

محمدعلی

عضدی

حسابداری

رسمی



## چالشهای به کارگیری استانداردهای حسابداری؛

## آموزش حرفه‌ای مستمر راه حل چالشها

### حسابداری

از همکاری شما با حسابرس بی نهایت سپاسگزاریم. از زبان شما پیشنهاد بررسیمهای پس از اجرای استانداردهای حسابداری را می شنویم.

### عضدی

استانداردهای حسابداری از حدود ۲۰ سال پیش تاکنون، چارچوب نظری و عملی برای گزارشگری مالی کشور را فراهم ساخته و موجب ارتقای قابلیت مقایسه اطلاعات مالی به میزان قابل توجهی گردیده است. تا پیش از تدوین استانداردهای حسابداری، در دهه‌های ۶۰ و ۷۰ اظهار نظر گزارشهای حسابداری بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری صورت می‌گرفت که احتمال به کارگیری این اصول یا به عبارت بهتر رویه‌های حسابداری با تفسیر متفاوت و گزینش آن از منابع مختلف پیامدهای نامطلوبی در پی داشت که تدوین استانداردها از این چالشها کاست.

استانداردها به بهبود گزارشگری مالی کمک می‌کند یا خیر؟ و مباحثی را در خصوص آثار احتمالی استانداردهای حسابداری بر ثبات مالی ایجاد نموده است، بنابراین، تجزیه و تحلیل آثار در حفظ اعتماد به استانداردهای حسابداری و مدل گزارشگری موجود نقش ایفا می‌کند.

**۳- افزایش شفافیت، پاسخگویی و اعتبار نهادهای تدوین استاندارد، نهادهای تدوین استاندارد در پاسخ به انتقادات و چالشها در خصوص اعتبارشان، ناچار به حفظ تعادل بین تقاضا برای اطلاعات از سوی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از یک طرف و تلاشهای دشوار تهیه‌کنندگان که عرضه اطلاعات را تقبل می‌کنند، قرار دارند.** از سوی دیگر نهادهای تدوین استاندارد با انجام تجزیه و تحلیل آثار، شواهدی برای پاسخ به هرگونه چالشهای قانونی و دیگر چالشهای مطرح شده از سوی ذینفعان، مشارکت‌کنندگان یا افراد ذینفع دیگر در اختیار دارند و می‌توانند اثبات کنند که آثار استانداردهای حسابداری را در تصمیم‌گیریهای خود لحاظ کرده‌اند.

**۴- دفاع از نهادهای تدوین استاندارد در مقابل ادعاهای مطرح شده مبنی بر اقتباس استانداردها از مبانی نظری و عدم توجه به شرایط واقعی، تجزیه و تحلیل آثار موجب می‌شود که مطلوبیت راه‌حل نظری برای مسئله گزارشگری مالی خاص، به توانایی آن راه‌حل در عمل بستگی داشته باشد.** استانداردهای حسابداری باید از فرایندی ناشی شوند که به‌طور گسترده مبتنی بر شواهد بوده و آثار احتمالی آتی آن اعم از سیاسی، اقتصادی و تجاری در نظر گرفته شود.

**۵- نهادهای تدوین استاندارد با انجام بررسیهای پس از اجرا قادر به شناسایی و حل مشکلات خواهند بود.** تجزیه و تحلیل آثار شامل ارزیابی آثار استانداردهای حسابداری جدید یا تغییرات در استانداردها مستلزم بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری می‌باشد. انجام این کار نهاد تدوین استاندارد را قادر می‌سازد تا به‌سرعت مسایل و مشکلات احتمالی موجود را شناسایی و به‌موقع آن را اصلاح نماید.

