

بازنگری پس از اجرای

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳

اندازه‌گیری ارزش منصفانه

## نگاه کلی

استانداردها در موارد افشا و صورتهای مالی اولیه؛

- به ارتباط با حرفه ارزشگذاری ادامه داده، بر پیشرفتهای جدید در رویه و ارتقای تدوین و به اشتراک گذاری دانش نظارت کند؛ و
- در پاسخ به یافته‌های بازنگری پس از اجرا، هیچ پیگیری دیگری انجام ندهد.

## برای اطلاعات بیشتر

اطلاعات بیشتر درباره پروژه در مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به نشانی زیر در دسترس است:

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/pir-of-ifrs-13-fair-value-measurement/>

چرا هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، بازنگری پس از اجرای (PIR) استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ (IFRS 13) با عنوان اندازه‌گیری ارزش منصفانه را انجام داد؟

بازنگری پس از اجرا یک مرحله اجباری در فرایند انجام کار برای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی جدید یا اصلاحیه‌های عمده در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

کتابچه راهنمای فرایند انجام کار بنیاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) بیان می‌کند که بازنگری پس از اجرا به‌طور متعارف پس از آن‌که الزامهای جدید به‌صورت بین‌المللی برای دو سال به‌کار گرفته شدند، شروع می‌شود؛ که به‌طور معمول نزدیک به ۳۰ تا ۳۶ ماه پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن و دارای دو مرحله است:

مرحله اول بازنگری پس از اجرا شامل شناسایی و ارزیابی مواردی است که باید بررسی شوند؛ که پس از آن موضوع مشورتخواهی عمومی از سوی هیئت به‌شکل درخواست برای اطلاعات (RFI) مطرح می‌شود.

در مرحله دوم بازنگری پس از اجرا، هیئت نظرهایی که از مرحله درخواست برای اطلاعات دریافت کرده بود به‌همراه اطلاعاتی که از طریق سایر فعالیتهای مشورتی گردآوری کرده است را در نظر می‌گیرد.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) از سال ۲۰۱۶ تا ۲۰۱۸، یک بازنگری پس از اجرا برای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» انجام داد.

هدف این پروژه، ارزیابی این مورد بود که آیا این استاندارد مطابق با هدف کار می‌کند یا خیر، از جمله آیا:

- اطلاعات الزامی‌شده طبق استاندارد شماره ۱۳ برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مفید است؛
- الزامات استاندارد شماره ۱۳، چالشهای اجرا ایجاد می‌کند و ممکن است منجر به به‌کارگیری غیریکنواخت الزامها شود؛ و
- هزینه‌های غیرمنتظره هنگام تهیه، حسابرسی یا اجرای الزامهای استاندارد شماره ۱۳ یا هنگام استفاده از اطلاعاتی که این استاندارد شرکتها را ملزم به ارائه آن می‌کند، ایجاد شده است.

## خلاصه یافته‌ها

هیئت بازنگری، یافته‌های حاصل از بازنگری پس از اجرا را در ماه مارس ۲۰۱۸ به پایان رساند. هیئت به این نتیجه رسید که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ مطابق با هدف کار می‌کند. به‌طور مشخص:

- اطلاعات الزامی‌شده به‌وسیله این استاندارد، برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی مفید است.
  - برخی از الزامات استاندارد شماره ۱۳، چالشهای اجرا به‌وجود می‌آورد، به‌طور مشخص در حوزه‌هایی که نیازمند قضاوت هستند. با این وجود، شواهد نشان می‌دهد که رویه‌هایی در حال تدوین است تا این چالشها را حل کند.
  - هیچ هزینه غیرمنتظره‌ای در پی به‌کارگیری این استاندارد ایجاد نشده است.
- هیئت نتیجه گرفت که بازنگری پس از اجرا کامل است.

## پیگیری

در مارس ۲۰۱۸، هیئت تصمیم گرفت که:

- از یافته‌های مربوط به سودمندی اطلاعات افشاشده در کار بر روی اطلاع‌رسانی بهتر در گزارشگری مالی استفاده کند، به‌ویژه برای پروژه‌های مربوط به بازنگری هدف در سطح

منصفانه را مشخص می‌کند. این استاندارد تعیین نمی‌کند که چه زمانی یک قلم باید به ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود یا چه زمانی اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه افشا شوند.

هر کدام از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشخص می‌کنند که چه زمانی باید از ارزش منصفانه استفاده شود. ارزش منصفانه با عنوانهای زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

- مبنای اندازه‌گیری ضروری برای برخی داراییها و بدهیها؛
- مبنای اندازه‌گیری اختیاری برای برخی داراییها و بدهیها؛
- سقف اندازه‌گیری برای برخی داراییها که به‌طور مستقیم به‌عنوان اندازه‌گیری استفاده نمی‌شود، اما اندازه‌گیری استفاده‌شده نمی‌تواند از ارزش منصفانه (یا مبلغی بر اساس ارزش منصفانه) بیشتر شود؛ و
- مبنای اندازه‌گیری برای افشای برخی از داراییهایی که مبلغ دفتری آنها براساس بهای تمام‌شده تعیین می‌شود.

### کارهای انجام‌شده در ارتباط با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ از زمان انتشار

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ در سال ۲۰۱۱ منتشر و برای دوره‌های سالانه‌ای که از اول ژانویه ۲۰۱۳ یا بعد از آن شروع می‌شود، لازم‌الاجرا شد.

### تصمیمهای دستور کار کمیته تفاسیر استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی

- **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ (IAS 41)** با عنوان «کشاورزی» و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ - ارزیابی داراییهای زیستی با استفاده از روش باقیمانده (۲۰۱۳)
- استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ - سلسله‌مراتب ارزش منصفانه در زمانی که از قیمت‌های توافقی شخص ثالث (۲۰۱۴) استفاده می‌شود.

### پروژه‌های هیئت

- واحد حساب و داده‌های ورودی سطح ۱ - هیئت پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری دارای قیمت بازار در واحدهای تجاری فرعی و مشارکتهای خاص را

هیئت به‌عنوان نتیجه بررسی، یافته‌های خود را ارائه می‌کند و تصمیم می‌گیرد که در صورت ضرورت، چه اقدامهایی را باید انجام دهد.

## مطالبی درباره استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳

هیئت استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ را در سال ۲۰۱۱ منتشر کرد.

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ در بردارنده مطالب زیر است:

- تعریف تجدیدنظر شده و روشن‌تر از ارزش منصفانه؛
- تعاریف مفاهیم اصلی در چارچوب اندازه‌گیری ارزش منصفانه؛
- رهنمودی درباره به‌کارگیری مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده" برای تعیین ارزش منصفانه داراییهای غیرمالی؛
- تایید صریح مبنی بر این‌که ارزش منصفانه یک بدهی، اثر ریسک عدم‌عملکرد را بازتاب می‌دهد؛
- سلسله‌مراتب ارزش منصفانه، طبقه‌بندی داده‌های ورودی برای روشهای ارزش‌گذاری در سه سطح با بالاترین اولویت به قیمت‌های تعدیل‌نشده بازار (ورودیهای سطح ۱) و کمترین اولویت برای ورودیهای غیرقابل مشاهده (ورودیهای سطح ۳)؛
- رهنمودی در مورد روشهای ارزش‌گذاری به‌کار رفته در اندازه‌گیری ارزش منصفانه؛
- رهنمودی صریح در مورد وضعیت‌های تهاتری در بازار یا ریسک‌های اعتباری متقابل درون سبد سرمایه‌گذاری؛
- رهنمودی در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه، زمانی که حجم یا سطح فعالیت برای یک دارایی یا بدهی به‌طور درخور توجهی کاهش یافته است؛ و
- الزامهای بهبود یافته برای افشای اطلاعات درباره اندازه‌گیری ارزش منصفانه.

