

حسابرسی برآوردهای حسابداری: شناخت فرایند مورد استفاده مدیریت و مشکلات پیش رو

کلمه محسن رشیدی باغی
مریم کاویانی

a. excellent
b. good
c. average
d. poor

مقدمه

برآوردها اقلامی از صورتهای مالی هستند که برای اندازه‌گیری یا ارزشیابی حساب‌هایی که در رابطه با آنها نبود قطعیت وجود دارد، به‌کار گرفته می‌شوند (PCAOB, 2003). برآوردهای پیچیده، برآوردهایی که از چندین فرضیه تشکیل شده و یا مدل‌های محاسباتی سنگینی دارند، برای صورتهای مالی حیاتی به‌شمار می‌روند. با وجود این، فشارهای اقتصادی اهمیت ذخایر مربوط به ارزشیابی را بیشتر کرده و از طرفی، تعیین ارزش فعلی را با مشکلاتی همراه ساخته است. نبود قطعیت بالقوه در برآوردها، شرایط را برای انحرافهای مدیران فراهم آورده (Lundholm, 1999) و با کاهش قابلیت اعتماد برآوردها، آنها نیز کارایی خود را در بازارهای سرمایه از دست داده‌اند (Lev et al., 2010). مجموع همه این شرایط نیاز به افزایش قابلیت اعتماد برآوردهای حسابداری را ضروری ساخته است (Lev et al., 2010).

حسابرسی برآوردهای حسابداری با توجه به ماهیتشان دشوار بوده و نیازمند پیش‌بینی‌های ذهنی وقایع آینده با توجه به روندهای گذشته است. وظیفه حسابرسان جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب مربوط به ادعاهای مدیریت در رابطه با حساب‌های مبتنی بر بهای تمام‌شده تاریخی است (PCAOB, 2010)؛ به این معنی که حسابرسان باید دقت ارقام تاریخی را مورد ارزیابی قرار دهند. با وجود این، وظیفه حسابرس در رابطه با برآوردها ارزیابی منطقی بودن برآوردها است (PCAOB, 2010). حسابرسان برای ارزیابی و تأیید دقت معاملات و مانده‌های مربوط به بهای تمام‌شده تاریخی، دارای رویه‌های مناسبی هستند؛ اما این رویه‌ها برای رسیدگی به برآوردهای حسابداری که ماهیتی ذهنی و غیرعینی دارند، کارایی محدودی دارند (IFAC, 2008).

مطالعات انجام‌شده در ارتباط با برآوردهای حسابداری ممکن است آموزنده باشند (Kadous et al., 2003; Johnstone, 2001)؛ اما چارچوب جامعی را برای درک فرایند حسابرسی برآوردها و یا مراحل از فرایند برآوردها را که تحت تأثیر انگیزه مدیران قرار می‌گیرد، ارائه نکرده‌اند. هدف از این بخش، بررسی چگونگی تحت‌تأثیر قرار گرفتن برآوردها، شناسایی بخش‌هایی از فرایند برآورد که تأثیرپذیری بیشتری دارد و نحوه محدود کردن انگیزه‌های مدیران است.

با توجه به این مشاهدات، مشکل اساسی را می‌توان اعتماد بیش از اندازه به برآوردهای مدیریت عنوان کرد. به‌عبارتی، حسابرسان در برخی مواقع فرضیه‌ها را به‌طور کافی رسیدگی نکرده و در ارتباط با داده‌ها و فرایند مورد استفاده مدیریت، کنترلی را اعمال نکرده و در نهایت، به‌طور کامل مدل مورد استفاده برای برآورد را درک نمی‌کنند. این مشکلات را ممکن است ناشی از دو علت اساسی دانست که مطابق با پیش‌بینی‌های تئوری نهادی هستند. ابتدا، تأکید مؤسسه‌های حسابرسی و استانداردهای حرفه‌ای بر تأیید کردن جنبه‌هایی از مدل مدیریت به جای ارزیابی منتقدانه منطقی بودن برآوردها است. دوم، انتخاب بخش‌های خاصی از تخصص در بین حسابرسان و کارشناسان ارزیابی سبب می‌شود که دانش کافی برای ارزیابی و تحلیل منتقدانه از مدل‌های کارشناسی و مدیریتی را دارا نباشند. این مشکلات بیانگر این است که تغییرهای نهادی صورت‌گرفته از جانب شرکت‌ها و یا تدوین‌کنندگان استانداردها، ممکن است برای بهبود حسابرسی برآوردها ضروری باشد.

