

نوسازی مفهوم اهمیت

ترجمه: فروزان جانمردی

G. Kabureck

عبارت "صورت‌های مالی باید بهتر ارتباط برقرار کند ... " عصاره پیامی بود که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در اوایل سال ۲۰۱۳ دریافت کرد. در پاسخ، رئیس هیئت، هانس هوگروورست (Hans Hoogervorst) هیئت را متعهد به پرداختن، و حل و فصل، آن چیزی ساخت که در اصطلاح مشکل افشا نامیده می‌شود. از این پاسخ، مجموعه یکپارچه‌ای از پروژه‌های مرتبط زیر چتر نوآوری افشا پدیدار شد، و تا سال ۲۰۱۶ تعهد هانس تحول پیدا کرد و برای پنج سال بعدی به موضوعی یکنواخت با عنوان: «برقراری ارتباط بهتر در گزارشگری مالی» تبدیل شد. تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی مشکل افشا را به عنوان «اطلاعات نامربوط بسیار زیاد» تعریف می‌کنند (افشای اضافی)، در حالی که سرمایه‌گذاران آن را «اطلاعات مربوط ناکافی» می‌بینند. هر دو گروه توافق دارند که آنچه منتقل می‌شود نه سازماندهی شده و نه به طور مؤثر ارائه شده است. بنابراین ... چکار باید کرد؟

با شروع کار، بسیار زود مشخص شد که اهمیت - جدای از این‌که چگونه تعریف شود و چگونه به کار رود - یکی از عناصر اصلی این مشکل است. برنامه نوآوری افشا، با این عزم به راه افتاد که، یکبار و برای همیشه، به طور جامع به مشکلات ناشی از آن پردازد که چگونه مفهوم اهمیت در رویه‌های حرفه‌ای به کار گرفته می‌شود. رویه‌های حرفه‌ای جاافتاده تنها به آرامی تغییر می‌کنند، بنابراین مشخص شد که انجام این کار یک تلاش چند مرحله‌ای خواهد بود.

در آغاز راه: برداشتن موانع از پیش‌پای تهیه‌کنندگان

اولین دستاورد عینی در اواخر سال ۲۰۱۴ با ارائه اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1) با عنوان «ارائه صورت‌های مالی» انجام شد. این اصلاحات چندین مسئله را حل می‌کرد، از جمله فراهم کردن انعطاف‌پذیری بیش از حد مورد نیاز تهیه‌کنندگان در سازماندهی یادداشتهای همراه، و چگونگی برخورد با موضوعهای خسته‌کننده مانند تجمیع و جمعهای فرعی. این موضوع همچنین شامل اولین حرکت در پرداختن به اهمیت افشا است. هیئت روشن ساخت که تنها به این دلیل که یک قلم خاص - مثل سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار - برای نشان دادن در متن صورت‌های مالی با اهمیت بود، به طور خودکار به این معنا نیست که هر افشای برشمرده شده درباره این موضوع نیز با اهمیت است. افزون بر این، مشخص شد که اهمیت، و در نتیجه نیاز به آن - یا فقدان آن - برای یک افشای خاص، در قالب کلیت صورت‌های مالی ارزیابی می‌شود. همچنین اولین گامها برای این‌که در تهیه پیش‌نویس چگونه باید به الزامهای افشا پرداخته شود، برداشته شد. مشاهده شد که الزامهای افشای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بیشتر با عبارتهایی مانند «واحد تجاری دست‌کم باید افشا سازد که ...» آغاز می‌شوند. چنین عبارتی در نتیجه رویه‌های حرفه‌ای گسترده، معنا پیدا کرده بود. هرگز قصد این نبود، و روشن شد که مفهوم اهمیت، همیشه هرگونه قالب زبانی از نوع «دست‌کم» را نقض می‌کند.

