

مروری بر تغییرات استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱ «ارائه صورت‌های مالی»

تعدیلاتی است که در نتیجه تغییر در رویه‌های حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره قبل به وجود آمده است.

● الزاماتی که در زمینه نحوه گزارش عملکرد مالی وجود داشت IAS 1 منتقل شده است.

مروری بر استاندارد IAS 1

تاریخچه IAS 1

● این استاندارد تا کنون در سه مقطع سال‌های ۱۹۹۷، ۲۰۰۳ و ۲۰۰۷ مورد تجدید نظر قرار گرفته و علاوه بر این سه مقطع، اصلاحات جزئی دیگری نیز داشته است.

● در استاندارد حسابداری شماره ۱ و شماره ۱۴ ایران به تاریخ نسخه استاندارد بین‌المللی که مورد استناد قرار گرفته اشاره نشده است و احتمالاً نسخه ۱۹۹۷ استاندارد IAS 1 مدنظر بوده است. اما مهمترین تفاوت نسخه ۱۹۹۷ با استاندارد حسابداری شماره ۱ و شماره ۶ ایران بحث گزارش عملکرد مالی است. اولاً اصطلاح سود جامع و صورت سود (زیان) جامع از سال ۲۰۰۷ میلادی وارد IAS 1 شده است و به نظر می‌رسد که در سال ۱۳۸۰ سازمان حسابرسی این مبحث را از استانداردهای حسابداری مالی آمریکا اقتباس کرده است و ادعای رعایت مفاد IAS 1 صحیح نیست. ثانیاً از سال ۱۹۹۷ صورت تغییرات در سرمایه به عنوان یکی از صورت‌های مالی اساسی الزامی شد. این موارد در استاندارد حسابداری شماره ۱ و ۶ ایران مطرح نشده‌اند. در مجموع استاندارد حسابداری شماره ۱ و ۱۴ ایران از سال ۱۹۹۷ تا کنون مورد تجدیدنظر قرار نگرفته‌اند. پس از مرور اجمالی تغییرات ۱۹۹۷ در قسمت قبل، در ادامه ابتدا تغییرات سال ۲۰۰۳ سپس تغییرات سال ۲۰۰۷ و در پایان، سایر اصلاحات مورد بررسی اجمالی قرار می‌گیرند.

تغییرات سال ۲۰۰۳ میلادی

مهمترین تغییرات نسبت به نسخه قبلی IAS 1 (۱۹۹۷) در ادامه تشریح خواهند شد (IASB, IAS 1, 2003).

مجموعه کامل صورت‌های مالی

۱. ترازنامه

۲. صورت سود (زیان)

۳. صورت تغییرات در سرمایه که یکی از موارد ذیل را شامل می‌شود:

الف. تمام تغییرات در سرمایه (شایان ذکر است که صورت سود و زیان انباشته حذف و در صورت تغییرات سرمایه ادغام شده است).

ب. تغییرات در سرمایه به جز آن دسته از تغییراتی که ناشی از مبادلات با صاحبان سرمایه به عنوان صاحبان سرمایه است.

۴. صورت جریان نقد

۵. یادداشت‌های توضیحی، که شامل خلاصه‌ای از رویه‌های مهم حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی است.

ارائه مطلوب و انحراف از IFRSs

این استاندارد رهنمودی در زمینه مفهوم «به شکل مطلوب ارائه کردن» بیان کرده است.

● طبقه‌بندی دارایی‌ها و بدهی‌ها (این تغییرات استاندارد حسابداری شماره ۱۴ ایران را تحت تاثیر قرار می‌دهد)

● این استاندارد بنگاه را ملزم می‌کند تا دارایی‌ها و بدهی‌ها را به ترتیب نقدشوندگی ارائه کند، به شرط آنکه ارائه بر مبنای نقد شوندگی در مقایسه با ارائه جاری/غیرجاری اطلاعاتی قابل اتکا و مربوط تری فراهم کند.

● این استاندارد الزام می‌دارد، بدهی که اساساً در راستای فعالیت‌های تجاری نگهداری می‌شود به عنوان جاری طبقه‌بندی شود.

