

# گفتگو

با آقای اصغر طاهری

## براوردهای حسابداری؛ فراگیر و پرابهام



آقای اصغر طاهری دانش‌آموخته رشته حسابداری است و بیش از ۳۵ سال در زمینه‌های مختلف حرفه‌ای شامل حسابرسی، مشاوره مالی و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه فعالیت دارد. وی به‌عنوان تحلیلگر سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه با رویکرد برنامه‌ریزی منابع بنگاه (ERP) در حوزه حسابداری و مالی با شرکت بین‌المللی مهندسی سیستم‌ها و اتوماسیون (ایریسا)، از شرکتهای صاحب‌نام در حوزه فناوری اطلاعات، همکاری دارد و عمده فعالیت‌های خود را در این حوزه متمرکز ساخته است.

آقای طاهری همکاری طولانی با مدیریت تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی دارد و در نظرخواهی و بازنگری پیش‌نویسهای استانداردهای حسابداری و حسابرسی ایران مشارکت ارزشمند و مستمری داشته است. از ایشان چندین مقاله در زمینه‌های حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه در نشریه‌های حرفه‌ای حسابداری و مدیریت، از جمله نشریه حسابرسان، به چاپ رسیده است.

### سپاس

ممنونیم که این بار نیز با روی گشاده دعوت ما را پذیرفتید. این شماره مجله، به موضوع چالشهای حسابرسی براوردهای حسابداری اختصاص دارد. ابتدا جایگاه و نقش براوردهای حسابداری را در گزارشگری مالی توضیح دهید.

### طاهری

به نام خداوند جان و خرد.

من هم در مقابل تشکر و قدردانی می‌کنم. در رابطه با موضوع بحث باید اشاره کنم که حسابداری مملو از برآورد است و بدون استفاده از برآورد، انجام عملیات حسابداری و به تبع آن گزارشگری مالی که هدف اصلی آن ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا به استفاده‌کنندگان مختلف، اعم از استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است متصور نمی‌باشد. در تجربه‌ام، چه از بُعد انجام براوردهای حسابداری توسط واحدهای تجاری و چه از بُعد حسابرسی این براوردها توسط حسابرسان مستقل، موضوعی را فراگیرتر و پرابهام‌تر از «براوردهای حسابداری» سراغ ندارم.

مفهوم برآورد در حسابداری و حسابرسی، همواره یکی از موضوعهای چالشی و بحث‌برانگیز بوده است و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در خصوص ارزیابی ریسکها، ارزیابی تحریفهای شناسایی شده، نشانه‌های احتمالی جانبداری مدیریت، و در نهایت تعدیل اظهار نظر حسابرسان مستقل نیز به‌طور عمده به موضوعهای مرتبط با براوردهای حسابداری مربوط می‌شود.

## سازمان

**مصادق مهم برآوردهای حسابداری با ابهام بالا در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی، کدام است؟**

## طاهری

به دلیل محدودیتهای ذاتی اطلاعات، برخی برآوردهای حسابداری که به طور عمده مستلزم قضاوت هستند، به نسبت ابهام بالاتری دارند و ممکن است موجب پیدایش خطرهای تحریف با اهمیت شوند. در خصوص برآوردهای حسابداری با ابهام بالا می توان به مواردی از قبیل «استفاده از تکنیکهای اندازه گیری شناخته نشده در انجام برآوردهای حسابداری»، «به کارگیری مدلهای خاص تدوین شده توسط واحد تجاری در برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه» و «برآوردهای ایجادکننده تردید عمده در باره توانایی واحد تجاری برای ادامه فعالیت» (با توجه به اوضاع و احوال اقتصادی و سیاسی کشور در چندسال اخیر، به نظر می رسد استاندارد حسابرسی ۵۷۰ با عنوان «تداوم فعالیت»، کمتر مورد توجه و عنایت حسابرسان مستقل قرار گرفته است) اشاره کرد. لیکن در باره مصادقهای مهم برآوردهای حسابداری با ابهام بالا در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی، می توان به طور عمده به مسئله برورد «ارزشهای منصفانه» (به دلیل نبود بازارهای اصلی در دسترس و فعال) و همچنین برورد «مالیات بردرآمد» اشاره کرد.

