

دیدگاه‌های حرفه‌ای



۱۸ مرداد ۱۳۹۸

## پروژه صورتهای مالی اساسی آیا بازی را در گزارشگری مالی تغییر می‌دهد؟

ترجمه: زهرا نوری

H. Hoogervorst

هانس هوگروورست (Hans Hoogervorst)، رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در سمینار بین‌المللی مشترک استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و استانداردهای اطلاعات مالی<sup>۱</sup> (NIF) که به وسیله شورای استانداردهای اطلاعات مالی مکزیکی<sup>۲</sup> (CINIF) برگزار شد، سخنرانی کرد. در این سخنرانی، آقای هوگروورست ماهیت جهانی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، استانداردهای مهم تازه منتشر شده، و اقدام هیئت برای بهبود ساختار و قالب‌بندی<sup>۳</sup> صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از طریق پروژه صورتهای مالی اساسی را شرح داد.

حضور دوباره در مکزیکوسیتی مایه خرسندی من است.

اجازه دهید در ابتدا از شورای استانداردهای اطلاعات مالی مکزیکی برای میزبانی این کنفرانس مهم تشکر کنم؛ به ویژه از دوست خوبم فیلیپ پرز سروانتس (Felipe Perez Cervantes)، رئیس پیشین گروه ناشران استانداردهای اطلاعات مالی امریکای لاتین<sup>۴</sup> (GLENIF)، که به عنوان رئیس شورای استانداردهای اطلاعات مالی مکزیکی مشغول به فعالیت است. این گروه اقدام بسیار شایسته‌ای در زمینه ارائه دیدگاه‌های مختلف از سراسر امریکای لاتین انجام می‌دهد. همچنین باید به کمک‌های بی‌شائبه همکارم آمارو گومز (Amaro Gomes) از اعضای هیئت اشاره کنم. آمارو در ماه‌های آینده از هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری کناره‌گیری می‌کند. او در هیئت، به طور خستگی‌ناپذیر مشغول به فعالیت

بود تا این اطمینان را ایجاد کند که دیدگاه‌های امریکای لاتین واضح و رسا شنیده می‌شوند و همه ما به شدت دل‌تنگ او خواهیم شد. به‌زودی عضو جدید هیئت از این منطقه معرفی خواهد شد و برای استمرار فعالیتهای خوب آمارو در هیئت، چشم انتظار کمک هیئت هستیم.

همچنین در پایان اجازه دهید از همکاری **گیلرمو بابتز** (Guillermo Babatz) عضو هیئت امانا از مکزیک و **لورا رامیرز** (Laura Ramirez) معاون مدیرکل تنظیم مقررات حسابداری در **کمیسیون سهام و بانکداری ملی** (CNBV) و عضو **شورای مشورتی (AC) هیئت**، قدردانی کنم.

از زمان آخرین سخنرانی من در این شهر مدت زمان زیادی گذشته است. در واقع، به‌طور دقیق پنج سال. در آن زمان، هیئت تنها **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS 9)** با عنوان «ابزار مالی» را منتشر کرده بود و هنوز استانداردهای مهم دیگر از جمله **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ (IFRS 15)** با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان»، **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ (IFRS 16)** با عنوان «قراردادهای اجاره» و **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ (IFRS 17)** با عنوان «قراردادهای بیمه» کامل نشده بودند. اکنون همه این استانداردها منتشر شده‌اند و به‌جز استاندارد ۱۷، بقیه به‌طور کامل اجرا می‌شوند.

این استانداردها پروژه‌های مهمی برای هیئت و همچنین برای بنگاه‌ها در زمان به‌کارگیری آنها، محسوب می‌شوند. آیا منافع حاصل از دستیابی به اطلاعات مالی بهتر، ارزش تحمل رنج به‌کارگیری این استانداردها را دارد؟ تا لحظاتی دیگر به این موضوع می‌پردازم.

اما در ابتدا، اجازه دهید به‌طور خلاصه مروری داشته باشم بر کشورهایی از سراسر جهان که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند.

### استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌عنوان استانداردهای جهانی

بیشتر شما با داستان **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی**<sup>۲</sup> آشنا هستید. از سال ۲۰۰۱، هر روز بر تعداد حوزه‌های گزارشگری که استانداردهای بین‌المللی را می‌پذیرند، اضافه می‌شود. در سال ۲۰۰۵، اتحادیه اروپا موج اول پذیرش استانداردهای بین‌المللی را رهبری کرد. کمی بعد، این جریان به‌وسیله موج دوم پذیرندگان شامل حوزه‌های مهم امریکای لاتین مانند مکزیک و برزیل ادامه پیدا کرد. امروزه از ۱۶۶ حوزه بررسی شده به‌وسیله بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۱۴۴ حوزه یعنی نزدیک به ۹ حوزه از ۱۰ حوزه، استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته‌اند که این تعداد، ۵۰ حوزه از اقتصادهای مهم گروه ۲۰ را شامل می‌شود. این، دستاوردی درخور توجه برای هیئت در چنین مدت‌زمان کوتاهی است. اکنون در امریکای لاتین، حوزه‌های گزارشگری مالی که بیش از ۹۹ درصد **تولید ناخالص داخلی (GDP)** منطقه‌ای از سوی آنهاست، استانداردهای بین‌المللی را پذیرفته‌اند.

افزون بر این، هیئت به فعالیت خود ادامه می‌دهد تا شاهد پیشرفت مستمر در بخشهای دیگری از جهان باشد. با وجود این که حوزه‌های گزارشگری مانند چین، هند و اندونزی به همگرایی درخور توجهی بین الزامهای حسابداری ملی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دست یافته‌اند، همچنان تفاوت‌هایی پابرجا مانده است؛ به‌ویژه کشور چین، که اکنون به آن استانداردها بسیار نزدیک شده است. تعدادی از شرکتهای بزرگ چین، نتایج یکسانی را براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول پذیرفته‌شده حسابداری چین نشان می‌دهند.

در کشور ژاپن، شرکتهای از سال ۲۰۱۲ حق انتخاب برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را دارا بودند. اکنون

پس از مدت به نسبت کوتاهی از شروع به‌کارگیری این استانداردها، شاهد این هستیم که بسیاری از شرکتهای ژاپنی یا در حال پذیرش استانداردهای بین‌المللی یا در حال برنامه‌ریزی برای پذیرش این استانداردها هستند. تاکنون حدود ۲۰۰ شرکت ژاپنی با دارا بودن بیش از ۳۰ درصد ارزش کل سهام بورس اوراق بهادار ژاپن در حال به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. تنها در ماه گذشته، مدیر ارشد مالی تویوتا، بزرگترین شرکت ژاپنی، تصمیم خود را مبنی بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در آینده نزدیک اعلام کرد.

از بین حوزه‌های گزارشگری بزرگ، تنها ایالات متحده باقی می‌ماند که پذیرش استانداردها در آن به سرانجام نرسیده است. اما در همان‌جا هم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نقش مهمی را ایفا می‌کنند. بیش از ۵۰۰ شرکت خارجی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار ایالات متحده با مجموع ارزش کل سهام بیش از ۷ تریلیون دلار در حال به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. در حالی که سرمایه‌گذاران ایالات متحده در **صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک (Mutual Funds)** بیش از ۴ تریلیون دلار در حوزه‌های گزارشگری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در خارج از کشور، سرمایه‌گذاری کرده‌اند. به‌طور خلاصه، گرچه هنوز تمام کشورها این استانداردها را نپذیرفته‌اند، اکنون استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به زبان غیررسمی جهانی برای گزارشگری مالی تبدیل شده است.

