلاقی و ضد اخلاقی باشند. ملاک اخلاقی باید با فرهنگ حاکم هماهنگ و سنجش پذیر باشد. ملاک اصلی رعایت حقوق صاحبان حق در محیط ۳۶۰ درجه است. اگر یک کنش، حقوق صاحبان حق را در محیط ۳۶۰ درجه رعایت کند، اخلاقی است، در غیر این صورت غیر اخلاقی است. اخلاق همیشه متعلق است به امری در حرفه، در سازمان.

در حسابرسی اخلاق اموری که مورد بررسی قرار می گیرد دو دسته می شوند؛ منابع انسانی و سازمان. دسته سازمان، شامل همه امور سازمان خواهد شد، از جمله استراتژی، اهداف، فرایندها، تصمیمات، دستورالعملها، بخش نامه ها، و در منابع انسانی، انگاره ها، باورها، احساسها، گفتار، و افکار ارتباطی، پوشش داده می شود.

اگر قوانین و مقررات

آیین نامه ها و فرایندها

در چارچوب

تصمیمات نظام مند و

قوائد کاربردی و

آموزش لازم

بازسازی اخلاقی شوند

به فواید بسیار زیاد ملی

می رسیم

شرح پرسشها با همکاری حسابرسان و اساتید در حوزه اخلاق لازم به نظر می‌رسد.

اگر قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و فرایندها در چارچوب تصمیمات نظام‌مند و قوائد کاربردی و آموزش لازم بازسازی اخلاقی شوند به قوائد بسیار زیاد ملی می‌رسیم.

نتیجه‌گیری

امروزه در تجزیه و تحلیل رفتار سازمانها، پرداختن به اخلاق و ارزشهای اخلاقی یکی از الزامات است. نماد بیرونی سازمانها را رفتارهای اخلاقی آنها تشکیل می‌دهد که خود حاصل جمع ارزشهای گوناگون اخلاقی است که در آن سازمان ظهور و بروز یافته است. رهیافت استراتژیک به اخلاق حرفه‌ای، فراتر از افراد بر اخلاقی بودن سازمانها تاکید می‌کند. در هر تصمیم سازمان مسئله اخلاقی نهفته است. با توجه به نقش راهبردی اخلاق حرفه‌ای در موفقیت سازمانها، مدیران در مقام تصمیم‌گیری و ترویج اخلاق حرفه‌ای و نهادینه‌سازی آن در فرهنگ سازمانی، به دانش، مهارت، شناخت دقیق زمینه‌ها و موانع، تحقیقات نظام‌مند و قواعد کاربردی و آموزش لازم نیازمندند. در این راستا، اگر سازمانها و دولت ممیزی اخلاقی آیین‌نامه‌ها، قوانین و مقررات و ممیزی اخلاقی فرایندها را، در چارچوب تحقیقات نظام‌مند و قواعد کاربردی و آموزش لازم، در دستورکار قرار دهند و فرایندها بازسازی اخلاقی شوند، به قوائد بسیار زیاد ملی می‌رسیم.



پانوش:

۱- سند جامع اخلاقی موسسه حسابرسی مفید راهبر و بازبینه سنجش اخلاق در مرکز اطلاع‌رسانی موسسه به آدرس زیر در دسترس

است: www.mofidrahbar.org

2- Check list

منابع:

- دکتر احد فرامرز قراملکی، **درآمدی بر اخلاق حرفه‌ای** (مجموعه اخلاق حرفه‌ای ۱)، انتشارات سرآمد، چاپ پنجم، ۱۳۹۱
- دکتر احد فرامرز قراملکی، **اخلاق سازمانی** (مجموعه اخلاق حرفه‌ای ۲)، سازمان مدیریت صنعتی، چاپ دوم، ۱۳۹۴
- دکتر احد فرامرز قراملکی، **گفتگو پیرامون مباحث اخلاقی**، روزنامه همشهری، شماره ۶۷۹۹، اول اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۵