مبانی نظری

افزایش می‌دهد، به فشارها و محدودیت‌های محیطی پاسخ می‌دهند (Zucker, 1987; DiMaggio & Powell, 1983). شرکت‌ها با پذیرش روش‌های تجارت، کپی‌برداری از روش‌های شرکت‌های موفق و یا پذیرش رویه‌هایی که متناسب با محیط کاری آنها باشد، مشروعیت پیدا می‌کنند (Pfeffer, 1981).

با توسعه رویه‌های مشروعیتی شرکت‌ها، دو نتیجه مهم حاصل می‌شود: ابتدا، رویه‌های توسعه یافته در جهت حمایت از هدف‌های قانونی سازمان‌ها، همیشه آنها را در دستیابی اثربخش و کارآمد به اهداف خود کمک نمی‌کند؛ زیرا ممکن است رویه‌های قانونی برای شرکت‌ها و یا وظایف خاص مناسب نباشند (DiMaggio & Powell, 1983)؛ به علت اینکه این رویه‌ها بازتابی از هنجارها بوده و نه به علت

بهترین بودن آنها برای تحقق هدف‌های

عملیاتی شرکت‌ها، پذیرفته

شده‌اند. دوم، رویه‌هایی

که به وسیله شرکت‌ها

در شرایط عملیاتی

آنها توسعه یافته

است، در تطابق با

رویه‌های پذیرفته شده

برای مشروعیت آنها

می‌باشد که به عنوان

همسان‌سازی تقلیدی

شناخته می‌شود

(DiMaggio & Powell, 1983).

با ادامه این روند، رویه‌های قانونی

به طور مستحکم‌تری در تصورات اجتماعی و سازمانی

از مناسب بودن یا بهترین رویه بودن، شکل می‌گیرند.

تئوری نهادی پیش‌بینی می‌کند که شرکت‌ها رویه‌های

خود را زمانی تغییر می‌دهند که قانونی بودن این رویه‌ها به

علت فشارهای اجتماعی، سیاسی و نوسانهای بازار همراه با

ابهام باشد (Oliver, 1992). فشارهای ساختاری برای تغییر

زمانی اتفاق می‌افتد که مزایای به‌کارگیری روندهای قانونی

تئوری نهادی بیانگر این است که مؤسسه‌های حسابرسی چارچوب تأییدی خاصی را برای حسابرسی برآوردها به‌کار می‌گیرند؛ حتی اگر برای کار جدید آنها نامناسب باشد. زیرا، این چارچوب در کارهای قبلی آنها درست عمل کرده است.

چارچوب‌بندی حسابرسی برآوردها به عنوان عاملی تأییدکننده نسبت به عاملی ارزیابی‌کننده، باعث می‌شود حساب‌رسان از شواهدی که با مدل مدیریت همخوانی نداشته و یا خارج از مدل باشند، چشم‌پوشی کنند. نداشتن کفایت دانش ارزیابی، مشکلی اساسی در ارتباط با حساب‌رسان بی‌تجربه‌ای است که دانش تخصصی در رابطه با کارهای حسابرسی صاحبکاران بزرگ‌تر که مستلزم مراحل بیشتری است (برای نمونه، انجام برآوردها به صورت مستقل) را ندارند. افزون بر این، حساب‌رسان به‌طور معمول در حسابرسی برآوردهای حسابرسی از

نظرات کارشناسان نیز بهره می‌برند؛ زیرا

آنها دانش تخصصی در ارتباط با

ارزیابی ندارند. اما ممکن است

اعتماد حساب‌رسان به کار

کارشناسان به علت مسائل

هماهنگی و نداشتن

چارچوب مشترک، بیش از

اندازه باشد.

تئوری نهادی، قابلیت

اعتماد رهنمودهای

ایجادشده، پذیرفته شده و

تغییر یافته در طول زمان را برای

رفتارهای اجتماعی در بین سازمان‌ها،

بررسی می‌کند (Scott, 2005). محققان

به‌نحو مناسبی تئوری نهادی را برای درک توسعه

رویه‌های حسابداری و حسابرسی به‌کار می‌گیرند (Cohen et al., 2010; Beasley et al., 2009; Power, 2003).

این بخش نیز تئوری نهادی برای درک رویه‌ها و مشکلات

حسابرسی برآوردها تشریح شده است.