### استانداردهای مهم

اجازه دهید به موضوع اصلی سخنرانی یعنی استانداردها برگردم. همان‌طور که پیشتر اشاره کردم، استانداردهای بین‌المللی ۹، ۱۵، ۱۶ و ۱۷ چهار استاندارد مهم هستند که منتشر شده‌اند. اکنون این استانداردها به جز استاندارد ۱۷، بقیه در بازار به‌کار گرفته می‌شوند. فرایند نظرخواهی هیئت شامل **بازبینی پس از به‌کارگیری**<sup>۸</sup> این استانداردها، به‌زودی به جریان می‌افتد و بنابراین اکنون قضاوت قطعی در خصوص چگونگی عملکرد این استانداردهای جدید بسیار زود است. در عین حال، به نظر من به‌اشتراک گذاشتن برخی بازخوردهای اولیه مفید خواهد بود.

اولین استاندارد، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ با عنوان «بازار مالی» است. بحران مالی جهانی باعث شد برنامه‌های هیئت برای **نوسازی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ (IAS 39)** که درباره ابزار مالی بود، حالت فوریت به‌خود بگیرد. در دوره رکود اقتصادی معلوم شد که آزادی عمل بسیار زیادی در زمینه ذخیره زیان وام وجود داشت؛ به‌این معنا که کار بیشتری، باید زودتر انجام می‌شد.

هیئت برای رفع این مشکلات، مدل **زیان اعتباری مورد انتظار**<sup>۹</sup> آینده‌نگر را معرفی کرد. استاندارد جدید در سال ۲۰۱۴ منتشر شد و در سال گذشته به‌اجرا درآمد. اکنون در حال مشاهده تأثیر به‌کارگیری این استاندارد هستیم.

گذار برای بانکها چالش برانگیز بوده است، اما به نظر می‌رسد که در این زمینه خوب پیش‌رفته‌اند. در مجموع، ثبت ذخایر افزایش پیدا کرده است، که شاید به دلیل شرایط اقتصادی مساعد در بیشتر مناطق جهان باشد. همچنین در حال مشاهده مزیت‌های استفاده از مدل آینده‌نگر ذخیره زیان وام هستیم که بانکها را ملزم می‌کند تا رویدادهای آینده را در نظر قرار دهند. نمونه خوبی برای این مورد، **برگزیت**<sup>۱۰</sup> در بریتانیا است که اکنون تعدادی از بانکها در حال افشای ذخایر زیان‌های وام در برابر ریسک بی‌نظمی برگزیت هستند. به لطف استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹، می‌توانیم شاهد این باشیم که کدام‌یک از بانکها در برابر برگزیت ذخیره در نظر نمی‌گیرند که خود نمونه جالبی از اطلاعات است. تردید دارم این اطلاعات براساس استاندارد قبلی افشا شده باشند. مکزیکی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ را پذیرفته است، ولی هنوز به‌کارگیری آن به‌وسیله بانکها اجباری نشده است.

حجم سرمایه بانک‌های مکزیک به شدت افزایش یافته و با توجه به پایبندی‌شان به الزام‌های کمیته بازل<sup>۱۱</sup>، اگر بتوانند با استانداردهای بین‌المللی حسابداری همسو شوند، بسیار عالی خواهد بود.

مورد بعدی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ با عنوان «درآمد حاصل از قرارداد با مشتریان» است. بیشتر مردم گمان می‌کردند که الزام‌های قبلی شناسایی درآمد در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارای جزئیات کافی نیستند، در حالی که شناسایی درآمد براساس استانداردهای مختلف اصول پذیرفته‌شده حسابداری ایالات متحد دارای جزئیات زیاد و در حوزه‌های خاصی دارای مغایرت بود. به همین دلیل، هیئت برای تدوین استاندارد همگرا و به‌طور کامل جدید، با هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) کار کرد. نگارش هیئت از این استاندارد، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ است که از سال گذشته به‌کار گرفته شد.