در میانه راه: کمک به تهیه‌کنندگان در اعمال قضاوت درباره اهمیت

در توسعه بیشتر دیدگاه‌ها درباره به‌کارگیری اهمیت، در سال ۲۰۱۷ دومین دستاورد مهم این پروژه به شکل بیانیه رویه حرفه‌ای ۲ (PS 2)

International Accounting Standards Board

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با عنوان «اعمال قضاوت درباره اهمیت (بیانیه رویه حرفه‌ای)»، سند ۵۰ صفحه‌ای رهنمود کاربردی غیرالزام‌آور، منتشر شد. به این موضوع نیز توجه شد که آیا لازم است این بیانیه الزام‌آور باشد. در پایان، با توجه به گوناگونی گسترده قوانین محلی درباره این موضوع، چنین نتیجه‌گیری شد که اینکار غیرعملی خواهد بود. نکته درخور توجه، چالش‌های اخیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا (FASB) در تلاش برای بازنگری تعریف اهمیت در اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) است. با این‌که بیانیه رویه حرفه‌ای یادشده به‌طور رسمی غیرالزام‌آور است، انتظار می‌رود که در طول زمان تأثیر چشمگیری بر رویه‌های حرفه‌ای داشته باشد. این بیانیه به‌گونه‌ای نوشته شده است که هر حوزه گزارشگری ممکن است آن را به‌صورت محلی و در صورتی که بخواهد، الزام‌آور سازد. فراموش نکنید، رهنمود آن، نشان‌دهنده اجماع کامل هیئت است، که استانداردهای حسابداری مورد استفاده در بیش از ۱۴۰ کشور را تعیین می‌کند، که چگونه به بهترین نحو در باره اهمیت فکر شود. روی چند پیام اصلی تمرکز کنیم.

بیانیه رویه حرفه‌ای با این تعریف شروع می‌شود که مخاطب گزارشگری مالی شرکت چه کسی است: بهره‌برداران اصلی چه کسانی هستند و چه اطلاعاتی نیاز دارند؟ به‌طور کلی سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، و دیگر بستانکاران - موجود یا ممکن - به‌عنوان بهره‌برداران اصلی معرفی شده‌اند که باید به صورتهای مالی با مقاصد عمومی برای بسیاری از نیازهای اطلاعاتی خود تکیه کنند. یک شرکت ممکن است بهره‌بردارانی اصلی از چندین طبقه داشته باشد، و تمرکز بر قضاوت درباره اهمیت - به‌خصوص برای افشاکندگانی اطلاعات - باید بر نیازهای اطلاعاتی مشترک آنها باشد.

آثار تعریف «مشتریان» گزارشگری مالی شرکت، به این شکل درخور توجه است. این تعریف، بیش از هر چیز تأمین‌کنندگان غیرسرمایه‌گذار، و همچنین دارندگان اطلاعات نهانی^۲ و دیگران را حذف می‌کند که دارای نفوذ کافی برای دریافت اطلاعات مالی از شرکت به‌طور خصوصی تر هستند. با تمرکز ساختن اعمال قضاوت درباره اهمیت بر نیازهای اطلاعاتی مشترک، این تعریف همچنین تا حدود زیادی سرمایه‌گذاران غیرمعمول، با نیازهای اطلاعاتی یگانه یا شخصی را حذف می‌کند؛ و بهره‌بردارانی که تقاضاهای غیرمنطقی دارند، حتی اگر سرمایه‌گذار باشند. در نهایت، هیئت این موضوع را تأیید کرد که تصمیم‌های مرتبطی که قرار است گزارش مالی به آنها کمک کند، تصمیم‌های مرتبط با تخصیص سرمایه است؛ به عبارت دیگر، تصمیم‌های ایجاد یا تغییر در سرمایه‌گذاری یا خرید، فروش، نگهداری یا وام‌دادن بر مبنای اعتبار. اگر مبلغی که گزارش یا افشا می‌شود، به‌طور معقول محتمل نیست که بر این تصمیم‌ها تأثیر بگذارد، در این صورت به احتمال، از نظر اندازه‌گیری، ارائه یا افشا، با اهمیت نیست.

بیانیه رویه حرفه‌ای، رهنمودی کاربردی برای اعمال قضاوت درباره اهمیت و ارزیابی آثار آنها را شرح می‌دهد. این بیانیه، حرف آخر، و بسیار مهم است. این بیانیه روشن می‌سازد که اهمیت، در قالب کلیت صورتهای مالی ارزیابی می‌شود، خواه برای اشتباه یا حذف، در شناخت و اندازه‌گیری، ارائه یا افشا. بنابراین، برای مثال، یک افشای حذف‌شده که ممکن است برای درک موارد افشای مزایای مبتنی بر سهام شرکت با اهمیت باشد، با وجود این ممکن است برای درک کلیت صورتهای مالی بی‌اهمیت باشد. مهمتر از آن، تهیه‌کنندگان باید توجه کنند که صورتهای مالی که آگاهانه از اشتباههای آنها برای دستیابی به نتایج گزارشگری مورد انتظار استفاده می‌شود، همیشه منع می‌شوند!