تئوری نهادی گویای این است که شرکت‌ها با توسعه

رویه‌هایی که مشروعیت آنها را در محیط مذکور ایجاد و یا





این شناخت چیزی نگفته است، اما استاندارد موقت ۳۲۸ اشاره می‌کند که برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه، حساب‌برسان باید روش یا مدل مورد استفاده مدیریت و همچنین دلایل مدیریت را برای استفاده از روش مذکور، درک و شناسایی کنند. حساب‌برسان بر مبنای شناخت به‌دست‌آمده از فرایند مورد استفاده مدیریت، از یک یا چند مورد از سه رویکرد موجود برای ارزیابی منطقی بودن برآوردهای مدیریت، استفاده می‌کنند. حساب‌برسان ممکن است: ۱- فرایند مدیریت را برای انجام برآوردها بررسی و آزمون کنند، ۲- برآوردهای مدیریت را به‌طور مستقل انجام دهند، و یا ۳- وقایع و معاملات پس از تاریخ ترازنامه مرتبط با برآوردها را بررسی کنند.

اگر حساب‌برسان تصمیم به بررسی و آزمون فرایند مدیریت داشته باشند، استاندارد موقت ۳۴۲ به آنها اجازه داده که هر ترکیبی از مراحل فوق را برای تهیه شواهد کافی در رابطه با برآوردها، به‌کار گیرند؛ از جمله آزمون کنترل‌های صورت گرفته برای انجام برآوردها، آزمون مربوط بودن، قابلیت اتکا و کفایت داده‌های استفاده‌شده در مدل، آزمون دقت محاسبات صورت‌گرفته در استفاده از مدل، ارزیابی مناسب بودن فرض‌های به‌کار برده‌شده و سرانجام اینکه عوامل مربوط از مدل حذف نشده باشند (PCAOB, 2003).

فرایند مورد استفاده حساب‌برسان در حسابرسی برآوردها

جدول ۱ مراحل کلیدی را که حساب‌برسان در فرایند حسابرسی برآوردها شناسایی کرده‌اند و همچنین شرح چگونگی انجام این مراحل را بیان می‌کند. **گریفیث و همکاران** (Griffith et al., 2013) در مصاحبه‌ای که از حساب‌برسان با تجربه کاری بالا صورت گرفت، مشاهده کردند که بیشتر آنها اولین مرحله در این فرایند را شناسایی حساب‌های شامل برآوردهای بااهمیت یا دارای خطر بالا، عنوان کرده‌اند. **جدول ۱** در صفحه بعد نشان داده شده است:

از بین رفته و همچنین، معیارهای اجتماعی و اقتصادی موفقیت در تضاد باشند؛ برای مثال، فشار سیاسی برای تغییر ناشی از بحران‌های عملکرد، تغییر در ترکیب اعضای هیئت‌مدیره شرکت که منافع و اعتقادهای آنها در تضاد با وضع موجود بوده و فشار بر شرکت‌ها برای پذیرش رویه‌های جدید است.

فشار اجتماعی برای تغییر زمانی اتفاق می‌افتد که فشارهای خارجی و نه درون‌سازمانی، سبب تغییر در رویه‌های پذیرفته‌شده شوند (برای نمونه، تغییر در قوانین، ادغام، تغییر در قانون کار و یا تغییر در ساختار سازمانی).

برآوردهای حسابداری چگونه حسابرسی می‌شوند؟

در استانداردهای موقت حسابرسی ۳۲۸ و ۳۴۸ آمریکا و **استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA)** شماره ۵۴۰ فرایندهای مهمی را که برای حسابرسی برآوردها ضروری هستند، عنوان شده است (PCAOB, 2003).

در ابتدا به استاندارد موقت شماره ۳۴۲ آمریکا اتکا می‌کنیم؛ زیرا دربرگیرنده همه برآوردهای پیچیده مبتنی بر ارزش منصفانه مانند سرقتی و مبتنی بر سایر معیارها از جمله تضمین خدمات است. استانداردهای عمومی رهنمودهایی را در ارتباط با جنبه‌های مختلف از جمله مستندسازی که در حسابرسی همه حساب‌ها مشترک است، ارائه می‌دهند. با وجود این، در این بخش تمرکز اصلی بر رهنمودهای صریح و روشن در رابطه با حسابرسی برآوردهای حسابداری شامل استانداردهای موقت شماره ۳۲۸ و ۳۴۸ برای چارچوب موردنظر است. در این استانداردها، رویه‌هایی که حساب‌برسان برای حسابرسی برآوردها نیاز دارند، توضیح داده شده است. هنگام ارزیابی برآوردها براساس استاندارد موقت شماره ۳۴۲، حساب‌برسان ابتدا باید برآوردهای حسابداری بااهمیت انجام‌شده از سوی مدیریت را شناسایی کنند (PCAOB, 2003). سپس باید از چگونگی انجام برآوردها به‌وسیله مدیریت، شناخت کافی به‌دست آورند. با وجود اینکه استاندارد موقت شماره ۳۴۲ در رابطه با چگونگی کسب