خبر خوب این است که به‌نظر میرسد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ خوب کار می‌کند. براساس نظرسنجی جدید که مؤسسه بی‌وای (EY) از مدیران ارشد مالی (CFO) و مدیران ارشد اطلاعات (CIO) ایالات متحد انجام داد، ۹۴ درصد معتقد بودند که، در درازمدت، تغییرهای شناسایی درآمد، چیز با ارزشتری، بیشتر از سرمایه‌گذاری انجام‌شده، در پی خواهد داشت، که از ۶۲ درصد سال گذشته بیشتر بود. از جمله مزایای گزارش‌شده، می‌توان به بهبود کیفیت داده‌ها و رهیافتهای مبتنی بر داده‌ها درباره عملکرد کسب‌وکار، افزایش آگاهی از ریسک، و شناسایی فرصت‌های راهبردی کاهش هزینه اشاره کرد. شایان ذکر است که این یک نظرسنجی در ایالات متحد درباره نگرش افراد به استاندارد درآمد ایالات متحد است. اما این نظرسنجی، در واقع، برای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۵ نیز موضوعیت دارد، و با بازخوردی که هیئت در دیگر مناطق جهان دریافت کرده، هم‌خوانی دارد.

استاندارد بعدی، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ است. در استاندارد قبلی قرارداد اجاره، بین اجاره‌های مالی ثبت‌شده در ترازنامه و اجاره عملیاتی ثبت‌نشده تا حدودی تمایز اختیاری وجود داشت. زمانی که هیئت، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ را منتشر کرد تخمین زده شد که شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار در سراسر جهان حدود ۳/۳ تریلیون دلار ایالات متحد، بدهیهای اجاره دارند که حدود ۸۵ درصد آن اجاره عملیاتی است و بنابراین در ترازنامه ثبت نشده است. برای تشریح این مسأله، زمانی که شرکت خرده‌فروشی لوازم الکترونیکی سیرکت سیتی (Circuit City) ایالات متحد در سال ۲۰۰۹ ورشکسته شد، ۵۰ میلیون دلار بدهی در ترازنامه‌اش ثبت شده بود، اما بدهیهای اجاره‌ای خارج از ترازنامه ۳/۳ میلیارد دلار یعنی ۶۵ برابر بیشتر از بدهی گزارش‌شده بود. سرمایه‌گذاران هوشمند، فنون گوناگونی را به‌کار می‌بردند تا اطلاعات از قلم‌افزاده را به ترازنامه اضافه کنند، اما رویکرد قبلی به‌وضوح کامل نبود.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۶ این مشکلات را با ثبت همه اجاره‌ها در ترازنامه و مطابقت آنها با حق استفاده متقابل از دارایی برطرف کرد. استاندارد جدید، تنها چندماه است که به‌کار گرفته شده و اکنون هیئت در حال مشاهده برخی از نتایج درخور توجه آن است. برای نمونه، در بریتانیا، در تحلیلی که ماه گذشته منتشر شد، نشان داده شد که بیش از ۳۵۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار انگلستان ۱۸۰ میلیارد پوند بدهی اجاره را افشا خواهند کرد که اکنون به‌طور کامل در معرض دید سرمایه‌گذاران است.

در پایان، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷، استاندارد «قراردادهای بیمه» را داریم. این استاندارد مدتهاست که آماده شده است. اما به‌این زودی امکان به‌کارگیری آن فراهم نیست. پیش از استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷، بخش بیمه مورد توجه نبود، زیرا استاندارد بین‌المللی مناسبی برای قراردادهای بیمه وجود نداشت. تا حدود زیادی، هرچیزی انجام می‌شد، به‌این معنی که معامله‌های یکسان در شرکت‌های مختلف در حوزه‌های گزارشگری مختلف، به‌طور متفاوت به‌حساب

گرفته می‌شدند. برای نمونه، تحلیل ما از نرخهای تنزیل استفاده‌شده به‌وسیله بیمه‌گران عمر نشان می‌دهد که ۴۳ درصد آن‌ها از نرخهای جاری، ۳۵ درصد از نرخهای تاریخی، و ۲۲ درصد از ترکیبی از هر دو، استفاده می‌کردند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ این مشکل را با الزام همه برای به‌حساب منظورکردن قراردادهای بیمه به‌شيوه یکسان، به‌نفع سرمایه‌گذاران و شرکتهای بیمه، برطرف کرد. به‌جای بهای تاریخی برای تعهدات بیمه، از ارزش جاری استفاده خواهد شد. به‌منظور ارائه اطلاعات مفیدتر برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، اطلاعات به‌طور منظم به‌روزرسانی خواهد شد.