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

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ نحوه تعیین ارزش

استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان در مورد سودمندی و هزینه‌های موارد افشای اندازه‌گیری ارزش منصفانه؛

• به داده‌های ورودی سطح ۱ اولویت داده شود یا واحد حساب - برای ارزیابی بیشتر میزان و تاثیر موضوع و همچنین بررسی رویه حرفه‌ای کنونی؛

• به‌کارگیری مفهوم بیشترین و بهترین استفاده در هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای غیرمالی - برای درک بهتر چالشهای به‌کارگیری این مفهوم و تصمیم‌گیری در مورد این‌که پشتیبانی بیشتر می‌تواند سودمند باشد یا خیر؛ و

• کاربرد قضاوت در عرصه‌های خاص - برای ارزیابی چالشهای قضاوت و تصمیم‌گیری در مورد این‌که پشتیبانی بیشتر می‌تواند سودمند باشد یا خیر.

### سودمندی اطلاعات در اندازه‌گیری ارزش منصفانه

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی گفتند که استاندارد بین‌المللی گزارشگری افشای اطلاعات سودمندی را الزامی کرده است که به آن‌ها در درک روشهای ارزش‌گذاری و داده‌های ورودی استفاده شده، قضاوتهای انجام‌شده برای رسیدن به اندازه‌گیری ارزش منصفانه و اثر این اندازه‌گیریها بر عملکرد مالی کمک می‌کند.

استفاده‌کنندگان اطلاعات زیر که در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه ارائه شده است را بسیار سودمند تشخیص دادند:

- اطلاعات در مورد سطوح سلسله‌مراتب ارزش منصفانه که اندازه‌گیریها در آن طبقه‌بندی می‌شوند؛
- اطلاعات در مورد روشهای ارزش‌گذاری و داده‌های ورودی به‌کاررفته؛ و
- اطلاعات کمی در مورد داده‌های ورودی مشاهده‌پذیر و درخور توجه.

استفاده‌کنندگان، پیشنهادهایی را مطرح کردند که به گفته آن‌ها سودمندی اطلاعات ارائه شده از سوی واحدهای تجاری برای رعایت الزامهای افشا در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ را افزایش می‌دهد. پیشنهادها بر بهبود تفکیک و ایجاد اطلاعاتی که بیشتر مختص واحد تجاری باشد، متمرکز بود.

منتشر کرد. هیئت پس از بررسی پاسخها، تصمیم گرفت که پیشنهادهای ارائه‌شده در پیش‌نویس گزارش (۲۰۱۳-۲۰۱۶) را دنبال نکند.

### پیشرفتهای سالانه

- حسابهای دریافتی و حسابهای پرداختی کوتاه‌مدت (۲۰۱۳)
- دامنه سبد سرمایه‌گذاری به‌استثنای موارد بند ۵۲ (۲۰۱۳)

### مطالب آموزشی

- اندازه‌گیری ارزش منصفانه ابزار مالکانه بدون قیمت بازار در دامنه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS9) با عنوان ابزار مالی (۲۰۱۲)

### خلاصه یافته‌ها و مراحل بعدی

هیئت اطلاعات گردآوری شده را مورد بحث و تحلیل قرار داد و ارزیابی کرد که استاندارد همان‌طور که انتظار می‌رفت کار می‌کند یا خیر؛ به‌طور ویژه، آیا:

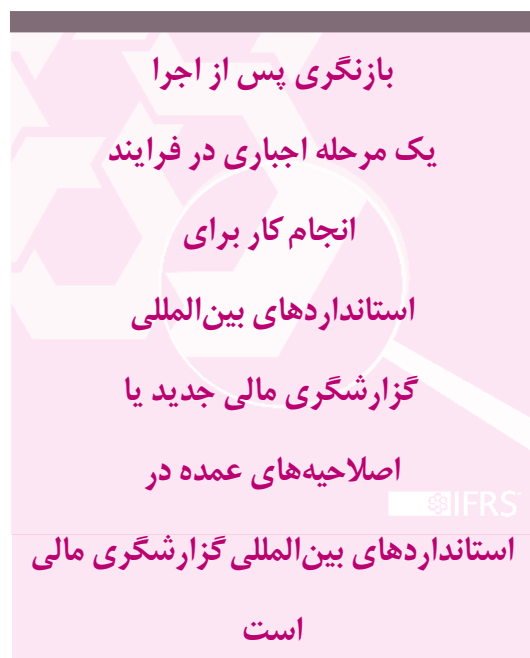
- اطلاعات موردنیاز استاندارد بین‌المللی گزارشگری برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی سودمند است؛
  - الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ چالشهای به‌کارگیری را ارائه می‌دهد و ممکن است که منجر به کاربرد الزامهای غیریکنواخت شود؛ و
  - هزینه‌های دور از انتظار در زمان آماده‌سازی، حسابرسی یا الزام به به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری ۱۳ یا در هنگام استفاده از اطلاعاتی که استاندارد، واحدهای تجاری را ملزم به تامین آن‌ها کرده، به وجود می‌آید.
- هیئت به این نتیجه رسید که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ همان‌طور که انتظار می‌رفت، عمل می‌کند.

### عرصه‌های تمرکز در بازنگری پس از اجرای

#### استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳

هیئت براساس بازخورد مرحله اول بازنگری پس از اجرا، روی موارد زیر در مرحله دوم تمرکز کرد، از جمله درخواست برای اطلاعات:

- سودمندی اطلاعات افشا شده در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه - برای به‌دست آوردن درک عمیقتر از دیدگاه



اندازه‌گیری ارزش منصفانه شود. با این وجود، این چالشها به‌ندرت رخ می‌دهند. در رویه حرفه‌ای به‌نظر می‌رسد که صرفنظر از واحد حساب، اولویت به‌طور معمول به داده‌های ورودی سطح ۱ داده می‌شود.

- در به‌کارگیری مفهوم بیشترین و بهترین استفاده. گزارش شده بود که بیشتر ارزیابیها به این نتیجه می‌رسد که استفاده جاری، بیشترین و بهترین استفاده نیز هست.
- در تعیین ارزش منصفانه داراییهای زیستی و ابزار مالکانه بدون قیمت بازار. این چالشها گاهی اوقات می‌توانند منجر به کاربرد غیریکنواخت الزامها شوند.

### هزینه‌های غیرمنتظره

هیئت با بازنگری پس از اجرا دریافت که پیاده‌سازی برخی از الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ پرهزینه است. با این وجود، در زمان انتشار استاندارد از این هزینه‌ها آگاه بود.