نبود شفافیت و وجود برخی ابهامها در مفاد «قانون مالیاتهای مستقیم»، صدور بخشنامه ها و دستورالعملهای اجرایی متعدد و گاهی متناقض درباره موضوعی واحد، برخوردی سلیقه ای برخی از مجریان قانون در تشخیص مالیات بر درآمد، و یا در برخی موارد امکان پذیر نبودن اجرای برخی از مفاد قانون مالیاتهای مستقیم، باعث شده است که مدیران واحدهای تجاری در عمل رغبتی به محاسبه سود مشمول مالیات طبق قوانین مالیاتی و در نهایت محاسبه و افشای مالیات متناسب با این سود را ندارند و به همین دلیل در زمان برورد مالیات بر درآمد، «اختلافات دائمی» که به طور عمده از رعایت نشدن مفاد ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم ناشی می شود، و همچنین «اختلافات زمانبندی»، در نظر قرار نمی گیرد. به دلایل اشاره شده، حسابرسان مستقل نیز در خصوص اظهار نظر نسبت به کفایت ذخیره مالیات، با ابهام بالا مواجه اند و کمتر «گزارش حسابرس» در خصوص واحدهای تجاری کشور را می توان یافت که حاوی بند «مبانی تعدیل» یا بند «تاکید بر مطلب خاص» در خصوص «مالیات بر درآمد» نباشد.

## سازمان

**کیفیت برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی واحدهای گزارشگر در ایران چگونه است؟**

## طاهری

با توجه به این که برآوردهای حسابداری عامل اصلی در تصمیم گیریهای اقتصادی استفاده کنندگان صورتهای مالی است، به همین جهت کیفیت برآوردها از اهمیت ویژه ای برخوردار می باشد. به دلیل استفاده نکردن موثر و به جا از کارشناس واحد تجاری (کارشناس تعیین شده در استاندارد حسابرسی ۶۲۰) در جهت انجام برآوردهای حسابداری در خصوص موضوعهای به طور کامل تخصصی و خارج از حیطه تخصصی کارکنان واحد تجاری (مانند بیم سنجی و امثال آن)، فقدان توضیحات و معیارهای مناسب در برخی استانداردهای حسابداری که امکان به کارگیری اختیاری برخی رویه های حسابداری مرتبط با برآوردهای حسابداری را امکان پذیر ساخته است (در این خصوص به عنوان نمونه می توان به استفاده از روش هزینه به هزینه (Cost-to-cost method) برای برخی پیمانهای ارائه خدمات اشاره کرد، به ویژه برای شرکتهای ارائه دهنده خدمات رایانه ای که این روش برای آنها مناسب نمی باشد). با توجه به موارد اشاره شده، و همچنین شرایط اقتصادی و سیاسی ناپایدار کشور، امکان انجام برآوردهای مناسب میسر نمی باشد و برآوردها به طور معمول اعتبار صورتهای مالی واحدهای تجاری را خدشه دار می سازد.

## سازمان

**مدیران ایرانی در برخورد با برآوردهای حسابداری چه دیدگاهی دارند و با چه الگویی رفتار می کنند؟**

## طاهری

به دلیل شرایط اقتصادی و اجتماعی حاکم بر کشور، مناسب نبودن فضای کسب و کار، شفاف نبودن و وجود برخی ابهامها در مفاد برخی از قوانین و مقررات مربوط، و همسوز نبودن آن با الزامات استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور، و برخوردی سلیقه ای برخی از مجریان قوانین مذکور در بررسی عملکرد اقتصادی واحدهای تجاری، و در برخی موارد امکان پذیر نبودن اجرای این قوانین و مقررات، مدیران واحدهای تجاری در مواقعی در عمل بین دوراهی رعایت کامل استانداردهای حسابداری و

حسابرسی برآوردهای حسابداری، و ارائه مطالب لازم برای نشان دادن توان استفاده استاندارد در مورد هرگونه برآورد حسابداری، از مواردی می‌باشد که در استاندارد حسابرسی ۵۴۰ ایران (تجدیدنظرشده ۱۳۹۲) به آن به صورت اساسی پرداخته نشده است و به طور قطع ممکن است در حسابرسی برآوردهای حسابداری موثر واقع شود.