همچنین استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ به ثبات مالی در درازمدت کمک خواهد کرد. برای نمونه، به‌جای رویه فعلی که قراردادهای زیان‌ده ممکن است از طریق منظورشدن در گروه قراردادهای سودده حذف شوند، الزامی است که زیان‌های نهفته در قراردادهای زیان‌ده بلافاصله شناسایی شوند.

مانند آن‌چه برای استانداردهای مهم دیگر انجام دادیم، هیئت در همکاری تنگاتنگ با صنعت بیمه به‌دنبال این است تا از طریق **گروه پشتیبان انتقال**<sup>۱۲</sup> (TRG) و دیگر شیوه‌های ارتباط‌گیری، در به‌کارگیری آسان استاندارد کمک کند. هیئت براساس این بازخورد، تعویق یکساله تا سال ۲۰۲۲ را برای تاریخ به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ پیشنهاد کرد. همچنین هیئت در پی ایجاد بعضی تعدیلهای هدفمند در این استاندارد است. معتقدم استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ به‌عنوان استاندارد طلایی برای حسابداری بیمه در سطح بین‌المللی پذیرفته خواهد شد و امیدوارم که مکزیک برای دستیابی به مزایای این استاندارد اقدام کند.

### صورتهای مالی اساسی

آخرین تغییرهای استانداردهای مهم برای شما ارائه شد. حال پرسش این است که در ادامه چه اتفاقی می‌افتد؟ به‌تقریب، تمام مواردی که تاکنون به آن‌ها پرداختیم درباره استانداردهای هیئت در زمینه شناخت و اندازه‌گیری بود. در حال حاضر، هیئت تمرکز بیشتری بر نحوه ارائه اطلاعات مالی دارد که اسم آن را **طرح اطلاع‌رسانی بهتر**<sup>۱۳</sup> گذاشتیم. یکی از مهمترین بخشهای «اطلاع‌رسانی بهتر»، پروژه «صورتهای مالی اساسی» است.

هدف از پروژه صورتهای مالی اساسی ارائه ساختار و قالب‌بندی بهتر صورتهای مالی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به‌ویژه صورت سودوزیان است. در حال حاضر، صورت سودوزیان مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تا حدودی بدون شکل است. درآمد و سودیازیان را تعریف می‌کنیم، اما به تمام آن چیزهایی که در بین آن‌ها وجود دارد نمی‌پردازیم.

در واقعیت، تهیه‌کنندگان و سرمایه‌گذاران مایلند که برای توضیح بهتر و درک عملکرد، از جمعهای فرعی استفاده کنند. فقدان رهنمود در این زمینه، نتایج ناخواسته‌ای داشته و عاملی برای به‌کارگیری جمعهای فرعی خودتعریف‌شده بوده که باعنوان **معیارهای خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری**<sup>۱۴</sup> شناخته می‌شوند. معیارهای خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری ممکن است برای توضیح جزئیات بیشتر عملکرد شرکت مفید باشند و ما نمی‌خواهیم آن‌ها را حذف کنیم.

به‌هرحال، معیارهای خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری بیشتر وقتها مقایسه‌پذیر نیستند. استفاده از جمعهای فرعی نظیر سود عملیاتی و سود پیش از کسر بهره، مالیات و استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود<sup>۱۵</sup> (EBITDA) امر متداولی است. اما در واقع شرکتهای این جمعهای فرعی را به‌روشهای مختلفی تعریف می‌کنند. افزون بر این، بسیاری از