جدول ۱

تعداد مصاحبه در صد شوندهگان	درصد	مراحل تشریح شده به وسیله مصاحبه شوندهگان
۲۱	۱۰۰٪	شناسایی حساب‌های شامل برآوردهای با اهمیت:
۱۶	۷۶/۲	الف) افزایش شناخت از فعالیت‌های صاحبکار و صنعت به منظور شناسایی برآوردهای موجود
۷	۳۳/۳	ب) ارزیابی ریسک و کار گروهی در طول برنامه‌ریزی بخش‌های دارای ریسک بالا یا محدوده‌های ذهنی
۶	۲۸/۶	ج) ایجاد سطح اهمیت برای کمک به شناسایی حساب‌های با اهمیتی که ممکن است شامل برآورد باشند
۵	۲۳/۸	د) استفاده از تجربه و کاربرگ‌های سال‌های قبل برای شناسایی برآوردهای موجود
۲	۹/۵	ه) پرس‌وجو از مدیریت برای شناسایی حساب‌هایی که شامل برآورد می‌باشند
۱	۴/۸	و) استفاده از نظرهای کارشناسان برای شناسایی برآوردها
۱۹	۹۰/۵٪	شناخت روش / مدل مورد استفاده مدیریت:
۱۵	۷۱/۴	الف) شناخت فرایند مورد استفاده مدیریت برای انجام برآوردها و در نظر گرفتن منطق زیربنایی فرایند انجام برآورد
۶	۲۸/۶	ب) شناخت چگونگی انجام برآورد و صلاحیت برآوردکننده
۵	۲۳/۸	ج) شناخت فرضهای زیربنایی روش / مدل
۵	۲۳/۸	د) شناسایی و شناخت کنترل‌های اعمال شده در فرایند انجام برآورد
۴	۱۹	ه) تعیین عناصر برآورد که محرک‌های کلیدی برای شناسایی ریسک‌های اولیه مرتبط با برآورد به‌شمار می‌آیند
۴	۱۹	و) شناخت ورودی‌ها و داده‌های مورد استفاده در مدل برآورد
۳	۱۴/۳	ز) بررسی فعالیت‌ها و عملیات مربوط به برآورد
۱	۴/۸	ح) استفاده از کارشناسان ارزیابی برای کسب شناخت از روش / مدل برآورد
۲	۹/۵٪	آزمون کنترل‌های اعمال شده مرتبط با روش‌های مدیریت و داده‌های استفاده شده:
۲	۹/۵	الف) آزمون کنترل‌های اعمال شده در رابطه با فرایند مورد استفاده برای انجام برآوردها
۱۳	۶۱/۹٪	آزمون مربوط بودن، قابلیت اعتماد، کفایت داده‌های زیربنایی مورد استفاده در مدل:
۹	۴۲/۹	الف) تأیید مطابقت ورودی‌ها و داده‌های استفاده شده در مدل با داده‌های اصلی
۶	۲۸/۶	ب) جمع‌آوری شواهد اصلی در رابطه با فرضها و داده‌های استفاده شده در مدل
۳	۱۴/۳	ج) تأیید دقت محاسبات ورودی‌های استفاده شده در مدل
۱۸	۸۵/۷٪	ارزیابی مناسب بودن فرضهای مدل:
۱۲	۵۷/۱	الف) در نظر گرفتن یکنواختی فرضها با همدیگر و حساسیت برآوردها به تغییر فرضها
۱۰	۴۷/۶	ب) ارزیابی دقت تاریخی برآوردها و پیش‌بینی‌های مدیریت
۷	۳۳/۳	ج) بررسی یکنواختی با دیگر پیش‌بینی‌ها
۵	۲۳/۸	د) تأیید نرخ‌های رشد، نرخ‌های تخفیف و ... استفاده شده در مدل
۵	۲۳/۸	ه) استفاده از کارشناسان برای ارزیابی و مستندسازی مناسب بودن فرضها
۰	۰	در نظر گرفتن اینکه آیا عوامل یا فرضهای مربوط در مدل کنار گذاشته شده‌اند:
۴	۱۹٪	آزمون محاسبات مدیریت:
۴	۱۹	الف) آزمون محاسبات استفاده شده برای تغییر و تبدیل عوامل کلیدی به برآوردها
۸	۳۸/۱٪	فرمول‌بندی جداگانه برآوردها:
۶	۲۸/۶	الف) انجام مستقل برآوردها و مقایسه آنها با برآوردهای مدیریت
۲	۹/۵	ب) استفاده از کارشناسان برای انجام مستقل برآوردها
۲	۹/۵٪	بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه:
۲	۹/۵	الف) استفاده از معاملات انجام شده بعد از پایان سال مالی برای حمایت از فرضها
۱۳	۶۱/۹٪	نتیجه‌گیری در رابطه با اینکه آیا برآوردها اشتباه ارائه شده‌اند:
۸	۳۸/۱	الف) تجزیه و تحلیل شواهد و نتیجه‌گیری با توجه به سطح اهمیت
۳	۱۴/۳	ب) مقایسه برآوردهای مستقل حساب‌برسان با برآوردهای مدیریت
۳	۱۴/۳	ج) در صورت امکان، مغایرت‌گیری تفاوت‌های بین برآوردهای مدیریت و انتظارهای حساب‌برس



