

چالشهای استقرار استاندارد

بین‌المللی گزارشگری مالی ۵



G. Holt



چالشها

در چندسال گذشته، کمیته تفسیر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، مسایل مشخصی در ارتباط با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ (IFRS 5) با عنوان «داراییهای غیرجاری نگهداری شده برای فروش یا عملیات متوقف شده» را در نظر داشته است. این مقاله به بررسی برخی از این مسایل می‌پردازد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ در صورتی که مبلغ دفتری دارایی غیرجاری به جای استفاده مستمر، در اساس از طریق معامله فروش باز یافت شود، واحد تجاری را ملزم می‌کند که دارایی غیرجاری را به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی کند. سپس این استاندارد شرایط تفصیلی تری را مشخص می‌کند که واحد تجاری باید در زمینه یک معامله فروش نوعی، آن‌ها را رعایت کند.

این شرایط شامل این موارد است: تعهد به طرح فروش دارایی؛ آماده بودن دارایی برای فروش فوری؛ و احتمال خیلی زیاد فروش طی دوره زمانی ۱۲ ماهه. وقتی یک دارایی به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه بندی می‌شود، واحد تجاری باید آن را به اقل مبلغ دفتری و ارزش منصفانه منهای مخارج فروش اندازه گیری کند. در نگاه اول ممکن است این شرایط و رویه های حسابداری به نظر سراسرست برسند، اما چندین مسئله از زمان معرفی این استاندارد پیش آمده است.

یک مسئله به این احتمال مربوط است که از دست دادن کنترل جز از طریق فروش یکسره^۱، منجر به طبقه بندی به نگهداری شده برای فروش شود. برای مثال، واحد تجاری ممکن است از طریق کاهش سهام نگهداری شده توسط واحد یا بنا بر اختیار خرید یکی از سهامداران غیرکنترل کننده، کنترل

- ارزش منصفانه آن منهای هزینه‌های کنارگذاری (اگر قابل اندازه‌گیری باشد)؛
- ارزش در دست استفاده آن (اگر قابل تعیین باشد)؛
- صفر.

در نتیجه، کمیته تفسیر به‌طور موقت بیان می‌کند که استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶، بر تخصیص زیان کاهش ارزش برای یک گروه کنارگذاری اثر نمی‌گذارد. با وجود این، هنوز قطعی نیست که آیا مقدار زیانهای کاهش ارزش باید محدود به: مبلغ دفتری داراییهای غیر جاری اندازه‌گیری شده در چارچوب استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵؛ داراییهای خالص یک گروه کنارگذاری؛ کل داراییهای یک گروه کنارگذاری؛ یا داراییهای غیر جاری با امکان شناخت هرگونه بدهی برای فزونی باشد.

تفسیر تعریف «عملیات متوقف‌شده» مورد بررسی قرار گرفته است؛ به‌ویژه با توجه به مفهوم «خط اصلی جداگانه کسب‌وکار یا حوزه جغرافیایی عملیات» در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ می‌گوید که عملیات متوقف‌شده، بخشی از واحد تجاری است که واگذار شده است یا به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده و شرایط مشخصی را احراز می‌کند، که دو تا از آن‌ها، بخشی از یک طرح هماهنگ‌شده واحد هستند، و عملیات متوقف‌شده "شان‌دهنده خط تجاری اصلی جداگانه یا یک حوزه جغرافیایی از عملیات است".

مفهوم دوم می‌تواند متفاوت تفسیر شود؛ وابسته به این‌که واحد تجاری چگونه بخشهای عملیاتی خود را تعیین می‌کند. به‌طور کلی، کنارگذاری یک بخش گزارش‌پذیر، از نوع تغییر راهبردی خواهد بود که واجد شرایط عملیات متوقف‌شده است. تعریف عملیات متوقف‌شده، حوزه‌ای است که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تلاش کرده در آن تجدیدنظر کند، اما مسئله هنوز حل نشده است.

رویه‌های مختلفی درباره چگونگی رویکرد به معامله‌های بین عملیات مستمر و عملیات متوقف‌شده وجود دارد. بعضی از واحدهای تجاری، معامله‌ها را بدون هیچ تعدیلی، به حساب نمی‌آورند؛ در حالی‌که واحدهای دیگر همراه با تعدیلهایی حذف می‌کنند، تا منعکس کنند که معامله‌های بین عملیات

را از دست بدهد.