استفاده‌کنندگان دو مورد افشا در مورد اندازه‌گیریهای سطح ۳ تهیه آن‌ها بیشترین هزینه را داشت، شناسایی کردند:

- صورت تطبیق نشان‌دهنده تغییرهایی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سطح ۳؛ و
  - تحلیل کمی حساسیت اندازه‌گیریهای سطح ۳ برای تغییرهای احتمالی منطقی در ورودیهای مشاهده‌پذیر درخور توجه در تاریخ اندازه‌گیری (الزامی شده برای ابزار مالی).
- هیئت در مبانی نتیجه‌گیری خود در مورد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، اشاره کرد که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از افشای صورت تطبیق پشتیبانی می‌کنند؛ زیرا به آن‌ها اجازه می‌دهد تا قضاوت‌های آگاهانه‌تری داشته باشند و آثار آن دسته از اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه که به‌ذات ذهنی هستند را تفکیک کنند. افزون بر این، نتیجه می‌گیرد که اطلاعات درباره حساسیت‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه نسبت به فرضهای اصلی ارزش‌گذاری، به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی حس تغییرپذیری احتمالی در اندازه‌گیری در تاریخ گزارشگری می‌دهد. در نتیجه، هیئت نتیجه گرفت که افشای الزامی درباره صورت تطبیق و تحلیل حساسیت کمی، برای

### چالشهای به‌کارگیری و کاربرد غیریکنواخت

برخی از استفاده‌کنندگان به چالشهای به‌کارگیری در عرصه‌های مورد تمرکز که در صفحه‌های قبل مطرح شد، اشاره کردند. این چالشها ممکن است در موارد زیر به‌وجود آیند:

- در به‌کار بستن قضاوت به‌منظور ارزیابی این‌که بازار فعال است یا خیر، و داده‌های ورودی مشاهده‌پذیر و درخور توجه هستند یا خیر. چنین چالشهایی می‌تواند منجر به طبقه‌بندی غیریکنواخت درون سلسله‌مراتب ارزش منصفانه شود.
- ارزیابی غیریکنواخت از این‌که آیا بازار فعال است یا خیر، همچنین می‌تواند منجر به اندازه‌گیری ارزش منصفانه غیریکنواخت شود؛ زیرا ورودیهای سطح ۱ بدون تعدیل استفاده می‌شوند، در حالی که ورودیهای سطح ۲ قابل تعدیل هستند.

- زمانی که واحد حساب برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه با واحد حسابی که برای آن ورودیهای سطح ۱ در دسترس هستند متفاوت باشد (بیشتر اوقات با نام مسئله قیمت در مقدار (PxQ) نامیده می‌شود). هرگونه کاربرد غیریکنواخت در این عرصه می‌تواند منجر به تفاوت‌های درخور توجهی در

مطالب آموزشی موجود و از طریق مشورت با ذینفعان در حدود ۳۰ نشست اطلاع‌رسانی انجام شد. هیئت این مطالب را در نظر گرفت و تصمیم گرفت که در بازنگری پس از اجرا روی موارد زیر تمرکز کند:

- سودمندی افشا در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه؛
- اولویت‌دادن به داده‌های ورودی سطح ۱ یا واحد حساب؛
- استفاده از مفهوم بیشترین و بهترین استفاده هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای غیرمالی؛ و



- به‌کار بستن قضاوت‌های الزامی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه.

افزون بر این، هیئت در بازنگری پس از اجرا به این مسئله پرداخت که آیا نیازی به مطالب آموزشی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای زیستی و ابزار مالکانه بدون قیمت بازار وجود دارد یا خیر.

#### مرحله دوم - گردآوری شواهد

هیئت در طی مرحله دوم بازنگری پس از اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بر سه منبع اصلی شواهد تکیه کرد:

- مشورت‌خواهی عمومی از طریق درخواست برای اطلاعات؛
- اطلاع‌رسانی با تمرکز بر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی؛

و

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی مزایایی را فراهم می‌کند که بر هزینه‌ها ارجحیت دارد.

#### مراحل بعدی

هیئت تصمیم گرفت:

- یافته‌های بازنگری پس از اجرا 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؛
- همکاری مشترک خود را با حرفه ارزش‌گذاری 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 بازنگری پس از اجرا انجام ندهد.

هیئت تایید کرد که **همنشینی مشورتی استانداردهای حسابداری (ASAF)** و بسیاری از استفاده‌کنندگان دیگر توصیه کردند که هیئت روی شفاف‌سازی موضوع تعامل بین واحد حساب و ورودیهای سطح ۱ کار کند. با این حال، هیئت تصمیم گرفت که در این عرصه اقدامی برای پیگیری انجام ندهد، زیرا به این ارزیابی رسید که هزینه‌های چنین کاری ممکن است که از منافع آن بیشتر باشد.

هیئت همچنین تایید کرد که بسیاری از استفاده‌کنندگان خواستار یک رهنمود کاربردی یا مطالب آموزشی برای استفاده از قضاوتها، به‌ویژه در رابطه با ارزیابی فعال بودن بازار بودند. هیئت تصمیم گرفت که چنین رهنمودی را تهیه نکند؛ زیرا نتیجه گرفت که احتمال ندارد بتواند رهنمود سودمند و مبتنی بر اصول بیشتری تهیه کند.

#### دامنه کاربرد و شواهد گردآوری شده

##### مرحله اول: ارزیابی و دامنه‌یابی اولیه

مرحله اول بازنگری پس از اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ شامل ارزیابی اولیه از مسایلی بود که در به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ به‌وجود آمد.

این ارزیابی در سال ۲۰۱۶ از طریق بررسی دامنه ادبیات و

پاسخ‌دهندگانی که از سراسر جهان شواهدی را تهیه کردند در جدول ۲ دیده می‌شود.

### جدول ۲- ترکیب شرکت‌کنندگان در نظرخواهی بر اساس مناطق جغرافیایی

منطقه جغرافیایی	تعداد پاسخ‌دهندگان	درصد پاسخ‌دهندگان
سراسر جهان	۱۰	۱۵ درصد
آفریقا	۲	۳ درصد
آسیا	۲۱	۳۲ درصد
اروپا	۲۱	۳۲ درصد
آمریکای لاتین و منطقه کارائیب	۵	۷ درصد
آمریکای شمالی	۵	۷ درصد
اقیانوسیه	۳	۴ درصد
جمع	۶۷	۱۰۰ درصد

### فعالیت‌های اطلاع‌رسانی

اعضا و کارکنان هیئت در ۲۰ رویداد اطلاع‌رسانی، از جمله تالارهای گفتگو، کنفرانسها و نشستهای فردی، با تمرکز بر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، شرکت کردند.

در این نشستها استفاده‌کنندگان مختلف صورتهای مالی از جمله کسانی که در شکل ۱ دیده می‌شوند، حضور داشتند.

### بررسی پژوهش دانشگاهی

پژوهش دانشگاهی توسط گروهی از افراد دانشگاهی مستقل به سفارش هیئت انجام شد که در پایگاه‌های اطلاعاتی مهم (Google Scholar، ProQuest، Sci-enceDirect، و EBSCO Business Complete) به جستجو پرداختند و دست‌نوشته‌های منتشر نشده‌ای

انجام بررسی پژوهشی دانشگاهی توسط یک گروه مستقل از افراد دانشگاهی.

کارکنان هیئت، همچنین پژوهشهای کتابخانه‌ای محدودی انجام دادند که به‌طور عمده شامل مرور اطلاعات مربوط به موارد افشای ارزش منصفانه ثبت‌شده در پایگاه‌های گردآوری داده می‌شد.

