

Exposure Draft
April 2017
Comments due: August 1, 2017

ISA.

پیش نویس پیشنهادی استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده)

حسابرسی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مربوط

پیوست ۲: عواملی که نشان دهنده ریسکهای تحریف با اهمیت برای برآوردهای حسابداری هستند

پیش نویس پیشنهادی استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده)
حسابرسی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مربوط
بند الف ۶ (A6):

ابهام^۱ در برآورد، یکی از ویژگیهای ذاتی برآوردهای حسابداری است. در پیوست ۲ استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰، درباره ماهیت و پیامدهای ابهام در برآورد بیشتر بحث می شود.

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

ترجمه: امیرهادی معنوی مقدم

بندهای ۲، ۳ و ۱۳ استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰، به ترتیب، به معرفی عوامل پیچیدگی^۲، قضاوت^۳، و ابهام در برآورد می پردازند و حسابرس را ملزم می کنند تا به هنگام شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف با اهمیت مرتبط با برآوردهای حسابداری، این موارد و دیگر عوامل مرتبط را در نظر بگیرد. از اینرو، در سراسر استاندارد، به این عوامل ارجاع می شود و این پیوست، اطلاعات پایه اضافی در ارتباط با این عوامل را ارائه می کند. بر اساس بند ۱۵ (بی) (15(b)) استاندارد، وقتی شرایط تعیین شده اجرایی باشد، برای پاسخ به ریسکهای

می‌شود (هم در مقدار برآورد حسابداری و هم در اطلاعات تدوین شده درباره حساسیت آن مقدار به تغییر در داده‌ها یا فرضهای استفاده‌شده). چنین تغییری، طبق الزامهای شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشای مندرج در چارچوب گزارشگری مالی مربوط، در هنگام در نظر گرفتن نحوه نمایش برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی، مطرح است.

به دلیل محدودیتهای ذاتی اطلاعات، امکان کاهش ابهام در برآورد، فراتر از برخی محدودیتها، وجود ندارد. افزون بر این، بیشتر چارچوبهای حسابداری به این موضوع اشاره دارند که وقتی هزینه کسب اطلاعات فراتر از مزایای آن اطلاعات باشد (محدودیت هزینه)، میزان اطلاعات مورد نیاز نیز باید محدود شود (و بنابراین کاهش ابهام در برآورد فراتر از این محدودیت عملی نیست).

به هنگام تهیه برآورد حسابداری، **دامنه ابهام باقیمانده در برآورد^۴**، در حساسیت مبلغ برآورد حسابداری نسبت به استفاده از روشهای مختلف، یا حساسیت به تغییرها در داده‌های در دسترس، یا در ارزش فرضهایی که ممکن بود به کار رود، منعکس می‌گردد. شاید برآوردی که در معرض ابهام بالاتری می‌باشد، نسبت به برآوردی که در معرض ابهام کمتری است، با دقت کمتری اندازه‌گیری شود؛ ولی برآورد حسابداری همچنان ارتباط معناداری برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی دارد؛ مشروط بر اینکه توصیف ماهیت و میزان ابهام در برآورد در صورتهای مالی با توجه به مفاد **چارچوب گزارشگری مالی کاربردپذیر^۵**، معقول باشد. با انتخاب برآورد نقطه‌ای منطقی جهت استفاده در صورتهای مالی و توصیف میزان، ماهیت و اثر اندازه‌گیری ابهام در برآورد، یعنی طیف پیامدهای احتمالی، طرح موضوع برآورد در صورتهای مالی به انجام می‌رسد. در برخی موارد، ابهام همراه با برآورد حسابداری به قدری بالاست که معیارهای شناخت در چارچوب گزارشگری مالی کاربردپذیر رعایت نمی‌شود و امکان شناخت برآورد حسابداری در صورتهای مالی وجود ندارد؛ هر چند شاید الزامهای مرتبطی با افشا وجود داشته باشد.