بنابراین، پرسش این است که آیا «ازدست‌دادن کنترل» عاملی است که رویداد را به دامنه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ وارد می‌کند، یا باید کنارگذاری^۲ نیز وجود داشته باشد. ازدست‌دادن کنترل، یک رویداد اقتصادی درخور توجه است که الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ را برآورده کرده و موجب طبقه‌بندی نگهداری شده برای فروش می‌شود؛ مشروط بر این‌که دیگر معیارهای مربوط احراز شده باشد. این موضوع صرفنظر از این‌که واحد تجاری منافع غیرکنترلی خود در واحد فرعی‌اش را پس از فروش نیز حفظ کند یا خیر، صدق می‌کند. این بدین معناست که باز یافت ارزش دفتری داراییهای غیر جاری یا گروه کنارگذاری، به‌روشی غیر از استفاده مستمر تغییر کرده است.

این‌طور بحث می‌شود که هدف کنونی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، پیداکردن داراییهای غیر جاری (یا گروه‌های کنارگذاری) است، که واحد تجاری متعهد است صرفنظر از شکل معامله کنارگذاری، کنترل آن‌ها را از دست بدهد. افزون بر این، داراییهای غیر جاری (یا گروه کنارگذاری) باید برای کنارگذاری فوری در دسترس بوده و احتمال بالایی داشته باشد که واحد تجاری کنترل را از دست بدهد. ازدست‌دادن کنترل، یک رویداد اقتصادی درخور توجه است و اطلاعات درباره این رویداد، به استفاده‌کنندگان در ارزیابی زمان‌بندی، مقدار و بی‌اطمینانی جریانهای نقدی آینده واحد تجاری کمک می‌کند.

مسئله دیگر این است که آیا زیان کاهش ارزش شناسایی شده برای یک گروه کنارگذاری، باید تا اندازه‌ای که مبلغ دفتری چنین داراییهایی را به زیر ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش آن برساند، به داراییهای غیر جاری در گروه تخصیص یابد. کمیته تفسیر درباره این موضوع بحث و اشاره کرده است که در تعیین ترتیب تخصیص کاهش ارزش به داراییهای غیر جاری، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ به **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ (IAS 36)** با عنوان «کاهش ارزش داراییها» استناد نمی‌کند. این استاندارد بیان می‌کند کاهش ارزش یک واحد مولد وجه نقد نباید مبلغ دفتری دارایی را به کمتر از موارد زیر کاهش دهد:

مستمر یا عملیات متوقف شده، چگونه در جریان عملیات مستمر، بازتاب خواهد یافت.

در نهایت، بعضی از واحدهای تجاری چنین معامله‌هایی را حذف نمی‌کنند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ تلاش می‌کند به این مسئله با ملزم کردن واحد تجاری به «ارائه و افشای اطلاعاتی که استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی را در ارزیابی آثار مالی عملیات متوقف شده و کنارگذاری داراییهای غیرجاری (یا گروه‌های کنارگذاری) توانمند می‌سازد»، بپردازد. خود استاندارد به چگونگی منعکس کردن آثار معامله‌های بین عملیات مستمر و عملیات متوقف شده می‌پردازد، اما بعضی باور دارند که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ نیازمند تعدیلهایی برای منعکس کردن اثر پیش‌بینی شده کنارگذاری است، تا در صورت درآمد گنجانده شود؛ به جای این که به عنوان اطلاعات اضافی در یادداشتهای همراه درج شود.

کمیته تفسیر درباره این مسئله گفت‌وگو کرد و نتیجه گرفت که هیچ الزام یا رهنمودی در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ یا **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1)** با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، در ارتباط با ارائه عملیات متوقف شده که ممکن است الزامهای تلفیق در **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۰ (IFRS 10)** با عنوان «صورتهای مالی تلفیقی» را ابطال کند، وجود نداشته است. در این نقطه،

کمیته موافقت کرد که واحد تجاری ملزم بود قبل از تعیین ارائه عملیات مستمر و عملیات متوقف شده، معامله‌های بین‌گروهی را به طور کامل حذف کند. اگرچه، در پی آن کمیته احساس کرد که این مسئله و مسایل دیگر، گسترده‌تر از آن هستند که کمیته به آن بپردازد. این موضوع نشان داد راه‌اندازی یک پروژه با دامنه گسترده درباره استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، لازم است.

شفاف‌سازی

در سال ۲۰۱۳، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ اصلاح شد تا موقعیتی را روشن کند که در آن یک گروه کنارگذاری یا دارایی غیرجاری، متوقف می‌شود تا به عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شود، و یک واحد فرعی، عملیات مشترک، مشارکت خاص، واحد وابسته یا بخشی از منافع در یک مشارکت یا واحد وابسته (واحد فرعی و دیگر موارد) است. اگرچه، برای یک دارایی غیرجاری (یا یک گروه کنارگذاری) که واحد فرعی یا دیگر موارد نیست، متوقف شدن به منظور طبقه‌بندی به عنوان عملیات متوقف شده، منجر به شمول هرگونه تعدیل اندازه‌گیری در سود یا زیان در دوره جاری می‌شود.