مشور تخواهی عمومی از طریق درخواست برای اطلاعات هیئت در مه ۲۰۱۷، یک فرایند درخواست برای اطلاعات را به‌منظور نظرخواهی عمومی برای یک دوره نظرخواهی ۴ ماهه منتشر کرد. هیئت در این دوره، ۶۷ مورد اظهارنظر دریافت کرد. از این بین، ۱۷ مورد شامل خلاصه‌ای از پژوهشهایی بود که پاسخ‌دهندگان در حوزه گزارشگری خود، از جمله نشستهای کمیته و اطلاع‌رسانی، نظرسنجیها و بررسی موضوعی انجام داده بودند.

پاسخ‌دهندگان به فرایند درخواست برای اطلاعات انواع مختلفی از ذینفعان بودند که در جدول ۱ دیده می‌شود.

### جدول ۱- ترکیب شرکت‌کنندگان در نظرخواهی

نوع پاسخ‌دهنده	تعداد پاسخ‌دهندگان	درصد پاسخ‌دهندگان
افراد دانشگاهی	۳	۴ درصد
موسسات حسابداری حسابداری	۸	۱۲ درصد
تهیه‌کنندگان و سازمانهای صنعتی	۲۵	۳۸ درصد
نهادهای حرفه‌ای حسابداری	۴	۶ درصد
ناشران و سازمانهای دولتی	۲	۳ درصد
تدوین‌کنندگان استاندارد	۱۸	۲۷ درصد
استفاده‌کنندگان صورتهای مالی	۴	۶ درصد
کارشناسان ارزش‌گذاری	۳	۴ درصد
جمع	۶۷	۱۰۰ درصد

است و برای جستجوی گزارشهای مالی شرکت و همچنین سایر اسناد استفاده می‌شود، انجام شد.

### مباحث هیئت

#### هیئت چه زمانی در مورد پروژه بازنگری پس از اجرا بحث و گفتگو کرد؟

آغاز پروژه	ژوئیه تا سپتامبر ۲۰۱۶
بازخورد مرحله اول، دامنه بازنگری پس از اجرا و تصمیم برای رهسپاری به مرحله دوم	ژانویه ۲۰۱۷
مراحل فرایند انجام کار در ادامه مرحله اول	فوریه ۲۰۱۷
بازخورد درخواست برای اطلاعات و سایر شواهد	ژانویه ۲۰۱۸
پاسخ به بازخورد	مارس ۲۰۱۸

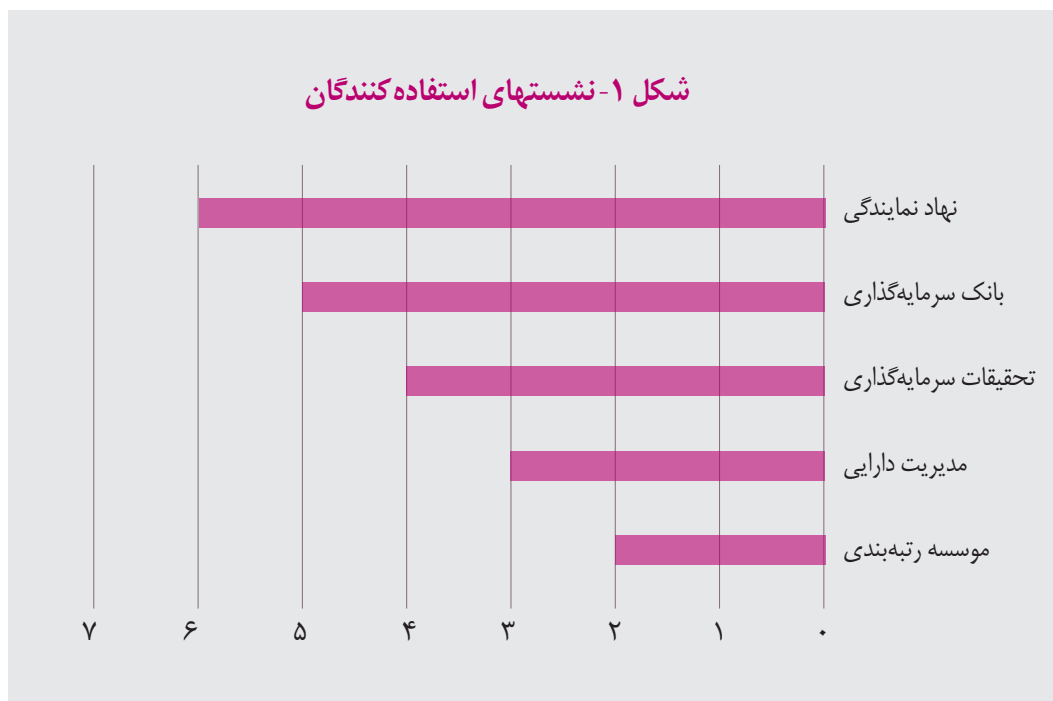
که توسط پایگاه داده‌های آن‌ها طی دو سال گذشته منتشر شده بود، با کمک مجموعه‌ای از واژه‌های کلیدی براساس عرصه‌های تمرکز در فرایند درخواست برای اطلاعات، بررسی کردند. تمام جستجوهای موضوعی در نیمه دوم ژوئیه و نیمه اول سپتامبر ۲۰۱۷ انجام شد.

این پژوهش دانشگاهی، ۵۵ موضوع (که ۳۶ مورد در مجله‌های دانشگاهی منتشر شده و ۱۹ مورد منتشر نشده است) را شناسایی کرد که به عرصه‌های تمرکز در فرایند درخواست برای اطلاعات مربوط می‌شدند.

### پژوهش کارکنان

کارکنان هیئت، بررسی موضوعی دانشگاهی و فعالیتهای اطلاع‌رسانی را با هدف به‌دست آوردن اطلاعات مربوط به عرصه‌های تمرکز در فرایند درخواست برای اطلاعات تکمیل کردند. تمام پژوهشهای کارکنان هیئت، مبتنی بر اسناد، با کمک **آلفاسنس** (AlphaSense) که موتور جستجویی با حق عضویت