ارزیابی شده تحریف بااهمیت، حسابرس باید رویه‌هایی را اجرا کند تا به شواهد مناسب حسابرسی در خصوص برخی موارد مرتبط با هر یک از این عوامل، دست یابد. متن بندهای ۲، ۳ و ۱۳ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰، در پیوست الف نشان داده شده است.

شرایطی که ممکن است این سه عامل بیشتر غالب باشند همانطور که در پیوست ۱ استاندارد اشاره شده است، ماهیت مبنای اندازه‌گیری به‌کاررفته و ماهیت و شرایط اقلام صورتهای مالی بر میزان وجود این عوامل تأثیرگذارند و مدیریت باید آنها را در شرایط زیر برحسب مورد در نظر بگیرد:

الف- تهیه برآورد حسابداری از مقدار پولی مورد نیاز؛
ب- درک حساسیت برآورد حسابداری به تغییر در عوامل یادشده؛ و
ج- در نظر گرفتن موارد افشای مرتبطی که مورد نیاز هستند. برآوردها به احتمال زیاد تحت تأثیر روابط بین این سه عامل قرار دارند و وقتی در روش به‌کاررفته برای تعیین برآورد، از مدلسازی پیچیده استفاده شود، این احتمال بیشتر هم می‌شود.

ابهام در برآورد

ابهام در برآورد عبارتست از ابهام ذاتی که برآوردهای حسابداری را مستعد نبود دقت در اندازه‌گیری می‌کند. بسته به ماهیت مبنای اندازه‌گیری به‌کاررفته و ماهیت و شرایط اقلام صورتهای مالی، مقدار پولی آن قلم ممکن است به‌طور مستقیم و پیش از نهایی شدن صورتهای مالی مشاهده‌پذیر باشد یا شاید طوری باشد که فقط چند وقت پس از انتشار آن صورتهای به‌صورت مستقیم مشاهده‌پذیر باشد یا در برخی موارد، شاید به‌هیچ‌وجه به‌طور مستقیم مشاهده‌پذیر نباشد. ابهام در برآورد وقتی به‌وجود می‌آید که مقدار پولی مورد نیاز برای یکی از اقلام صورتهای مالی را نتوان با دقت تعیین کرد و خروجی آن برآورد، پیش از نهایی شدن صورتهای مالی مشخص نشود.

ابهام در برآورد ممکن است به تغییر روشهای احتمالی، منابع داده‌ها و انواع فرضهای مورد استفاده برای برآورد حسابداری منجر شود و از اینرو، لزوم استفاده از قضاوت در زمان محاسبه برآورد را به‌همراه دارد. خود این مسئله نیز به تغییر در خروجیهای احتمالی فرایند برآورد منجر

پیچیدگی

پیچیدگی در تهیه برآوردهای حسابداری وقتی به وجود می‌آید که چند ویژگی ارزشگذاری مختلف و روابط چندگانه یا غیرخطی بین آنها وجود داشته باشد. شاید مدیریت در ارتباط با موارد زیر به مهارت‌ها یا دانش تخصصی نیاز داشته باشد:

- فنون و مفاهیم ارزشگذاری که می‌توان از آنها در زمینه هدفها و خطاهای اندازه‌گیری یا دیگر الزامهای مندرج در چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر و نحوه استفاده از آن مفاهیم یا فنون، استفاده کرد؛
- تجربه و ویژگیهای زیربنای ارزشگذاری^۶ که شاید با توجه به ماهیت و شرایط آن دسته از اقلام صورتهای مالی که برآوردهای حسابداری برایشان تهیه می‌شود، مرتبط باشد؛ یا