## سازمان

**مراجع استانداردگذار جهانی چه برخوردی با موضوع بررسیهای پس از به‌کارگیری استانداردهای حسابداری دارند؟**

فرایند تدوین استانداردها در ایران مشابهت زیادی با فرایند تدوین استانداردها در سطح جهانی دارد، لیکن طی سالیان اخیر نهادهای پیشرو بین‌المللی در زمینه تدوین استانداردهای حسابداری به این نتیجه رسیده‌اند که انجام اقداماتی از قبیل انتشار پیش‌نویس استانداردهای حسابداری برای اطمینان از کیفیت استانداردهای حسابداری وضع شده دیگر کافی نیست و ارزیابی پس از اجرای استانداردها را باید در قالب چارچوبی منسجم و جامع به اجرا بگذارند تا از اثربخشی استانداردهای وضع شده اطمینان حاصل نمایند. به عبارت دیگر، گام دیگری به فرایند تدوین استانداردهای حسابداری آن‌ها اضافه شده است و یکی از مهمترین چالشهای تدوین‌کنندگان استاندارد در آینده این خواهد بود که آیا ارزیابیهای پس از اجرای آن‌ها بازخوردهای به‌موقعی را تولید می‌کند یا خیر. چنین تجزیه و تحلیلی به نهادهای تدوین استاندارد کمک می‌کند تا علاوه بر درک هزینه‌های تحمیل شده بر تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و منافع حاصل از بهبود تصمیمها نسبت به ابعاد دیگر پیامدهای اقتصادی ناشی از اجرای استانداردها، قابل اجرا بودن استانداردها، درک و فهم اطلاعات حاصل از استانداردهای وضع شده از سوی استفاده‌کنندگان شناخت کسب کنند.

## سازمان

**بررسی پس از اجرای استانداردها چه ضرورتی دارد؟**

### عضدی

براساس تحقیقی که از سوی گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (EFRAG) در سال ۲۰۱۱ انجام شده است ضرورتهای ارزیابی اثربخشی استانداردها عبارتند از:

**۱- پاسخ به درخواستهای دولتها و سایر نهادهای سیاستگذاری، دولتها و سایر نهادهای سیاستگذاری که قدرت سیاستگذاری را به نهادهای تدوین استاندارد محول نموده‌اند، شواهد مؤید بیشتری در زمینه در نظر گرفتن پیامدهای اقتصادی و رفتاری استانداردهای وضع شده توسط نهادهای تدوین استاندارد خواستارند.** با انجام بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در یک فرایند رسمی این اطمینان برای آن‌ها فراهم می‌گردد.

**۲- واکنش به بحرانهای مالی، بحرانهای مالی اخیر پاسخ به این پرسش را با اهمیت کرده است که آیا فرایند تدوین**

عملی کمیته فنی سازمان حسابرسی به پرسشها و چالشهای افراد مختلفی می‌پردازد که به‌گونه‌ای تحت تاثیر الزامهای استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرند، به نوعی بازخورد از جامعه هدف نهاد استاندارددگذار به دست می‌آید و نیازی به بررسی پس از اجرای استانداردها وجود ندارد. با توجه به آن چه پیش از این، در خصوص بررسیهای پس از اجرا اشاره شد وظایف و نقش کمیته فنی به هیچ عنوان جایگزین این بررسیها نخواهد بود. این بررسیها نیازمند چارچوبی است تا بر اساس آن مسئول ارزیابی، زمان ارزیابی، اهداف ارزیابی شامل اهداف کلی و اهداف خاص، فرایند ارزیابی و محتوای گزارش نهایی ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری مشخص شود. هر چند در این زمینه خاص پژوهشهایی نیز انجام شده است، لیکن تدوین چارچوب بررسی پس از اجرای استانداردها مستلزم پژوهشهای میدانی و دانشگاهی بیشتری است، البته در این مسیر می‌توان از تجربه‌ها و دیدگاه‌های سرمایه‌گذاران، تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی و حساب‌رسان سود جست لیکن تا نقطه مطلوب فاصله زیادی وجود دارد لذا در شرایط کنونی به دلیل فقدان چارچوب معین و عدم اجرای بررسیهای پس از اجرای استانداردها، به‌گونه‌ای هدفمند امکان بررسی اثربخشی این مرحله در تدوین استانداردها وجود ندارد.

