

بررسی پس از به کارگیری استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ با عنوان «اندازه گیری ارزش منصفانه»

ترجمه: فاطمه یاری

مقدمه

چرا هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بررسی پس از به کارگیری استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ با عنوان «اندازه گیری ارزش منصفانه» را انجام می دهد؟

بررسی پس از به کارگیری^۱، یک مرحله اجباری در فرایند انجام کار^۲ برای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی^۳ (IFRSs) جدید یا اصلاحات عمده در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. کتابچه فرایند انجام کار، در بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، بیان می کند که بررسی پس از به کارگیری، به طور متعارف پس از آن که الزامات جدید به صورت بین المللی برای دو سال به کار گرفته شدند، شروع می شود، که به طور معمول حدود ۳۰ تا ۳۶ ماه پس از تاریخ اجرا است و دو مرحله دارد.

مرحله ۱ از بررسی پس از به کارگیری، شامل شناسایی و ارزیابی موضوعاتی است که باید بررسی شود؛ که بعد به وسیله هیئت، موضوع مشورتخواهی عمومی^۴ به شکل درخواست برای اطلاعات^۵ (RFI) قرار می گیرد.

در مرحله ۲ از بررسی پس از به کارگیری، هیئت نظرات دریافتی از مرحله قبل (درخواست برای اطلاعات) را همراه با اطلاعاتی که از طریق سایر فعالیتهای مشاوره ای گردآوری کرده است، در نظر می گیرد.

هیئت، به عنوان نتیجه بررسی، یافته های خود را ارائه می دهد و تصمیم می گیرد چه گامهایی باید برداشته شود؛ اگر درواقع گامی لازم باشد.

درباره استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳

هیئت، استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ (IFRS 13) را در سال ۲۰۱۱ منتشر کرد.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ موارد زیر را معرفی کرد:

• تعریف واضح تر و تجدیدنظر شده ارزش منصفانه^۶؛

• تعریفهای مفاهیم اصلی در چارچوب اندازه گیری ارزش منصفانه؛

• رهنمود درباره به کارگیری مفهوم بالاترین و بهترین استفاده^۷ برای تعیین ارزش منصفانه داراییهای غیر مالی؛

• تایید صریح این که ارزش منصفانه یک بدهی، اثر ریسک انجام نشدن^۸ را منعکس می سازد؛

• سلسله مراتب ارزش منصفانه-گروه بندی داده های ورودی برای فنون ارزشیابی درون سه سطح، با بالاترین اولویت برای قیمتهای تعدیل نشده

بازار^۹ (داده های ورودی سطح ۱)، و پایین ترین اولویت برای داده های ورودی مشاهده ناپذیر^{۱۰} (داده های ورودی سطح ۳)؛

• رهنمود درباره فنون ارزشیابی به کاررفته در اندازه گیری ارزش منصفانه؛

• رهنمود صریح درباره وضعیتهای تهاتری^{۱۱} در بازار یا ریسک اعتباری متقابل^{۱۲} درون سبد سرمایه گذاری؛

• رهنمود درخصوص اندازه گیری ارزش منصفانه زمانی که حجم یا سطح فعالیت برای یک دارایی یا بدهی به طور درخور توجهی



International Accounting Standards Board

کاهش یافته است؛ و

• الزامات بهبود یافته برای افشای اطلاعات درباره اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه.

چه زمانی ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌شود؟

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بیان می‌کند که ارزش منصفانه چگونه باید تعیین شود. اما تعیین نمی‌کند که چه زمانی یک قلم باید با ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود یا چه زمانی اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه باید افشا شود.

تک‌تک استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشخص می‌کنند که چه زمانی باید از ارزش منصفانه استفاده شود. ارزش منصفانه با عنوانهای زیر استفاده می‌شود:

• مبنای اندازه‌گیری الزام‌آور برای بعضی از داراییها و بدهیها؛

• مبنای اندازه‌گیری اختیاری برای بعضی از داراییها و بدهیها؛

• سقف اندازه‌گیری برای بعضی از داراییها- به‌طور مستقیم به‌عنوان معیار اندازه‌گیری استفاده نمی‌شود، اما اندازه‌گیری استفاده‌شده ممکن نیست از ارزش منصفانه (یا مبلغی براساس ارزش منصفانه) بیشتر باشد؛ و

• مبنای اندازه‌گیری برای افشای بعضی از داراییهایی که مانده دفتری آنها بر مبنای بهای تمام‌شده تعیین می‌شود.

این کاربردها در جدول الف خلاصه شده‌اند، که همچنین الزامات افشا در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ را، در زمانی که کاربرد دارند، نشان می‌دهند.

کارهای انجام‌شده در ارتباط با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ از زمان صدور آن

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ در سال ۲۰۱۱ منتشر و برای دوره‌های سالانه که شروع آنها ۱ ژانویه ۲۰۱۳ یا بعد از آن بود اجراپذیر شد.