### شکل ۱- نشستهای استفاده‌کنندگان





## بیانیه بازخورد در مورد به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳

ارزیابی	پیامهای دریافت شده	حوزه موضوع
<p>هیئت اذعان داشت که اگرچه افشای اطلاعات مربوط به اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی سودمند است (به‌ویژه برای اندازه‌گیریهای سطح ۳)، اما ممکن است که عرصه‌هایی برای بهبود وجود داشته باشد.</p> <p>هیئت از یافته‌های حاصل از بازنگری پس از اجرا، در بخشهای زیر از رویه حرفه‌ای خود در عرصه اطلاع‌رسانی بهتر در گزارشگری مالی استفاده خواهد کرد:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• پروژه صورتهای مالی اساسی، و</li> <li>• پروژه بررسی موارد افشا در سطح استانداردهای هدف</li> </ul> <p>پروژه صورتهای مالی اساسی مسایل مربوط به تفکیک آثار شناسایی شده حاصل از بازنگری پس از اجرا را در نظر می‌گرفت.</p> <p>بررسی افشا سطح استانداردها، الزامات افشایی را در دو استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شامل استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بررسی خواهد کرد.</p>	<p>به تقریب، همه پاسخ‌دهندگان درباره فرایند درخواست برای اطلاعات برای سودمندی موارد افشا درباره اندازه‌گیری ارزش منصفانه اظهار نظر کردند.</p> <p>بیشتر پاسخ‌دهندگان اطلاعات ارائه‌شده در مورد اندازه‌گیریهای سطح ۳ را سودمند می‌دانستند، اگرچه برخی از موارد افشا سودمندتر از سایر موارد به نظر می‌رسید و دیدگاه‌های مختلفی در مورد سودمندی تحلیل حساسیت کمی و صورت مطابقت تراز افتتاحیه با مانده آخر دوره بیان شد. که به‌طور کلی، استفاده‌کنندگان موارد افشا را سودمند می‌دانستند، در حالی که تهیه‌کنندگان تردید داشتند که مزایای برخی از موارد افشا بیشتر از هزینه تهیه آن‌ها است یا خیر.</p> <p>بیشتر پاسخ‌دهندگان نشان دادند که سودمندترین موارد افشا در مورد اندازه‌گیریهای سطح ۳، موارد مربوط به روشها و ورودیهای ارزش‌گذاری، موارد افشای کمی درباره ورودیهای غیرقابل مشاهده بودن درخور توجه برای ابزار مالی و افشای سطوح سلسله‌مراتب ارزش منصفانه که اندازه‌گیریها در آن طبقه‌بندی شدند.</p> <p>بیشتر پاسخ‌دهندگان به پرسش در مورد تاثیر تجمیع و اطلاعات عمومی گفتند که اگر بیش از حد اطلاعات تجمیع شده باشد یا تنها شامل اطلاعات عمومی باشد و مختص واحد تجاری نباشد، سودمندی کمتری دارند. به تقریب همه آن پاسخ‌دهندگان درباره تجمیع بحث کردند. برخی استفاده‌کنندگان در مورد اطلاعات عمومی نیز نظریاتی ارائه کردند. آن‌ها گفتند که اطلاعات عمومی گاهی اوقات برای تایید انتظارات آن‌ها نیز سودمند است.</p> <p>برخی از پاسخ‌دهندگان به عوامل دیگری که بر سودمندی اطلاعات افشاشده اثر می‌گذارد، اشاره کردند. بسیاری از این پاسخ‌دهندگان درباره آنچه که گاهی اوقات به آن رویکرد «علامت-زنی» برای ارائه افشا گفته می‌شود، بحث کردند؛ به این معنی که همه موارد افشای الزامی ارائه شده‌اند، حتی اگر اطلاعات بااهمیت نیستند و به این ترتیب سودمند هم نیستند.</p> <p>برخی اظهار داشتند که انتظار دارند بیانیه حرفه‌ای ۲ هیئت درباره به‌کار بستن قضاوت درباره اهمیت که در سال ۲۰۱۷ منتشر شد، به حل این مشکل کمک کند.</p> <p>بسیاری از پاسخ‌دهندگان پیشنهادهایی در مورد چگونگی سودمندتر شدن اطلاعات افشاشده در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه ارائه کردند.</p> <p>این پیشنهادها هم از سوی کسانی که فکر می‌کردند موارد افشا از قبل سودمند بوده است و هم از سوی کسانی که چنین فکری نداشتند و از همه اقشار ذینفع، از جمله استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، مطرح شد. این پیشنهادها شامل موارد زیر است:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ارائه رهنمود و نمونه‌های بیشتر برای افزایش تجمیع مناسبتر، جلوگیری از افشای اطلاعات بی‌اهمیت و کمک به برخی موارد افشای فردی مربوط به داراییهای و بدهیها در سطح ۳؛</li> <li>• استفاده از کارهایی که در مورد بررسی موارد افشا در سطح استاندارد انجام خواهد شد. و حذف برخی از الزامهای مربوط به افشای اطلاعات در ارتباط با تحلیل حساسیت و صورت مطابقت را که برخی آن‌ها را دشوار می‌دانند.</li> </ul> <p>بیشتر پاسخ‌دهندگانی که تجربه تهیه موارد افشا برای داراییها و بدهیهای اندازه‌گیری شده در سطح ۳ سلسله‌مراتب ارزش منصفانه را داشتند، گفتند که تهیه این موارد از افشا پرهزینه است. بسیاری از آن‌ها موارد افشایی را شناسایی کردند که تهیه آن‌ها بسیار پرهزینه بود (مانند صورت مطابقت).</p>	<p><b>سودمندی موارد افشاشده در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه</b></p>