تئوری نهادی گویای این است که شرکت‌ها با توسعه رویه‌هایی که مشروعیت آنها را در محیط مذکور ایجاد و یا افزایش می‌دهد به فشارها و محدودیت‌های محیطی پاسخ می‌دهند

است؛ به‌خصوص زمانی که فرضها بسیار بااهمیت باشند. در این مواقع نیاز است که ریسک‌های واقعی و میزان نزدیکی این ریسک‌ها با برآوردها به‌طور مستقل تعیین شود. در این مرحله، حساسیت مقایسه‌ها بالاست؛ زیرا تغییرها نسبت به سال قبل را مشخص می‌کند.»

برخی حسابرسان اظهار داشته‌اند که شناخت عناصر و محرک‌های کلیدی برآوردها که گویای ریسک است، این امکان را برای آنها فراهم می‌آورد که فرضهای نیازمند توجه بیشتر را شناسایی کنند.

هدف از این مرحله کسب شناخت کافی درباره چگونگی انجام برآوردها به‌وسیله مدیریت برای تعیین رویه حسابرسی است. این مرحله شامل شناخت نوع قضاوت‌های صورت‌گرفته برای انجام برآوردها و محدوده‌های دارای ریسک بالاتر است. حسابرسان همچنین از رویکرد سوم نیز که بررسی رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه است، برای بررسی برآوردها استفاده می‌کنند. برخی حسابرسان این مرحله را ابزار مفیدی برای ارزیابی فرضهایی که در مدت کوتاهی بعد از پایان سال مالی به وقوع می‌پیوندند، می‌دانند (برای نمونه، برگشت از فروش). این مرحله به‌طور معمول برای اقلام تعهدی به‌کار

تعدادی از حسابرسان، شناخت فرایند مدیریت برای انجام برآوردها را مهم‌ترین مرحله در این فرایند عنوان کرده‌اند. برخی از مدیران مؤسسه‌های حسابرسی عنوان کرده‌اند که مورد استفاده این مرحله به‌شرح زیر است:

«درک چگونگی انجام برآوردها به‌وسیله مدیریت و همچنین درک چگونگی حسابرسی این برآوردها. همچنین، اگر مدیریت از مدل استفاده می‌کند، آن مدل چگونه است؟ به چه داده‌هایی اتکا می‌کنند، چه کسی آنها را آماده می‌کند و چه قضاوت‌هایی برای مدیریت بااهمیت شمرده می‌شوند؟ و اینکه چرا آنها به برآورد نیاز دارند.»

برخی دیگر از حسابرسان عنوان کردند که آنها این مرحله را با تعیین مدل مورد استفاده برای انجام برآوردها و منطق پشتوانه آن شروع می‌کنند. این مرحله شامل شناخت کنترل‌های اعمال‌شده در طول فرایند، داده‌های استفاده‌شده برای مدل و فرضهای استفاده‌شده برای انجام برآورد است. برخی از شرکای ارشد مؤسسه‌های حسابرسی در این باره اظهار داشته‌اند که:

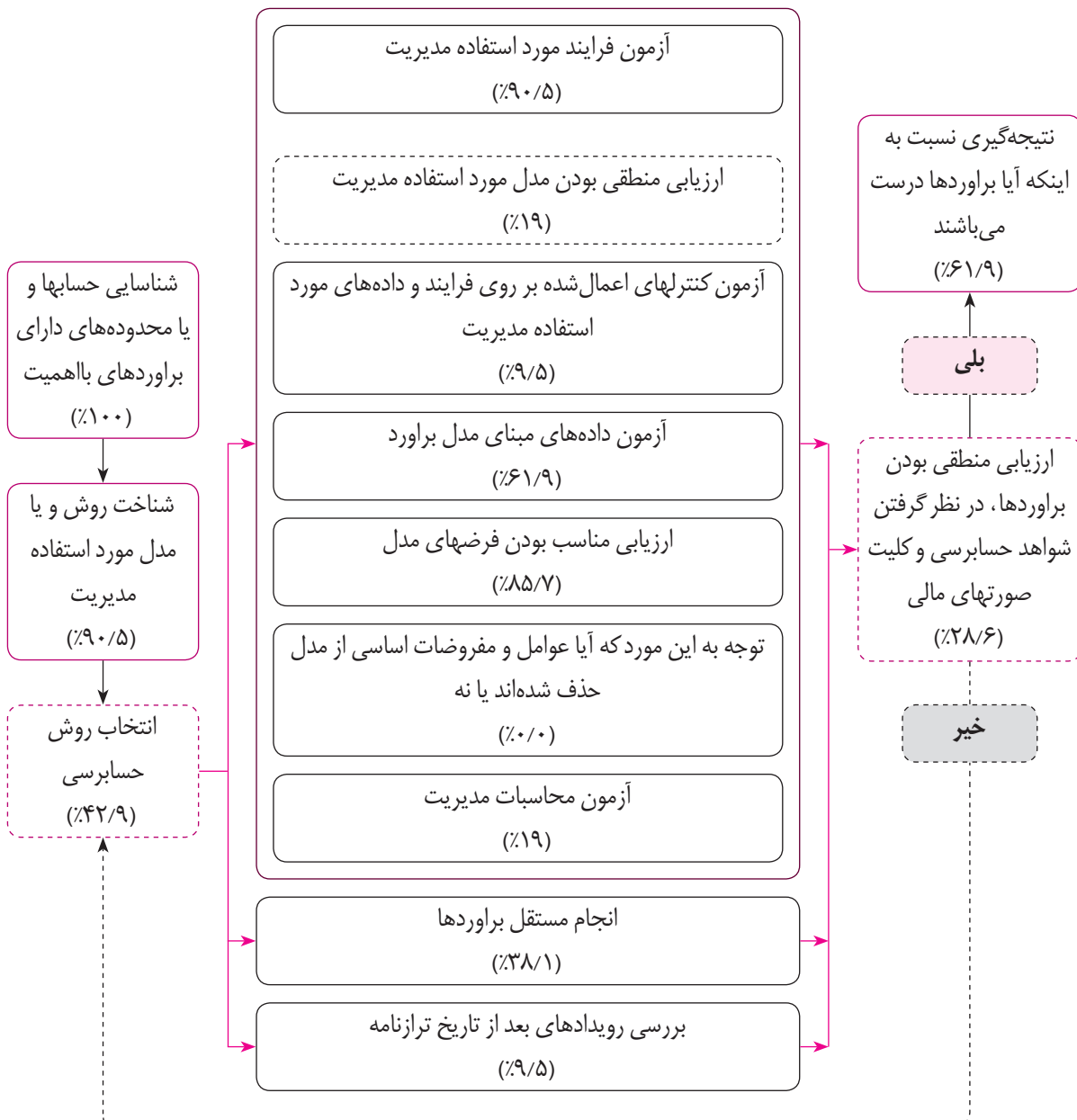
«آنها شناختی از فرایند مورد استفاده مدیریت کسب کرده و ریسک ذاتی آن را تعیین می‌کنند. مرحله اصلی برای تمرکز بر طراحی فرایند، شناخت خود فرایند مورد استفاده مدیریت

حسابرس با برآوردهای مدیریت مغایرت داشته باشد، می‌توان برای شفاف‌سازی مغایرت‌ها و کشف موارد نادرست احتمالی، کار را به کارشناس ارائه داد.

مقایسه استانداردها و فرایندهای واقعی حسابرسی برآوردها

مراحل توصیف‌شده در بالا و همچنین مراحل مورد نیاز برای حسابرسی برآوردها با توجه به استانداردها را می‌توان در قالب مدل زیر ارائه کرد:

گرفته می‌شود و برای ارزش‌های متعارف استفاده‌پذیر نیست. همچنین، حساب‌رسان از این مرحله برای بررسی اینکه آیا برآوردها به‌نحو منصفانه‌ای ارائه شده‌اند و یا نیازمند قضاوت هستند نیز استفاده می‌کنند. در این مرحله، منطقی بودن برآوردها بر مبنای سطح اهمیت نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. در صورتی که برآورد حسابرس از ارزش منصفانه بیشتر از ارزش جاری باشد، آنها باید به عقب برگشته و کار را با دقت بیشتری انجام دهند (آزمون فشرده). در صورتی که برآوردهای مستقل



«شواهد حاکی از آن است که حساب‌برسان به‌طور معمول فرایند مورد استفاده مدیریت برای انجام برآوردها را بررسی کرده و دیگر مراحل از جمله برآورد مستقل و پیگیری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را انجام نمی‌دهند.»