در مقابل، اگر تغییر در طرح فروش دربرگیرنده واحد فرعی یا دیگر موارد باشد، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

آیا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵

برای گروه کنارگذاری

که در اصل یا به طور کامل

از ابزار مالی تشکیل شده است

کاربرد دارد یا خیر



نتوانسته به توافقی دست یابد.

مسئله دیگر این است که آیا استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ برای گروه کنارگذاری که در اصل، یا به‌طور کامل، از ابزار مالی تشکیل شده است، کاربرد دارد یا خیر. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ بیان می‌کند که ابزار مالی از دامنه اهداف اندازه‌گیری این استاندارد کنار گذاشته شده‌اند. این مسئله به‌طور ویژه جایی مربوط است که انتظار می‌رود گروه کنارگذاری به‌عنوان زیان فروخته شود. در به‌کارگیری الزام استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، این امکان وجود دارد که زیان فقط وقتی شناخته شود که فروش به‌طور موثر انجام می‌شود و این با اصول اندازه‌گیری در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ که اندازه‌گیری به ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش در تاریخ طبقه‌بندی «گروه کنارگذاری» را الزامی می‌کند، تعارض دارد. کمیته تفسیر اشاره کرد که این نمونه دیگری از چالش‌های اندازه‌گیری استاندارد شماره ۵ است.

توقف عملیات تجاری یا تصمیم به فروش یک دارایی اصلی، رویدادهای تجاری بااهمیتی هستند، که به‌احتمال دارای آثار درخور توجهی بر نتایج و داراییهای خالص واحد تجاری هستند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ می‌تواند اثر درخور توجهی بر سود یا زیان شرکت، مبلغ دفتری داراییهای شرکت و ارائه نتایج داشته باشد.

استقرار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ می‌تواند پیچیده و زمان‌بر، همراه با قضاوت درخور توجه مورد نیاز باشد؛ به‌ویژه در حوزه‌هایی که در بالا مطرح شد.



پانوشتها:

- 1- Outright Sale
- 2- Disposal

منبع:

- Graham Holt, The Challenge of Implementing IFRS 5, ACCA Think Ahead, 2017

۵ نیازمند اصلاحیه‌های برگشت به عقب است. پرسشهایی ایجاد شده است که چرا ناسازگاری بین دو رفتار وجود دارد و آیا اصلاحیه برگشت به عقب نه تنها برای اندازه‌گیری، بلکه برای ارائه نیز کاربرد دارد یا خیر. کمیته تفسیر احساس کرد که اصلاحیه برگشت به عقب باید برای هردو جنبه اندازه‌گیری و ارائه صورتهای مالی به‌کار گرفته شود؛ اما از آن‌جا که هیچ تنوع رویه‌ای در عمل مشاهده نشد، این امر را بیشتر از این جلو نبرده است.

مسئله دیگر، مربوط به موقعیتی است که در آن زیان کاهش ارزش برای یک گروه کنارگذاری ثبت می‌شود که به‌عنوان نگهداری شده برای فروش طبقه‌بندی شده است و در نتیجه، برگشت داده می‌شود. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵، شناخت سود برای افزایش پسایند در ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش یک گروه کنارگذاری را الزامی می‌کند. با وجود این، به‌طور مشخص، پرسش بر این موضوع تاکید دارد که آیا زیان کاهش ارزش مربوط به سرقتی می‌تواند برگشت داده شود یا خیر.

رهنمود درباره برگشت زیان کاهش ارزش سرقتی به‌طور عمومی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ معین شده، که اشاره می‌کند که زیان کاهش ارزش سرقتی شناسایی شده نباید در دوره بعدی برگشت داده شود. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ در موارد بسیاری به استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ استناد می‌کند، اما هیچ‌گونه ارجاعی به الزام بالا ندارد. عدم شناخت بازگشت زیان کاهش ارزش سرقتی، به‌ضرورت این معنا را دارد که گروه کنارگذاری به‌عنوان داراییها و بدهیهای جداگانه متضمن به حساب می‌آیند، که مشمول الزامهای اندازه‌گیری متفاوت در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند.

توافقی وجود ندارد

اگر گروه کنارگذاری به‌عنوان یک دارایی یا بدهی واحد در نظر گرفته می‌شود، پس الزامهای شناخت و اندازه‌گیری باید برای گروه کنارگذاری به‌عنوان یک کل به‌کار گرفته شود؛ به‌جای این‌که داراییها و بدهیهای جداگانه در نظر گرفته شوند. کمیته تفسیر درباره این مسئله سه‌بار در نشست خود صحبت کرده و