سند جامع اخلاقی

سند جامع اخلاقی مشتمل بر دیپاچه، اصول اخلاقی و بخشهای منشور اخلاقی، عهدنامه اخلاقی مدیران و بخش تعریف مفاهیم سند جامع اخلاقی می‌باشد. بخشهای مذکور تبدیل به آیینهای اخلاقی و آیینهای رفتاری می‌شوند. در دیپاچه سند جامع اخلاقی موسسه حسابرسی مفید راهبر آمده است: «ما مدیران و کارکنان موسسه حسابرسی مفید راهبر، با استعانت از پروردگار جهانیان و بر اساس ارزشهای والای انسانی و اسلامی، خود را در قبال همه ذینفعان و نیز در برابر همه سازمانهای همکار، مسئول و متعهد می‌دانیم و با پایبندی به حقوق همه صاحبان حق در فعالیت حرفه‌ای، به انجام تعهدات اخلاقی مندرج در این سند، هم‌سوگند و هم‌پیمان می‌شویم. سند جامع اخلاقی در دو بخش اصلی- منشور اخلاقی موسسه و عهدنامه‌های اخلاقی سرمایه انسانی- اصول، ارزشها، منش و مشی اخلاقی ما را نشان می‌دهد. تعهد به سند جامع اخلاقی موسسه حسابرسی مفید راهبر در همه شئون حرفه‌ای، اعتقاد قلبی و رفتار عملی ماست.»

بازبینه سنجش اخلاق سازمانی

از آنجایی که در هر حرفه نیاز به ابزار سنجش (بازبینه منبع- شاخصهای اخلاقی) مورد نیاز است، بازبینه یادشده ابتدا توسط تیم اخلاق دانشگاه تهران تهیه و سپس بر اساس کتاب اخلاق سازمانی نوشته آقای دکتر قراملکی مورد بازنگری قرار گرفت. کارایی این بازبینه از دو حیث اهمیت دارد؛ یکی از حیث سنجش اختصاصی سازمان و دیگری از حیث یافتن عوامل موثر در بهبود اخلاقی- عملکردی سازمان (پیشنهادهای اصلاحی). بازبینه سنجش اخلاق به عنوان ابزاری جهت سنجش اخلاق در سازمانها، بر اساس اصول اخلاقی، قوانین و استانداردهای اخلاقی از طریق بررسیهای مشاهده‌ای و رسیدگیهای عملیاتی و تحلیل اطلاعات به دست آمده سازمان موردنظر، استفاده می‌شود. نتیجه حسابرسی اخلاق و پیشنهادهای الزامات مربوط ممکن است در مرحله اول از طریق نامه مدیریت به واحد مورد رسیدگی انتقال یابد.

جهت ارتقای کیفی و علمی بازبینه یادشده، نیاز به جلسات علمی نظام‌مند و بررسی دقیق‌تر در مورد روند پرسشها، ادبیات پرسشها، روایی سنجی، همچنین جهت جلوگیری از نگاه سلیقه‌ای در تکمیل بازبینه، ضمیمه شدن دستورالعمل و

اکنون باید به سلامت روان توجه کنیم

سلامت روان^۱ و رفاه یک واژه فراگیر یا جنجالی نیست. واقعیتی است که نه تنها برای منافع عمومی بلکه به خاطر منافع بشریت باید به آن پرداخته شود. شیوع **کووید ۱۹** (COVID-19) این واژه را به شدت در کانون توجه قرار داد. به ناچار، تحولات روزانه، فاصله گذاری اجتماعی، و مراقبت، موجب استرس و اضطراب شده است. بیش از هر زمان دیگر، کسب و کارها به ویژه شرکت های کوچک در برابر گسترش آثار انسانی آن آسیب پذیر هستند.

ما به عنوان یک حرفه، اقدامی همه جانبه در جهت دستاوردهای مالی و تمرکز بر ارقام انجام می دهیم. با این حال، وقتی کمی عقب بایستیم، به طور اساسی هدف ما بهبود کیفیت زندگی افرادی است که با آنها سروکار داریم. حسابداران به عنوان مشاوران مورد اعتماد، در سخت ترین رویدادهای زندگی، بیشتر مورد اعتماد عمیق صاحبکاران قرار دارند. این مسئله اهمیت درخور توجهی به همراه دارد. مفهوم آن این است که کارشناسان حسابداری باید خیلی مراقب رفاه خود باشند تا بتوانند بهترین خدمت را به صاحبکاران خود ارائه دهند.

کووید ۱۹ یک فراخوان بیدارباش در راستای همبستگی واقعی جوامع جهانی و مسئولیتهای جمعی است. همچنین دور از انتظار است که این بیماری آخرین بحران برای سلامت عمومی باشد که جهان به خود می بیند و سازمانهای حسابداری حرفه ای در این زمانهای سخت می توانند منابعی ارزشمند برای اعضا و صاحبکاران باشند. **انجمن حسابداران عمومی**^۲ (IPA) موضع مستحکم طرفداری و مشورتی در راستای سلامت روانی صاحبان کسب و کارهای کوچک را در پیش گرفته و می تواند آن چه را که در این فرایند آموخته است، به اشتراک بگذارد.

