

چالش‌های حسابرسی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه و راهبردهای حساب‌رسان در مقابل آن

✍ دکتر رحیم بنابی قدیم

مقدمه

توسعه‌های اخیر در حرفه حسابرسی، تقاضا برای هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری^۱ را بیش از پیش مورد تأکید قرار داده است. از طرف دیگر، شرکتها نیز برای افزایش شفافیت و افشای بیشتر در گزارشهای حسابرسی، نیاز به اطلاعات مربوط و اتکاپذیر دارند و یکی از راهکارهای مورد نیاز برای این هماهنگ‌سازی، و در نتیجه افزایش شفافیت گزارشگری مالی، استفاده از ارزشهای منصفانه^۲ در تهیه صورتهای مالی است. این در حالی است که به‌کارگیری ارزش منصفانه به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه که فاقد بازارهای فعال و کامل برای داراییهای مالی و غیرمالی هستند، از نظر اندازه‌گیری، افشا و حسابرسی با چالشهای جدی روبرو است. برای غلبه بر این چالش، حساب‌رسان باید ساختار و رویه‌های مناسب برای ارزشیابی ارزش منصفانه را درک کنند، که سبب کاهش ریسک مربوط به گزارش این اقلام برای حساب‌رسان می‌شود، و همچنین باید از رویه‌های ارزشیابی ریسک برای این مبالغ استفاده کنند (Abdullatif, 2016). هرچند، مدیران نیز باید از برآوردهای حسابداری استفاده کنند که واقع‌گرایانه و هم‌راستا با الزامات چارچوب گزارشگری مالی باشد، با این حال وظیفه مهم به حساب‌رسان مربوط می‌شود. یعنی چالش اصلی این است که حساب‌رسان چگونه از قابلیت‌های اتکاپذیری، مربوط بودن، و صحت اندازه‌گیری ارزشهای



ارزش منصفانه یک ارزش مربوط است (بیانگر ارزش بازار است)، قابلیت مقایسه بیشتری دارد (بیانگر ارزشهایی است که در یک زمان واحد با اندازه گیری یکسان بیان می شوند)، و دارای بیان صادقانه با اندازه گیری عینی از رویدادها و مبالغ است. مخالفان به کارگیری ارزش منصفانه بیان می کنند که با وجود گزارش شفاف و عینی از ارزش منابع زیر کنترل شرکت، به کارگیری آن در عمل امکان پذیر نیست. استفاده از ارزش منصفانه در گزارشگری مالی سبب ایجاد نوسان و گزارش سودهای گمراه کننده با شناسایی سودوزیانیهای تحقق نیافته و برآوردهای ذهنی^۵ و خطر اخلاقی^۶ به وسیله مدیران می شود (Abdullatif, 2016).

چالش حسابرسی ارزشهای منصفانه در گزارشگری مالی

مشکل ارزیابی ارزش منصفانه گزارش شده برای داراییها یکی از چالشهای پیش روی حسابرسان، گزارش ارزشهای منصفانه از سوی صاحبکار است. این چالش ناشی از نبود بازار فعال و بازاری است که به اندازه کافی برای بیشتر داراییها مقررات گذاری شده باشد. با این حال، بازار ممکن است مقررات گذاری شده باشد ولی به طور کلی، غیر فعال و غیر کارا باشد. این ناکارایی بازار، سبب می شود سرمایه گذاران غیر فعال، شایعه ها را دنبال و بدون مطالعه بازار، سهامی که بیش از واقع قیمت گذاری شده اند را خریداری کنند. به طور کلی، شرکتها، کارشناسان ارزشیابی ارزش منصفانه، مدل های ارزشیابی و مفروضهای خودشان را دارند و به این دلیل حسابرسان با چالش بزرگی در ارتباط با این ارزشیابیها و مفروضها، با نبود اطلاعات اتکا پذیر و بازارهای کامل و فعال، روبه رو می شوند (Abdullatif, 2016).