## حسابداری

**نقش و مشارکت اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در فرایند تدوین و تجدیدنظر در استانداردها چگونه است؟**

### عضدی

تدوین اصول، ضوابط و استانداردهای حسابداری در محدوده هر نظام اقتصادی را می‌توان نتیجه منطقی تعامل و ارتباط افراد و گروه‌های فعال در نهادها و جوامع حرفه‌ای دولتی و خصوصی دانست. گروه‌های متعددی در تدوین استانداردها نقش آفرینی دارند که در این میان می‌توان به مدیران واحدهای تجاری، اساتید دانشگاه و اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی اشاره کرد. در بیان نقش حساب‌رسان در تدوین استانداردهای حسابداری باید خاطر نشان کرد حساب‌رسان علاوه بر کاهش تضاد منافع بین مالکان و مدیران واحدهای تجاری با فراهم کردن اطلاعاتی وضعیت مالی شرکت‌های مختلف در صنایع

### عضدی

با توجه به اهمیت بررسیهای پس از اجرا بود که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) و هیئت استانداردهای مالی امریکا (FASB) به ترتیب در سالهای ۲۰۰۷ و ۲۰۰۹ تصمیم گرفتند بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری را در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری بگنجانند.

از دیدگاه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) بررسیهای پس از اجرا فرصتی است تا اثر الزامهای یک استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی بر سرمایه‌گذاران، شرکتها و حساب‌رسان را ارزیابی کند. در اجرای این بررسی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) ارزیابی می‌کند که آیا اهداف پروژه تدوین استاندارد محقق شده است یا خیر؟، اطلاعات ارائه شده توسط استاندارد برای استفاده‌کنندگان سودمند بوده است یا خیر؟، هزینه‌های به‌عمل آمده در طراحی، حسابرسی، تقویت یا استفاده از اطلاعات تهیه شده به‌وسیله استاندارد همانگونه که هیئت انتظار داشت به توسعه استاندارد منجر شده است یا خیر؟، الزامهای استاندارد قابلیت دایمی شدن را دارد یا خیر؟

## حسابداری

**وضعیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری در ایران چگونه است؟**

### عضدی

به‌رغم اهمیت ارزیابی پس از اجرای استانداردهای حسابداری و تلاش نهادهای تدوین استاندارد برای حل و فصل مسایل و چالشهای موجود در این زمینه، دریافت بازخورد و بررسی پس از اجرای استانداردهای حسابداری مصوب و لازم‌الاجرا، در قالب چارچوب ارزیابی متناسب با شرایط و مناسبات ایران بخشی از فرایند رسمی تدوین استاندارد به شمار نمی‌رود، نبود چارچوبی جامع برای بررسی پس از اجرای استانداردها در ایران موجب می‌شود بازخوردهای به‌موقعی از مسایل و مشکلاتی که تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان در اجرای استانداردهای مصوب و تجدیدنظر شده با آن مواجه می‌شوند، به نهاد استاندارددگذار منتقل نگردد. شاید برخی اعتقاد داشته باشند از آن جا که در ایران به‌طور

نهادی حاصل تعامل سازمانها و نهادها است و دلیل تغییرات نهادی این است که افراد پی می‌برند با تجدید ساختار مبادلات سیاسی یا اقتصادی بهتر می‌توانند عمل کنند. بنابراین دیدگاه استانداردهای حسابداری نوعی توافق نهادی با هدف کاهش هزینه مبادلات است که هدف نهایی آن حمایت از سرمایه‌گذاران عام و افزایش اعتماد آن‌ها به بازارهای سرمایه است. در دیدگاه پیامدهای اقتصادی، گزارشهای حسابداری نه تنها نتیجه فعالیتها یا تصمیمهای مربوط را منعکس می‌کند، که بر تصمیمهای اقتصادی واقعی افراد نیز تاثیر می‌گذارد. بنابراین انتخاب رویه‌های حسابداری مناسب حائز اهمیت است. به بیان دیگر چنانچه تغییرات در قواعد حسابداری سبب تغییر در توزیع جریانهای نقدی واحدهای تجاری یا ثروت افرادی شود که از اطلاعات حسابداری برای انعقاد قرارداد یا تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، حسابداری دارای پیامدهای اقتصادی است. طبق این نظریه فرایند تدوین استانداردهای حسابداری، اثرهای گسترده‌ای بر جامعه اقتصادی (از طریق هم نقش اطلاعاتی حسابداری و هم نقش حسابداری در قراردادها) دارد.