● این استاندارد الزام می‌دارد، بدهی مالی که سررسید آن در ۱۲ ماه بعد از تاریخ ترازنامه فرا می‌رسد، یا آن دسته از بدهی مالی که بنگاه حق نامحدود برای

نحوه ارائه صورت‌های مالی همواره یکی از مباحث اصلی

پروژه‌های همکاری کشورهای مختلف با استانداردهای گزارشگری

مالی بین‌المللی، بوده است. به‌کارگیری رویه‌های مشابه در تهیه

و ارائه صورت‌های مالی در کشورهای مختلف، قابلیت مقایسه

صورت‌های مالی شرکت‌های آنها را افزایش می‌دهد. با توجه به

اهمیت موضوع و در دستور کار قرار داشتن همکاری استانداردهای

حسابداری ایران با استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی،

بررسی استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره یک (IAS 1)

«ارائه صورت‌های مالی» ضروری است. البته شایان ذکر است

که استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران-گزارش عملکرد مالی- با

استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۸ (IAS 8) نسخه ۱۹۹۲

میلادی مرتبط است که بعداً در سال ۲۰۰۳ میلادی مورد تجدیدنظر

قرار گرفته و مطالب مرتبط با گزارش عملکرد مالی به IAS 1

منتقل شده است. اما در عین حال، استاندارد حسابداری شماره ۱

ایران، مورد تجدید نظر قرار نگرفته است. بنابراین محتوای IAS 1

هم زمان با محتوای سه استاندارد حسابداری ایران با عنوان‌های:

استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران (نحوه ارائه صورت‌های مالی)

، استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران (گزارش عملکرد مالی) و

استاندارد حسابداری شماره ۱۴ ایران (نحوه ارائه دارایی‌های جاری

و بدهی‌های جاری) مرتبط است و در راستای بررسی تطبیقی،

متن هر سه استاندارد ایران باید هم زمان مدنظر قرار بگیرد و

بررسی شوند. در این راستا، در مقاله حاضر، ابتدا IAS 8 مورد

بررسی قرار گرفته است. در ادامه، ضمن ارائه تاریخچه IAS 1،

مرور اجمالی بر تغییرات آن در دو مقطع زمانی ۲۰۰۳ و ۲۰۰۷ و سایر

اصلاحات از سال ۲۰۰۷ میلادی تاکنون شده است. در پایان مقاله

نیز جمع بندی مطالب ارائه شده است. ●

بررسی تطبیقی IAS 8

در استاندارد حسابداری شماره ۱۶ ایران- گزارش عملکرد مالی- به موضوع اجزاء

عملکرد مالی شامل «صورت سود و زیان» و «سود و زیان جامع» و «تغییرات در

سرمایه»، پرداخته شده است. این استاندارد با IAS 8 (۱۹۹۳) - سود یا زیان

خالص دوره، اشتباهات با اهمیت و تغییرات در رویه‌های حسابداری- مطابقت

نسبی دارد. این استاندارد در سال ۲۰۰۳ تجدید نظر شده است که این تغییرات،

در استاندارد حسابداری شماره ۱۶ ایران- گزارش عملکرد مالی- لحاظ نشده است.

تغییرات کلیدی IAS 8 عبارتند از: (IASB, IAS 8, 2003)

● این استاندارد هم اکنون شامل الزاماتی برای انتخاب و به‌کارگیری رویه‌های حسابداری است. از قلم‌افتادگی‌ها و تعریف‌های با اهمیت تعریف شده‌اند.

● این اختیار که در سود یا زیان خالص دوره جاری، اثر انباشته تغییر اختیاری در رویه حسابداری و یا اصلاح اشتباه دوره قبل نشان داده شود، حذف شده

است. اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به دوره‌های قبل ارائه مجدد می‌شود تا رویه حسابداری جدید یا اشتباه اصلاح شده را نشان دهد.

● استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۸ جدیداً از اصطلاح «غیرعملی» (impracticable) استفاده می‌کند.

● این استاندارد مفهوم کلی اشتباهات با اهمیت را حذف کرده است.

● بنگاه باید تغییر در رویه حسابداری که در شرف وقوع است را افشا کند.

● این استاندارد همچنین شامل الزامات افشا همراه با جزئیات بیشتر در زمینه

به تعویق انداختن تسویه آن حداقل برای ۱۲ ماه بعد از تاریخ گزارشگری را نداشته باشد، به عنوان دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود. با وجود این الزام، اگر بنگاه این اختیار را داشته باشد که برای حداقل ۱۲ ماه بعد از دوره گزارشگری، تحت توانایی استقراض فعلی، تعهدی را تمدید کند یا تامین مالی مجدد کند، بنگاه تعهدات را غیرجاری طبقه‌بندی می‌کند. در بعضی از موارد به دلیل اینکه بنگاه شرایط توافق‌نامه وام بلندمدت را در پایان دوره گزارشگری یا قبل از آن نقض می‌کند، بدهی عندالمطالبه می‌شود. با وجود این، بدهی به عنوان بدهی بلندمدت طبقه بندی می‌شود، اگر وام‌دهنده در پایان دوره گزارشگری موافقت کرده باشد یک دوره فرصت بدهد که حداکثر ۱۲ ماه بعد از پایان دوره گزارشگری پایان می‌یابد.

