

نگاهی به IFRS 13

اندازه‌گیری
ارزش منصفانه
و الزامات افشای آننویسنده:
آدام دالر

ترجمه:



مجیدی سیاه‌کوهیان

علی هدایتی

مقدمه

باشگاه فوتبال یوونتوس ارزش کریستیانو رونالدو را ۱۱۵ میلیون یورو شناسایی کرده است، در حالی که باشگاه بارسلونا لیونل مسی را فاقد ارزش در نظر گرفته است! این یک مثال قابل توجه برای به‌کارگیری ارزش منصفانه است که همواره بحث برانگیز بوده است. در این مقاله نگاه کوتاهی به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ "اندازه‌گیری ارزش منصفانه" (IFRS 13) و الزامات افشای آن کرده‌ایم.

چالش ارزشگذاری دارایی‌های نامشهود

استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۸ "دارایی‌های نامشهود"^۲ (IAS 38) خود را با دنیای اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه سازگار و به‌روز نکرده است. این استاندارد تنها اجازه می‌دهد دارایی‌های نامشهود با ارجاع به یک بازار فعال (اگر بازار فعالی برای آن دارایی وجود داشته باشد) تجدید اندازه‌گیری شوند. بازار فعال بازاری است که در آن معاملات با حجم و تناوب کافی صورت می‌گیرد. به طوری که به صورت مداوم امکان قیمت‌گذاری فراهم آید. چنین بازاریایی اغلب برای دارایی‌های نامشهود نادر (غیرمعمول) هستند. از این رو، دارایی‌های نامشهود اغلب بدون انعکاس ارزش‌های به‌روز، صرفاً به بهای تمام‌شده تاریخی، در دفاتر نگهداری می‌شوند. نتیجه عدم به‌روزرسانی ارزش دارایی‌های نامشهود این است که بسیاری از دارایی‌های ساخته‌شده در داخل واحدهای گزارشگر شناسایی نمی‌شوند، و از این رو، بی‌ارزش به نظر می‌رسند. به عنوان مثال، در بحث ابدی دوگانه "مسی-رونالدو" حسابداران هم مدت‌هاست که مثل همه می‌دانند چه کسی باارزش‌ترین است! با این حال، کریستیانو رونالدو در دفاتر یوونتوس به بهای تمام‌شده ۱۱۵ میلیون یورو نشان داده می‌شود. ولی لیونل مسی در دفاتر بارسلونا صفر یورو(!)

ارزشگذاری شده است. رهنمودهای فعلی استانداردهای حسابداری شاید نتواند بسیاری از جدل‌ها در برنامه‌های رادیویی و تلویزیونی را حل و فصل کند. ولی گویا برای راضی کردن حسابرسان کافی است.

ارزش منصفانه

استفاده از ارزش منصفانه در دنیای حسابداری همواره بحث‌برانگیز بوده است. برخی قویا باور دارند چنین ارقامی می‌توانند اتکاناپذیر یا حتی خطرناک باشند ولی عده‌ای دیگر معتقدند این ارقام مربوط هستند. ۱۲ می ۲۰۱۱، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ "اندازه‌گیری ارزش منصفانه" (IFRS 13) به منظور فراهم آوردن رهنمود بیشتر برای نگهداری مانده حساب‌ها به ارزش منصفانه صادر شد. این استاندارد تعیین نمی‌کند که چه زمانی یک عنصر به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود. زیرا همان‌طور که در مثال "مسی-رونالدو" نشان دادیم، این موضوع در سایر استانداردها طی قواعد کاربردی مشخصی پوشش داده شده است. IFRS 13 با تعریف ارزش منصفانه به دنبال این است که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی را راهنمایی کند. اگر شما از بیشتر مردم بپرسید که ارزش منصفانه یک قلم دارایی چیست، آنان احتمالاً نظری شبیه به این خواهند داشت که ارزش منصفانه مبلغی است که طرف دیگر معامله می‌خواهد برای به‌دست آوردن دارایی بپردازد. در حالی که این پاسخ معنادار به نظر می‌رسد، ولی این تعریف به طور واقع‌بینانه بعضی از جنبه‌های عملی چگونگی تعیین ارزش منصفانه در مورد بعضی از ابزارهای پیچیده و مدرن امروزی را که در اختیار سازمانهاست نادیده می‌گیرد.

IFRS 13 ارزش منصفانه را به عنوان قیمتی که در یک معامله آزاد بین بازیگران بازار در تاریخ اندازه‌گیری برای فروش یک دارایی دریافت

افشاست. بخشی از این فرایند، بررسی نظرات برای رهنمودهای دو شماره از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی موجود است، که یکی از IFRS 13 است. طبق این استاندارد، واحدهای تجاری باید فنون ارزشیابی، داده‌های مورد استفاده در محاسبه ارزش‌های منصفانه، سلسله مراتب اندازه‌گیری ارزش منصفانه، و هرگونه انتقال بین طبقات این سلسله مراتب را افشا کنند. از آن جا که داده‌های سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه دارای بیش‌ترین قضاوت حرفه‌ای است، و از عینیت کمتری نسبت به سایر طبقات برخوردار است، افشای بیشتری در این طبقه الزام شده است. این افشاها شامل مبالغ منظور شده در سود و زیان و سود و زیان جامع، فرایند ارزشگذاری مورد استفاده، و عناصر تحلیل‌های حساسیت، به ویژه در رابطه با داده‌های غیر قابل مشاهده است.