مشکل ارزیابی زیان کاهش ارزش داراییها

مدیران شرکتها به دلیل وجود تضاد نمایندگی بین آنها و سهامداران، از زیان کاهش ارزش داراییها^۷ به عنوان ابزاری برای کاهش شدت تضاد نمایندگی از طریق دستکاری زیان کاهش ارزش، سود می برند. از آنجا که مدیران دارای اطلاعات بیشتری نسبت به سهامداران هستند، از اطلاعات به نفع خود استفاده می کنند؛ بنابراین، مدیران شرکتها ممکن است برخی مواقع از زیان کاهش ارزش به عنوان روش و یا ابزاری برای دستکاری از طریق به کارگیری مفروضهای مدیریت سود برای حداکثر کردن منافع مورد انتظارشان و یا

منصفانه گزارش شده در صورتهای مالی، اطمینان حاصل کنند (Ahmed et al., 2012).

براین اساس، در این مقاله سعی شده است چالشهای مهم حسابرسی ارزشهای منصفانه اقلام گزارش شده در متن صورتهای مالی با توجه به مبانی نظری و همچنین راهبردهای مقابله حسابرسان با آن، مورد بررسی قرار گیرد.

ضرورت حسابرسی ارزش منصفانه

بر اساس استانداردهای حسابرسی، حسابرسان ملزم به رسیدگیهای لازم برای کسب شواهد کافی درباره معقول بودن برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه هستند. این فرایند با تعیین لازم بودن برآورد ارزش منصفانه و همچنین درک چگونگی محاسبه برآوردها از سوی مدیریت صاحبکار شروع می شود و با بررسی منابع ابهام برآوردی شناسایی شده که ممکن است منجر به ارائه نادرست با اهمیت^۲ شود، ادامه می یابد. در ادامه، حسابرسان باید معقول بودن برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و افشای مرتبط با آنها را ارزیابی کنند و اظهارات مکتوبی از مدیریت صاحبکار درباره معقول بودن مفروضهای اساسی مورد استفاده در انجام برآوردها، دریافت کنند (Dixon & Frolova, 2013).

ارزشهای منصفانه، در چندین بخش از گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گرفته است. استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی^۴ (IFRS)، استفاده از ارزشهای منصفانه را برای ثبت اوراق بهادار نگهداشته شده برای فروش، داراییهای زیستی، داراییها و بدهیها در تحصیل تجاری و سرقتی ناشی از ترکیب تجاری، همچنین برای ارزشیابی مجدد داراییهای سرمایه گذاری شده، داراییهای نامشهود و اموال، ماشین آلات و تجهیزات، الزامی کرده است. منظور از ارزش منصفانه، ارزش منابع یک شرکت با فرض بر فروش آن در بازار است.

ارزش منصفانه در مقایسه با دیگر مبانی اندازه گیری مانند ارزش فلی و شاخصهای قیمتی، دارای پیچیدگی کمتری است و بیانگر ارزشی است که، به جای اینکه به وسیله واحد گزارشگر تعیین شود، توسط بازار مشخص می شود (Majercakova & Skoda, 2015). با وجود این، به کارگیری ارزش منصفانه در گزارشگری مالی، موضوع بحث برانگیزی است. به اعتقاد برخی پژوهشگران،

**حسابرسان نمی توانند
صادقانه بودن واقعیت اقتصادی
قیمت اختصاص یافته به
دارایی یا بدهی را
به راحتی تأیید کنند**



پاداش خود، استفاده کنند (Jarva, 2009).

براین اساس، **تئوری نمایندگی**^۸ ممکن است چگونگی به کارگیری کاهش ارزش از طریق مدیریت سود و نحوه به کارگیری آن به عنوان سازوکاری برای حل مشکل نبودتقارن اطلاعاتی بین شرکت و سهامداران، به ویژه سرمایه گذاران، را توضیح دهد. بیشتر شرکتها از گزارش داوطلبانه کاهش ارزش داراییها اجتناب می کنند؛ مگر اینکه از سوی حسابرسان ملزم به گزارش آن شوند. در چنین وضعیتی، صاحبکاران کارشناسان ارزشیابی خود را دارند و ارزشیابیهای شخصی را با مفروضهای شخصی خود انجام می دهند و اگر حسابرسان این ارزشیابی را به چالش بکشند، صاحبکاران حسابرسان را به طور تلویحی تهدید به جایگزینی با حسابرس دیگری می کنند (سجادی و بنابی، ۱۳۹۶).