بیانیه رویه حرفه‌ای سند مهمی است و رهنمود چشمگیری درباره مباحث متنوع و به‌طور تاریخی چالش‌برانگیز، فراهم می‌سازد؛ برای مثال، از قبیل چگونگی برخورد با خطاهای انباشته، اهمیت و گزارشگری میان‌دوره‌ای، پیامدهای موارد افشا در زمانی که اطلاعات بسیار زیادی از منابع دیگر وجود دارد، و مربوط بودن ادامه‌دار اطلاعات دوره قبل.

در زمان حال: تعریف «اهمیت»

در اواخر سال ۲۰۱۸، هیئت تعریف بازنگری شده «اهمیت» را نهایی کرد. این تغییرها مهم هستند اما عمیق نیستند. ابتدا، چندین استاندارد

International Accounting Standards Board

بین‌المللی گزارشگری مالی مختلف، بیان تکراری مختلفی از تعریف اهمیت داشتند، بنابراین مطابقت دادن آنها مهم بود. آموخته‌ها در طول سالها نشان می‌دهد: اگر می‌خواهید چیزهایی به صورت یکسان درک شوند، آنها را به صورت یکسان بیان کنید! تعریف جدید به شرح زیر است (تأکید افزوده شده است):

«اطلاعات در صورتی با اهمیت است، که حذف، تحریف یا پوشاندن آن ممکن است به طور معقول انتظار رود که بر تصمیم‌هایی تأثیر بگذارد که بهره‌برداران اصلی صورتهای مالی یا مقاصد عمومی، براساس آن صورتهای مالی که اطلاعات مالی درباره واحد گزارشگر معینی فراهم می‌سازد، می‌گیرند.» متن پررنگ شده، جای بحث دارد. هیئت مفهوم «پوشاندن» را از رهنمود کمکی در جای دیگری در ادبیات استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به تعریف ابتدایی، افزود. این موضوع به سبک نوشتاری تهیه‌کننده مربوط نیست؛ آنچه به ذهن می‌آید، چیزی شبیه به **مکتب حقایق دفن شده**^۴ است که در قانون اوراق بهادار دیده می‌شود. به عبارت دیگر، یک حقیقت با اهمیت نیز ممکن است حذف شود در صورتی که یافتن یا درک آن دشوار باشد. به یاد داشته باشید که **انرون (Enron)** استاد این هنر بوده است.

این زبان جدید، یعنی «ممکن است به طور معقول انتظار رود»، جایگزین متن فعلی می‌شود که در بخش مربوط می‌گوید: «... ممکن است بر تصمیمها تأثیر بگذارد...». حفظ کردن عبارت «ممکن است تأثیرگذار باشد» بسیار گسترده است چون هر چیزی ممکن است بر برخی از بهره‌برداران تأثیر بگذارد. هیئت نیز متوجه رهنمود کمکی فعلی شد که هم‌اکنون زبان «ممکن است به طور معقول انتظار رود» را در خود جای داده است، که چنین نتیجه‌گیری شد که با دقت بیشتر قصد بلندمدت هیئت را توصیف می‌کند. به طور خلاصه، هیئت فکر کرد که کلمه «باید» جایگاهی بهتر از «ممکن است» دارد، اما به سرعت این مورد رد شد. به نظر هیئت «باید تأثیر بگذارد» برای بهره‌برداران اصلی بیش از حد ناسودمند است و عبارت میانه «ممکن است به طور معقول انتظار رود» موازنه مناسب را پدید می‌آورد.