این پویش موجب تشکیل چندین کارگروه بین دولتها و صنایع شد تا راه‌حل‌های سیاسی توسعه داده شود و برای رسیدگی جامع به وضع کسب‌وکارهای کوچک، تامین مالی در نظر گرفته شود. از آن زمان، دولت استرالیا با همکاری حرفه و جامعه درمانی، یک نقشه‌راه^۳ برای تحول تهیه کرده است.

پشتیبانی عملی از اعضای سازمان

از دیدگاه سازمان حسابداری حرفه‌ای، به توسعه راه‌حل‌های عملی و ایجاد یک پایگاه آموزشی برای اعضا نیاز داریم تا آگاهی آنها را تقویت کنیم و با سرعت به آنها پشتیبانی عملی ارائه دهیم. در غیر این صورت، باید خطر احساس ضعف و ناتوانی اعضا در پشتیبانی از صاحبکاران را به جان بخریم. این اقدام را طراحی نکردیم که حسابداران عمومی را تبدیل به درمانگران کنیم، بلکه در نظر داشتیم تا حدودی توانایی آنها را در شناسایی علائم بیماری روانی ارتقا داده و آنها را برای داشتن گفتگوهای محکم با صاحبکاران تقویت کنیم. هدف این است که مطمئن باشیم صاحبکاران در مواقع ضروری مراجعه می‌کنند و امکان دسترسی سریع به پشتیبانی درمانی در اولین زمان ممکن وجود دارد. انجمن آموزش کمک‌های اولیه برای سلامت روان و گواهینامه^۴ آن را با همکاری برنامه آموزشی کمک‌های اولیه برای سلامت روان استرالیا راه‌اندازی کرد که یکی از پر مخاطبترین برنامه‌های آموزش حرفه‌ای بوده است.

افزون بر این، باید مطمئن شویم که یک حامی آماده برای پشتیبانی از حسابداران عمومی در رویارویی با این‌گونه مشکلات داریم. بر این اساس، در حال هدایت مسیر پشتیبانی مشاوره حرفه‌ای برای اعضا هستیم که علائم نشان از تاثیر اولیه بسیار

ایجاد پایگاهی برای شواهد

انجمن حسابداران عمومی با نظرخواهی از صاحبان کسب‌وکارهای کوچک در سالهای ۲۰۱۷ و ۲۰۱۸، تعداد درخواست‌های پاسخ درباره آسیب به سلامت روان صاحبان کسب‌وکارهای کوچک به دست آورد.

این پاسخها پیش‌بینی نشده بودند و تبدیل به یک تهدید بسیار جدی شدند. آنچه را که انجام نظرخواهی به دنبال داشت، موجی از پاسخهای اعضا و صاحبکاران آنها درباره تجربیاتشان بود. پیامدهای غم‌انگیز برای صاحبان کسب‌وکاری که احساس می‌کردند به آخر رسیده‌اند، روشن می‌کرد که این موضوع باید بررسی شود. انتظار می‌رود که این شرایط با توجه به استمرار شرایط عملیاتی موجود بیشتر شود. همچنین، انجمن متوجه روند مثبتی در حرفه حسابداری شده است که ۹۵ درصد از صاحبان کسب‌وکارهای کوچک مورد بررسی گزارش دادند که زمانی که حسابدار عمومی خود را در جریان می‌گذارند، آرامش و سلامت روانی آنها بهتر می‌شود.

این گزارش در حال حاضر، دارای پیام مهمی است که فاصله‌گذاری اجتماعی به معنای کناره‌گیری نیست، کسب‌وکارهای کوچک و همچنین کارشناسان تنها نیستند. همچنان می‌توان تماسهای تلفنی، نامه‌های الکترونیکی، و نشستهای مجازی را در میان کارکنان سازمانهای حسابداری حرفه‌ای و صاحبکاران برقرار کرد تا امور فعلی را ارزیابی کرده و با یکدیگر طرحی رسم کنند. انجمن حسابداران عمومی به عنوان یک سازمان حسابداری حرفه‌ای دریافته است که ضرورت دارد با استفاده از پژوهشهای انجام شده، بر این موضوع تمرکز حمایتی داشته باشیم. انجمن پویشی همگانی را به راه انداخت که اوج آن در نشست با نخست‌وزیر استرالیا در سال ۲۰۱۹ بود.