بنابراین تجدیدنظر و پذیرش استانداردهای حسابداری با توجه به آثار جانبی مثبت و منفی و پیامدهای اقتصادی تغییرها باید انجام شود. در واقع تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری

گونگون و شرایط عمومی اقتصاد به فرایند تدوین استانداردها کمک می‌کنند و به نهادهای استانداردگذار برای اتخاذ تصمیم مناسب از طریق کمک به انتخاب و تجویز یک روش مناسب از میان روشهای مختلف حسابداری، یاری می‌رسانند. افزون بر این، امکان اجرای استانداردهای مصوب را افزایش می‌دهند و تثبیت، تکمیل، اصلاح و تغییر احتمالی استانداردهای حسابداری تدوین‌شده را تسهیل می‌نمایند. به این دلایل اعتقاد بر آن است که عدم مشارکت اعضای حرفه اختلالهای بسیاری در فرایند تدوین استانداردها رقم خواهد زد.

برخی بر این باورند که تدوین استاندارد از سوی یک سازمان دولتی و به شکل تجویزی، منجر به کاهش سطح مشارکت اعضای حرفه حسابداری در فرایند مشورتخواهی نهاد تدوین استاندارد گردیده است و تفویض این موضوع به بخش خصوصی معضل مشارکت اعضای حرفه در این فرایند را حل خواهد کرد. به هر ترتیب در سطح نظری برای تدوین استاندارد توسط بخش دولتی یا بخش خصوصی، مزایا و معایبی شمرده می‌شود. اما تجربه کشورهای دنیا نشان می‌دهد که اساساً مسئولیت تدوین استانداردهای حسابداری به عهده بخش دولتی است. بخش دولتی باید استانداردهای حسابداری را با مشارکت موثر گروه‌های مختلف ذینفع تدوین کند و در کمیته‌های تدوین استاندارد باید نمایندگان گروه‌های ذینفع حضور داشته باشند.

## سازمان

**چه دیدگاه‌هایی درباره تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری مطرح است؟**

### عضدی

از لحاظ نظری تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری را می‌توان از دیدگاه‌های متفاوتی مورد بررسی قرار داد این دیدگاه‌ها به‌طور خلاصه عبارتند از «نظریه تغییرات نهادی» و «نظریه پیامدهای اقتصادی و آثار جانبی». طبق نظریه تغییرات نهادی، نهادها محدودیتهای ابداعی هستند که به واکنشهای متقابل انسانی ساختار می‌دهند و از محدودیتهای رسمی (مثل قوانین اساسی، سایر قوانین و احکام) و محدودیتهای غیررسمی (مانند هنجارها، عرف و رفتارها) و ویژگیهای اجرایی آن‌ها تشکیل شده‌اند. چنانچه نهادها قواعد بازی باشند، سازمانها بازیکنان خواهند بود. تحول

**نبود چارچوبی جامع برای**

**بررسی پس از اجرای**

**استانداردها در ایران**

**موجب می‌شود**

**بازخوردی به موقعی**

**به نهاد استانداردگذار**

**منتقل نگردد**

قراری می‌گیرد. لذا اطمینان معقولی بابت انطباق پاسخهای ارائه شده با مفاهیم نظری گزارشگری مالی وجود خواهد داشت.

## سپاس

**به‌کارگیری کدام استانداردها با چالش مهم روبرو بوده است؟**

### عضدی

با توجه به مجموعه استانداردهای مصوب با دو گروه استاندارد مواجه هستیم؛ گروه اول استانداردهای حسابداری عام که دامنه کاربرد وسیع و همگانی دارد و گروه دوم استانداردهای با کاربرد خاص و محدود از جمله استاندارد حسابداری ۹ (حسابداری پیمانهای بلندمدت)، استاندارد حسابداری ۲۴ (گزارشگری مالی واحدهای تجاری در مرحله قبل از بهره‌برداری)، استاندارد حسابداری ۲۶ (فعالیت‌های کشاورزی)، استاندارد حسابداری ۲۷ (طرحهای مزایای بازنشستگی)، استاندارد حسابداری ۲۸ (فعالیت‌های بیمه عمومی)، استاندارد حسابداری ۲۹ (فعالیت‌های ساخت املاک) و استاندارد حسابداری ۳۳ (مزایای بازنشستگی کارکنان) در این گروه قرار دارند.

