

چه اطلاعاتی باید درباره ابهام در برآورد افشا شود؟



ترجمه: دکتر مهدی ناظمی اردکانی

هدف این راهنما

در حسابداری، بسیاری از آمار و ارقام برآوردی‌اند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ (IFRSs) و سند منتشرشده از سوی سازمان اوراق بهادار کانادا^۲ با عنوان **بحث و تحلیل مدیریت**^۳، شرکتها را به اطلاع‌رسانی درباره ابهام اندازه‌گیری در برآوردهای حسابداری ملزم می‌کنند. هر چند که این دو سند از اصطلاحات متفاوتی استفاده می‌کنند؛ در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از عنوان «منابع اصلی ابهام در برآوردها» استفاده می‌شود، در حالی که، این عبارت در سند بحث و تحلیل مدیریت، به صورت «برآوردهای مهم حسابداری» آمده است.

الزامهای انتظام بخشی شباهتهایی با الزامهای افشا در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارند، ولی با هم یکسان نیستند. تفاوت‌های میان این دو به صورت نهفته بر نوع برآوردهایی که باید افشا شوند و همچنین اطلاعاتی که باید درباره آنها ارائه شوند، اثر می‌گذارند. در این «راهنما»، برای اشاره به ابهام اندازه‌گیری در برآورد حسابداری در صورتهای مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت، از اصطلاح «ابهام برآورد» استفاده می‌شود، مگر این‌که در متن چیز دیگری عنوان شده باشد.

به منظور تصمیم‌گیری درباره ماهیت و میزان موارد افشا درباره ابهام برآورد در صورتهای مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت، لازم است قضاوت‌های اساسی صورت پذیرد. بنابراین، این موضوع در عمل به انواع گسترده‌ای از افشا منجر شده است. کمیسیون‌های مختلف اوراق بهادار در کانادا در خصوص کیفیت اطلاعات افشاشده درباره ابهام برآورد ابراز نگرانی کرده‌اند؛ در اصل معتقدند که این اطلاعات محتوایی ندارند، پر از اطلاعات تکراری‌اند، و مختص واحد تجاری نیستند.

محتوای این «راهنما» شامل موارد زیر است:

- خلاصه‌ای از یافته‌های یک نظرسنجی درباره موارد افشای مربوط به ابهام برآورد، با جامعه‌ای آماری متشکل از شرکتهایی که گزارش‌هایشان را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه می‌کنند.
- نکات مهم درباره منابع اصلی ابهام برآورد در صورتهای مالی برای کمک به تهیه‌کنندگان صورتهای مالی به هنگام تهیه موارد افشا.
- مقایسه الزامهای موارد افشا درباره ابهام برآورد در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت.
- بررسی روشهای گزارشگری مالی شرکتهای حاضر در نظرسنجی و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود موارد افشا درباره ابهام برآورد.
- بررسی این‌که آیا موارد افشا طبق سند بحث و تحلیل مدیریت با الزامهای کاربرپذیر اوراق بهادار مطابقت دارند یا نه، مسئله‌ای حقوقی است و باید با دقت صورت پذیرد. اطلاعات ارائه‌شده در این «راهنما» تنها به منظور اطلاع‌رسانی عمومی تهیه شده‌اند و نباید جایگزین مشورت با مشاوران حرفه‌ای در نظر گرفته شوند.

نظر سنجی از واحدهای گزارشگر

در تهیه این «راهنما»، مواردی بررسی شدند که در صورتهای مالی به عنوان منابع اصلی ابهام برآورد و در سند بحث و تحلیل مدیریت به عنوان برآورد مهم حسابداری شناسایی شده بودند. این بررسی بر مبنای جامعه‌ای آماری متشکل از ۱۰ ناشر در کانادا^۴ از صنعت‌های مختلف انجام شد و هدفهای زیر را دنبال می‌کرد:

- درک روش فعلی، و
- شناسایی حوزه‌هایی که ممکن است نیازمند بهبود باشند.
- نکات زیر از این بررسی حاصل شد:
- تعداد مواردی که در صورتهای مالی به عنوان منابع اصلی ابهام در برآورد شناسایی شده بودند در شرکت‌های مختلف متفاوت بودند. این تفاوت نشان می‌دهد که شرکت‌ها انواع متفاوتی از معامله‌ها را انجام می‌دهند و میزان اهمیت ابهام برآورد در درک وضعیت و عملکرد مالی شرکت‌ها متفاوت است. تعداد مواردی که به عنوان منابع ابهام برآورد شناسایی شده بودند از ۴ تا ۱۱ قلم متغیر بودند.
- میزان انسجام بین «منابع اصلی ابهام برآورد» افشاشده در صورتهای مالی و «برآورد مهم حسابداری» افشاشده در سند بحث و تحلیل مدیریت خیلی بالا بود. در دو مورد، برآورد مهم حسابداری شناسایی شده در سند بحث و تحلیل مدیریت بیشتر بودند.
- موارد افشا درباره برآوردهای مهم حسابداری در سند بحث و تحلیل مدیریت به طور عمده تکرار چیزهایی بود که در صورتهای مالی افشا شده بود یا ارجاع متقابل به موارد افشا در صورتهای مالی بود.
- بیشتر موارد افشا در صورتهای مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت بر نحوه محاسبه برآورد و مؤلفه‌های مبهم محاسبه متمرکز بودند. مواردی همچون کمیته‌سنجی فرضهای اصلی، تحلیل حساسیت که تأثیر تغییر فرضها بر برآورد را نشان دهد، یا بحث درباره احتمال وجود تغییر در خور توجه نسبت به آمار و ارقام گزارش شده چندان رایج نبودند. این امر شاید به این دلیل باشد که شرکت‌ها تصور می‌کنند ارائه داده‌های کمی ناممکن است.
- چندین شرکت موارد افشا درباره برآورد و قضاوتهای حسابداری را ترکیب^۵، و در یک بند به هردو اشاره کرده بودند، مثل کاهش ارزش یا ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.