مشکل دیگر مربوط به گزارش کاهش ارزش داراییها و حسابرسی آن، تمایل صاحبکاران برای به کارگیری چندین کارشناس ارزیابی به عنوان روشی برای متقاعد کردن حسابرسان درباره ارزشیابی آنها است؛ به خصوص هنگامی که حسابرسان

قانع نشده باشند و یا نسبت به ارزشیابی بیش از واقع داراییها مطلع باشند ولی هنوز نسبت به از دست دادن صاحبکار، هراس دارند. همچنین برخی صاحبکاران از حسابرسان مشابهی در سالهای بعد استفاده می کنند تا کنترلهای مجدد کاهش ارزش داراییها به دلیل صرفه جویی در هزینه ها توسط حسابرسان، کاهش یابد (Abdullatif, 2016).

مشکل ارزیابی ارزش داراییها و سرقفلی در ترکیب تجاری موضوع اصلی در این شرایط، ارزشیابی بیش از واقع داراییها و **سرقفلی**^۹ در ترکیب تجاری است. طبق استاندارد حسابداری، سرقفلی شناسایی شده در فرایند تحصیل باید بر مبنای چگونگی تحقق سرقفلی در بین واحدهای مولد وجه نقد، تخصیص یابد. چنین تخصیصی، اختیاری و تأییدناپذیر است. بنابراین در صورتی که شرکت تحصیل کننده، واحدهای مولد وجه نقد بیشتری داشته باشد، انعطاف پذیری آن در تخصیص سرقفلی و قدرت اعمال نظر مدیریت، بیشتر خواهد بود. از آنجا که ارزش منصفانه سرقفلی به صورت مستقیم در دسترس نیست، شرکتی که واجد سهم بالاتری از خالص داراییهای هستند که ارزشهای تأییدناپذیر دارند (مانند ماشین آلات و تجهیزات تخصصی) انعطاف پذیری بیشتری در تخمین ارزش منصفانه خالص داراییها و در نتیجه آن سرقفلی داشته و قدرت اعمال نظر بیشتری در تعیین ارزش داراییها خواهند داشت (رامشه و عربصالحی، ۱۳۹۱؛ سجادی و بنابی، ۱۳۹۶).

نتایج برخی پژوهشها نشان می دهد برخی شرکتها به شرکتهای بزرگتری که مالکیت بیشتر سهام هردو را در اختیار دارند، به قیمتهای بالاتری فروخته می شوند، در نتیجه، داراییها و سرقفلی با مبالغ بیشتر و متورم شده ای را گزارش خواهند کرد تا بتوانند این داراییها را به عنوان وثیقه دریافت وام بانکی استفاده کنند. حسابرسان، بانکها و سهامداران خرد از این رویکرد متضرر خواهند شد.

در ترکیب تجاری، ارزش سرقفلی از طریق کسر ارزش بازار خالص داراییها از کل ارزش دفتری سرمایه گذاری به دست می آید، که به معنی این است که دارایی و بدهیهای شناسایی پذیر ابتدا به ارزش منصفانه اندازه گیری می شود و باقیمانده بهای تمام شده سرمایه گذاری به سرقفلی اختصاص می یابد. در حالی که وقتی ارزش بازار بیشتر داراییها و بدهیها به دلیل نبود منابع اطلاعاتی اتکاپذیر، به شکل اتکاپذیری قابلیت اندازه گیری

جایگزینی با ارزش تاریخی است. ارائه بیانیه‌های متعدد و متوالی برای حساب‌رسان داخلی و مستقل برای ارزشیابی ارزش منصفانه عاملی در ایجاد تنوع روشها و کاهش اثربخشی آنها می‌شود (Pannese & DelFavero, 2010).

