

Мерење и обелодањивање фер вредности према различитим оквирима финансијског извештавања

Сврха овог прилога је опште разматрање мерења и обелодањивања фер вредности под различитим оквирима финансијског извештавања, у зависности од околности и контекста.

1. Различити оквири финансијског извештавања захтевају или допуштају различита мерења и обелодањивања фер вредности у финансијским извештајима. Оквири се такође разликују према нивоу смерница које пружају у вези са основом мерења средстава и обавеза или за одговарајућа обелодањивања. Одређени оквири финансијског извештавања дају обавезне, прописане смернице, други пружају смернице општег типа, а неки од њих уопште не садрже смернице. Поред тога, постоје и одређена мерења и праксе обелодањивања фер вредности специфичне за привредне гране.

2. У различитим оквирима финансијског извештавања могу постојати различите дефиниције фер вредности, или унутар одређеног оквира могу постојати различите дефиниције за различита средства, обавезе или обелодањивања. На пример, Међународни рачуноводствени стандард (IAS) 39 дефинише фер вредност као “износ за који се одређено средство може разменити, или обавеза измирити, у оквиру независне трансакције између добро обавештених и вољних страна”. Концепт фер вредности најчешће претпоставља текућу трансакцију, а не измирење у неком прошлом или будућем времену. Сходно томе, процес мерења фер вредности представља изналажење процењене цене по којој би се та трансакција обавила. Осим тога, у различитим оквирима финансијског извештавања могу се користити изрази као што су “вредност специфична за ентитет”, “вредност у употреби”, или слични изрази, а притом и даље бити унутар концепта фер вредности овог ISA.

3. Оквири финансијског извештавања могу третирати измене у мерењима фер вредности који се током времена одвијају на различите начине. На пример, одређеним оквиром финансијског извештавања се може захтевати да се промена мерења фер вредности одређене имовине или обавеза директно прикаже у капиталу, док се такве промене могу приказати као приход у неком другом оквиру. У неким оквирима, одлучивање да ли да се користи рачуноводство фер вредности и на који начин је примењено је под утицајем намере руководства да спроведе одређене активности у вези са одређеном имовином или обавезом.

4. Различити оквири финансијског извештавања могу захтевати одређена специфична мерења или обелодањивања фер вредности у финансијским извештајима односно прописивати их или дозвољавати у различитом степену. Оквиром финансијског извештавања се:

- могу прописати захтеви за мерење, приказивање и обелодањивање одређених информација садржаних у финансијским извештајима, или информација обелодањених у напоменама уз финансијске извештаје, или приказаних као допунске информације;
- могу дозволити одређена мерења коришћењем фер вредности по избору ентитета, или уз услов да су задовољени одређени критеријуми;
- може прописати посебан метод утврђивања фер вредности, на пример, коришћењем независне процене или одређеним начином примене дисконтованих токова готовине;
- може дозволити избор између неколико алтернативних метода за утврђивање фер вредности (оквир финансијског извештавања може али не мора дефинисати критеријуме избора); или
- не морају дати упутства за мерење фер вредности или обелодањивање фер вредности осим општег упутства да је начин примене евидентан кроз обичаје или праксу, на пример, праксу привредне гране.

5. У одређеним оквирима финансијског извештавања, предуслов захтева или дозволе мерења или обелодањивања фер вредности, је претпоставка да се фер вредност средстава или обавеза може поуздано мерити. У неким случајевима ова претпоставка се може превазићи уколико одређена ставка средстава или обавеза нема котирану тржишну цену на активном тржишту и за које су други методи процене фер вредности очигледно неодговарајући или неизводљиви. Неки оквири финансијског извештавања могу навести хијерархију фер вредности којом се разликују инпуту који се користе за одређивање фер вредности, почев од оних који представљају јасно “уочљиве (познате) инпуте” који се заснивају на котираним ценама и активним тржиштима до “неуочљивих (непознатих) инпута” који подразумевају просуђивање самог ентитета о претпоставкама које би учесници на тржишту користили.