هدف ما بهبود کیفیت زندگی

افرادی است که

با آنها سروکار داریم

انجمنها چالش برای

تندرستی اعضا را

در اساسنامه خود در نظر می گیرند

سازمانهای حسابداری حرفه‌ای! به‌ویژه اکنون بر تندرستی حرفه پافشاری کنید. پشتیبانی از رفاه اعضا کاری است که به‌واقع می‌توان انجام داد تا به‌درستی برای آینده آماده بود. اعضای خود را به چالش بکشید تا برای تنفس هوای تازه تلاش کنند (اکنون انجمنها چالش برای تندرستی اعضا را در اساسنامه خود در نظر می‌گیرند). مهمتر از همه این‌که، به اعضای خود اطلاع‌رسانی کنید که در تمام مدت در کنار آنها هستید. اگر این فرایند زندگی یک فرد را بهبود دهد، به‌یقین ارزش انجام‌دادن را دارد. 

پانوشتها:

- 1- Mental Health
- 2- The Institute of Public Accountants
- 3- Roadmap
- 4- Mental Health First Aid Training and Certification

منبع:

- Conway, A. **We Have to Address Mental Health- Especially Now**, Preparing Future-Ready Professionals, IFAC Knowledge Gateway, Mar. 2020

خوب آن دارد. از آن‌جا که احتمال دارد اعضای انجمن صاحب کسب‌وکارهای کوچک خود باشند، توقع داریم که پشتیبانی مشاوره از اهمیت ویژه‌ای برخوردار باشد.

آماده بودن برای آینده

سلامت روان یک نگرانی درازمدت است و انجمن حسابداران عمومی رویکرد دراز مدتی را در جهت تقویت اعضا در پیش گرفته است. انجمن در طراحی دوباره برنامه حرفه‌ای انجمن حسابداران عمومی، موضوع سلامت روان را به آن افزود. این برنامه در مرحله اول، مبانی اساسی حسابداری را پوشش می‌دهد، در همان حال، در مرحله دوم راهبرد کسب‌وکار، تحلیل داده‌ها، و اکنون تمرکز بر سلامت را دربر می‌گیرد. انجمن امیدوار است که این موضوع یک رویکرد نظام‌مند برای گسترش منابع پایدار کارشناسان مجهز برای رویایی با چالشهای معاصر حرفه‌ای فراهم کند. به‌بیان ساده، حسابداران درگیر احساسات ناشی از رسیدگی به وضع صاحبکاران هستند. ما پیوسته پیامدهای هوش مصنوعی را بر حرفه مشاهده می‌کنیم. اما کووید ۱۹ به‌مقدار زیادی به ما یادآوری کرده است که آینده نامعلوم است. با توجه به سطوح بالای بی‌اطمینانی و نقش حساسی که کارشناسان به‌عنوان مشاوران مورداعتماد، هم از جنبه حرفه‌ای و هم فردی، ایفا می‌کنند، دیگر زمانی مهمتر از اکنون برای رسیدگی به سلامت روان و توسعه برنامه‌های جامع و تهیه راه‌حلهای عملی وجود ندارد.

هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB)

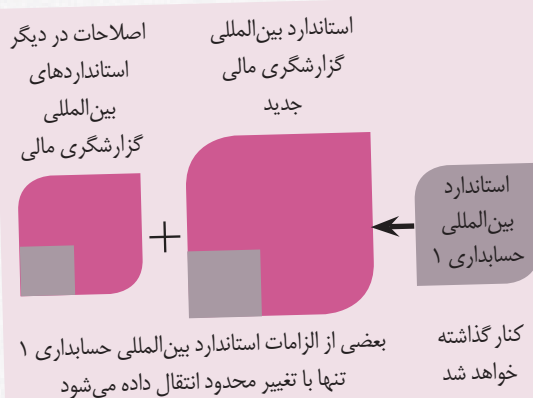
پیش نویس پیشنهادی با عنوان «ارایه و افشای عمومی»