### سپاس

**آیا تغییر در استاندارد حسابداری ۳۴ ایران با عنوان «رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات»، به منظور شفاف‌سازی برآوردهای حسابداری، ضرورت دارد؟**

### طاہری

استاندارد حسابداری ۳۴ ایران با نام «رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات» (لازم‌الاجرا از ابتدای ۱۳۹۸) که بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ (IAS 8) (ویرایش ۲۰۱۷) تدوین و انتشار یافته است، پاسخگویی مناسب برای نحوه برخورد با تغییرات حسابداری را دارد (لازم به توضیح است که استاندارد حسابداری ۳۴ به تازگی تدوین و لازم‌الاجرا شده و قضاوت در خصوص مناسب بودن یا مناسب نبودن آن، با توجه به شرایط خاص اقتصادی و محیطی ایران، زود می‌باشد). آنچه به کارگیری این استاندارد را در ایران دشوار و به طور عمده قضاوت در خصوص تشخیص «تغییر در برآورد حسابداری» یا «اصلاح اشتباه» را پیچیده می‌سازد (حتی کار به جایی رسیده است که مراجع حرفه‌ای، تلقی تغییر در برآورد حسابداری یا اصلاح اشتباه در خصوص برخی از برآوردهای حسابداری را به مفاد «گزارش حسابرس» ارجاع داده‌اند: بخشنامه شماره ۹۶۲۲۹۷۶ مورخ ۱۳۹۶/۱۰/۲۱ کمیته فنی سازمان حسابرسی)، شرایط اقتصادی و سیاسی ناپایدار حاکم بر کشور، نامناسب بودن فضای کسب و کار، و نبود شفافیت و وجود برخی ابهامها در مفاد برخی از قوانین و مقررات مربوط و همسویی آن با الزامات «چارچوب گزارشگری مالی» ایران می‌باشد.

### سپاس

**اصلاحات اخیر در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظرشده ۲۰۱۷) تا چه اندازه به حسابرسان مستقل در به دست آوردن اطمینان معقول از قابلیت اتکای برآوردهای حسابداری کمک می‌کند؟**

تحمل زیانهای ناشی از برخوردهای مذکور قرار می‌گیرند و در عمل و ناخواسته رغبتی به رعایت استانداردهای حسابداری مرتبط با برآوردهای حسابداری از خود نشان نمی‌دهند.

از طرفی، این موضوعها باعث اختلاف و بلا تکلیفی مدیران در انجام برآوردهای حسابداری شده و بخشی از وقت مدیران و هزینه واحدهای تجاری صرف حل و فصل این موضوعها می‌شود. در ضمن، با توجه به عوامل محیطی اشاره شده، در عمل فرصتهایی برای گزارشگری مالی جانبدارانه فراهم می‌گردد که این جانبداری، به ویژه در دوران نبود اطمینان اقتصادی و سیاسی کشور، به دشواری توسط حسابرسان مستقل قابل ردیابی است.

### سپاس

**در ایران حسابرسان مستقل در حسابرسی برآوردهای حسابداری با چه موضوعها و مسائل خاصی روبرو هستند که در استاندارد حسابرسی ۵۴۰ با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط (تجدیدنظرشده ۱۳۹۲)» به آنها پرداخته نشده است؟**

### طاہری

حسابرسی برآوردهای حسابداری یکی از موضوعهای چالش برانگیز و پرابهام برای حسابرسان مستقل محسوب می‌شود که کیفیت «قضاوت حرفه‌ای» حسابرسان مستقل را به شدت زیر تاثیر قرار می‌دهد و موجب از دست رفتن موفقیت حسابرسان مستقل در استفاده از «تردید حرفه‌ای»، به هنگام حسابرسی برآوردهای پیچیده، خواهد شد.

در ایران حسابرسان مستقل در حسابرسی برآوردهای حسابداری با مسائل خاصی روبرو می‌باشند که به طور عمده به عوامل محیطی مربوط می‌شود که این عوامل منجر به پیچیدگی وظایف حسابرسان مستقل می‌گردد و به نوبه خود بر عملکرد آنان تاثیر منفی می‌گذارد. به طور طبیعی اصلاحات صورت گرفته و تجدیدنظر انجام شده در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط» (تجدیدنظرشده ۲۰۱۷) در خصوص رویه‌های ارزیابی ریسکهای تحریف با اهمیت و نحوه برخورد حسابرس با ریسکهای شناسایی شده مرتبط با برآوردهای حسابداری، تاکید بر اهمیت به کارگیری تردید حرفه‌ای در

## طاهری

همان‌گونه که اشاره شد، بدون استفاده از برآورد، گزارشگری مالی متصور نمی‌باشد و در اساس حسابداری مفهومی ندارد. به همین دلیل است که عنوان می‌شود استفاده از برآوردهای معقول و مناسب، بخش اساسی صورت‌های مالی است و قابلیت اتکای آن را تضعیف نمی‌کند.