نبود منابع اطلاعاتی کافی، ضعف حساب‌رسان در مقابل صاحبکاران و نظارت غیرکافی به‌وسیله نهادهای نظارتی، از دلایل تشدیدکننده چالش حساب‌رسان در این فرایند است (Abdullatif, 2016). حساب‌رسی برآوردهای ارزش منصفانه در کشورهای در حال توسعه در مقایسه با کشورهای توسعه یافته، دارای چالش و اهمیت بیشتری است که از دلایل مهم آن می‌توان به بازارهای غیرفعال، هزینه بالای به‌کارگیری روشهای پیچیده ارزشیابی، کمبود ارزشیابان و متخصصان ماهر، نبود رهنمود نسبت به ارزشیابی، معاملات گسترده انجام‌شده با اشخاص وابسته، قیمتهای بازاری که به دلیل دخالت دولت بیانگر ارزشهای واقعی نیستند، و محیط قانون‌گذاری و نظارتی ضعیف، اشاره کرد. همچنین، برآوردهای ارزش منصفانه و حساب‌رسی آنها با مشکلاتی مانند نبود افشای کافی جوانب معاملات اشخاص وابسته، نبود قیمت برای ابزار مالی مشابه (به‌خصوص در بازارهای با اندازه کوچک) و مشکلات مربوط به پیش‌بینی جریانهای نقدی و تعیین نرخ تنزیل مناسب، روبه‌روست.

یکی دیگر از عواملی که مانعی بر برآورد و حساب‌رسی ارزش منصفانه تلقی می‌شود، نداشتن آموزش و اطلاعات کافی نسبت به ارزش منصفانه و نیز تأکید حساب‌رسان بر مفروضهای به‌کار رفته صاحبکار نسبت به اعمال ارزشهای منصفانه است که عملکرد حساب‌رسان در اتکا بر ارزشیابیهای خود را محدود می‌کند. بازارهای غیرفعال، پیچیدگی و پراکندگی در روشهای به‌کار گرفته‌شده در دستیابی به ارزشهای منصفانه و نبود دانش فنی، به‌کارگیری و حساب‌رسی صحیح ارزش منصفانه در صورتهای مالی را زیر تأثیر قرار می‌دهد. در نتیجه، آموزش و رهنمودهای فنی کافی برای کاهش موانع ذکر شده لازم است (Abdullatif, 2016).

از نظر برخی پژوهشگران، مواردی مانند (۱) نامتناسب بودن مفروضهای مدیریت، (۲) ناکافی بودن مستندسازی مدیریت، (۳) نبود تخصص و تجربه کافی افرادی که برآوردهای ارزش منصفانه را تعیین می‌کنند، (۴) نبود شواهد پذیرفتنی و تأییدکننده، (۵) درجه بالای ذهنیت به‌کار رفته در برآوردها، و (۶) مشکلات مربوط به ارزیابی معقول بودن مفروضهای به‌کاررفته در برآوردهای مدیریت، از عوامل و چالشهای

ندارند، شرکتها ممکن است در تلاش برای تخصیص ارزشهای نامناسبی به داراییها، بدهیها و سرقتی باشند.

به دلیل نبود بازار کارا و فعال برای استخراج ارزش بازار بیشتر داراییها، حساب‌رسان با چالش بزرگ تعیین ارزشهای بازار منصفانه مواجه هستند (Abdullatif, 2016).

چالشهای حساب‌رسی ارزش منصفانه براساس پیشینه تجربی

نگرانی نسبت به حساب‌رسی ارزشهای منصفانه با این که در اقتصادهای پیشرفته و مترقی نیز دارای اهمیت است، ولی به دلایلی مانند نبودتقارن اطلاعاتی، منابع اطلاعاتی محدود، بازارهای ناقص و غیرفعال، و نظامهای راهبری شرکتی ضعیف، تأثیرگذاری و اهمیت آن در کشورها و اقتصادهای در حال توسعه بسیار بیشتر است. به عبارتی، چالش جدی تر این است که حساب‌رسان دانش کافی برای حساب‌رسی ارزشهای منصفانه و همچنین قضاوت نسبت به انتخاب درست برآوردها از سوی مدیریت ندارند و بدین‌گونه، قابلیت اتکای این اطلاعات که برگرفته از تصورها، انتظارات و اطلاعات درونی مدیران نیز است، با چالش جدی مواجه است (Ebimobowei and Tonye, 2018).