ملاحظه‌های مهم برای تهیه‌کنندگان صورتهای مالی

در این «راهنما»، ملاحظات مهم برای تهیه‌کنندگان صورتهای مالی جهت ارتقای کارایی و کیفیت موارد افشا درباره ابهام برآورد

ارائه می‌شود. به‌طور مشخص، این «راهنما» به پرسشهای زیر می‌پردازد:

۱- چرا موارد افشا درباره ابهام برآورد برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مهمند؟

بسیاری از اقلام حسابداری را می‌توان با دقت بالایی اندازه‌گیری کرد (به‌عنوان مثال، وجوه نقد، حسابهای دریافتی ناخالص، حسابهای پرداختی، بهای تمام‌شده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، و بدهی). در اندازه‌گیری این اقلام به هیچ برآوردی نیاز نیست و هیچ ابهامی در برآورد وجود ندارد. در برخی موارد، شرکت ممکن است خط‌مشیهای حسابداری را در دستور کار قرار دهد که منجر به تغییرهای درخور توجهی در اندازه‌گیری داراییها و بدهیها می‌شوند (به‌عنوان مثال، استفاده از هزینه تاریخی یا ارزش منصفانه یا روشهای مختلف استهلاک). چنین تغییرهایی در نتیجه ابهام در برآورد به‌وجود نمی‌آیند.

ابهام در برآورد زمانی رخ می‌دهد که، هنگام پیروی از یک خط‌مشی حسابداری خاص، اندازه‌گیری داراییها یا بدهیها مستلزم برآورد باشد. در چنین مواردی، از مدیریت انتظار می‌رود که از قضاوت حرفه‌ای بهره بگیرد و برآوردی بیطرفانه و منصفانه ارائه دهد؛ اما با این حال ممکن است همچنان دامنه‌ای از برآوردهای منطقی وجود داشته باشد. به‌عنوان مثال، این اتفاق ممکن است در برآورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، هزینه‌های تجدید ساختار، تعهدهای کنارگذاری دارایی و دعاوی حقوقی، و همچنین عمر مفید داراییها برای استفاده در محاسبات استهلاک، و ارزش منصفانه یا ارزش استفاده دارایی مورد استفاده در ارزیابیهای کاهش ارزش رخ دهد.

در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هدف از گزارشگری مالی این‌گونه شرح داده شده است: "به‌منظور ارائه اطلاعات مالی درباره واحد گزارشگر، به‌گونه‌ای که به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، و سایر بستانکاران فعلی و احتمالی کمک کند درباره تأمین منابع برای این واحد تصمیم‌گیری کنند."^۶ سند بحث و تحلیل مدیریت که مکملی برای صورتهای مالی در نظر گرفته شده است نیز بر رفع نیازهای سرمایه‌گذاران فعلی و احتمالی تمرکز دارد.

استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی حتماً باید از برآوردهایی که ممکن است با نتایج واقعی تفاوت اساسی داشته باشند آگاه باشند (به‌عنوان مثال، در مواردی که ممکن است یک تعهد به

مدیریت، شرکت‌ها را به تحلیل «برآوردهای مهم حسابداری» در سند بحث و تحلیل مدیریت ملزم می‌کند. دستورعمل (خ) از سند یادشده، برآورد مهم حسابداری را این‌گونه تعریف می‌کند:

"برآورد حسابداری تنها در صورتی برآورد مهم حسابداری به‌شمار می‌آید که:

الف- شرکت مجبور شود درباره مسائلی فرضیهایی در نظر بگیرد که در زمان برآورد حسابداری بسیار مبهمند؛ و
ب- برآورد متفاوتی که شرکت ممکن بود در دوره جاری از آنها استفاده کند، یا تغییرهایی در برآورد حسابداری که هر دوره احتمال دارد رخ دهد، تاثیر بالاهمیتی بر وضعیت مالی شرکت، یا وضعیت مالی یا عملکرد مالی شرکت داشته باشند."

۳- هنگام تصمیم‌گیری درباره این که آیا منبع عمده ابهام برآورد وجود دارد که باید طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افشا شود، چه عواملی باید در نظر گرفته شود؟

به‌منظور تصمیم‌گیری درباره این که کدام منابع طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باید منابع اصلی ابهام در برآورد در نظر گرفته و افشا شوند، قضاوت درخور توجهی نیاز است. در برخی مواقع، تصمیم‌گیری درباره این موضوع بسیار واضح است، اما در برخی موارد نه. تصمیم‌گیری درباره افشانکردن منبع خاصی از ابهام برآورد ممکن است به اندازه تصمیم‌گیری درباره افشای منبع خاصی از ابهام مهم باشد. تهیه‌کنندگان هنگام تصمیم‌گیری در این باره باید پرسش‌ها و عوامل زیر را در نظر بگیرند:

الف- آیا برآورد مستلزم دشوارترین، ذهنی‌ترین، یا پیچیده‌ترین قضاوتها از سوی مدیریت است؟

فرضها و سایر منابع ابهام برآورد که باید افشا شوند به برآوردی مربوط می‌شوند که مستلزم دشوارترین، ذهنی‌ترین یا پیچیده‌ترین قضاوتها از سوی مدیریت هستند.^۷ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) توضیح می‌دهد که چنین اطلاعاتی "تنها درباره تعداد به‌نسبت کمی از داراییها و بدهیها (یا دسته‌هایی از آنها) افشا می‌شوند"^۸، چرا که هیئت بر این باور است که تنها تعداد به‌نسبت کمی از مانده‌ها شامل برآوردهایی است که مستلزم دشوارترین، ذهنی‌ترین یا پیچیده‌ترین قضاوتها از سوی مدیریت هستند.