به طور چشم‌گیری اغلب استفاده‌کنندگان شرکت‌کننده در نظرخواهی هیئت از اطلاعات دریافتی راضی و خشنود بودند، و ابراز داشتند بهبودهای پیشنهادی مناسب بوده‌اند. البته از آن جا که افشاها اغلب طولانی هستند و برخی از استفاده‌کنندگان اظهار داشتند که به طور دقیق این افشاها را بررسی نمی‌کنند، شماری از آنان خواستار حذف بخشی از این افشاها شده بودند. این پیشنهاد در بررسی‌های هیئت یک پیشنهاد رایج بود. اگر چه استفاده‌کنندگان اظهار داشتند که این حجم از اطلاعات افشا شده مورد نیاز آنان نیست، ولی همچنان ترجیح می‌دهند که این اطلاعات را داشته باشند. استفاده‌کنندگان همچنین از به‌کارگیری قضاوت بهتر در حذف اطلاعاتی که در صورت‌های مالی اهمیت کمتری دارند، حمایت می‌کنند. بیشتر نظرات استفاده‌کنندگان این بود که افشاها بسیار جزئی تنها برای دارایی‌ها و بدهی‌های سطح ۳ ارائه شده بودند. برخی از

داده‌های قابل مشاهده از قبیل نرخ‌های بهره و منحنی بازده باشند.

سطح ۳: ارزش‌های این سطح ارزش‌هایی با استفاده از داده‌های غیر قابل مشاهده هستند. بنابراین دارای کمترین سطح اتکاپذیری در اندازه‌گیری ارزش منصفانه هستند. برای تعیین این ارزش‌ها از بهترین اطلاعات موجود استفاده می‌شود، و اغلب شامل روش‌های ارزشگذاری و داده‌های خود واحد تجاری است.

افشائات ارزش منصفانه

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) مشغول تهیه رهنمودی برای توسعه و طراحی الزامات افشای آینده است. همان طور که در سال گذشته بارها اشاره کردیم، هدف اصلی هیئت، مخابره کردن بهتر اطلاعات در گزارشگری مالی است. با در نظر گرفتن مسائل فعلی در انتقال اطلاعات صورتهای مالی به استفاده‌کنندگان، بخش کلیدی آن، پروژه

خواهد شد یا مبلغی که برای انتقال یک بدهی پرداخت خواهد شد تعریف می‌کند. به علاوه، چارچوبی را برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه تعیین کرده و رهنمودی را در مورد الزامات افشای اندازه‌گیری آن فراهم آورده است. یکی از جنبه‌های کلیدی IFRS 13 استفاده این استاندارد از سلسله مراتب ارزش منصفانه در سه سطح به شرح زیر است:

سطح ۱: ارزش‌های این سطح، اتکاپذیرترین راه برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه هستند. این ارزش‌ها قیمت‌های اعلام‌شده (تابلوی بازار) برای دارایی‌ها و بدهی‌های یکسان در بازارهای فعال هستند.

سطح ۲: ارزش‌های این سطح به طور مستقیم یا غیر مستقیم قابل مشاهده هستند. ولی قیمت‌های اعلام‌شده (تابلوی بازار) در یک بازار فعال نیستند. این ارزش‌ها می‌توانند شامل قیمت‌های اعلام‌شده (تابلوی بازار) برای دارایی‌ها و بدهی‌های مشابه در یک بازار فعال یا ارزش‌هایی با استفاده از سایر

استفاده‌کنندگان معتقد بودند که استانداردها را با الزام افشاهای اضافی برای اقلام سطح ۲ مشابه با آن چه در سطح ۳ الزام شده است می‌تواند به افشای بهتر کمک کند. بعضی از استفاده‌کنندگان حتی احساس می‌کنند که در حال حاضر سطح ۲ اسرارآمیز شده است و مانند "جعبه سیاه" نیاز به رمزگشایی دارد! از این رو، ارائه اطلاعات اضافی در رابطه با داده‌ها، فنون و مبالغ زیربنای سطح ۲ می‌تواند بسیار سودمند باشد. بعضی از استفاده‌کنندگان اشاره کردند که اقلام سطح ۲ برای بانک‌ها قابل توجه هستند. درخواست مشابهی نیز در ایالات متحده آمریکا وجود داشت. ولی هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB) بیان کرده بود که چنین افشاهایی برای واحدهای گزارشگر بسیار هزینه‌بر خواهند بود.