حوزه موضوع	پیامهای دریافت شده	ارزیابی
	<p>تعداد کمی گفتند که محرک اصلی هزینه، مخارج اضافی برای ارزش‌گذاری و حساسی است. پاسخ‌دهندگان نظرهای متفاوتی در مورد این‌که افشای اطلاعات اضافی سودمند است یا خیر، ابراز کردند. بسیاری از پاسخ‌دهندگان نیز اظهار داشتند که الزامها برای موارد افشای کنونی جامع بوده و منجر به افشای اطلاعات سودمند می‌شود.</p> <p>با این حال، بسیاری از پاسخ‌دهندگان دیگر، به‌ویژه استفاده‌کنندگان صورتهای مالی، گفتند که افشای اطلاعات اضافی سودمند خواهد بود. پیشنهادهای آن‌ها برای افشای اطلاعات بیشتر شامل موارد زیر بود:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• توضیح فرضها.</li> <li>• بهبود در افشای اطلاعات داده‌های ورودی و تحلیل حساسیت.</li> <li>• اطلاعات بیشتر در مورد اندازه‌گیریهای سطح ۲.</li> <li>• اطلاعات در مورد استفاده از کارشناسان ارزش‌گذاری و استانداردهای ارزش‌گذاری.</li> <li>• گسترش دامنه افشا از جمله برای اندازه‌گیریهای غیرمتناوب</li> <li>• رویه واحد تجاری برای تعیین این‌که بازار فعال است یا خیر و</li> <li>• روش اصلی ارزش‌گذاری به‌کار گرفته شده.</li> </ul>	
<p><b>اولویت‌بندی ورودیهای سطح ۱ یا واحد حساب</b></p>	<p>بیشتر پاسخ‌دهندگان در مورد واحد حساب اظهار نظر کردند. بیشتر گفتند که مسئله واحد حساب همانطور که در فرایند درخواست برای اطلاعات توضیح داده شده، برای آن‌ها به وجود نیامده است؛ زیرا:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• هیچ ورودی در سطح ۱ وجود ندارد که بتوان از آن در اندازه‌گیری استفاده کرد (برای نمونه، سهام واحدهای فرعی که به‌عنوان یک سرمایه‌گذاری واحد یا به‌عنوان بخشی از یک واحد مولد نقد برای کاهش ارزش مورد آزمایش قرار می‌گیرند، به‌طور معمول در بازار فعال عرضه نمی‌شوند)؛ یا</li> <li>• سرمایه‌گذارها، حتی اگر قیمت‌گذاری شده باشند، به ارزش منصفانه اندازه‌گیری نمی‌شوند (به‌طور نمونه، اگر سرمایه‌گذاری در شرکت‌های وابسته و سرمایه‌گذاری مشترک با استفاده از روش ارزش ویژه اندازه‌گیری شود).</li> </ul> <p>با این حال، بسیاری از پاسخ‌دهندگان گفتند که اگرچه این موضوع به‌طور مکرر رخ نمی‌دهد، اما در صورت وقوع می‌تواند تاثیر بااهمیتی داشته باشد.</p> <p>برخی از پاسخ‌دهندگان اظهار نظرهای بیشتری ارائه کردند و به‌طور عمده:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• به پیش‌نویس پیشنهادی در گزارش ۲۰۱۴ هیئت در مورد این موضوع و به اظهار نظرهای آن‌ها در این باره اشاره کردند.</li> <li>• آن‌ها بیان کردند که اندازه‌گیری باید برای کل سرمایه‌گذاری باشد و ورودیهای سطح ۱ را برای عواملی از جمله ارزش کنترل، ارزش هم‌افزایی و نقدینگی بازار تا حد امکان تعدیل شوند.</li> <li>• از هیئت درخواست شد تا این جنبه از استاندارد را شفاف‌سازی کند و برای اطمینان از یکنواختی برنامه، رهنمودهای کاربردی ارائه دهند.</li> </ul> <p>این بازخورد با بازخوردی که هیئت در ارتباط با استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دریافت کرد که بیشتر آن‌ها اندازه‌گیری را براساس داده‌های ورودی تعدیل نشده سطح ۱ (یعنی قیمت در مقدار) اعلام کردند، متفاوت است؛ زیرا:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تاییدپذیر است؛ و</li> <li>• از نظر برخی، ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری را صادقانه‌تر نشان می‌دهد.</li> </ul> <p>تعداد کمی از استفاده‌کنندگان در طی نشستهای اطلاع‌رسانی گفتند که از اندازه‌گیری ارزش منصفانه برای واحد حساب به‌عنوان یک کل پشتیبانی می‌کنند، حتی اگر واحد تجاری تفاوت بین اندازه‌گیری حاصل و قیمت در مقدار را توضیح دهد.</p>	<p>بسیاری از ذینفعان، از جمله اعضای هم‌نشینی مشورتی استانداردهای حسابداری، بر این اعتقاد بودند که هیئت باید نحوه برخورد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ با این موضوع را شفاف‌سازی کند. با این حال، هیئت به این نتیجه رسید که هزینه کارهای انجام‌شده برای این موضوع بیشتر از مزایای آن خواهد بود زیرا:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• کار مهم قبلی هیئت در مورد موضوع و بازنگری پس از اجرا نشان می‌دهد که این موضوع کم‌دامنه است و تنها بر جمعیت محدودی از واحدهای تجاری اثر می‌گذارد.</li> <li>• استفاده‌کنندگان نگرانیهای عمده‌ای را در مورد گزارشگری در رویه حرفه‌ای ابراز نکردند، هرچند که خواستار شفافیت بهتر بودند.</li> <li>• تفاوت‌هایی در دیدگاه‌های بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان وجود دارد، به این معنی که هر اقدام به پیگیری شاید مستلزم منبع درخور توجهی باشد.</li> <li>• بنابراین، این پروژه شاید تنها به‌عنوان بخشی از اصلاحیه عمده این استاندارد یا سایر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی امکان‌پذیر باشد.</li> <li>• به‌همین دلایل، هیئت تصمیم گرفت هیچ‌گونه پیگیری در این زمینه انجام ندهد.</li> </ul>

ارزیابی	پیامهای دریافت شده	حوزه موضوع
<p>هیئت به این نتیجه رسید که شواهد کافی مبنی بر به‌کارگیری غیریکنواخت الزامها وجود ندارد و در این مورد تردید وجود دارد که مطالب پشتیبان در شرایطی که کاربرد مفهوم بیشترین و بهترین استفاده چالش‌برانگیز است، سودمند است یا خیر. به این دلایل، هیئت تصمیم گرفت که مطالب پشتیبان در این زمینه تهیه نکند.</p>	<p>بسیاری از پاسخ‌دهندگان در مورد استفاده از مفهوم <b>بیشترین و بهترین استفاده (HBU)</b> اظهار نظر کردند و بیشتر آن‌ها گفتند که به‌کارگیری آن را چالش‌برانگیز می‌دانستند. آن‌ها گفتند که بیشتر چالشها در هنگام ارزیابی این‌که استفاده جایگزین از نظر قانونی مجاز است یا خیر، ایجاد می‌شود. بسیاری از پاسخ‌دهندگان همچنین اظهار داشتند که با مفهوم بیشترین و بهترین استفاده موافق نیستند، زیرا مدل تجاری آن واحد را بازتاب نمی‌دهد.</p> <p>برخی از پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که استفاده از بیشترین و بهترین استفاده چالش‌برانگیز نیست؛ زیرا در تجربه آن‌ها، استفاده کنونی از یک دارایی به‌طور متعارف بیشترین و بهترین استفاده از آن نیز است. تعدادی از پاسخ‌دهندگان شرایطی را شناسایی کردند که بیشترین و بهترین استفاده یک دارایی با استفاده کنونی آن متفاوت است، با این وجود اشاره کردند که چنین شرایطی رایج نیست.</p> <p>تعدادی از پاسخ‌دهندگان در مورد استفاده از روش باقیمانده (زمانی که ارزش منصفانه یک دارایی به‌عنوان تفاوت بین ارزش منصفانه یک گروه از داراییها و ارزش منصفانه سایر داراییهای گروه تعیین می‌شود) گفتگو کردند و گفتند که آن‌ها دریافتند که این روش می‌تواند منجر به برآورد کمتر ارزش دارایی و به‌دنبال آن برآورد کمتر هزینه فروش شود، هنگامی که دارایی یا موجودیهای تولیدشده با کمک دارایی فروخته می‌شوند. پاسخ‌دهندگان در مورد این‌که در استفاده از مفهوم بیشترین و بهترین استفاده تنوع وجود دارد یا خیر، اظهارنظرهای متفاوتی داشتند.</p> <p>برخی از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی که طی نشستهای اطلاع‌رسانی بازخورد ارائه دادند، گفتند که به‌طور معمول از مفهوم بیشترین و بهترین استفاده و کاربرد آن راضی هستند.</p>	<p><b>کاربرد مفهوم بیشترین و بهترین استفاده هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه</b></p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الزامها مبتنی بر اصول هستند و همیشه نیاز به‌کارگیری قضاوت در انجام این ارزیابیها وجود خواهد داشت.</li> <li>• چالشهای مطرح‌شده نیازمند ارزیابیهای دقیق ارزش‌گذاری هستند و یک تدوین‌کننده استاندارد حسابداری ممکن است در بهترین موقعیت برای ارائه رهنمود در این عرصه نباشد.</li> <li>• شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد رهنمودهایی برای کمک به این ارزیابیها تهیه شده است. برخی از این رهنمودها در ارزیابیها استفاده می‌شود و کاربرد یکنواخت را افزایش می‌دهد.</li> <li>هیئت به این نتیجه رسید که احتمال ندارد بتواند رهنمودهای مفید و مبتنی بر اصول بیشتری تهیه کند.</li> </ul>	<p>بیشتر آن‌ها فهمیدند که ارزیابی این‌که آیا یک بازار فعال است و یک ورودی غیرقابل مشاهده درخور توجه است یا خیر، چالش‌برانگیز بود.</p> <p>آن‌ها از هیئت خواستار رهنمودهای بیشتری در مورد این ارزیابیها بودند. پاسخ‌دهندگان بیشتر به ارزیابیهای مربوط به ابزار مالی با برخی نظرها در ارتباط با دارایی اشاره کردند.</p> <p>تعدادی از پاسخ‌دهندگان گفتند که هرچند ارزیابیها چالش‌برانگیز هستند، اما رهنمود اضافی سودمند نخواهد بود و استاندارد باید مبتنی بر اصول باقی بماند.</p> <p>تعداد زیادی از پاسخ‌دهندگانی که گفتند ارزیابیها چالش‌برانگیز نبودند، اظهار داشتند که به‌این دلیل بود که آن‌ها یا رهنمودی درون واحد تجاری تهیه کردند یا از رهنمودهای در سطح صنعت استفاده کردند.</p> <p>برخی از پاسخ‌دهندگان گفتند که انگیزه تهیه‌کنندگان در راستای طبقه‌بندی اقلام در سطح ۲ سلسله‌مراتب به‌جای طبقه‌بندی در سطح ۳ قرار دارد، زیرا الزامهای افشا برای اندازه‌گیریهای سطح ۳ در سطح وسیع‌تری وجود دارد.</p>	<p><b>به‌کارگیری قضاوت الزامی برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه</b></p>