با توجه به تغییرات صورت‌گرفته در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۵۴۰ با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط» (تجدیدنظرشده ۲۰۱۷) (اصلاحات انجام‌شده در استاندارد به‌طور عمده شامل افزایش الزامات مربوط به رویه‌های ارزیابی ریسک‌های تحریف بااهمیت و نحوه برخورد حسابرس با ریسک‌های شناسایی شده مرتبط با برآوردهای حسابداری، تاکید بر اهمیت به‌کارگیری «تردید حرفه‌ای» در حسابرسی برآوردهای حسابداری، و تامین مطالب ویژه برای نشان دادن قابلیت استفاده استاندارد در مورد هر گونه برآورد حسابداری می‌باشد)، به نظر می‌رسد این اصلاحات، حسابرسان مستقل را ملزم می‌کند تا بر ریسک‌های تحریف بااهمیت ناشی از برآوردهای حسابداری تمرکز بیشتری داشته باشند و به کمک الزامات حسابرسی دقیقتر و معیارهای مناسبتر به این ریسک‌ها پاسخ دهند و در ضمن رویه‌هایی را طراحی و اجرا کنند که از قابلیت اتکای برآوردهای حسابداری، اطمینان معقول به دست آورند.

## سپهر

**آیا تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۵۴۰ ایران با نام «حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط» (تجدیدنظرشده ۱۳۹۲) ضروری است؟**

## طاهری

همان‌گونه که مستحضرد تمام استانداردهای حسابرسی ایران منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تدوین‌شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB) می‌باشد و از طرفی در «مقدمه استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط» ایران نیز اشاره شده است که در مواردی که استاندارد یا رهنمودی در مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران ارائه نشده باشد، حسابرسان مستقل می‌توانند از مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابرسی استفاده کنند. با توجه به موارد اشاره‌شده، به نظر می‌رسد حسابرسان مستقل با محدودیت استفاده از استانداردهای بین‌المللی برای انجام حسابرسی مواجه نمی‌باشند. البته با توجه به این‌که مجموعه‌ای با عنوان «استانداردهای حسابرسی ایران» توسط سازمان

حسابرسی، به‌عنوان تنها مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور، تدوین و انتشار یافته است، به نظر می‌رسد بهتر باشد که استانداردهای بین‌المللی حسابرسی انتشار یافته و تجدیدنظرشده جدید، به‌موقع توسط سازمان حسابرسی ترجمه و تدوین، و در مجموعه استانداردهای حسابرسی ایران قرار گیرد.

## سپهر

**آیا حسابرسان مستقل در ایران، در حسابرسی برآوردهای حسابداری با مسائلی روبرو می‌باشند که استاندارد بین‌المللی ۵۴۰ (تجدیدنظرشده ۲۰۱۷) برای آن پاسخی ندارد؟**

## طاهری

برخی برآوردهای حسابداری دارای ابهام زیادی هستند که به‌طور عمده از شرایط محیطی نشات می‌گیرد و این شرایط فرصتهایی را برای گزارشگری جانبدارانه فراهم می‌آورد و ممکن است به مدیران این اجازه را بدهد تا تاریخ شناسایی برخی برآوردهای حسابداری را به‌تأخیر انداخته و باعث آسیب‌رساندن به درک استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از عملکرد واحد تجاری شوند. با توجه به تغییرات انجام‌شده در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ به‌شرحی که در پاسخ به پرسش‌های قبلی عنوان شد، پاسخگویی استاندارد مزبور برای انجام حسابرسی برآوردهای حسابداری مناسب می‌باشد و آن‌چه قضاوت حرفه‌ای را در این خصوص پیچیده و دشوار می‌سازد، مواردی مانند نبود اطمینان اقتصادی و سیاسی و مناسب نبودن فضای کسب‌وکار در کشور و همچنین محدودیتهای اساسی در به‌دست‌آوردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب و قابل اتکا در خصوص حسابرسی این برآوردها می‌باشد.

## سپهر

**از مشارکت شما در این گفتگو و صرف وقت و در نظر گرفتن جامعیت در پاسخگویی به پرسشها، بسیار سپاسگزاریم. از این که همیشه مجله حسابرس را در فعالیتهای فرهنگی همراهی و از آن پشتیبانی کرده‌اید، از شما تشکر می‌کنیم.**

## طاهری

من هم در خاتمه گفتگویمان، برای تمام استادان حسابداری و حسابرسی کشور و تمامی عزیزانی که در راه اعتلای دانش حسابداری و حسابرسی کشور تلاش می‌کنند، سلامتی، آرامش و عاقبت به‌خیری آرزو مند و امیدوارم هر یک از ما بتوانیم در این راه موثر و کوشا باشیم و یادمان باشد که کار خیر، فقط مدرسه‌سازی نیست.