تصمیمهای دستوری کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

• استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ (IAS 41) با عنوان «کشاورزی» و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳- ارزشیابی داراییهای زیستی با استفاده از روش باقیمانده (۲۰۱۳)

• استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳- سلسله‌مراتب ارزش منصفانه زمانی که از قیمتهای توافقی شخص سوم استفاده می‌شود (۲۰۱۴)

پروژه‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

• واحد حساب و داده‌های ورودی سطح ۱- هیئت، در سال ۲۰۱۴ پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان «اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری دارای قیمت‌بازار در شرکتهای فرعی، مشارکتهای خاص، و شرکتهای وابسته به ارزش منصفانه» را منتشر کرد. پس از بررسی پاسخها، هیئت تصمیم گرفت تا پیشنهاد مطرح‌شده در پیش‌نویس پیشنهادی را دنبال نکند (۲۰۱۳-۲۰۱۶)

پیشرفتهای سالانه

• حسابهای دریافتنی و حسابهای پرداختنی کوتاه مدت (۲۰۱۳)

• دامنه استثنای سبدمایه‌گذاری در بند ۵۲ (۲۰۱۳)

مطالب آموزشی

• اندازه‌گیری ارزش منصفانه ابزار حقوق مالکانه بدون قیمت‌بازار، در دامنه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ با عنوان «ابزار مالی» (۲۰۱۲)

• برای اطلاعات بیشتر در مورد نحوه پشتیبانی بنیاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به بخش پشتیبانی از به‌کارگیری در مرکز اطلاع‌رسانی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سر بزنید:

<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/>

International Accounting Standards Board

جدول الف- ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چگونه استفاده می‌شود

موارد استفاده اصلی ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و الزامات افشا به وسیله استاندارد ۱۳			
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی	ارزش منصفانه چگونه استفاده می‌شود؟	اندازه‌گیری ارزش منصفانه؟	الزامات افشای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی اعمال می‌شود؟
IFRS 3- ترکیبهای تجاری	الزامی، با بعضی استثنائات	آری	خیر ^۱
IFRS 5- دارائیهایی غیرجاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	سقف، الزامی است اگر ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش کمتر از مانده دفتری باشد	آری	آری
IFRS 9- ابزار مالی	الزامی، بسته به مدل کسب‌وکار و ابزار	آری	آری ^۲
IAS 16- اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات	اختیاری، حق انتخاب رویه حسابداری	آری	آری
IAS 19- مزایای کارکنان	الزامی، تنها برای دارائیهایی طرح بازنشستگی	آری	خیر ^۱
IAS 36- کاهش ارزش دارائیهایی	سقف، الزامی است اگر ارزش منصفانه منهای هزینه کنارگذاری کمتر از مانده دفتری و بیشتر از ارزش استفاده است	آری	خیر ^۳
IAS 38- دارائیهایی نامشهود	اختیاری، حق انتخاب رویه حسابداری اگر برای دارایی بازار فعال وجود داشته باشد	آری ^۴	آری
IAS 40- سرمایه‌گذاری در املاک	اختیاری، حق انتخاب رویه حسابداری	آری	آری ^۲
IAS 41- کشاورزی	الزامی، ارزش منصفانه منهای هزینه فروش برای بیشتر دارائیهایی زیستی	آری	آری

۱- این استانداردها دارای الزامات افشای خاصی برای دارائیهایی/بدهیهایی هستند که اندازه‌گیری آنها به ارزش منصفانه طبق این استانداردها الزامی است.

۲- موارد افشای ارزش منصفانه الزامی است حتی زمانی که هزینه استهلاک (استاندارد ۹) یا بهای تمام شده (استاندارد ۴۰) مبنای اندازه‌گیری باشد.

۳- استاندارد ۳۶ الزامات افشای خاصی دارد برای مبالغ بازیاقتنی تعیین شده به عنوان ارزش منصفانه منهای هزینه کنارگذاری.

۴- برای دارائیهایی نامشهود که باید به ارزش منصفانه منتقل شوند، استاندارد ۳۸ الزام می‌کند که ارزش منصفانه آنها با ارجاع به بازار فعال تعیین شود. بند ۷۸ از استاندارد ۳۸ اشاره دارد که وجود بازار فعال برای یک دارایی نامشهود غیر معمول است.