ارزیابی	پیامهای دریافت شده	حوزه موضوع
<p>هیئت به این نتیجه رسید که هرچند احتمال می‌رود که کاربرد غیریکنواخت در اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای زیستی وجود داشته باشد، با وجود این، پرسشهای دقیق کاربردی به بهترین وجه توسط حرفه ارزشیابی و نه از سوی تدوین‌کننده‌های استاندارد حسابداری، مورد توجه قرار می‌گیرد.</p>	<p>برخی از پاسخ‌دهندگان به درخواست برای اطلاعات، در زمینه داراییهای زیستی تجربه داشتند. بیشتر آن‌ها گفتند که اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای زیستی چالش‌برانگیز است و بسیاری از آن‌ها در مورد به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ یا تغییرهایی در استاندارد، درخواست رهنمود بیشتر داشتند.</p> <p>بیشتر پاسخ‌دهندگان در پاسخ به این پرسش گفتند که اندازه‌گیری داراییهای زیستی به ارزش منصفانه، هنگامی که بازار فعالی وجود ندارد، چالش‌برانگیز است و داراییهای زیستی غیرمولد بیشتر به‌عنوان نمونه ذکر می‌شود.</p> <p>برخی از داراییهای زیستی خاص غیرمولد ذکر شده در فرایند نظرخواهیها عبارتند از: میوه، ماهی، روغن پالم، برگ چای و محصولات زراعی مانند گندم یا ذرت.</p> <p>اگرچه بسیاری از پاسخ‌دهندگان در پاسخ به این پرسش درخواست کمک اضافی کردند، اما نظرهای متفاوتی در مورد نوع کمک مورد نیاز بیان کردند.</p> <p>برخی این پرسش را مطرح کردند که ارائه این کمک وظیفه هیئت است یا حرفه ارزش‌گذاری.</p>	<p><b>مطالب آموزشی در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای زیستی</b></p>
<p>هیئت به این نتیجه رسید که هیچ مدرکی دال بر کاربرد غیریکنواخت وجود ندارد و بنابراین نیازی به پیگیری این موضوع نیست. تعدادی از ذینفعان مطالب آموزشی بنیاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی در زمینه این موضوع را سودمند یافتند و بسیاری نیز گفتند که از رهنمود عملی تهیه‌شده توسط سازمانهای دیگر استفاده می‌کنند.</p>	<p>بیشتر پاسخ‌دهندگان به درخواست برای اطلاعات به پرسشهای مربوط به ابزار مالکانه بدون قیمت بازار پاسخ ندادند یا گفتند تجربه‌ای در این عرصه ندارند. از بین افراد پاسخ‌دهنده، بیشتر آن‌ها گفتند که با مطالب آموزشی ابزار مالکانه بدون قیمت بازار در دامنه <b>استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS 9)</b> با عنوان ابزار مالی (موجود در مرکز اطلاع‌رسانی بنیاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی) آشنا هستند:</p> <p>تعدادی از پاسخ‌دهندگان اشاره کردند که همچنین از رهنمودهای تهیه‌شده توسط گروه‌های صنعتی استفاده کردند که بیشتر آن‌ها از رهنمود ارزش‌گذاری مالکیت سهام خصوصی و سرمایه‌گذاری خطرپذیر نیز استفاده می‌کنند.</p> <p>بسیاری از افرادی که به پرسشها پاسخ دادند، گفتند که به رهنمود بیشتری نیاز است.</p> <p>پاسخ‌دهندگان از جمله تعدادی از شرکتهای حسابداری، تهیه‌کنندگان، تدوین‌کنندگان استاندارد و استفاده‌کنندگان استاندارد بودند.</p> <p>آن پاسخ‌دهندگان نمونه‌هایی از عرصه‌هایی را ارائه کردند که در آن‌ها بیشتر به‌دنبال رهنمود بودند، از جمله ارزش‌گذاری واحدهای دانش بنیان (استارت‌آپها) و تعیین هزینه سرمایه و صرف و کسره‌های مختلف و همچنین رهنمود بیشتر در مورد محدودیتها.</p> <p>برخی از پاسخ‌دهندگان، از جمله تعدادی از تدوین‌کنندگان استاندارد و تهیه‌کنندگان گفتند که نیازی به رهنمود اضافی نیست.</p> <p>برخی از پاسخ‌دهندگان، از جمله تدوین‌کنندگان استاندارد و تهیه‌کنندگان گفتند که حرفه ارزش‌گذاری و نه هیئت باید هرگونه رهنمود اضافی را تهیه کند.</p>	<p><b>مطالب آموزشی در مورد اندازه‌گیری ارزش منصفانه ابزار مالکانه بدون قیمت بازار</b></p>