یکی از عوامل اصلی که باید در نظر گرفته شود پیچیدگی فرضهاست. با توجه به روبه‌افزایش بودن تعداد متغیرها و فرضیهایی که بر رفع ابهام احتمالی در آینده اثرگذار می‌گذارند، این قضاوتها ذهنی‌تر و پیچیده‌تر می‌شوند و امکان تعدیل بااهمیت در مبالغ دفتری داراییها

مبلغی تسویه شود که تفاوت بااهمیتی با برآورد داشته باشد). برخی برآوردها با ابهام اندازه‌گیری درخور توجه همراه هستند (به عبارت دیگر، تغییرهای کوچک در ورودیهای مشاهده‌پذیر و مشاهده‌ناپذیر ممکن است مقدار برآورد و در نتیجه سود خالص یا سایر معیارهای بااهمیت را تغییر دهد). درک ماهیت و میزان ابهام اندازه‌گیری در برآوردهای حسابداری ممکن است رهیافتهای بیشتری را درباره کیفیت و تغییرپذیری اطلاعات مالی گزارش شده فراهم کند.

۲- چه زمانی افشای اطلاعات درباره ابهام برآورد ضروری است؟

بند ۱۲۵ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، با عنوان «ارائه صورت‌های مالی»، واحدها را ملزم می‌کند که: "... اطلاعات مربوط به آن دسته از فرضها نشان درباره آینده و سایر منابع اصلی ابهام در برآورد را که با خطر درخور توجه ایجاد تعدیل بااهمیت در مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای مربوط به سال مالی آینده همراه هستند، در پایان دوره گزارشگری افشا کنند."

این فرضها ممکن است به پیشرفتهای آینده مانند تغییرهای فناوری و رقابت یا نتیجه پرونده دادرسی قضایی مربوط باشند. سایر منابع ابهام در برآورد، شامل برآورد عوامل اقتصادی همچون نرخ تورم، رشد تولید ناخالص داخلی، و نرخ بهره که ممکن است برای برآورد جریانهای وجوه نقد در آینده استفاده شوند، ماهیت کمی‌تری دارند. برای مثال، در برآورد تعهد کنارگذاری دارایی، فرض بر این است که فناوری در آینده تغییر نخواهد کرد. ماهیت چنین فرضی با ماهیت ابهام در برآورد جریان وجوه نقد مربوط به تعهد کنارگذاری دارایی متفاوت است.

اندازه‌گیری برخی داراییها و بدهیها ممکن است با ابهام همراه باشد، هرچند به هیچ برآوردی درباره آینده نیاز نباشد. به‌طور مثال، برای تعیین ارزش منصفانه یک قلم ممکن است ارزش منصفانه قلمی مشابه به‌گونه‌ای تعدیل شود تا تفاوت‌های کیفی، جغرافیایی یا سایر تفاوت‌های بین این دو قلم را نشان دهد. این تعدیلها شاید با ابهام برآورد همراه باشد (ارزش منصفانه‌ای که بر مبنای بهای اعلام‌شده دارایی یا بدهی یکسان در بازاری فعال تعیین شده است با ابهام برآورد همراه نخواهد بود. هرچند ارزش دارایی یا بدهی ممکن است در آینده تغییر کند، هیچ ابهامی درباره ارزش منصفانه‌اش در تاریخ ارائه صورت مالی وجود ندارد.)

بند ۱۲-۱ با عنوان «برآورد مهم حسابداری» از سند بحث و تحلیل

هرچند احتمال تعدیل بااهمیت در سال مالی آینده وجود داشته باشد، اما اگر درخور توجه نباشد، لزومی به افشا نیست. این که هنگام ارزیابی خطر تعدیل بااهمیت چه میزان خطری «درخور توجه» تعبیر می شود، مستلزم قضاوت است و باید با دقت بررسی شود. هنگام ارزیابی این که خطر ایجاد تعدیل بااهمیت در سال مالی آینده درخور توجه است یا نه، مدیریت می تواند پرسشهای زیر را در نظر بگیرد:

- آیا قلمی که برآورد حسابداری به آن مربوط است، بااهمیت است؟
- دامنه مبالغ احتمالی منطقی چقدر است؟ آیا فرض به کاررفته آزمون تنش سنجی را پشت سر گذاشته اند؟
- آیا تفاوت بین مبلغ شناسایی شده و حدود بیرونی دامنه مبالغ احتمالی منطقی بااهمیت است؟

- نتیجه برآورد حسابداری چه تفاوتی با برآورد حسابداری شناسایی شده در صورتهای مالی سال پیش دارند؟ آیا این تفاوت حاکی از آن است که خطر ایجاد تعدیل بااهمیت نسبت به آنچه پیشتر تصور می شد، بیشتر است؟

- شرایط فعلی بازار چگونه بر خطر ایجاد تعدیل بااهمیت اثر می گذارد؟
- آیا فرایندها و روشهایی که در سال گذشته برای انجام برآورد استفاده می شدند، به صورت درخور توجهی تغییر یافته اند؟ (استفاده از روش برآورد جدید ممکن است خطر تعدیل بااهمیت را افزایش دهد).