ارائه و افشا

طبق این استاندارد افشای موارد ذیل الزامی است:

الف. قضاوت‌های که مدیریت در فرایند استفاده از رویه‌های حسابداری بنگاه به کار می‌گیرد، بجز قضاوت‌هایی که در مورد برآوردها صورت می‌گیرد.
ب. مفروضات کلیدی درباره آینده و سایر منابع کلیدی برآورد عدم اطمینان در تاریخ ترازنامه،

افشاهای ذیل که توسط نسخه قبلی این استاندارد الزام شده بودند حذف شده‌اند:
الف. نتایج فعالیت‌های عملیاتی، و اقلام غیرمترقبه، و ب. تعداد کارکنان بنگاه.
این استاندارد تمام الزاماتی که قبلاً در سایر استانداردها در ارتباط با ارائه اقلام اصلی به خصوص در متن ترازنامه و سود و زیان ترسیم شده بودند را در بر می‌گیرد. این اقلام اصلی عبارتند از: الف) دارایی‌های زیستی؛ ب) بدهی‌ها و دارایی‌های مرتبط با مالیات جاری، بدهی‌های مالیات معوق و دارایی‌های مالیات معوق؛ و ج) یک مبلغ واحد که جمع ۱- سود یا زیان بعد از مالیات عملیات‌های متوقف شده و ۲- سود یا زیان غیرعملیاتی بعد از مالیات شناسایی شده در زمینه اندازه‌گیری ارزش منصفانه پس از کسر هزینه‌های فروش یا کنارگذاری دارایی یا کنارگذاری گروه(هایی) که عملیات متوقف شده را تشکیل می‌دهند.

سایر تغییرات

الزامات مرتبط با انتخاب و به کارگیری رویه‌های حسابداری به IAS ۸ تجدید نظر شده منتقل شده‌اند.

الزامات مرتبط با سود یا زیان برای دوره، که قبلاً در IAS ۸ ارائه شده بودند، به این استاندارد منتقل شده‌اند و همچنین تعریف «بااهمیت» اضافه شده است. این استاندارد افشای سود یا زیان بنگاه برای دوره و تفکیک آن مبلغ به «سود یا زیان قابل تخصیص به مالکان واحد تجاری اصلی» و «سود یا زیان سهم اقلیت» در متن صورت سود و زیان، الزام می‌کند. الزام مشابهی برای صورت تغییرات در سرمایه اضافه شده است. مبالغ تخصیص داده شده نباید به عنوان اقلام سود یا زیان ارائه شوند. این استاندارد هم چنین افشای جمع کل سود یا زیان برای دوره و نمایش جداگانه مبالغ قابل تخصیص به صاحبان سرمایه شرکت اصلی و سهم اقلیت، در متن صورت تغییرات در سرمایه را، الزام می‌کند. در آگوست ۲۰۰۵، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی افشای موارد ذیل را الزامی کرد:
الف) اهداف، خطی‌مشی‌ها و فرایندهای بنگاه برای مدیریت سرمایه؛
ب) داده‌های کمی مرتبط با آنچه بنگاه به عنوان سرمایه در نظر می‌گیرد؛
ج) اینکه آیا بنگاه تمام الزامات مرتبط با سرمایه را انجام داده است؛ و
د) اگر اجرا نکرده است، پیامدهای عدم اجرای آنها.

تغییرات سال ۲۰۰۷ میلادی

این تغییرات متعاقب پروژه مشترک ارائه صورت مالی (IASB & FASB) انجام شده‌اند (IASB & FASB، الگوی جدید ارائه صورت‌های مالی، ۱۳۹۱). مهمترین تغییرات نسبت به نسخه قبلی IAS ۱ (۲۰۰۳) در ادامه تشریح خواهند شد (IASB, IAS1, 2007).

مجموعه کامل از صورت‌های مالی

الف. صورت وضعیت مالی در پایان دوره؛
ب. صورت سود یا زیان (profit or loss) و سایر اقلام سود جامع برای دوره
ج. صورت تغییرات در سرمایه برای دوره؛ د. صورت جریان‌های نقد برای دوره؛
ه. یادداشت‌های توضیحی که شامل خلاصه‌ای از رویه‌های مهم حسابداری و سایر اطلاعات توضیحی است؛

و. اطلاعات مقایسه‌ای مربوط به دوره گذشته بر اساس الزامات استاندارد؛ و
ز. صورت وضعیت مالی در ابتدای نزدیکترین دوره مالی قابل مقایسه برای

زمانی که بنگاه رویه‌های حسابداری را عطف به ما سبق کند و یا اقلام صورت‌های مالی را ارائه مجدد کند، یا زمانی که در اقلام صورت‌های مالی تجدید طبقه بندی به وجود آید (ترازنامه سوم)

گزارشگری تغییرات مالکان در سرمایه و سود جامع

الف. تمام تغییرات در سرمایه ناشی از معاملات با مالکان به عنوان مالک (تغییرات مالکان در سرمایه) جدای از تغییرات غیرمالکان در سرمایه ارائه می‌شود.