حوزه موضوع	پیامهای دریافت شده	ارزیابی
آثار	برخی از پاسخ‌دهندگان نشان دادند که مقایسه با گذشت زمان بهبود یافته است اما هیچ بهبودی در مقایسه بین موارد مختلف وجود ندارد. برخی از پاسخ‌دهندگان نشان دادند که مقایسه‌پذیری با گذشت زمان بهبود یافته است، اما هیچ بهبودی در مقایسه بین صنایع مختلف وجود ندارد. بسیاری از پاسخ‌دهندگان بیان کردند که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ هزینه‌های رعایت ضوابط را افزایش داده است، اما برخی از پاسخ‌دهندگان نشان دادند که مزایای آن بیشتر از هزینه‌ها است. به تقریب همه پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که حفظ همگرایی با اصول حسابداری پذیرفته‌شده عمومی ایالات متحد برای آن‌ها اهمیت دارد و این همگرایی عامل اصلی افزایش مقایسه‌پذیری در سطح جهانی است.	هیئت بازخورد دریافت‌شده در مورد آثار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ و همگرایی و بازخورد هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحد را مورد بحث و گفتگو قرار داد. مباحثه تأیید کرد که هیئت از طریق فرایند ارزیابی پس از اجرا تمام موضوعات مورد نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا را مد نظر قرار داده است.
سایر موارد	<p>موارد دیگری که توسط برخی از پاسخ‌دهندگان ذکر شده و در چارچوب پرسشهای خاصی در فرایند درخواست برای اطلاعات پوشش داده نشده، شامل موارد زیر است:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• برخی از پاسخ‌دهندگان این برداشت را گزارش کردند که سلسله‌مراتب ارزش منصفانه دلالت بر این دارد که اطلاعات مربوط به ارقام در سطح ۱ یا سطح ۲ همیشه بیشتر از اطلاعات مربوط به ارقام در سطح ۳، برای استفاده‌کنندگان مربوطتر هستند.</li> <li>• آن‌ها نشان دادند که این برداشت روی طبقه‌بندی ارقام فشار می‌آورد. آن‌ها همچنین گفتند که این برداشت ممکن اشتباه باشد، همانطور که پژوهشهای دانشگاهی نشان می‌دهد.</li> <li>• برخی از پاسخ‌دهندگان اظهار داشتند که الزامهای افشای ارزش منصفانه برای ابزار مالی در گزارشهای میان‌دوره‌ای پرهزینه است. پاسخ‌دهندگان نیز سودمند بودن این اطلاعات را زیر سوال بردند.</li> <li>• تعدادی از پاسخ‌دهندگان به تنوع در رویه حرفه‌ای با توجه به تعدیلهای ارزش‌گذاری در اندازه‌گیری ابزار مالی مشتقه اشاره کردند.</li> <li>• تعدادی از پاسخ‌دهندگان از هیئت درخواست کردند که در حسابداری از عامل بلوک معامله تجدیدنظر کند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ اجازه بازتاب عامل بلوک معامله در اندازه‌گیری ارزش منصفانه را نمی‌دهد، زیرا این عامل اندازه دارایی واحد تجاری را بازتاب می‌دهد و ویژگی دارایی یا بدهی مورد سنجش نیست.</li> <li>• تعداد کمی از پاسخ‌دهندگان بیان کردند که در ارزیابی این‌که قیمت معامله برابر با ارزش منصفانه است و این‌که سود یا زیان یک‌روزه باید فوری در سود یا زیان شناسایی شود یا خیر، در رویه حرفه‌ای مسایلی وجود دارد.</li> </ul>	هیئت فکر نمی‌کند که بازخوردهای دریافتی در مورد این موضوعها حاکی از وجود مسایل مهمی برای رسیدگی هیئت در حال حاضر باشد

### خلاصه بررسی موضوعی دانشگاهی

هیئت در بررسی دانشگاهی ۵۵ موضوع را شناسایی کرد (که ۳۶ مورد در مجلات دانشگاهی منتشر شده و ۱۹ مورد منتشر نشده بودند) که با عرصه‌های متمرکز در فرایند درخواست برای اطلاعات در ارتباط بودند. فهرست موضوعهای بررسی شده در یک گزارش کامل وجود دارد که در نشست ژانویه ۲۰۱۸ هیئت مورد بحث قرار گرفت. سه نکته اصلی از بررسی پژوهشهای قبلی به‌دست آمده است:

- افشای سلسله‌مراتب ارزش منصفانه زیربنای اندازه‌گیری

ارزش منصفانه (برخلاف وضعیت عدم‌افشا) برای فعالان بازار سرمایه همانند سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی سودمند است. افشا برای آن‌ها این امکان را فراهم می‌سازد که در ارزیابی واحد تجاری و پیش‌بینی سودهای آتی آن دقیق‌تر باشند.

- در مورد سطوح خاص ارزش منصفانه، به‌نظر نمی‌آید که رتبه‌بندی ضمنی در سلسله‌مراتب (یعنی سطح ۱ < سطح ۲ < سطح ۳ از نظر همبستگی یا ارائه صادقانه) همیشه برقرار باشد.

برخی از موضوعها شواهدی ارائه می‌دهند که با همبستگی ارزش، اطلاعات و اتکاپذیری بیشتر برای سطح ۱ (سطح ۲)

حرفه‌ای، فرایندی که توسط آن واحدها به برآورد ارزش منصفانه دست یابند را مورد بحث و تحلیل قرار نمی‌دهد. پژوهش‌های دانشگاهی نشان می‌دهد که چنین فرایندی از سوی فعالان بازار بااهمیت تلقی می‌شود، اما دیدگاه‌های پژوهشی محدود به آنچه که اکنون داوطلبانه افشا می‌کنند هستند. سرمایه‌گذاران ممکن است به درک بهتری از فرایند برآورد نیاز داشته باشند که به آن‌ها اجازه دهد اتکای بر

برآوردهای ارزش منصفانه را تعدیل کنند. 

#### منبع:

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

در مقابل سطوح ۲ و ۳ (سطح ۳) سازگاری دارد. با این حال، چنین شواهدی مشروط به نقدشوندگی یا ریسک‌پذیری دارایی‌های در جریان اندازه‌گیری و پیچیدگی آن‌ها و همچنین به نااطمینانی پیرامون فرایند اندازه‌گیری و شرایط بازار هستند. از این رو، موارد افشا باید با سایر اطلاعات ضمنی ارزیابی شوند.

• با توجه به انگیزه مدیران، از جمله ارکان راهبری حاکم بر واحد تجاری، مدیران با اندازه‌گیری اختیاری خود برای آگاهی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی (و در نتیجه افزایش کیفیت گزارشگری) و یا فریب آن‌ها (مثل دستیابی به برخی از اهداف سود) استفاده خواهند کرد.

در این راستا، شایان ذکر است که هیچ سندی در رویه

### پیوست الف - استفاده‌های مهم از ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و الزامهای افشا در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی	ارزش منصفانه چگونه استفاده می‌شود؟	اندازه‌گیری ارزش منصفانه؟	الزامهای افشای استاندارد شماره ۱۳ به‌کارگرفته می‌شود؟
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ «ترکیبهای تجاری»	الزامی، با تعدادی استثنا	بله	خیر
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۵ «داراییهای غیرجاری نگهداری‌شده برای فروش و عملیات غیرمستمر»	محدود، الزامی است اگر ارزش منصفانه منهای هزینه به فروش، کمتر از ارزش دفتری باشد	بله	بله
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ «ابزار مالی»	الزامی، بستگی دارد به مدل کسب‌وکار و ابزار	بله	بله
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۶ «اموال، ماشین‌الات و تجهیزات»	اختیاری، انتخاب رویه حسابداری	بله	بله
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۹ «مزایای کارکنان»	الزامی، فقط برای داراییهای طرح بازنشستگی	بله	خیر
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۶ «کاهش ارزش داراییها»	محدود، الزامی است اگر ارزش منصفانه منهای هزینه‌های مصرف کمتر از ارزش دفتری و بیشتر از ارزش اقتصادی باشد	بله	خیر
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ «داراییهای نامشهود»	اختیاری، انتخاب رویه حسابداری اگر بازار فعال برای دارایی وجود داشته باشد	بله	بله
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۰ «سرمایه‌گذاری در املاک»	اختیاری، انتخاب رویه حسابداری	بله	بله
استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ «کشاورزی»	الزامی، ارزش منصفانه منهای هزینه‌ها به فروش برای بیشتر داراییهای زیستی	بله	بله