به عنوان چالش مهم حساب‌رسی ارزش منصفانه، باید اذعان کرد حساب‌رسان نمی‌توانند صادقانه بودن واقعیت اقتصادی قیمت اختصاص یافته به دارایی یا بدهی را به راحتی تأیید کنند. ارزش منصفانه یک قلم دارایی یا بدهی ممکن است در دامنه ده درصد بیشتر یا کمتر از مبلغ برآوردی باشد و بیانگر یک رقم قطعی نخواهد بود. حساب‌رسان برای شناسایی نکردن ارزش منصفانه اقلام در حین حساب‌رسی کنترل‌های داخلی شرکت، مورد ملامت و سرزنش قرار می‌گیرند. اگر حساب‌رسان نتوانند به‌طور مؤثر برآوردهای ارزش منصفانه را آزمون کنند، فرصت دستکاری سود به‌وسیله مدیریت ایجاد می‌شود. به‌کارگیری ارزشهای منصفانه در دوران بحران مالی چندان مطلوب نخواهد بود.

در حالی که حساب‌رسان در چنین شرایطی متهم به سهل انگاری هستند، حساب‌رسان در مواقع ارائه اظهار نظر مردود به دلیل ناتوانایی تعیین رویکرد ارزشیابی و افشان کردن کافی ارزش منصفانه، تمایل برای اعمال محافظه‌کاری بیشتری دارند. در حال حاضر، آموزش ارزش منصفانه برای حساب‌رسان، کافی و قانع کننده نیست، آموزش ارزش منصفانه نیازمند تغییر نگرش آموزش حساب‌داری و

جدول ۱- چالشهای حسابرسی ارزش منصفانه (Ahmed et al., 2012)

پژوهشگران	چالشهای پیشرو
Griffith et al., 2012; Olson, 2007	کمبود شایستگی حسابرسان برای حسابرسی ارزش منصفانه، دانش محدود حسابرسان برای درک برآوردهای مدیریت، ناتوانایی درک مفروضه‌های اساسی به‌کاررفته از سوی مدیریت به‌وسیله حسابرسان، تأکید حسابرسان بر مفروضه‌های اعمال‌شده از سوی کارشناسان، مهارت ناکافی حسابرسان در حسابرسی نخستین نسبت به حسابرسی ارزش منصفانه
Ramanna & Watts, 2007	ارائه نادرست عمدی و جانبداری منظم مدیریت در برآوردها نسبت به ارزش منصفانه
Ryan, 2008; IAASB, 2008	ذخایر مربوط به سودوزیانه‌های تحقق‌نیافته، نقدینگی بازار، توزیع تورش‌دار از جریانهای نقدی
Martin et al., 2006; Martin et al., 2010	نبودکنترل‌های داخلی در حسابرسی ارزش منصفانه، شناسایی و ارزشیابی ارزش منصفانه که دارای ریسک بالایی است، جانبداری بالقوه حسابرسان به‌دلیل استدلال انگیزشی و اطمینان بیش‌ازحد
Pannese & DelFavero, 2010	غیرواقع‌گرایانه‌بودن برآوردهای ارزش منصفانه توسط مدیریت به‌دلایل غیرمعتبربودن برآوردها و مبتنی بر منابع اطلاعاتی محدود و اتکال‌پذیرنبودن
Martin et al., 2006; Benston, 2008; and Akgü et al., 2011; and Christensen et al., 2012	کاهش کیفیت حسابرسی به‌دلیل اتکال‌پذیرنبودن برآوردهای ارزش منصفانه و جانبداری مدیریت