ب. درآمدها و هزینه‌ها در یک صورت مالی (صورت سود (زیان) جامع) یا در دو صورت مالی (صورت سود (زیان) و صورت سود (زیان) جامع) به صورت جداگانه، جدای از تغییرات مالکان در سرمایه، ارائه می‌شوند.

ج. اجزا سایر اقلام سود جامع در صورت سود (زیان) جامع ارائه می‌شوند.

د. سود جامع کل در صورت‌های مالی ارائه می‌شود.

سایر اقلام سود جامع - تعدیلات تجدید طبقه‌بندی

● این استاندارد بنگاه را ملزم می‌کند تا مالیات بر درآمد مربوط به هر یک از اجزا سایر اقلام سود جامع را افشا کند.

● این استاندارد همچنین بنگاه را ملزم می‌کند تا تعدیلات تجدید طبقه‌بندی مربوط به اجزا سایر اقلام سود جامع را افشا کند.

ارائه سودهای سهام

IAS ۱ بنگاه را ملزم می‌کند تا سودهای سهمی که به عنوان ستانده مالکان شناسایی می‌شوند و مبلغ مربوط به هر سهم در تغییرات در سرمایه یا در یادداشت‌های توضیحی افشا شوند. ارائه این گونه افشاها در صورت سود (زیان) جامع مجاز نیست.

سایر اصلاحات از سال ۲۰۰۷ تا کنون

● سال ۲۰۱۰ میلادی در ارتباط با شفاف سازی صورت تغییرات در سرمایه (Deloitte, Improvements to IFRSs 2010, 2010)

● سال ۲۰۱۱ در ارتباط با ارائه سود جامع

(Deloitte, IAS1 — Presentation of Financial Statements, 2013)

● سال ۲۰۱۲ در ارتباط با الزامات اطلاعات مقایسه‌ای

(Ernst & Young, 2012)

نتیجه‌گیری

با توجه به مطالب ارائه شده در قسمت‌های قبل، ملاحظه می‌شود که استاندارد حسابداری ایران با نسخه سال ۱۹۹۷ استاندارد IAS ۱ تطابق نسبی دارد؛ اما از آن زمان تا کنون، IAS ۱ تغییرات قابل ملاحظه‌ای داشته که این تغییرات در استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران، اعمال نشده است. از جمله این تغییرات می‌توان به ادغام بخش گزارش عملکرد مالی IAS ۱ با IAS ۱ تجدید نظر در IAS ۸ و عدم اعمال این تغییرات در استاندارد حسابداری شماره ۶ ایران (گزارش عملکرد مالی)، ارائه مطالب مطرح شده در استاندارد حسابداری شماره ۱۴ ایران (نحوه ارائه دارایی‌های جاری و بدهی‌های جاری) در IAS ۱ و تغییرات قابل ملاحظه آن، تغییرات در نحوه ارائه صورت سود (زیان) جامع به خصوص بحث مالیات سایر اقلام سود جامع، ارائه صورت تغییرات در سرمایه به عنوان یکی از صورت‌های مالی اساسی و ادغام صورت سود (زیان) انباشته در آن و ارائه ترازنامه سوم اشاره کرد. بنابراین پیشنهاد می‌شود با توجه به نقش و اهمیت نحوه ارائه صورت‌های مالی در فرایند همگرایی با IFRSs، متن استانداردهای ۱ و ۶ و ۱۴ ایران مورد تجدید نظر قرار گرفته و تمام مطالب مرتبط با نحوه ارائه در یک استاندارد واحد گنجانده شوند.

علاوه بر این، در خصوص تغییرات اساسی مرحله دوم پروژه مشترک آمریکا و بین‌المللی، با توجه به فراهم شدن بستر تئوریک و علمی آن و ارائه کتاب الگوی جدید صورت‌های مالی، پیشنهاد می‌شود که اقدامات لازم در راستای بررسی همه جانبه و عملیاتی کردن آن از هم اکنون انجام شود تا بتوانیم با کمترین فاصله زمانی با مرجع بین‌المللی و آمریکا این تغییرات را در آینده در ایران اعمال کنیم. در بحث تجدید نظر در این استاندارد و سایر استانداردهای ایران، رویکرد علمی باید همواره مدنظر قرار بگیرد. در این راستا قبل از هر نوع تغییری، در گام نخست باید چارچوب نظری ایران که اقتباسی از پیش نویس چارچوب نظری انگلیس است، تجدید نظر شده و با چارچوب نظری (IFRS) همگرا شود و سپس سایر استانداردها با در نظر گرفتن چارچوب نظری جدید اصلاح شوند.