۴- طبق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، چه موارد افشایی درباره ابهام برآورد الزامی است؟

بند ۱۲۵ از استاندارد بین المللی حسابداری ۱ الزام می کند که: واحد تجاری اطلاعات مربوط به فرضهای خود درباره آینده و سایر منابع اصلی ابهام در برآورد در پایان دوره گزارشگری را که با خطر درخور توجه منجر به تعدیل بااهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی آینده همراه هستند، افشا کند. در خصوص این داراییها و بدهیها، یادداشتهای صورتهای مالی باید حاوی جزئیات زیر باشد:

الف- ماهیت آنها، و

ب- مبلغ دفتری آنها در پایان دوره گزارشگری.

استاندارد بین المللی حسابداری ۱ تصریح می کند که ماهیت و میزان اطلاعات ارائه شده با توجه به ماهیت فرض و سایر شرایط متفاوت خواهد بود. بند ۱۲۹ از استاندارد بین المللی حسابداری ۱ مثالهای زیر را درباره انواع موارد افشایی که واحدها انجام می دهند، ارائه می دهد:

- ماهیت فرض یا سایر منابع ابهام در برآورد؛
- حساسیت مبالغ دفتری به روشها، فرضها و برآوردهایی که مبنای

و بدهیها به صورت طبیعی افزایش می یابد.^۹ شرکتهای هنگام ارزیابی میزان دشواری، ذهنی و پیچیده بودن برآورد ممکن است پرسشهای زیر را هم در نظر قرار دهند:

- برآوردهای حسابداری به کدام نوع حسابها و معاملهها مربوط می شوند (به عبارت دیگر، معاملههای همیشگی یا معاملههای تکرارنشده یا غیرعادی)؟
- آیا فرضها به مسائلی که در کنترل یا خارج از کنترل مدیریت هستند مربوط می شوند؟
- مدیریت هنگام محاسبه برآورد حسابداری تا چه میزان از کارشناسان کمک می گیرد؟

• کدام برآورد مهم به کمیته حسابرسی گزارش می شود؟

- آیا منابع ابهام در برآورد که شرکت افشا می کند با منابعی که سایر شرکتهای فعال در این صنعت افشا می کنند هم خوانی دارند؟

ب- آیا خطر درخور توجهی وجود دارد که برآورد سبب ایجاد تعدیل بااهمیت در سال مالی آینده شود؟

تعدیل بااهمیت به تعدیلی گفته می شود که به طور منطقی انتظار می رود بر تصمیمهای استفاده کنندگان اثر بگذارد.^{۱۰} بند ۳۰ الف استاندارد بین المللی حسابداری ۱ شرکتهای را از افشای اقلام بیاهمیت منع و اعلام می کند: "واحدها نباید با پوشاندن اطلاعات بااهمیت با اطلاعات بیاهمیت از درخور فهم بودن صورتهای مالی شان بکاهند."

بند ۱۲۵ استاندارد بین المللی حسابداری ۱ تصریح می کند که شرکتهای هنگام افشای منابع ابهام برآورد باید بر منابعی تمرکز کنند که با خطر درخور توجه تعدیل بااهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در «سال مالی آینده» همراهند، نه دورههای طولانی تر. هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بر این باور است که "هر چه افشای اطلاعات به دوره بلندمدت تری در آینده مربوط باشد، دامنه افشای اطلاعاتی که اطلاعاتشان باید افشا شود بیشتر شده و از میزان خاص بودن اطلاعاتی که درباره داراییها و بدهیهای خاص افشا می شوند، کاسته می شود. دورههای بلندتر از سال مالی آینده ممکن است مرتبطترین اطلاعات را با سایر موارد افشا پنهان کنند.^{۱۱} برای مثال، شرکتی ممکن است ذخیرههای را برای مطالبات مشکوک الوصول مرتبط با یک حساب در یافتنی بلندمدت بااهمیت ایجاد کند. هرچند خطر زیان بااهمیت در سالهای بعد از سال مالی آینده بیشتر است، اگر خطر به وجود آمدن تعدیل بااهمیت در سال مالی آینده درخور توجه نباشد، لزومی به افشای اطلاعات در صورتهای مالی سال جاری نیست.

سال بعد دچار تغییرهای درخور توجهی نخواهد شد، چون فرضهای اصلی استفاده شده برای رسیدن به این پیش بینی ها، به احتمال در افقهای زمانی بلندمدت تری دچار تغییرهای درخور توجه می شوند. در این صورت، آن واحد تجاری ممکن است به این نتیجه برسد که طبق استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، لزومی به افشای اطلاعات نیست، چرا که هیچ خطر درخور توجهی در نتیجه تعدیل با اهمیت داراییها و بدهیها در سال آینده وجود ندارد. در مقابل، طبق سند بحث و تحلیل مدیریت، در این مورد به افشای اطلاعات بیشتری نیاز است، چرا که چارچوب زمانی بلندمدت تری باید بررسی شود.

استاندارد بین المللی حسابداری ۱ واحدهای تجاری را ملزم می کند که اطلاعات مربوط به فرضها و سایر موارد ابهام برآورد را افشا کنند، اما نوع اطلاعات به خصوصی را که باید افشا شوند، تعیین نمی کند. بند ۱۲۹ استاندارد بین المللی حسابداری ۱ تصریح می کند که "ماهیت و میزان اطلاعات افشاشده با توجه به ماهیت فرض و سایر شرایط متفاوت است" و در ادامه، از نوع اطلاعاتی که واحدهای تجاری ممکن است افشا کنند مثالهایی می زند. برخی از این «مثالها» مشابه اقلام افشا در سند بحث و تحلیل مدیریت اند؛ با این حال، سند یاد شده این اقلام را اقلامی در نظر می گیرد که «باید» به عنوان بخشی از تحلیل برآورد مهم حسابداری گنجانده شوند. باید توجه داشت که بر اساس بند ۱۳۱ استاندارد بین المللی حسابداری ۱، در برخی موارد، افشای میزان تاثیرات احتمالی یک فرض یا سایر منابع ابهام برآورد در پایان دوره گزارشگری غیر عملی^{۱۴} است. در این موارد، اقلام به خصوصی باید افشا شوند.