- شناسایی منابع داده‌ای مناسب و در دسترس (از جمله داده‌های مرتبط با ایجاد فرضهای مناسب) از منابع داخلی (از جمله داده‌هایی که در دفاتر کل یا دفاتر معین ثبت نمی‌شوند) یا از منابع اطلاعاتی خارجی، یا نحوه پرداختن به مشکلات در دریافت داده‌ها از چنین منابعی یا حفظ یکپارچگی آنها در زمان استفاده از روش تهیه برآورد. پیچیدگی در به‌کارگیری فنون یا مفاهیم ارزشگذاری شاید زمانی به وجود آید که در این مفاهیم یا فنون، از روشهای مبتنی بر احتمال، فرمول قیمت‌گذاری اختیار معامله یا فنون شبیه‌سازی برای پیش‌بینی خروجیهای نامطمئن آینده یا رفتارهای فرضیه‌ای، استفاده شود. پیچیدگی در ارتباط با روش نیز زمانی به وجود می‌آید که برای تعیین خروجیهای فرایند برآورد مجبور باشیم از چند منبع داده؛ چند فرض یا مفهوم یا فنون ارزشگذاری استفاده کنیم که از آن جمله می‌توان به زمانی اشاره کرد که چنین اقلامی برای اینکه مناسب استفاده یا پشتیبانی از ایجاد فرضها باشند، به تفسیر یا پردازش نیاز دارند.

پیچیدگی در به‌کارگیری فنون یا مفاهیم ارزشگذاری شاید با داده‌ها (از جمله داده‌های مرتبط با ایجاد فرضهای مناسب) مرتبط باشد، از جمله زمانی که شناسایی، دریافت، دسترسی به داده‌ها یا درک آنها به‌طور ذاتی دشوار باشد. برای مثال:

الف- شاید دستیابی به داده‌های مرتبط با معامله‌هایی که به‌طور کلی برای عموم شفاف نیستند، دشوار باشد. حتی وقتی امکان دسترسی به چنین داده‌هایی از طریق منبع اطلاعاتی بیرونی میسر است، شاید درک آنها دشوار باشد؛ مگر اینکه منبع اطلاعاتی بیرونی، اطلاعات کافی درباره منابع داده‌ای اصلی مورد استفاده و هرگونه پردازش اجراشده روی داده‌ها را افشا کند.

ب- برخی داده‌ها، دیدگاه‌های منبع اطلاعاتی خارجی درباره شرایط یا رویدادهای آینده را نشان می‌دهند که شاید با تأیید یک فرض، مرتبط باشند. درک چنین داده‌هایی بدون شفافیت درباره منطق و اطلاعات در نظر گرفته‌شده برای شکل‌گیری آن دیدگاه، کار دشواری است.

ج- شاید درک برخی داده‌ها به‌طور ذاتی دشوار باشد؛ چرا که برای درک آنها، باید مفاهیم فنی پیچیده تجاری و حقوقی را درک کرد. برای نمونه، ممکن است به درک داده‌های به‌کاررفته در مفاد قراردادهای حقوقی برای مواردی مانند محصولهای بیمه‌ای یا ابزار مالی پیچیده، نیاز باشد.

قضاوت

وقتی برآورد حسابداری الزامی باشد، چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر شاید به‌طور کامل برای هر نوع قلم صورت مالی و در هر شرایط احتمالی، مناسب‌ترین رویکرد جهت تهیه برآورد حسابداری را مشخص نکرده باشد. همچنین، به‌طور کلی از نظر عملی این امکان وجود ندارد که چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر، تمامی ویژگیها، مفاهیم و فنون خاص مورد نیاز برای تهیه برآورد حسابداری و موارد افشای مرتبط را تعیین کند. در نتیجه، در نظر گرفتن این مسائل به‌طور کلی مستلزم استفاده از قضاوت مدیریت در تهیه برآورد حسابداری است. قضاوتها به‌طور کلی باید به محدودیتهای ذاتی اطلاعات در دسترس بپردازند. در برخی موارد، میزان یا ماهیت محدودیتهای ذاتی اطلاعات در دسترس شاید باعث شود به‌هنگام قضاوت، میزان زیادی سلیقه شخصی وارد کار شود.

چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر شاید مبنایی برای برخی قضاوتها مانند هدفهای صریح یا ضمنی مرتبط با اندازه‌گیری، افشا، واحد حساب یا کاربرد محدودیت هزینه به‌وجود آورد. چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر شاید از طریق الزامهایی برای موارد افشای مربوط، اهمیت چنین قضاوتهایی را برجسته سازد.

به‌طور کلی برای تعیین برخی یا همه موارد زیر، به قضاوت نیاز است:

- در مواردی که در الزامهای چارچوب گزارشگری مالی کاربرپذیر مشخص نشده، و رویکردها، مفاهیم و فنون مناسب ارزشگذاری و عوامل مورد استفاده در روش برآورد، براساس دانش موجود به‌کار می‌روند؛

- در مواردی که ویژگیهای ارزش‌گذاری مشاهده‌پذیر باشند ولی منابع بالقوه مختلفی از داده‌های در دسترس وجود داشته باشد، منابع مناسب داده‌ها استفاده می‌شوند؛

به وسیله چارچوب گزارشگری مالی کاربردپذیر، سازگار باشند؛
 • مقدار معقول که در برآورد حسابداری باید استفاده شود، و موارد
 افشای معقول مرتبط که باید در صورتهای مالی انجام شود.
 همچنین، شاید مدیریت مجبور شود درباره محدودیتهای
 هزینه، از جمله ویژگیهای ارزش گذاری که باید در نظر گرفته
 شوند، اما به طور مستقیم مشاهده پذیر نیستند و درباره بهترین

• در مواردی که ویژگیهای ارزش گذاری مشاهده پذیر نباشند،
 فرضهای مناسب یا طیفی از فرضهای مختلف با توجه به دادههای
 محدود در دسترس (برای مثال دیدگاههای بازار) استفاده می شوند؛
 • در مواردی که استفاده از طیفی از برآوردهای نقطه‌ای در صورتهای
 مالی منطقی باشد و این احتمال نسبی وجود داشته باشد که برخی
 نقاط درون آن طیف با هدفهای مبانی اندازه‌گیری الزامی شده

پیوست الف - متن بندهای ۲، ۳ و ۱۳ استانداردهای بین‌المللی حسابداری شماره ۵۴۰

پیشنویس پیشنهادی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۵۴۰ (تجدیدنظر شده)

حسابرسی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مربوط

ماهیت برآوردهای حسابداری

بند ۲- اندازه‌گیری بسیاری از اقلام صورتهای مالی به طور ذاتی فاقد دقت است که به آن ابهام در برآورد گفته می‌شود. در استانداردهای بین‌المللی حسابداری (ISA)، به این دسته از اقلام صورتهای مالی برآوردهای حسابداری گفته می‌شود. برآوردهای حسابداری از نظر ماهیت بسیار با هم متفاوتند و اندازه‌گیریشان ممکن است متأثر از پیچیدگی و لزوم استفاده از قضاوت مدیریت باشد. میزان تأثیر پیچیدگی و قضاوت بر اندازه‌گیری با میزان تأثیر ابهام در برآورد بر اندازه‌گیری، رابطه بسیار تنگاتنگی دارد. از اینرو، شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت مرتبط با برآوردهای حسابداری از سوی حسابرس و پاسخهای حسابرس به ریسکهای ارزیابی شده زیر، تأثیر سه عامل زیر و روابط بین آنها قرار دارند.

بند ۳- وقتی برآورد حسابداری محاسبه می‌شود، احتمال تحریفش به دلایل زیر افزایش می‌یابد:
 الف- تأثیر پیچیدگی:

۱- لزوم به‌کارگیری مهارتها یا دانش تخصصی مناسب در انتخاب، طراحی و به‌کارگیری روش استفاده‌شده برای برآورد حسابداری؛ از جمله زمانی که آن روش شامل مدلسازی پیچیده باشد؛

۲- باید مرتبط و قابل اتکا بودن داده‌های استفاده‌شده را به‌طور مناسب در نظر گرفت؛ چه این داده‌ها از منابع داخلی به‌دست آمده باشند چه از منابع اطلاعاتی خارجی؛ و

۳- حفظ یکپارچگی داده‌های استفاده‌شده.