معیارهای خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری به‌طور معمول تصویری رؤیایی از عملکرد شرکت را به‌تصویر می‌کشند و اغلب همیشه در حال نمایش نتایجی بهتر از ارقام رسمی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. این دومین دلیل تصمیم ما برای مهم در نظر گرفتن ارائه ساختار و جزئیات بیشتر در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بود. دادن ساختار بیشتر به صورتهای مالی هم مهم است چرا که اطلاعات مالی بیشتری به‌صورت دیجیتال تولید و مصرف می‌شود. سرمایه‌گذاری خودکار بیشتر و بیشتری در جریان است و به‌طور فزاینده‌ای از هوش مصنوعی برای کمک به سرمایه‌گذاران در تحلیل اطلاعات از تعداد بسیار زیاد صورتهای مالی، استفاده می‌شود. هرچه مقادیر داده‌های استفاده‌شده به‌وسیله سرمایه‌گذاران بزرگتر و هرچه اتکا به فناوری بیشتر باشد، اهمیت بیشتری دارد که داده‌ها به‌درستی ساختار بندی شده و به‌صورت یکنواختی تعریف و برچسب خورده باشند.

اولین جمع‌فرعی که در نظر گرفتیم سود عملیاتی است. سود عملیاتی رایجترین جمع‌فرعی استفاده‌شده در سراسر جهان است و در حال حاضر تعریفی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای آن ارائه نشده است. تصمیم گرفتیم سود عملیاتی را به‌عنوان سود شرکت منهای بهره، مالیات و درآمد یا هزینه‌های سرمایه‌گذاری برای مؤسسات مالی مانند بانکها کارساز نیست. پر واضح است که برای بانک ارائه وام به مشتریان یک فعالیت مهم تجاری است. بنابراین سود عملیاتی بدون در نظر گرفتن همه هزینه‌های مالی هیچ مفهومی ندارد. به‌همین دلیل، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر آن شد تا مؤسسات مالی را ملزم کند که هزینه‌های فعالیت‌های مالی مربوط به ذخیره بهره برای مشتریان را در سود عملیاتی در نظر بگیرند. راهکارهای مشابهی برای بیمه‌گران و شرکتهای سرمایه‌گذاری پیدا کردیم.

در عمل، ممکن است بسیاری از شرکتهای درباره آن چه زیر عنوان سود عملیاتی در نظر می‌گیرند دیدگاه به‌نسبت متفاوتی داشته باشند و شاید وسوسه شوند برای سود عملیاتی، معیار تعدیل‌شده‌ای خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری ارائه دهند. با وجود این، مزیت وجود جمع‌فرعی تعریف‌شده مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای سود عملیاتی دو جنبه دارد: یک این‌که، سرمایه‌گذاران دستکم یک عامل مشترک برای سود عملیاتی دارند که در همه شرکتهای و صنعتها مقایسه‌پذیری دارد. دو این‌که، اگر شرکتهای بخواهند معیار تعدیل‌شده‌ای از سود عملیاتی ارائه دهند، تعریف رسمی مبتنی بر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نقش یک تکیه‌گاه اضافی در صورت سودوزیان را خواهد داشت که رقم تعدیل‌شده ممکن است با آن تطبیق داده شود. به این ترتیب، تعدیل‌های سود عملیاتی شفافیت بسیار بیشتری پیدا می‌کنند که به مقایسه‌پذیری بهتر منجر خواهد شد.

در پایین سود عملیاتی، چیزی را قرار دادیم که شاید بتوان آن را در «دسته سرمایه‌گذاری» قرار داد. این نوع سرمایه‌گذاری، درآمد و هزینه‌های سرمایه‌گذاری، از سرمایه‌گذاریهای مالی گرفته تا سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته و مشارکتهای خاص را شامل می‌شود. سرمایه‌گذاران به‌طور معمول به چنین سرمایه‌گذاری‌هایی جدا از سود عملیاتی توجه می‌کنند.