جدول ۱ الزامهای استاندارد بین المللی حسابداری ۱ و سند بحث و تحلیل مدیریت در ارتباط با افشای ابهام برآورد را مقایسه می کند و نشان می دهد که افزون بر شباهتها، تفاوتهایی هم وجود دارند. افزون بر این، سند یاد شده حاوی الزامهایی برای افشای منابع ابهام است که هیچ معادلی در استاندارد بین المللی حسابداری ۱ ندارند. در واقع، هیچ دلیلی ندارد که انتظار داشته باشیم این الزامها سبب افشای اقلام مشابهی شوند، چرا که مستقل از یکدیگر تدوین شده اند. به طور کلی، به نظر می رسد که سند بحث و تحلیل مدیریت،

محاسبه آنها را تشکیل می دهند، از جمله دلایل این حساسیت؛

- امکان رفع ابهام و دامنه نتایج احتمالی منطقی در سال مالی آینده در خصوص مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای تاثیر پذیرفته؛ و
- توضیحی از تغییرهایی که به فرضهای گذشته در خصوص این داراییها و بدهیها اعمال شده اند، اگر ابهام برطرف نشده باشد.

افزون بر الزامهای استاندارد بین المللی حسابداری ۱، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی دیگری وجود دارند که الزامهای افشای بیشتری را در ارتباط با ابهام برآورد، وضع می کنند.

مقایسه الزامهای افشای ابهام برآورد در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت

الزامهای افشا در سند بحث و تحلیل مدیریت در مقایسه با الزامهای استاندارد بین المللی حسابداری ۱ دقیق تر و گسترده ترند، که ماهیت جامع تر سند بحث و تحلیل مدیریت را بازتاب می دهد. افزون بر این، اعلامیه کارشناسان سازمان اوراق بهادار کانادا با عنوان **ملاحظات افشای مستمر مرتبط با شرایط اقتصادی فعلی**^{۱۵} به معرفی حوزه های خاصی می پردازد که افشای اطلاعات درباره آنها به سرمایه گذاران کمک می کند خطرها و شرایطی را که ناشران با آن مواجهند درک کنند، که برآورد مهم حسابداری را هم شامل می شود.

بند ۱۲۵ استاندارد بین المللی حسابداری ۱ شرکتها را ملزم می کند که فرضها و سایر ابهامهای برآورد را افشا کنند^{۱۶} که با خطر درخور توجه تعدیل با اهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی آینده همراهند". در مقابل، سند یاد شده به مواردی اشاره می کند که برای آنها "شرکت ممکن بود برآوردهای متفاوتی در دوره جاری استفاده می کرد، یا تغییرهایی در برآوردهای حسابداری می بود که به طور منطقی در هر دوره احتمال دارد رخ دهد، و ممکن بود تاثیر با اهمیتی بر شرایط مالی، تغییر در شرایط مالی یا عملکرد مالی شرکت می داشت". در بسیاری مواقع، اطلاعات افشاشده در سند بحث و تحلیل مدیریت و صورتهای مالی خیلی مشابه هم هستند، اما در دیگر مواقع ممکن است تفاوتهایی با هم داشته باشند.

برای مثال، واحد تجاری ممکن است به این نتیجه برسد که پیش بینی های جریان وجوه نقدی به کار رفته در آزمون کاهش ارزش برای یک واحد ایجادکننده وجه نقد به احتمال زیاد در

جدول ۱ - الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری و سند بحث و تحلیل مدیریت درباره افشای منابع ابهام برآورد^{۱۵}

مشاهدات	سند بحث و تحلیل مدیریت	استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱
	هدف کلی	هدف کلی
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر ابهام برآورد در پایان دوره گزارشگری تمرکز دارد. سند بحث و تحلیل مدیریت به ابهام برآورد در زمان انجام برآورد حسابداری اشاره می‌کند. تفاوت‌های میان این دو عبارتند از: • خطر درخور توجه (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱) در برابر موضوعهایی که بسیار مبهم‌اند و تغییرهایی که به احتمال منطقی ممکن است رخ دهد (سند بحث و تحلیل مدیریت). هر دو برای توصیف تعدیل یا تاثیر ابهام برآورد از اصطلاح «بااهمیت» استفاده می‌کنند. تعریفی که در بافتار ^{۱۶} انتظام‌بخشی برای اصطلاح «بااهمیت» ارائه می‌شود تعریفی حقوقی است و شاید با تعریف ارائه‌شده در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تفاوت داشته باشد.	افشای اطلاعات مربوط به آن دسته از برآوردهای مهم حسابداری که شرکت را ملزم می‌کنند درباره مسائلی که در زمان انجام برآورد حسابداری بسیار مبهم هستند فرضهایی ارائه کند؛ و اگر برآورد متفاوتی که شرکت می‌توانست در دوره فعلی از آنها استفاده کند، یا تغییرهایی در برآورد حسابداری که احتمال دارد هر دوره رخ دهد، ممکن بود تاثیر بااهمیتی بر وضعیت مالی شرکت بگذارد.	افشای منابع ابهام در برآورد تنها در صورتی الزامی است که خطر درخور توجه تعدیلهای بااهمیت در مبالغ دفتري داراييه‌ها و بدهيه‌ها در سال مالی آینده وجود داشته باشد.
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر ارقام ترازنامه تمرکز دارد. سند بحث و تحلیل مدیریت بررسی وضعیت مالی و عملکرد مالی شرکت را ملزم می‌کند، که احتمالاً بررسی برآوردی را که بر صورتهای سودوزیان و جریان وجوه نقد اثر می‌گذارند، ایجاب می‌کند. وضعیت مالی مفهوم گسترده‌تری است. بخش (ش) از سند بحث و تحلیل مدیریت کاربرد عبارت «وضعیت مالی» را توضیح می‌دهد. طبق این بخش، وضعیت مالی «سلامت کلی شرکت را بازتاب می‌دهد و شامل جایگاه مالی شرکت (همانطور که در بیانیه جایگاه مالی نشان داده شده است) و سایر عوامل اثرگذار بر نقدینگی، منابع سرمایه و توانگری مالی شرکت است.» این وضعیت ممکن است، به‌عنوان مثال، شامل تاثیر برآوردهای مختلف بر دسته‌بندی بدهی به‌عنوان «بدهی بلندمدت» باشد. سند بحث و تحلیل مدیریت هیچ چارچوب زمانی را برای ارزیابی تاثیر بااهمیت برآورد تعیین نمی‌کند.	تحلیل برآوردهای مهم حسابداری شامل برآوردی است که بر وضعیت مالی شرکت تاثیر بااهمیت می‌گذارند و وضعیت مالی یا عملکرد مالی شرکت را تغییر می‌دهند.	