6. Одређени оквири финансијског извештавања захтевају одређена специфична прилагођавања

или модификације информација о процени вредности, или друга разматрања која су јединствена за одређено средство или обавезу. На пример, рачуноводствено обухватање инвестиционе имовине може захтевати прилагођавање процењене тржишне вредности, као што су прилагођавања за процењени трошак затварања по продаји, прилагођавања у вези са стањем и локацијом имовине и по основу других питања. Слично томе, уколико тржиште за одређено средство није активно тржиште, објављене котације цена треба прилагодити или модификовати како би се подесније одмерила фер вредност. На пример, котиране тржишне цене не морају бити валидан показатељ фер вредности уколико на том тржишту трансакције нису фреквентне, тржиште још увек није чврсто установљено, или се на њему тргује малим обимом јединица у односу на укупан број постојећих јединица. Сходно овоме, такве тржишне цене се морају прилагођавати или модификовати. За спровођење прилагођавања или модификација могу бити неопходни алтернативни извори тржишних информација. Такође, у неким случајевима, додељени колатерал (на пример, када је колатерал додељен за одређене врсте дуговања) се мора размотрити приликом утврђивања фер вредности или могућег умањења вредности имовине или обавезе.

7. У већини оквира финансијског извештавања, основни концепт мерења фер вредности је претпоставка сталности пословања ентитета, као и непостојање намере или потребе за ликвидацијом, значајним смањењем обима пословања или спровођењем трансакција под неповољним условима. Стога, у овом случају, фер вредност не може бити износ који би ентитет примио или платио у трансакцији на коју је приморан, принудној ликвидацији или неповољној продаји. Међутим, одређени ентитет треба да узме у обзир своју текућу економску или пословну ситуацију приликом утврђивања фер вредности својих средстава или обавеза, уколико оквир финансијског извештавања то прописује или дозвољава, при чему тај оквир може али не мора прецизирати како се то ради. На пример, план руководства да убрзано отписује неко средство ради задовољења специфичних пословних циљева може бити значајан за утврђивање фер вредности тог средства.

Преовлађујућа мерења фер вредности

8. Мерења и обелодањивања која се заснивају на фер вредности све чешће преовлађују у оквирима финансијског извештавања. Фер вредности се могу јавити у финансијским извештајима, или утицати на њихово утврђивање, на већи број начина, укључујући мерење по фер вредности:

- специфичних средстава или обавеза, као што су утрживе хартије од вредности или обавеза измирења обавезе финансијским инструментом, редовно или периодично “од тржишта ка тржишту”;
- специфичних саставних делова капитала, на пример, приликом рачуноводственог евидентирања, признавања, мерења и презентације одређених финансијских инструмената са карактеристикама инструмента капитала, као што су обвезнице које ималац може конвертовати у обичне акције емитента;
- специфичних средстава или обавеза стечених у оквиру пословног спајања. На пример, почетно утврђивање гудвила проистеклог из куповине ентитета у оквиру пословне комбинације најчешће се заснива на мерењу фер вредности стечених средстава или обавеза и фер вредности дате накнаде;
- специфичних средстава или обавеза једнократно прилагођене фер вредности. Одређени оквири финансијског извештавања могу захтевати мерење фер вредности за квантификовање корекција за средство или групу средстава, које су извршене при утврђивању умањења вредности средства, на пример, тест умањења вредности гудвила стеченог у оквиру пословне комбинације заснован на фер вредности дефинисаног пословног ентитета или извештајне јединице, чија се вредност алоцира на групе средстава и обавеза ентитета или јединице како би се извео садржани гудвил, ради поређења са евидентираним гудвиллом;
- агрегација средстава и обавеза. У одређеним случајевима мерење класе или групе средстава и обавеза захтева агрегацију фер вредности појединачних ставки средстава и обавеза у оквиру одређене класе или групе. На пример, према оквиру финансијског извештавања ентитета, мерење диверзификованог кредитног портфолија може бити засновано на фер вредности одређених категорија зајмова садржаних у портфолију;
- информација које су обелодањене у напоменама уз финансијске извештаје или приказане у виду допунских информација, али које нису признате у финансијском извештају.