ب- تأثیر قضاوت مدیریت:

۱- باید به هنگام انتخاب روشها، فرضها یا داده‌ها، اطلاعات در دسترس را به‌طور مناسب در نظر گرفت؛ و

۲- کاهش ریسک جانبی مدیریت.

ج- تأثیر ابهام در برآورد:

۱- اتخاذ گامهای مناسب برای لحاظ کردن ابهام در برآورد؛ و

۲- انتخاب برآورد نقطه‌ای مناسب از سوی مدیریت یا موارد افشای مناسب مرتبط در صورتهای مالی.

شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت

بند ۱۳- در زمان استفاده از استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۱۵ (ISA 315) (بازنگری شده)، حسابرس باید ریسکهای تحریف بااهمیت را در سطوح صورت مالی و ادعاهای شناسایی و ارزیابی کرده و مشخص شود آیا تحریفهای بااهمیت شناسایی شده بنا به قضاوت حسابرس، ریسکهای درخور توجهی هستند یا نه؟ به‌هنگام شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریفهای بااهمیت در ارتباط با برآورد حسابداری، حسابرس باید این مسئله را در نظر داشته باشد که برآورد حسابداری تا چه میزانی تحت تأثیر یک یا چند عامل مرتبط، به شرح زیر است:

الف- پیچیدگی در محاسبه برآورد حسابداری، از جمله اینکه:

۱- روش استفاده‌شده، از جمله مدلسازی، تا چه اندازه به مهارتها یا دانش تخصصی نیاز دارد، و

۲- دشوار بودن دستیابی به داده‌های مرتبط و اتکالپذیر و حفظ یکپارچگی آن داده‌ها؛ البته اگر دشواری وجود داشته باشد.

ب- لزوم استفاده از قضاوت مدیریت و امکان جانبی مدیریت با توجه به روشها، فرضها و داده‌های مورد استفاده؛ و

ج- ابهام در برآورد؛ از جمله اینکه برآورد حسابداری تا چه اندازه به انتخاب روشهای مختلف یا تغییر فرضها و داده‌های استفاده‌شده، حساس است.

اطلاعات در دسترس در آن شرایط، قضاوت کند.

به منظور تعیین فرض برای رویدادها یا شرایط آینده، باید از قضاوت استفاده کرد که دشواری آن با میزان ابهام رویدادها یا شرایط، فرق می‌کند. دقت پیش‌بینی رویدادها یا شرایط نامطمئن آینده بستگی به این دارد که بر مبنای دانش در دسترس، از جمله دانش موجود از شرایط، رویدادها یا خروجیهای مرتبط گذشته، تا چه اندازه امکان تعیین رویدادها یا شرایط وجود دارد. فقدان دقت، همانطور که گفته شد، به ابهام در برآورد دامن می‌زند.

شاید تمامی ویژگیهای پیامد آینده نامطمئن نباشد و لازم باشد که فرضها فقط با توجه به ویژگیهای نامطمئن پیامد تعیین شوند. برای مثال، به هنگام اندازه‌گیری کاهش ارزش احتمالی حسابهای دریافتی بابت فروش کالاها در تاریخ ترازنامه، مقدار حساب دریافتی شاید به وضوح تعیین شود و به طور مستقیم در اسناد مرتبط با آن معامله مشاهده‌پذیر باشد. فقط ممکن است میزان زیان ناشی از کاهش ارزش، قطعی نباشد؛ البته اگر زیانی داشته باشیم. در این مورد، باید درباره احتمال زیان و مقدار و زمانبندی چنین زیانی، فرضهایی انجام شود.