تقریباً همه استفاده‌کنندگان بیان داشتند که ارائه جدولی از جزئیات هر قلم در هر سطح سلسله مراتب ارزش منصفانه مفید خواهد بود. این جزئیات به درک ماهیت و ویژگی‌های اقلام اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه کمک خواهد کرد و اطلاعات بیشتری به دست می‌دهد. مانند تجزیه و ارائه صورت ریز انواع ابزارهای مشتقه‌ای که واحد تجاری نگهداری می‌کند. همچنین، بسیاری از استفاده‌کنندگان اظهار کردند که آنان در درک این که چگونه واحد تجاری اقلام را برای قرا گرفتن در سطوح مختلف ارزش منصفانه ارزیابی کرده است، با مشکل مواجه شده‌اند؛ به ویژه در رابطه با اقلام مربوط به سطح ۲ و ۳. زیرا اغلب اطلاعات ارائه‌شده در این رابطه به سادگی تکرار تعاریف ارائه‌شده در IFRS 13 است. به اعتقاد استفاده‌کنندگان، یک تعریف بومی‌شده و توضیح خاص واحد تجاری همراه با افشاهای جدولی ارائه‌شده در بالا، به آنان در درک بهتر ماهیت و ویژگی‌های اقلام اندازه‌گیری شده به ارزش منصفانه

کمک می‌کند. ضمن این که به نظر نمی‌رسد تهیه چنین اطلاعاتی برای تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان هزینه‌بر باشد.

گروه مشورتی طبقه‌بندی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، یک پروژه جامع ارزیابی IFRS 13 را در سال ۲۰۱۸ انجام داد. این تحقیق تفاوت‌هایی را در این که آیا اثر گزارش‌شده قبل از مالیات یا بعد از آن است نشان داد. همچنین مشخص شد برخی واحدهای تجاری در تحلیل حساسیت، تغییرات زیادی در داده‌ها را گزارش کرده‌اند. در حالی که برخی دیگر تغییرات نسبی را گزارش کرده‌اند. این موضوع توجه ما را به تحلیل حساسیت جلب می‌کند، که به نظر می‌رسد مشخصه ثابت پروژه افشا است. برخی از استفاده‌کنندگان علاقه‌مند هستند تحلیل حساسیت تاثیر تغییرات در چندین داده را بر ارزش منصفانه به صورت همزمان نشان دهد. البته تهیه‌کنندگان اظهار داشتند حتی سطح فعلی تحلیل حساسیت الزام‌شده در IFRS 13 هزینه بر است، و فراهم کردن تحلیل‌های بیشتر مستلزم صرف هزینه و تلاش بیشتری است. با توجه به عدم استقبال هیئت برای افزایش افشاهای مربوط به تحلیل حساسیت، بعید است اقدام بیشتری در این رابطه انجام دهد. بنابراین، تغییری در شناسایی اقلام به ارزش منصفانه رخ نخواهد داد. این بدان معنی است که در حسابها همچنان رونالدو از مسی ارزشمندتر خواهد بود!

تغییرات پیش‌رو

به نظر می‌رسد گام بعدی هیئت، توسعه افشا موضوعات خاص، با تمرکز بر این باشد که هدف فراهم کردن این اطلاعات ویژه چه خواهد بود. هیئت هرگونه اطلاعات الزامی توسط هر یک از استانداردها را که نمی‌تواند به یک موضوع خاص مربوط شود، علاوه بر حوزه‌های

شناسایی شده از طریق فرایند نظرخواهی، که در حال حاضر توسط الزامات موجود پوشش داده نمی‌شود، بازنگری خواهد کرد. یکی از نگرانی‌های هیئت باقی ماندن اطلاعات نامرتب بسیار زیاد در صورتهای مالی است. بخشی از پروژه افشا، بررسی این است که آیا می‌توان از به‌هم‌ریختگی و پیچیدگی موجود کاست یا خیر. در واقع، با توجه به نظرخواهی اولیه به نظر می‌رسد استفاده‌کنندگان، اطلاعات خاص واحد تجاری که بومی‌سازی شده است را بیشتر می‌پسندند. این پروژه ممکن است مسیر مورد انتظار ابتدایی را طی نکند. ■

پی‌نوشت‌ها:

1- IFRS 13 — Fair Value Measurement

2- IAS 38 — Intangible Assets

منبع:

Adam Deller, A look at IFRS 13 and consultation on disclosure requirements, ACCA, CPD technical article, Corporate Reporting, 01 July 2019 --- www.accaglobal.com/in/en/member/discover/cpd-articles/corporate-reporting/dellercpd-jul19.html

آدام دِیلِر: کارشناس گزارشگری مالی، مدرس **علی هدایتی:** عضو و مدرس انجمن حسابداران رسمی خیره انگلستان (ACCA)، منتور رسمی دانشگاه آکسفورد بروکس انگلستان، عضو کارگروه امور بین‌الملل انجمن حسابداران خیره ایران، دکتری حسابداری

مجتبی سیاه‌کوهیان: عضو انجمن حسابداران رسمی خیره انگلستان (ACCA)، عضو کارگروه روابط بین‌الملل انجمن حسابداران خیره ایران