بهتر این است که حسابرسان برآوردهای حسابداری خودشان را برای یک رویداد مالی، قبل از دریافت اظهارات توضیحی صاحبکار به‌کارگیرند. همچنانکه براساس نتایج یک پژوهش (Ahmed et al., 2012)، هنگامی که برآوردهای حسابداری با رویدادهای ریسک بالا مرتبط باشند، حسابرسان به جای استفاده از مفروضه‌های صاحبکار در رابطه با به‌کارگیری آنها، از مفروضه‌های شخصی خود برای بررسی آنها استفاده می‌کنند. ولی نبود شواهد تأییدپذیر و همچنین اتکای حسابرسان بر کارشناسان ارزیابی، به‌دلیل دانش و تخصص محدود خود نسبت به پیچیدگی ارزشیابی ورودیها، تحلیلها و الگوهای مرتبط، سبب ایجاد شکاف بین تصور حسابرسان و انتظارات قانون‌گذار نسبت به حسابرسی ارزشهای منصفانه شده است (Abdullatif et al., 2016).

به‌اعتقاد برخی پژوهشگران، حسابرسان باید قضاوت‌های خود را که نشانگر مفروضه‌های آنها است، به‌کار گیرند. همچنین، حسابرسان در زمان رویارویی با ابهام در حسابرسی ارزش منصفانه باید اثر ریسک بااهمیت ناشی از ابهامها را مدنظر قرار دهند و قصد و توانایی مدیران در برآورد ابهامها را بررسی و در طول حسابرسی ارزش منصفانه، دامنه برآوردهای خود را تعدیل

مهم حسابرسان در فرایند کسب اطمینان نسبت به اندازه‌گیری و گزارش ارزش منصفانه هستند (Steven et al., 2017).

در این زمینه، مهمترین چالشهای پیش‌روی حسابرسی، ارزش منصفانه گزارش‌شده از سوی مدیریت در صورت‌های مالی مطابق با پژوهشهای قبلی مرتبط در این زمینه به شرح **جدول ۱**، خلاصه شده است.

راهبردهای حسابرسان در حسابرسی ارزش منصفانه

به اعتقاد پژوهشگران، توانایی حسابرسان برای شناسایی برآوردهای غیرمعقول، وقتی بهبود می‌یابد که هنگام مواجه شدن با برآوردهای ارزش منصفانه، ذهنیت خود را تغییر دهند و با به‌کارگیری اطلاعات از منابع متعدد و تحلیل اعتبار آنها، با احتیاط بیشتری عمل کنند (Griffith et al., 2015). یکی از راهبردهایی که مدیران برای گمراه کردن حسابرسان در رسیدگی به گزارش ارزش منصفانه به‌کار می‌گیرند، افشای بیش‌ازحد درباره این ارزشها است که ممکن است اثر منفی بر اعتبار این ارزش داشته باشد (Griffin, 2014).

به اعتقاد برخی پژوهشگران (Steven et al., 2017)،

تحلیل محیط تجاری صاحبکار قبل از بررسی، از مواردی است که باید مورد توجه قرار گیرد (Pannese and Delfavero, 2010). برای پاسخ به ابهامها نسبت به اندازه‌گیری ارزش منصفانه، حساب‌رسان بیشتر از سه رویکرد زیر به‌عنوان واکنش مناسب استفاده می‌کنند (Steven et al., 2017):

۱- حساب‌رسان انتظار دارند که مدیریت تأکید بیشتری بر افراد متخصص ثالث داشته باشد،

۲- به تأثیر آن بر اثربخشی کنترل‌های داخلی توجه کنند، و

۳- حساب‌رسان اتکای بیشتری بر کارشناسان ارزشیابی داشته و رویه‌های حسابرسی بیشتری را اجرا کنند.