دومین جمع‌فرعی مهم که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تصمیم به تعریف آن گرفت، چیزی است که آن را سود قبل از کسر بهره و مالیات می‌نامیم. همان‌طور که از نام آن پیداست، این جمع‌فرعی هزینه‌های فعالیت‌های مالی (مانند هزینه بهره وام یا اوراق قرضه) و مالیات را از هم جدا می‌کند. استفاده‌کنندگان، بیشتر می‌خواهند عملکرد شرکتهای را پیش از آثار بهره

مقایسه کنند و این جمع‌فرعی این مقایسه‌پذیری را میسر می‌سازد. به بیان دیگر، جمع‌فرعی سود قبل از کسر بهره و مالیات، امکان مقایسه شرکتی با ساختارهای مختلف سرمایه را فراهم می‌سازد. جمع‌فرعی امکان مقایسه‌پذیری بهتر عملکرد شرکتها را مستقل از میزان اهرم مالی آنها فراهم می‌آورد.

هیئت، به‌طور جدی تلاش ما برای تعریف و استفاده از معیارهای متداول سود قبل از کسر بهره و مالیات و سود قبل از کسر بهره، مالیات و استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود را که معیارهایی خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری هستند، در نظر داشته است. مشکل دو عبارت سود قبل از کسر بهره و مالیات، و سود قبل از کسر بهره، مالیات و استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود این است که بدون وجود مفاهیم شفاف زیربنایی، به‌تدریج با گذشت زمان تکامل یافته‌اند. این دو عبارت با بی‌دقتی بسیار به کار می‌روند و اغلب، اجزای تشکیل‌دهنده آنها به‌طور با اهمیتی با معنی ادبی آنها تفاوت دارد. فقدان دقت و وضوح مفهومی، استفاده از این جمع‌فرعی را مشکل‌ساز می‌کند. جدا از این موضوع، افراد زیادی هستند که در خصوص ارزش اطلاعات جمع‌فرعی مانند سود قبل از کسر بهره، مالیات و استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود، تردید جدی دارند.

افزون بر این، با گذشت زمان تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان ممکن است استفاده از جمع‌فرعی تعریف‌شده به‌وسیله ما، یعنی درآمد و سود عملیاتی قبل از کسر بهره و مالیات، به‌عنوان اجزای سازنده تحلیل‌هایشان، را شروع کنند. شاید پی ببرند که تعریف‌های ما برای جمع‌فرعی آنها، چه سود قبل از کسر بهره و مالیات و چه سود قبل از کسر بهره، مالیات و استهلاک داراییهای ثابت مشهود و نامشهود یا دیگر موارد، کارسازند و شاید بخواهند نیاز به تهیه صورت‌مطابقت را کاهش دهند. با گذشت زمان، ممکن است مقداری همگرایی خودبه‌خودی میان اصول پذیرفته‌شده حسابداری و معیارهای خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری به وجود آید.

افزون بر بهبود ساختار صورت سودوزیان، رهنمودی را تدوین کردیم که تجزیه حسابها را بهتر خواهد کرد. در حال حاضر، در بیشتر موارد، بسیاری از اقلام تشکیل‌دهنده صورت سودوزیان به‌صورت یکجا در «سایر درآمدها یا هزینه‌ها» نشان داده می‌شوند. این موضوع بسیاری از سرمایه‌گذاران را کلافه کرده و رهنمود ما موجب می‌شود که انباشته‌کردن بیش از حد این اقلام بسیار سخت‌تر شود.

در پایان، شرکتها را ملزم می‌کنیم تا در یادداشتهای پیوست خود افشا کنند که کدامیک از اجزای تشکیل‌دهنده درآمد یا هزینه، از نظر اندازه یا تکرار شونگی غیرمعمول هستند. در حال حاضر، بسیار متداول است که تعدیلهای برای اقلام غیرمعمول به‌روشی غیر از اصول پذیرفته‌شده حسابداری انجام شوند. پر واضح است که این تعدیلهای اطلاعات مهمی برای سرمایه‌گذاران در جریان فعالیت آنها برای پیش‌بینی جریان‌های نقدی آینده هستند. با این حال، این تعدیلهای هنوز یکی از حوزه‌های خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری هستند که در آن شاهد حق انتخابهای بسیار زیادی هستیم. جای تعجب نیست که شرکتها تمایل دارند به‌جای شناسایی سوده‌های غیرمنتظره، بر مواردی تمرکز کنند که از نظر آنها مخارج غیرمعمول به حساب می‌آیند. با وجود این‌که امکان شناسایی تمام و کمال اقلام غیرمعمول وجود ندارد، قصد داریم اصولی را تدوین کنیم که باعث تقویت نظم در این حوزه شود.