جدول ۱ - الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ و سند بحث و تحلیل مدیریت در رابطه با افشای منابع ابهام برآورد (ادامه)

مشاهدات	سند بحث و تحلیل مدیریت	استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱
	الزامهای تفصیلی	الزامها و رهنمودهای تفصیلی^{۱۷}
سند بحث و تحلیل مدیریت الزامهای به‌خصوصی را برای افشای اهمیت برآورد جایگاه و عملکرد مالی در نظر گرفته است.	شناسایی آن دسته از ردیفهای صورت مالی که زیر تاثیر برآورد حسابداری هستند. شرح اهمیت برآورد حسابداری برای جایگاه مالی شرکت، تغییرها در جایگاه مالی و عملکرد مالی.	توصیف داراییها و بدهيه‌هایی که در معرض ابهام برآورد هستند و گنجانیدن جزئیات ماهیت و مبالغ دفتريشان در پایان دوره گزارشگری مالی.
سند بحث و تحلیل مدیریت الزامهای صریح‌تری را برای افشای نحوه محاسبه برآورد در نظر گرفته است.	شرح برآوردهای مهم حسابداری، شامل: • شرحی از برآورد حسابداری؛ • روش شناسی مورد استفاده در تعیین برآورد مهم حسابداری؛ • فرضهای زیربنایی برآورد حسابداری که به مسائل بسیار مبهم در زمان انجام برآورد مربوطند.	شرح ماهیت فرض یا سایر منابع ابهام در برآورد.
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ و سند بحث و تحلیل مدیریت هر دو به افشای تغییرهای ممکن برآورد اشاره دارند. سند بحث و تحلیل مدیریت شرکت را ملزم می‌کند که درباره دلیل تغییرهای احتمالی برآورد توضیح دهد.	شرح روندها، تعهدها، رویدادها یا ابهام شناخته‌شده‌ای که به باور شرکت، بر روشها یا فرضهای شرح داده‌شده اثر بااهمیت می‌گذارند. در صورت کاربرد پذیر بودن، توضیح درباره این که چرا ممکن است برآورد حسابداری هر دوره تغییر کند و بر صورت مالی اثر بااهمیت بگذارد.	توضیح درباره حساسیت مبالغ دفتري به روشها، فرضها و برآوردی که مبنای محاسبه آنها را تشکیل می‌دهند، شامل دلایل این حساسیت؛ نشان دادن راهکار موردانتظار رفع ابهام و دامنه نتایج احتمالی منطقی در سال مالی آینده.
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر «ابهامهای برطرف‌نشده» تمرکز دارد، در حالی که الزامهای سند بحث و تحلیل مدیریت به تمامی تغییرهای ایجادشده در برآوردهای مهم حسابداری طی دو سال مالی گذشته مربوط می‌شود، نه تنها برآوردی که ابهام در آنها هنوز برطرف نشده است.	بحث درباره تغییرهایی که طی دو سال مالی گذشته در برآورد مهم حسابداری ایجاد شده‌اند، شامل دلایل این تغییر و تاثیرهای کمی آنها بر عملکرد مالی کلی و ردیفهای صورتهای مالی شرکت.	توضیح درباره تغییرهای ایجادشده در فرضهای قبلی مرتبط با این داراییها و بدهيه‌ها، در صورتی که ابهام برطرف نشده باشد.
تفاوت‌های میان این دو عبارتند از: • استفاده از واژه غیر عملی (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱) در مقابل عبارت «به‌طور منطقی در دسترس» (سند بحث و تحلیل مدیریت). استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکتها را ملزم می‌کند هنگامی که افشای اطلاعات کمی غیر عملی است اطلاعات به‌خصوصی را افشا کنند، در حالی که سند بحث و تحلیل مدیریت الزام مشابهی ندارد.	هنگامی که اطلاعات کمی به‌طور منطقی در دسترس هستند و اطلاعات بااهمیتی را در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌دهند، شرکتها باید افزون بر افشای اطلاعات کیفی، اطلاعات کمی را هم ارائه کنند.	اگر افشای میزان تاثیرات احتمالی ابهام برآورد غیر عملی باشد، شرکت باید افشا کند که در سال مالی آینده ممکن است به تعدیل بااهمیتی نیاز باشد.
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکتها را به شناسایی آن دسته از بخشهای گزارش‌پذیر فعالیتهاى تجارى شرکت که زیر تاثیر برآورد حسابداری هستند ملزم نمی‌کند. سند بحث و تحلیل مدیریت شرکتها را ملزم می‌کند که با توجه به اطلاعات گزارش شده در یادداشتهای پیوست مربوط به قسمتها در صورتهای مالی شرکت، اطلاعات بیشتری را افشا کنند.	شناسایی آن دسته از بخشهای گزارش‌پذیر فعالیتهاى تجارى شرکت که زیر تاثیر برآورد حسابداری هستند، به شرط آن که بیش از یک بخش گزارش‌پذیر وجود داشته باشد.	