خلاصه‌ای از یافته‌ها و مراحل بعدی

هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اطلاعات گردآوری شده را تجزیه و تحلیل و ارزیابی کرد که آیا استاندارد یادشده همان طور که انتظار می‌رفت کار می‌کرد، و به طور ویژه آیا:

- اطلاعات الزامی شده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی سودمند است؛

International Accounting Standards Board

• عرصه‌هایی از استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، موجب طرح چالشهای به‌کارگیری است و ممکن است موجب کاربرد نایک‌نواخت^{۱۳} الزامات استاندارد شود؛

• در زمان آماده‌سازی، حسابرسی یا الزام به‌اجرای الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، یا در زمان استفاده از اطلاعاتی که این استاندارد تامین آنها را به‌وسیله واحد تجاری الزامی ساخته است، هزینه‌های دوران انتظار پدید می‌آید.

هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نتیجه گرفت که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، همان‌طور که انتظار می‌رفت کار می‌کند.

عرصه‌های تمرکز در بررسی پس‌از به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳

بر اساس بازخورد مرحله ۱ بررسی پس‌از به‌کارگیری، هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر موضوعات زیر در مرحله ۲ تمرکز کرد، از جمله درخواست برای اطلاعات:

• سودمندی اطلاعات افشا شده درباره اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه- برای به‌دست آوردن درک عمیق‌تر از دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان در خصوص سودمندی و هزینه‌های موارد افشای اندازه‌گیری ارزش منصفانه؛

• آیا داده‌های ورودی سطح ۱ اولویت‌بندی شود، یا واحد حساب- برای ارزیابی بیشتر میزان و تاثیر موضوع و همچنین بررسی رویه حرفه‌ای کنونی؛

• کاربرد مفهوم بالاترین و بهترین استفاده کاربرد در زمان اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای غیرمالی- برای درک بهتر چالشهای

به‌کارگیری این مفهوم، و تصمیم‌گیری در مورد این‌که آیا پشتیبانی بیشتر ممکن است سودمند باشد؛ و

• کاربرد قضاوت در عرصه‌های خاص- برای ارزیابی چالشهای قضاوت‌کردن و تصمیم‌گیری در مورد این‌که آیا پشتیبانی بیشتر ممکن است سودمند باشد.

سودمندی اطلاعات درباره اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی گفته‌اند که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ افشای اطلاعات سودمندی را الزامی کرده است که به

آنها کمک می‌کند تا فنون ارزشیابی و داده‌های ورودی استفاده شده، قضاوت‌های انجام شده برای رسیدن به اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه،

و تاثیر اندازه‌گیریهای یاد شده بر عملکرد مالی را درک کنند.

استفاده‌کنندگان، تامین اطلاعات زیر درباره اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه را به‌ویژه سودمند شناسایی کرده‌اند:

• اطلاعاتی درباره سطوح سلسله‌مراتب ارزش منصفانه که در آن اندازه‌گیریها گروه‌بندی می‌شوند؛

• اطلاعاتی درباره فنون و داده‌های ورودی به‌کاررفته برای ارزشیابی؛

• اطلاعات مقداری درباره داده‌های ورودی مهم مشاهده‌ناپذیر.

استفاده‌کنندگان پیشنهادهایی را مطرح ساختند که به‌نظر آنها سودمندی اطلاعات فراهم‌شده به‌وسیله واحد تجاری برای انطباق با

الزامات افشا در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بیشتر افزایش می‌یافت. این پیشنهادها بر بهبود شکستن جمع‌ها، و اطلاعات را

خاص واحد تجاری ساختن، تاکید داشت.

چالشهای به‌کارگیری و کاربرد نایک‌نواخت

برخی سودبران، به چالشهای به‌کارگیری در عرصه‌های تمرکزی که پیش از این مطرح شد، اشاره داشتند. این چالشها ممکن است در موارد زیر پدید آید:



International Accounting Standards Board

- در اعمال قضاوت در ارزیابی این که آیا بازار فعال است، و آیا داده‌های ورودی درخور توجه و مشاهده‌پذیر است. چنین چالش‌هایی ممکن است موجب طبقه‌بندی نایک‌نواخت درون سلسله‌مراتب ارزش منصفانه شود. ارزیابی نایک‌نواخت از این که آیا بازار فعال است همچنین ممکن است منجر به اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه نایک‌نواخت شود زیرا داده‌های ورودی سطح ۱ بدون تعدیل استفاده می‌شوند، در حالی که داده‌های ورودی سطح ۲ ممکن است تعدیل شوند.
- زمانی که واحد حساب برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه، از واحد حسابداری که برای آن داده‌های ورودی سطح ۱ در دسترسند، متفاوت باشد (اغلب با نام مسئله **قیمت در مقدار** (PxQ) شناخته می‌شود). هر کاربرد نایک‌نواخت در این عرصه ممکن است منجر به تفاوت‌های درخور توجهی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه شود. با وجود این، این چالش‌ها به‌ندرت روی می‌دهند. در رویه حرفه‌ای به‌نظر می‌رسد که صرف‌نظر از واحد حساب، اولویت به‌طور معمول به داده‌های ورودی سطح ۱ داده می‌شود.
- در به‌کارگیری مفهوم بالاترین و بهترین استفاده. گزارش شده بود که بیشتر ارزیابی‌ها به این نتیجه می‌رسد که آن چه اکنون استفاده می‌شود، همچنین بالاترین و بهترین استفاده است.
- در تعیین ارزش منصفانه دارایی‌های زیستی و ابزار حقوق مالکانه بدون قیمت بازار. این چالش‌ها گاهی اوقات ممکن است منجر به کاربرد نایک‌نواخت الزامات شوند.