با وجود این، در دیگر موارد، مبالغ جریان وجوه نقد نهفته در حقوق مربوط به یک دارایی ممکن است قطعی نباشد (برای مثال، مقدار خسارت بابت زیان ادعا شده در یک دعوی قضایی در جریان، شاید ابهام بالایی داشته باشد). در این گونه موارد، باید هم درباره مبلغ حقوق نهفته مرتبط با جریان وجوه نقد و هم درباره زیان احتمالی ناشی از کاهش ارزش، بسته به اعتبار طرفی که علیه آن دعوی قضایی مطرح شده، فرضهایی انجام داد.

شاید پیش‌بینی برخی پیامدهای غیرقطعی با دقت بالا برای تنها یک قلم، به نسبت آسان باشد. برای مثال، شاید عمر مفید یک ماشین تولیدی را بتوان به آسانی پیش‌بینی کرد؛ مشروط بر اینکه اطلاعات فنی کافی درباره متوسط عمر مفید آن در دست باشد. در مواردی مانند امید به زندگی یک فرد بر مبنای **فرضهای بیم‌سنجی**^۷ که پیش‌بینی پیامدهای آینده با دقت مناسب امکان‌پذیر نیست، شاید بتوان پیامد را برای گروهی از افراد، با دقت بالاتر پیش‌بینی کرد. در برخی موارد، مبنای اندازه‌گیری ممکن است مشخص کند که واحد حساب برای مقاصد اندازه‌گیری، بهتر است در سطح یک مجموعه باشد تا به این ترتیب، ابهام ذاتی برآورد را کاهش دهد.

شاید در دیگر موارد، در نظر گرفتن اطلاعات موجود درباره رویدادها و شرایط گذشته در کنار روندها و انتظارات فعلی درباره پیشرفت‌های آینده، ضرورت داشته باشد. شرایط و رویدادهای گذشته، اطلاعاتی تاریخی در اختیار ما قرار می‌دهند که از روی آنها ممکن است الگوهای رفتار تاریخی تکراری مرتبط با ویژگیهای نامطمئن ارزشگذاری را در ارزیابی پیامدهای آینده تشخیص داد و برون‌یابی کرد. همچنین، این اطلاعات تاریخی ممکن است الگوهای در حال تغییر چنین رفتاری در گذر زمان (چرخه‌ها یا روندها) را نشان دهند. شاید این اطلاعات نشان دهند که الگوهای تاریخی اساسی رفتار، به گونه‌ای پیش‌بینی‌پذیر در حال تغییر بوده‌اند و ممکن است آنها را برای ارزیابی پیامدهای آینده، برون‌یابی کرد. انواع دیگر اطلاعات نیز ممکن است در دسترس باشد که تغییرهای ممکن در الگوهای تاریخی چنین رفتاری یا در روندها یا چرخه‌های مرتبط را نشان می‌دهند. درباره ارزش پیش‌بینی‌کننده چنین اطلاعاتی، به قضاوت‌های دشواری نیاز است.

به هنگام تصمیم‌گیری درباره مسیر اقدام مناسب، از دید مدیریت، برای تهیه برآورد حسابداری، میزان و ماهیت قضاوت‌های به‌کاررفته در تهیه برآورد حسابداری (از جمله میزان ذهنی بودن آن قضاوتها) ممکن است برای سوگیری مدیریت، فرصت به وجود آورد. وقتی میزان پیچیدگی یا میزان ابهام در برآورد بالاست یا هر دو شرایط حاکم است، ریسک و فرصت برای سوگیری مدیریت و امکان پنهان‌کاری نیز افزایش می‌یابد.



پانوشته‌ها:

- 1- Uncertainty
- 2- Complexity
- 3- Judgment
- 4- Residual Estimation Uncertainty
- 5- Applicable Financial Reporting Framework
- 6- Underlying Valuation Attributes
- 7- Actuarial Assumptions

منبع:

International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), **Proposed International Standard on Auditing 540**, www.ifac.org, 2017