نتیجه‌گیری

یکی از عناصر ضروری استراتژی هیئت استانداردهای حسابداری مالی، حرکت از گزارشگری مالی براساس بهای تمام‌شده تاریخی به گزارشگری براساس ارزشهای منصفانه است. وقتی احتیاط به‌عنوان یک اصل اساسی کنار گذاشته می‌شود و ارزشهای تاریخی و دفتری با ارزشهای منصفانه، که بعد از به‌کارگیری یک مدل ارزشیابی با اتکا بر قیمت‌های بازار مشاهده‌پذیر، جایگزین می‌شود، باید یک سازوکار کنترلی برای جلوگیری از ارزشیابیهای خوش‌بینانه بی‌دلیل مدیران، اعمال شود. در دنیای ارزش منصفانه، آزمون برآوردهای مدیریت از سوی حساب‌رسان نسبت به ارزشهای منصفانه گزارش‌شده از سوی مدیران، این وظیفه مهم را انجام می‌دهد.

بنابراین در چارچوب نظام گزارشگری که به‌طور فزاینده‌ای متکی بر ارزشهای منصفانه است، آزمون برآوردهای مدیریت، اطمینان از تأییدپذیری و اتکاپذیری آنها از سوی حساب‌رسان امری ضروری است؛ زیرا به‌کارگیری ارزشهای منصفانه با این‌که مربوط بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری را افزایش می‌دهد، ولی سبب کاهش اتکاپذیری آن نیز می‌شود. به‌کارگیری ارزش منصفانه داراییها در گزارش کاهش ارزش داراییها، محاسبه ارزش بازار داراییها و بدهیها و نیز در محاسبه سرقتی در فرایند ترکیب تجاری در بازار غیر فعال و غیرکارا در کشورهای درحال توسعه، چالشهای مهم اندازه‌گیری، برآورد، افشا و اتکاپذیری را ایجاد می‌کند و نداشتن آموزش و اطلاعات کافی نسبت به ارزش منصفانه

کنند (Adrian et al., 2010). حساب‌رسان در طول حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه، باید درک و شناخت کافی از مدل‌های ارزشیابی، مفروضه‌های اساسی، رویه‌های حسابرسی و مبانی ممکن داشته باشند (Martin et al., 2006).

برای کاهش مشکلات و چالشهای حسابرسی ارزشهای منصفانه، لازم است:

• بررسی موشکافانه از گزارشهای حسابرسی و حسابداری افزایش یابد؛

• حساب‌رسان باید مراحل آموزش کافی و بازآموزی از طریق برنامه‌های آموزشی مستمر حرفه‌ای را دنبال کنند تا همیشه مسلط و آشنا به موضوعهای مرتبط با اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه باشند؛

• **نهادهای نظارتی**^{۱۰} باید بر عملکرد کارشناسان ارزیاب ارزشهای منصفانه نظارت کافی داشته باشند و رویه‌هایی را برای اعطای گواهی به این افراد و کنترل مداوم صلاحیت و تخصص آنها، اعمال کنند؛

• نهادهای نظارتی باید حساب‌رسان و شرکتهای گزارشگر را ملزم به استفاده از مدل‌های مناسب برای برآورد ارزشهای منصفانه در صورتهای مالی کنند؛ و

• هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری نیز باید فرصت به‌کارگیری بیشتری از رویه‌های اختیاری را برای اندازه‌گیری ارزشهای منصفانه به‌خصوص در اقتصادهای درحال توسعه فراهم کند، زیرا متخصصان محلی پیامدهای منفی اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه را احساس می‌کنند (Ebimobowei and Tonye, 2018).

مطلبی که باید بیشتر مورد توجه قرار گیرد، این است که تأکید زیادی بر تعدیل دامنه برآوردهای حسابرسی باید صورت گیرد؛ یعنی برآورد واحدی از ارزش بازار یک قلم ممکن نیست وجود داشته باشد و چه‌بسا با گذر زمان و تغییر شرایط، برآوردهای جدیدتری باید صورت گیرد، زیرا هر گونه ضعف و کوتاهی در تعدیل دامنه برآوردها در شرایط حسابرسی نامطمئن، به شکست حسابرسی و زیان ناشی از تحریفها منجر می‌شود.