در زمان آینده: از اینجا به کجا می‌رویم؟

برنامه کار هیئت در ارتباط با اهمیت به طور تقریب کامل است، تنها یک وظیفه مهم باقی می‌ماند. این مقاله به این دلیل نوشته شد که روشی که هیئت برای نوشتن استانداردها به کار می‌برد در مشکل افشا سهیم است. بیشتر اوقات استانداردها، به خصوص در الزامهای افشا، از عبارتهایی مانند «واحد تجاری دست‌کم باید افشا سازد که...» استفاده می‌کنند. افزون بر این، به ندرت این استانداردها دربرگیرنده موارد افشای سطح بالاست. از جنبه نظری، اصلاحات ۲۰۱۴ در **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1)** باید این مسئله را حل می‌کرد. با این حال، عاداتهای قدیمی به‌کندی از بین می‌روند، و جمله‌بندیهای مشکل‌ساز هنوز در بسیاری از استانداردها وجود دارد.

پرده نهایی «نواوری افشا» مطالعه این است که چگونه پیش‌نویس استانداردها تهیه شود. دو استاندارد با موارد افشای سنگین، که به خاطر الزام به افشای گسترده مورد انتقاد قرار گرفته‌اند، برای تحلیل انتخاب شده است. این انتخاب، **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ (IAS 19)** با عنوان «مزایای کارکنان» و **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ (IFRS 13)** با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» است. هیئت دو هدف دارد: اول، توسعه یک فرایند بهتر برای تهیه پیش‌نویس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، و دومی، امکان اصلاح استانداردها برای پرداختن به مسائل شناخته‌شده. پیش‌بینی می‌شود که هیئت در هر دو مورد موفق خواهد بود. این موضوع که در نهایت منجر به درخواست مکرر برای بازنگری همه الزامهای افشا در سطح استانداردها شود، تنها زمان روشن می‌کند.

International Accounting Standards Board

چه چیزی تغییر نکرده است؟

این مقاله به عنوان یک برنامه زمانی سازماندهی شده است. اما برخی چیزهای حیاتی، زمان نمی پذیرند. اولین آنها نقش مهم قضاوت در گزارشگری مالی است. نمی توان برای همه چیز قاعده نوشت، بنابراین قضاوت بخشی از فرایند است. قضاوت مدیریت باید بی طرفانه و بدون جانبداری، یا به عبارت دیگر، معقول باشد. به همین ترتیب، برای حسابرسان و مراجع نظارتی حیاتی است که به قضاوت معقول مدیریت احترام بگذارند، حتی اگر راه حل ترجیحی آنها نباشد.

مفهوم دیگری که زمان نمی شناسد، این است که اشتباههای بااهمیت باید به موقع اصلاح شوند و اشتباههای آگاهانه، حتی اگر از لحاظ کمی بی اهمیت، اما با هدف دستیابی به نتایج از پیش تعیین شده انجام شده باشند (حساب سازی)، منع می شوند. در نهایت، در حالیکه نمی توان افشای موارد بی اهمیت را «غیرقانونی» کرد، نهایت تلاش شده است تا پایه آنها سست شود و روشن شود که این موارد نباید اطلاعات بااهمیت را بپوشانند.

خلاصه

نوسازی اهمیت، کار جالبی بوده و موارد زیادی انجام شده است. به عنوان حسابدار ارشد یک شرکت جهانی، برداشت من این است که هیئت مرحله ای را برای از بین بردن رویکرد فهرست و ارسی^۵ برای موارد افشا تعیین کرده است؛ پذیرفته است که چارچوب ارزیابی اهمیت، در تقابل با کلیت صورتهای مالی است؛ مخاطب صورتهای مالی و تصمیمهایی که استانداردها برای کمک به آنها طراحی شده اند را به موقع بودن و در شرایط کاری قرار گرفتن، و مخاطبان را برای گزارشگری مالی و تصمیمهایی که استانداردها برای کمک به آنها طراحی شده اند مشخص، و به زبان حرفه ای، محدود ساخته است؛ تعریف هیئت از اهمیت را تازه کرده و تأکید کرده است که قضاوت در این فرایند مهم است. و برای راه اندازی، هیئت در حال ساخت یک فرایند برای چگونگی بهتر تهیه کردن پیش نویس استانداردهای آینده است.



پانوشتها:

1- Disclosure Problem

2- Disclosure Initiative

3- Insiders

۴- اشاره به قاعده ای است که طبق آن مطالب وکالت نامه نمایندگی ناکافی قلمداد می شود اگر یک سهامدار معقول نتواند مخاطرات مطرح شده در واقعیهای مندرج در وکالت نامه را درک کند.

5- Check List Approach

منبع:

IFRS, Materiality Modernised, Jan. 2019