مشکلات پیش‌روی حساب‌برسان در حساب‌رسی برآوردهای حسابداری

مشکلات شناسایی شده به‌وسیله حساب‌برسان

محدوده‌هایی که شامل قضاوت می‌باشند، دارای مشکلات ذاتی هستند. تغییر حقایق و بالا بودن ریسک، باعث ایجاد نبود قطعیت می‌شود. در این شرایط، اطلاعات خاصی که مرتبط با این برآوردها باشد، وجود ندارد. همچنین، شناخت ناکافی از محدوده‌های دارای ریسک بالا در ابتدای کار حساب‌رسی، شناخت عوامل اصلی ایجاد‌کننده ریسک را با محدودیت مواجه می‌کند که آن نیز باعث تسهیم نادرست تلاش‌ها شده و یا چارچوب‌بندی مشکلات به‌نحو درستی صورت نمی‌گیرد و نتیجه آن تحلیل نادرست می‌باشد. شناسایی حساب‌های شامل برآوردهای بااهمیت، با مشکل همراه است؛ زیرا رویکرد استاندارد برای کامل کردن این مرحله وجود ندارد. بنابراین، نیازمند قضاوت ذهنی می‌باشد.

نبود دانش کافی حساب‌برسان نسبت به مدل‌ها و روش‌های مورد استفاده مدیریت، باعث تفسیر نادرست فرضها می‌شود. همچنین، برخی حساب‌برسان از

رویه‌های ثابت استفاده می‌کنند و تغییر شرایط شرکت‌های جدید را در نظر نمی‌گیرند. به‌عبارتی، انعطاف‌پذیری آنها در پاسخ به شرایط محیطی ضعیف است. در برخی موارد، حساب‌برسان فقط به اعداد برآوردشده توجه می‌کنند و مناسب بودن روش مورد استفاده مدیریت و یا تغییرهای بدون علت نسبت به سال‌های قبل را در نظر نمی‌گیرند. حسابداران شرکت‌ها به‌طور معمول درک کافی نسبت به مدل‌های پیچیده برآوردی ندارند. بنابراین، برای درک و شناخت صحیح از برخی برآوردها باید با کارشناسان مربوط مشورت کرد تا بتوان

مشکلات بالقوه را شناسایی کرد.

در برخی مواقع، حساب‌برسان به علت توجه به جنبه‌های دیگر برآوردها، فراموش می‌کنند که داده‌های مورد استفاده برای برآوردها را بررسی کنند. حساب‌برسان در این موارد فقط به گفته‌های مدیران و یا حسابداران توجه می‌کنند (پذیرش کورکورانه بدون وجود مبنای منطقی برای اظهارها) و درستی و منطقی بودن اظهارهای آنها را آزمون و بررسی نمی‌کنند.

حساب‌برسان گاهی اوقات به دلیل نداشتن دانش و سابقه کافی، نسبت به روش‌های مالی مبنای برآوردها، نرخ‌های تخفیف و دیگر اجزای مدل‌های مورد استفاده مدیریت، توانایی طرح سئوالات اساسی برای پیگیری فرضهای زیربنایی را ندارند. بنابراین، در این شرایط تحلیل‌های حساب‌برسان سطحی بوده و قابلیت اعتماد لازم را ندارند و احتمال تحت تأثیر قرار گرفتن اظهار نظر حساب‌برسان با توجه به اظهارهای مدیریت وجود دارد؛

زیرا حساب‌رسی فرضها نیازمند به چالش کشیدن مستقیم فرضهای مدیریتی است. در برخی مواقع، غیرمتخصص بودن مدیریت باعث وقوع برآوردهای نادرست و ایجاد مشکلاتی برای حساب‌برسان می‌شود.

هدف از این تحقیق

بررسی حساب‌رسی

برآوردهای پیچیده حسابداری و

شناخت فرایند مورد استفاده

مدیریت برای انجام

برآوردها است

نتیجه‌گیری

افزایش اهمیت برآوردها و فراهم شدن فرصت‌های دستکاری برآوردها برای مدیران، دلالت بر این دارد که کیفیت حساب‌رسی در این محدوده عاملی کلیدی برای بهبود قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی است.

هدف از این تحقیق، بررسی حساب‌رسی برآوردهای پیچیده حسابداری و شناخت فرایند مورد استفاده مدیریت برای انجام برآوردها است. حساب‌رسی برآوردهای حسابداری با توجه به ماهیتشان دشوار بوده و نیازمند پیش‌بینی‌های ذهنی وقایع آینده با توجه به روندهای گذشته است. نتایج نشان می‌دهد که حساب‌برسان بر مبنای شناخت به‌دست‌آمده از فرایند مورد استفاده مدیریت، از یک یا چند مورد از سه رویکرد موجود برای ارزیابی منطقی بودن برآوردهای مدیریت استفاده می‌کنند.