کدام استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی اثر می پذیرند؟

اصلاحات در دیگر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی	
اصلاحات برای انعکاس پیشنهادی جدید	
پیش نویس جدید ۳ را نگاه کنید	استاندارد بین المللی حسابداری ۷ «صورت جریانهای نقد»
تعاریف واحدهای فرعی و مشارکتهای خاص «راهبردی» و «غیرراهبردی» و الزام به موارد افشای جداگانه برای هر کدام.	استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۲ «افشای منافع در دیگر واحدهای تجاری»
محدود کردن صورت کسری که برای محاسبه سود تعدیل شده هر سهم استفاده می شود، به جمعهای فرعی که به وسیله استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی یا نتیجه عملکرد مدیریت مشخص شده است، که قابل انتساب به صاحبان سهام عادی واحد تجاری اصلی باشند.	استاندارد بین المللی حسابداری ۳۳ «سود هر سهم»
الزام به افشای اطلاعات درباره سنجههای عملکرد مدیریت در صورتهای مالی میان دوره ای. بعضی از پیشنهادها دیگر هیئت (شامل جمعهای فرعی) نیز برای صورتهای مالی میان دوره ای کاربرد دارد، بدون نیاز به اصلاح استاندارد ۳۴	استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴ «گزارشگری مالی میان دوره ای»
اصلاحات برای انتقال بعضی از بخشهای استاندارد بین المللی حسابداری ۱ به دیگر استانداردها	
الزامات استاندارد بین المللی حسابداری ۱ درباره ویژگیهای عمومی صورتهای مالی، شامل تعریف اهمیت، بدون اصلاح، در این استاندارد منظور می شود. عنوان استاندارد به «مبنای تهیه، رویه های حسابداری، تغییرات در برآوردها و اشتباهات حسابداری» تغییر می یابد.	استاندارد بین المللی حسابداری ۸ «رویه های حسابداری، تغییرات در برآوردها و اشتباهات حسابداری»
الزامات افشا درباره ابزار مالی قابل فروش به ناشر طبقه بندی شده به عنوان حقوق مالکانه، از استاندارد بین المللی حسابداری ۱، بدون اصلاح، در این استاندارد منظور می شود.	استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۷ «ابزار مالی: موارد افشا»

پیش نویس پیشنهادی جدید، به طرح یک استاندارد بین المللی گزارشگری مالی پیشنهادی جدید می پردازد و اصلاحات پیشنهادی در دیگر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را مطرح می سازد. **استاندارد بین المللی حسابداری ۱ (IAS 1)** کنار گذاشته خواهد شد، و الزامات کنونی این استاندارد جایگزین شده یا حذف خواهند شد:

- بعضی از الزامات با الزامات جدید در استاندارد بین المللی گزارشگری مالی جدید جایگزین خواهد شد؛
- بعضی از الزامات، با تغییر محدود در واژگان، به استاندارد بین المللی گزارشگری مالی جدید منتقل خواهد شد؛ و
- بعضی از الزامات بدون اصلاحات به استاندارد بین المللی حسابداری ۸ و استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۷ منتقل خواهد شد (به جدول نگاه کنید).



استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی که اثر نمی پذیرند

هیئت تصمیم گرفت که تغییرات در گزارشگری قسمتها یا ارایه عملیات متوقف شده را به عنوان بخشی از این پروژه در نظر نگیرد. در صورت انجام چنین کاری، دامنه پروژه به میزان درخور توجهی گسترش می یافت، و امکان داشت که گزارشگری عملکرد را به تاخیر بیندازد.

منبع:

HESABRAS

List of Contents:

Interview

- 12 ■ New ED: Useful and Comprehensive
Talk to: M. Ghasemi
- 18 ■ New ED: The Need to Reduce Complexity of Financial Statements for Banks
Talk to: A. Fazeli
- 22 ■ New ED: Innovation and Avoiding Stagnation
Talk to: K. Maham, Ph.D.
- 30 ■ New ED; Better Information
Talk to: A. Hamidi, Ph.D.
- 34 ■ New ED: Forward-looking Information
Talk to: H. Mahdavi

Articles

- 38 ■ IFRS ED: General Presentation and Disclosures; Subtotals in the Statement ...
- 44 ■ IFRS ED: General Presentation and Disclosures; Disaggregation
- 48 ■ IFRS ED: General Presentation and Disclosures; Management ..
- 52 ■ Improving Public Sector Accounting System: Q&A
Translation by: A. Faal Ghiomi, Ph.D.; M.H. Ghadirian, Ph.D.
- 60 ■ Nature of Budget Received from Treasury by Public Sector Reporting Entities
H. Rahamani, Ph.D.; S. S. Shahrokhi, Ph.D.
- 70 ■ Auditing Ethics
H. Paknia
- 74 ■ We Have to Address Mental Health- Especially Now
Translation by: M. Amiri



- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقیقی	مشترک حقوقی
نام:	نام مشترک:
نام پدر:	وابسته به:
شغل:	نام شخص دریافت کننده:
میزان تحصیلات:	سمت:
شروع اشتراک از شماره:	شروع اشتراک از شماره:
تعداد درخواست از هر شماره:	تعداد درخواست از هر شماره:

نشانی	شهر:	استان:	کد پستی:	صندوق پستی:
تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:		
نشانی:	تلفن همراه:			

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی

شماره شباه: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس: تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶

شماره فاکس: ۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹

شماره تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹

مبلغ اشتراک (دو سال و نیم): ۱۰۰۰۰۰ تومان

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Bimonthly Publication

No: 106

May 2020

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Yadollah Mokarami, Ph.D., CPA



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax: 88951209

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org