به شرکت هستند و ابهامی که استفاده‌کنندگان صورت مالی ممکن است با آنها آشنایی نداشته باشند، مثل کارتهای هدیه، ضمانت‌نامه‌ها و وامهای دارندگان امتیاز.

• شناسایی واحدهای ایجادکننده وجه نقد که برای آزمون کاهش ارزش استفاده می‌شوند.

• تحلیل حساسیت که نحوه اثرگذاری تغییر فرضها بر برآورد را نشان می‌دهد.

در صورت امکان، اطلاعات کمی را هم بگنجانید

افشای اطلاعات کمی ممکن است درخصوص برخی از موارد ابهام دشوار باشد، اما درخصوص برخی از موارد ابهام، افشای اطلاعات کمی هم امکان‌پذیر و هم آگاهی‌بخش است. با ارائه اطلاعات کمی، موارد افشا بیشتر مختص به شرکت می‌شوند.

مثالهایی که در نظر سنجی مشاهده شدند عبارتند از:

• فرضهای اصلی که برای آزمون‌های کاهش ارزش و تعهدهای کنارگذاری دارای ارائه شده بود.

• مزاد مبلغ وصول‌شدنی داراییهای اصلی نسبت به ارزش دفتری.

• تحلیل عاملی که به توضیح تغییرهای تعهدهای کنارگذاری دارای نسبت به مدت مشابه سال قبل می‌پردازد.

مثالهای ارائه شده از تحلیل حساسیت عبارتند از:

• تاثیر ۵۰ درصد کاهش در ارزش‌های باقیمانده برخی داراییها بر استهلاک.

• درصد تغییر در نرخ بهره که به کاهش ارزش واحد ایجادکننده وجه نقد منجر می‌شود.

• تاثیر تغییر یک درصد در نرخهای بهره بر مبلغ دفتری سوآپ (SWAP) نرخ بهره.

• تاثیر تغییرهای احتمالی در قیمت کالاها، نرخ تورم و نرخ بهره بر تعهدهای کنارگذاری دارای.

• تاثیر افزایش تغییر یک درصد هزینه‌های آینده برآوردشده برای تکمیل تمامی قراردادهای بلندمدت جاری بر حاشیه سود ناخالص.

بررسی موارد افشاشده از سوی سایر شرکتهای فعال در صنایع مشابه

به‌منظور تصمیم‌گیری درباره موارد مناسب افشا برای ابهام برآورد، به قضاوت نیاز است. هیچ الگوی استاندارد وجود ندارد؛ مناسب بودن موارد افشا به شرایط خاص هر شرکت بستگی

در مقایسه با استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، شرکتهای را به افشای اقلام بیشتر و جزئیات بیشتری ملزم می‌کند.

افشای ابهام برآورد در عمل

در این بخش مشاهدات به‌دست‌آمده از شیوه‌های گزارشگری ۱۰ شرکت حاضر در نظر سنجی ارائه و روشهایی برای کمک به بهبود افشای ابهام برآورد در صورتهای مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت پیشنهاد می‌شود. شرکتهای باید به‌طور مرتب اثربخشی شیوه‌های افشای خود را بازنگری کنند و مطمئن شوند درباره ابهامهای درخور توجه مرتبط با برآورد مدیریت، رهیافتهای معناداری به استفاده‌کنندگان ارائه می‌دهند.

موارد افشا باید مختص واحد تجاری باشند

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی اغلب می‌گویند موارد افشا در صورتهای مالی تکرار مکررات هستند و اطلاعات به‌اندازه‌کافی مفیدی درباره شرایط مختص به شرکت ارائه نمی‌دهند. سازمان اوراق بهادار کانادا هم نظرهای مشابهی را درباره الزامهای افشا در سند بحث و تحلیل مدیریت مطرح کرده است.

براساس یافته‌های نظر سنجی، روشن شد که شرکتهای در افشای ابهام برآورد، توضیحی کلی درباره خط‌مشی حسابداری می‌گنجانند که تکرار یا خلاصه‌ای از الزامهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌همراه بیانیه‌ای کلی است مبنی بر این‌که برآورد هنگام اندازه‌گیری آن قلم ضروری‌اند. موارد افشای مختص شرکت عبارت بودند از:

• شناسایی فرضهای اصلی خاصی که مبنای برآورد حسابداری بودند:

- یکی از شرکتهای ابهام اصلی در اندازه‌گیری موجودیها را شرح داده بود، که شامل حجم و قیمت فروش مورد انتظار، افت و تغییرها در عرضه محصولات بود.

- سایر شرکتهای فرضهای خاصی را شناسایی کرده بودند که مستلزم برآورد «کاهش ارزش» یا «تعهدهای کنارگذاری دارای» بود (برای مثال، جریان وجه نقدی آینده، شامل فرضهایی درباره فروش آینده، قیمت کالا، حاشیه سود، شرایط بازار و مالیات)، نحوه رسیدن به برخی یا تمامی فرضها را تشریح کرده و نحوه استخراج نرخ بهره را نشان داده بودند.