در حسابرسی ارزش منصفانه، ارزیابی هم‌راستایی اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه با اصول و استانداردهای حسابداری در سطح ملی، همچنین درک شرایط تجاری کلی صاحبکاران و

panies in Response to the Credit Crisis, Journal of Accounting, 2010, 30(2) 2, p.40

• Ahmed, K., Ittonen, K., Endeshaw, K., Auditing Fair Value Measurements and Disclosures: A Case of the Big 4 Audit Firms, Master's Thesis in Business Administration Umeå School of Business, 2012

• Dixon, J., & Frolova, Y., Accounting for Good Governance: The Fair Value Challenge, Corporate Governance: The International Journal of Business in Society, 2013, 13(3), 318-331

• Ebimobowei, A., & Tonye, O., Fair Value Accounting & Challenges of Audit Practice in Nigeria, Research Journal of Finance and Accounting, 2018, 9(4), 16-24

• Griffin, J.B., The Effects of Uncertainty and Disclosure on Auditors' Fair Value Materiality Decisions, Journal of Accounting Research, 2014, 52(5), 1165-1193

• Griffith, E.E., Hammersley, J.S., Kadous, K., & Young, D., Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates, Journal of Accounting Research, 2015, 53(1), 49-77

• Jarva, H., Do Firms Manage Fair Value Estimates? An Examination of SFAS 142 Goodwill Impairments, Journal of Business Finance & Accounting, 2009, 36 (9-10), 1059-1086

• Majercakova, D., & Skoda, M., Fair Value in Financial Statements after Financial Crisis, Journal of Applied Accounting Research, 2015, 16(3), 312-332

• Martin, R., Rich S. & Wilks, J., Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research, Accounting Horizons, 2006, 20, 287-303

• Pannese, D. & Delfavero, A., Fair Value Accounting: Effect On The Auditing Profession, Journal of Applied Business Research, 2010, 26(3), 43-50

• Steven M. Glover, Mark H. Taylor, and Yi-Jing Wu, Current Practices and Challenges in Auditing Fair Value Measurements and Complex Estimates: Implications for Auditing Standards and the Academy, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2017, 36(1), 63-84

از سوی حسابرسان، تأکید حسابرسان بر مفروضه‌های به‌کار رفته صاحبکار نسبت به اعمال ارزشهای منصفانه، بازارهای غیرفعال، پیچیدگی و پراکندگی در نقشه‌های به‌کار گرفته‌شده در دستیابی به ارزشهای منصفانه و نبود دانش فنی، به‌کارگیری و حسابرسی صحیح ارزش منصفانه در صورتهای مالی را زیر تأثیر قرار می‌دهد.

تغییر ذهنیت حسابرس در راستای اعمال احتیاط بیشتر، اتکای حسابرسان بر برآوردهای شخصی خود نسبت به ارزشهای منصفانه به‌جای تأکید بر رویه مورد استفاده مدیریت، توجه به ریسک برآوردهای مدیریت در فرایند حسابرسی و تعدیل برآوردهای انجام‌شده به مرور زمان و با تغییر شرایط، ممکن است از راهبردهای مؤثر در رویارویی با چالش حسابرسی برآوردها و ارزش منصفانه گزارش شده باشند.



پانوشته‌ها:

- 1- Harmonization of Accounting Standards
- 2- Fair Values
- 3- Material Misstatement
- 4- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 5- Subjective Assessment
- 6- Moral Hazard
- 7- Asset Impairment Loss
- 8- Agency Theory
- 9- Goodwill
- 10- Regulatory Institutions
- 11- International Accounting Standards Board (IASB)

منابع:

• رامشه، منیژه، و عرب صالحی، مهدی، مفاهیم کاهش ارزش تحت استانداردهای حسابداری سرقفلی، مجله حسابرس ۱۳۹۱، شماره ۵۸

• سجادی، سید حسین، و بنابی قدیم، رحیم، بررسی نظری اهمیت و دلایل گزارشگری کاهش ارزش داراییها، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۶، شماره ۲۳، ۵-۱۵

• Abdullatif, Modar, Auditing Fair Value Estimates in Developing Countries: The Case of Jordan, Asian Journal of Business and Accounting, 2016, 6(2), p. 101-140

• Adrian P., Jeffrey L., & Benjamin R., Fair Value Audit Guidance of Public and Non-Public Com