در مجموع، تصمیم‌های ما ساختارهای بسیار زیادی را در صورت سودوزیان ایجاد خواهند کرد و به‌طور قطع مقایسه‌پذیری را افزایش می‌دهند. این ساختار بهبودیافته باعث می‌شود که کار استفاده‌کنندگان برای پیدا کردن اجزای تشکیل‌دهنده، برای انجام تحلیل‌های موردنظرشان، بسیار ساده‌تر شود. افزایش شفافیت درباره تعدیلهایی که شرکتها در معیارهای خارج از اصول پذیرفته‌شده حسابداری انجام می‌دهند، اطلاعات بسیاری زیادی درباره راهبرد نهفته مدیریت در اختیار سرمایه‌گذاران قرار

می‌دهد. آیا این تعدیله‌ها راهبرد معتبری برای ارزش‌آفرینی در درازمدت را نشان می‌دهند یا تنها از تمایل برای آرایش نتایج الهام گرفته‌اند؟ کار ما هنوز تمام نشده است و هنوز مسائل مهمی وجود دارند که باید حل کنیم. با وجود این، امیدوارم که کار ما روی صورتهای مالی اساسی تغییری جدی در گزارشگری ایجاد کند.

### پایان

به پایان سخنان خود رسیدم.

از من خواسته شده بود تا آخرین وضعیت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سراسر جهان را ارائه دهم و درباره تأثیر چهار استاندارد مهم صحبت کنم. امیدوارم که این کار را انجام داده باشم. همچنین از این فرصت استفاده کردم تا شما را در جریان آخرین تغییرهای پروژه صورتهای مالی اساسی قرار دهم که وضعیت گزارشگری را به‌طور جدی تغییر خواهد داد و فرصتی واقعی برای بهبود اثربخشی اطلاع‌رسانی صورتهای مالی است. مکزیکی یکی از اعضای مهم گروه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. بازخوردهای شما برایمان مهم هستند و قدردان حمایت‌های مستمرتان از کارهای هیئت هستیم.

### پانوشتها:

- 1-Normas de Information Financiera
  - 2 - Consejo Mexicano de Normas de Information Financiera
  - 3 - Formatting
  - 4 - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Information Financiera
  - 6 - Comisión Nacional Bancaria y de Valores
  - 7 - <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>
  - 8 - Post-implementation Review
  - 9 - Expected Credit Loss (ECL)
  - 10 - Brexit
  - 11 - Basel Committee on Banking Supervision
- کمیته بال (بازل) عالی‌ترین نهاد بین‌المللی درگیر نظارت بانکی است. این کمیته مرکب است از نمایندگان ارشد بانکهای مرکزی تعدادی از کشورهای عمده صنعتی دنیا از جمله آلمان، انگلستان، ایتالیا، فرانسه، ایالات متحد، سوئیس، سوئد، ژاپن، کانادا و لوکزامبورگ که به‌طور معمول هر سه ماه یک‌بار به‌وسیله بانک تسویه‌های بین‌المللی به‌عنوان دبیرخانه دائمی آن، در شهر بازل سوئیس تشکیل می‌شود. به‌دلیل تشکیل جلسات مذکور در شهر بازل، این کمیته به کمیته بازل معروف شده است. کمیته بازل دارای قدرت قانونی نیست، بنابراین بیشتر کشورهای عضو به‌طور ضمنی موظف به اجرای توصیه‌های آن هستند.
- 12 - Transition Resource Group
  - 13 - Better Communication
  - 14 - Non-GAAP Measures
  - 15 - Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization

### منبع:

Hoogervorst H, **Speech The Primary Financial Statements project—a game changer in financial reporting**, www.ifrs.org, 2019