هزینه‌های دوراز انتظار

- بررسی پس‌از به‌کارگیری آشکار ساخت که به‌کارگیری برخی الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، هزینه‌بر هستند. با وجود این، هیئت از این هزینه‌ها در زمان انتشار استاندارد مطلع بود.
- سودبران دو مورد افشا درباره اندازه‌گیری‌های سطح ۳، که تهیه آنها بیشترین هزینه را داشت، شناسایی کردند:
- صورت مطابقت نشان‌دهنده تغییرات در اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه سطح ۳؛ و
- تحلیل کمی حساسیت اندازه‌گیری‌های سطح ۳ برای تغییرات احتمالی منطقی در داده‌های ورودی درخور توجه مشاهده‌ناپذیر در تاریخ اندازه‌گیری (الزامی شده برای ابزار مالی).

در مبنای نتیجه‌گیری برای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، هیئت استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از افشای صورت مطابقت پشتیبانی می‌کنند زیرا به آنها اجازه می‌دهد تا قضاوت‌های آگاهانه‌تری انجام دهند و آثار اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه را که در ذات، ذهنی هستند، تفکیک کنند. علاوه بر این، مبنای نتیجه‌گیری، از نتیجه‌گیری هیئت خبر می‌دهد که اطلاعات درباره حساسیت‌های اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه نسبت به فرضیات اصلی ارزشیابی، به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حس تغییرپذیری ممکن در مورد اندازه‌گیری در تاریخ گزارشگری می‌دهد. در نتیجه، هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نتیجه گرفت که افشای الزامی شده درباره صورت مطابقت و درباره تحلیل حساسیت کمی، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی منافی تأمین می‌کند که هزینه‌های آن را توجیه می‌کند.

گام‌های بعدی

هیئت تصمیم گرفت که:

- یافته‌های بررسی پس‌از به‌کارگیری در ارتباط با سودمندی موارد افشا را به کار هیئت در زمینه «ارتباط بهتر در گزارشگری مالی»، به‌ویژه، به پروژه‌های «بازنگری موارد افشا در سطح استانداردهای هدف» و «صورتهای مالی اساسی» انتقال دهد؛



International Accounting Standards Board

• همکاری مشترک خود را با حرفه ارزشیابی ادامه دهد، پیشرفتهای جدید در رویه‌های حرفه‌ای را زیر نظر بگیرد، و افزایش و تبادل دانش را ارتقا دهد؛ و

• فعالیتهای پیگیری دیگری در پاسخ به یافته‌های حاصل از بررسی پس از به کارگیری، دنبال نکند.

هیئت پذیرفت که **مجمع مشورتی استانداردهای حسابداری**^{۱۴} (ASAF) و بسیاری دیگر از سودبران، پیشنهاد کرده‌اند که هیئت روی روشن سازی موضوع هم‌کنشی بین واحد حساب و داده‌های ورودی سطح ۱ کار کند. در هر حال، هیئت تصمیم گرفت در این عرصه اقدامی برای پیگیری انجام ندهد زیرا به این ارزیابی رسید که هزینه‌های چنین کاری ممکن است از منافع آن بیشتر باشد. هیئت همچنین پذیرفت که بسیاری از سودبران خواستار رهنمود کاربردی یا مطالب آموزشی درباره کاربرد قضاوت، به ویژه در ارتباط با ارزیابی این که آیا بازار فعال است، شده بودند. هیئت تصمیم گرفت چنین رهنمودی را تهیه نکند زیرا چنین نتیجه گرفت که احتمال ندارد بتواند رهنمود سودمند و مبتنی بر اصول بیشتری تهیه کند.



پانوشتها:

- 1- Post-implementation Review
- 2- Due Process
- 3- International Financial Reporting Standards (IFRSs)
- 4- Public Consultaion
- 5- Request for Information
- 6- Fair Value
- 7- Highest and Best Use
- 8- Non-performance Risk
- 9- Unadjusted Quoted Prices
- 10- Unobservable Inputs
- 11- Offsetting Positions
- 12- Counterparty Credit Risks
- 13- Inconsistent
- 14- Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)

منبع:

- IFRS, Post-implementation Review of IFRS 13 Fair Value Measurement, Dec. 2018