• بحث درباره ابهام همراه با مانده‌های درخور توجه که مختص

2 - Canadian Securities Administrators

۳- الزامات اصلی برای افشای سالانه و موقت اطلاعات، که در سند سازمان اوراق بهادار کانادا با عنوان «الزامات افشای مداوم» همراه آن گنجانده شده‌اند.

۴- جامعه آماری شامل بایگانی‌های اوراق بهادار سال ۲۰۱۴ شرکت‌های کانادایی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تورنتو بود که گزارش‌های مالی‌شان را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه کرده بودند و ارزش جاری سهامشان برابر با ۲۰۰ میلیون دلار تا ۴۰ میلیارد دلار، بیشتر در بازه ۲ تا ۳ میلیارد دلار، بود.

۵- بند ۱۲۲ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکتها را ملزم می‌کند تا قضاوت‌هایی را افشا کنند که مدیریت در زمان به‌کارگیری خط‌مشی حسابداری واحد تجاری داشته است، به‌استثنای قضاوت‌هایی که شامل برآورد هستند و قضاوت‌هایی که بیشترین تاثیر را بر مبالغ شناسایی‌شده در صورت‌های مالی دارند.

۶- چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای گزارشگری مالی، فصل ۱. در زمان نگارش این «راهنما»، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری پروژه‌ای برای به‌روزرسانی چارچوب مفهومی در دستور کار داشت. پیش‌نویس پیشنهادی، مطالب مربوط به هدف از ارائه صورت‌های مالی را تغییر چندانی نمی‌دهند و انتظار نمی‌رود که تاثیر چشم‌گیری بر محتوای این «راهنما» داشته باشند.

۷- بند ۱۲۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۸- بند ۸۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۹- بند ۱۲۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۱۰- بند ۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۱۲- بند ۸۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۱۳- متن کامل اعلامیه ۵۱-۳۲۸ سازمان اوراق بهادار کانادا را می‌توانید در اینجایابیید: www.albertasecurities.com

۱۴- واژه «غیرممکن» در بند ۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ اینطور تعریف شده است: «زمانی اجرای یک الزام غیرممکن است که واحد تجاری پس از انجام تمامی گام‌های منطقی، توان اجرای آن الزام را نداشته باشد.»
۱۵- اطلاعات ارائه شده در این جدول تحلیل کاملی نیستند و بر مبنای رهنمودها و الزامات مفصلی که در بندهای ۱۲۵ تا ۱۳۳ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ و بخش ۱۰.۱۲ از سند بحث‌وتحلیل مدیریت ارائه شده‌اند. تفسیر الزامات سند بحث‌وتحلیل مدیریت مسئله‌ای حقوقی است. تحلیل ارائه‌شده در این جدول صرفاً جهت اطلاع ارائه شده است و توصیه حقوقی تلقی نمی‌شود.

16 - Context

۱۷- الزامات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر مبنای الزامات وضع شده در بندهای ۱۲۵ و ۱۳۱ و مثالهایی از موارد افشا در بند ۱۲۹ هستند.

۱۸- بند ۱۳۱ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

منبع:

• Corporate Reporting Briefing, What Should Be Disclosed About Estimation Uncertainty, CPA Canada, 2016

دارد. با وجود این، بررسی موارد افشاشده از سوی سایر شرکت‌های فعال در صنایع مشابه اغلب مفید است. شرکت‌های فعال در صنایع مشابه اغلب معامله‌ها و شرایط مشابهی با شرکت مورد نظر دارند و در نتیجه، ممکن است برآوردهای آنها با موارد ابهام مشابهی همراه باشند.

پرهیز از تکرار

با توجه به این‌که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شرکتها را به افشای ابهام برآورد ملزم کرده‌اند، یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی ممکن است بخش اعظم اطلاعاتی را فراهم کند که ارائه آنها در سند بحث‌وتحلیل مدیریت الزام شده است. در عمل، اطلاعات افشاشده درباره ابهام برآورد در صورت‌های مالی و سند بحث‌وتحلیل مدیریت همپوشانی زیادی دارند. به‌دلیل این‌که سند بحث‌وتحلیل مدیریت باید همراه با صورت‌های مالی خوانده شود، به‌احتمال زیاد، وجود نسخه‌های متفاوتی از اطلاعات مشابه نفعی به حال استفاده‌کنندگان ندارد. اگر بحث به‌طور شفاف به اطلاعات خاصی در یادداشت‌های مربوط ارجاع داده باشد، منطقی به‌نظر می‌رسد که سند بحث‌وتحلیل مدیریت اطلاعات ارائه‌شده در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی را تکرار نکند.

برای مثال، سند بحث‌وتحلیل مدیریت یکی از شرکت‌های حاضر در نظرسنجی شامل بخشی با عنوان «برآورد مهم حسابداری» بود، که ارجاع‌هایی به یادداشت‌های پیوست صورت مالی مربوط را شامل می‌شد. تمامی اطلاعات مربوط به تعهدهای کنارگذاری دارایی، شامل خط‌مشی حسابداری و بحث درباره موارد ابهام (مثل فرض‌های اصلی و حساسیتها)، در یادداشت پیوست صورت مالی گنجانده شده بودند. این رویکرد به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در یافتن کل بحث ابهام برآورد کمک می‌کند و با حذف تکرار، شلوغی موجود در گزارش سالانه را کاهش می‌دهد. با این حال، شرکتها باید همه اطلاعاتی را که در سند بحث‌وتحلیل مدیریت الزام شده‌اند، در گزارش بحث‌وتحلیل مدیریت بگنجانند.



پانوشتها:

۱ - استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، ارائه صورت‌های مالی (IAS 1)، بند ۱۲۵