Goal Commitment on Auditors' Acceptance of Client-preferred Accounting Methods, *The Accounting Review* 78 (3): 759-778, 2003

• Lev B., S. Li, and T. Sougiannis, **The Usefulness of Accounting Estimates for Predicting Cash Flows and Earnings**, *Review of Accounting Studies* 15 (4): 779-807, 2010

• Lundholm R. J., **Reporting on the Past: A New Approach to Improving Accounting Today**, *Accounting Horizons* 13 (4): 315-322, 1999

• Oliver C., **The Antecedents of Deinstitutionalization**, *Organization Studies* 13 (4): 563-589, 1992

• Pfeffer J., **Power in Organizations**, Marshfield, MA: Pitman Publishing Inc, 1981

• Power M., **Auditing and the Production of Legitimacy**, *Accounting, Organizations and Society* 28: 379-394, 2003

• Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), **Auditing Accounting Estimates**, PCAOB Interim Auditing Standards AU Section 342, Washington, D.C.: PCAOB, 2003

• PCAOB, **Auditing Fair Value Measurements and Disclosures**, PCAOB Interim Auditing Standards AU Section 328. Washington, D.C.: PCAOB, 2003

• PCAOB, PCAOB Release No. 104-2010-129, **Report on 2009 Inspection of BDO Seidman LLP**. Washington, D.C.: PCAOB, 2010

• PCAOB, PCAOB Release No. 104-2010-130, **Report on 2009 Inspection of Grant Thornton LLP**, Washington, D.C.: PCAOB, 2010

• PCAOB, PCAOB Release No. 104-2010-131, **Report on 2009 Inspection of Pricewaterhouse Coopers LLP**. Washington, D.C.: PCAOB, 2010

• PCAOB, PCAOB Release No. 2010-004, **Auditing Standards Related to the Auditor's Assessment of and Response to Risk and Related Amendments to PCAOB Standards**, Auditing Standard No. 14, Washington, D.C.: PCAOB, 2010

• Scott W.R. **Institutional Theory: Contributing to a Theoretical Research Program, In Great Minds in Management: The Process of Theory Development**, eds. K. G. Smith, and M. A. Hitt, 460-484. New York: Oxford University Press, 2005

• Zucker L.G., **Institutional Theories of Organizations**, *Annual Review of Sociology* 13: 443-464, 1987

حسابرسان ممکن است ۱- فرایند مدیریت را برای انجام برآوردها بررسی و آزمون کنند، ۲- برآوردهای مدیریت را به‌طور مستقل انجام دهند و یا ۳- وقایع و معاملات پس از تاریخ ترازنامه مرتبط با برآوردها را بررسی کنند. در حالی که استانداردهای موجود از یکی از سه روش فوق طرفداری می‌کند، نتایج حاکی از این است که فرایند حسابرسی برآوردهای حسابداری مطابق با استانداردهای حسابرسی می‌باشد؛ هر چند، نحوه و شکل انجام آن در بین حسابرسان متفاوت است. شواهد حاکی از آن است که حسابرسان به‌طور معمول فرایند مورد استفاده مدیریت برای انجام برآوردها را بررسی کرده و سایر مراحل از جمله برآورد مستقل و پیگیری رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه را انجام نمی‌دهند.



منابع:

- Beasley M.S., J.V. Carcello, D.R. Hermanson, and T.L. Neal, **The Audit Committee Oversight Process**, *Contemporary Accounting Research* 26 (1): 65-122, 2009
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A.M. Wright, **Corporate Governance in the Post-Sarbanes-Oxley Era: Auditors' Experiences**, *Contemporary Accounting Research* 27 (3): 751-786, 2010
- DiMaggio P. J., and W.W. Powell, **The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields**, *American Sociological Review* 48 (2): 147-160, 1983
- Griffith E.E., J.S. Hammersley, and K. Kadous, **Auditing Complex Estimates: Understanding the Process Used and Problems Encountered**, <http://ssrn.com/abstract=1857175>, January 2013
- International Federation of Accountants (IFAC), **Audit Evidence**, *International Standards on Auditing* 500, New York, NY: IFAC, 2008
- IFAC, **Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates and Related Disclosures**, *International Standards on Auditing* 540, New York, NY: IFAC, 2008
- Johnstone K.M., M.H. Sutton, and T.D. Warfield, **Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis**, *Accounting Horizons* 15 (1): 1-18, 2001
- Kadous K., S.J. Kennedy, and M.E. Peecher, **The Effect of Quality Assessment and Directional**