در گروه اول برخی استانداردها در اجرا با چالش مواجه است از جمله می‌توان به استاندارد حسابداری ۲۵ (گزارشگری بر حسب قسمتها) اشاره نمود. طبق دامنه کاربرد این استاندارد کلیه واحدهای تجاری که اوراق سهام آنها به عموم عرضه می‌شود یا در جریان انتشار عمومی است باید الزامهای این استاندارد را رعایت کنند. بر اساس تجربه عملی از هنگام تصویب استاندارد تاکنون به‌کارگیری آن با مشکلاتی همراه بوده است، از جمله در صورتهای مالی برخی واحدهای تجاری مشمول، رویه حسابداری مربوط و گزارشگری بر حسب قسمتهای مختلف افشا صورت نگرفته است که در خصوص دلایل عدم ارائه اطلاعات مذکور نیز توضیحی ارائه نگردیده است. در مواردی که اطلاعات افشا شده، تنها به ارائه اطلاعات در حد جدول منعکس در صورتهای مالی نمونه اکتفا شده است. به‌عنوان نمونه در بند ۵۶ استاندارد حسابداری ۲ (صورت جریانهای نقدی)، افشای جریانهای نقدی قسمتها، به‌منظور درک روابط بین جریانهای نقدی واحد تجاری به‌عنوان یک مجموعه واحد و اجزای تشکیل‌دهنده آن

باید در سازگاری با محیط کسب‌وکار ملی و بین‌المللی انجام شود. عوامل محیطی نقش قابل توجهی در تجدیدنظر در این فرایند برعهده دارند. عواملی همچون محیط قانونی و مقرراتی، مبادلات تجاری با کشورهای دیگر، رشد اقتصادی، آموزش، درجه باز بودن اقتصاد، وجود بازار سرمایه، فرهنگ، منابع تامین مالی داخلی (بانکها، دولت و خانواده‌ها) یا خارجی (بانک جهانی، صندوق بین‌المللی پول و سهامداران خارجی)، جایگاه حرفه حسابداری، حضور موسسه‌های بین‌المللی حسابرسی و شرکتهای چندملیتی، عوامل موثر بر سیستم حسابداری یک کشور هستند. هرگونه تغییر بااهمیت این مؤلفه‌ها استانداردهای حسابداری را متاثر خواهد کرد. به‌عنوان مثال، توسعه بازار سرمایه و تصمیم به جذب سرمایه‌گذاری خارجی انگیزه‌ای قوی برای تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری و انطباق بیشتر آنها با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به مثابه مجموعه‌ای منسجم که توانایی ارائه اطلاعاتی متجانس و قابل مقایسه را برای تصمیمگیران ملی و بین‌المللی فراهم کند، شکل می‌دهد.

## سپاس

**چالشهای ایجاد شده در به‌کارگیری استانداردهای حسابداری را در ایران کدام مرجع بررسی و پاسخ می‌دهد؟**

### عضدی

از آن‌جا که حصول اطمینان از انطباق رویه حسابداری مورد عمل با مفاهیم نظری گزارشگری مالی کاری تخصصی است و برای جلوگیری از به‌کارگیری رویه‌های متعدد در خصوص یک معامله رویداد دیگر یا شرایط یکسان از سوی واحدهای مختلف بهترین گزینه آن است تا زمان تدوین استاندارد لازم برای موضوع خاصی جهت شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشای آن از رهنمودهای کمیته فنی سازمان حسابرسی که براساس قوانین امره مسئولیت تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری را عهده‌دار است، پیروی شود. این رهنمودها به دو شکل عمومی و اختصاصی تهیه و ارائه می‌گردد، در شکل عمومی بخشنامه‌های مصوب کمیته فنی و برگ پاسخ به پرسشهای فنی در اختیار همگان قرار دارد و در شکل اختصاصی نیز پاسخ لازم برای پرسشهای به‌عمل آمده براساس مبانی نظری، اصول و ضوابط حرفه‌ای و تخصصی تهیه و در اختیار متقاضی

## سازمان

استاندارد حسابداری ۳۹ (صورت‌های مالی تلفیقی) با چه چالش‌هایی روبرو بوده است؟

### عضدی

استانداردهای دیگری که به‌کارگیری آن‌ها با چالش مواجه بوده است استاندارد حسابداری ۳۸ (ترکیب‌های تجاری) و استاندارد حسابداری ۳۹ (صورت‌های مالی تلفیقی) است. براساس الزام‌های استانداردهای مذکور نحوه محاسبه مبلغ سرقفلی و اندازه‌گیری منافع فاقد حق کنترل در واحد تحصیل‌شده در تاریخ تحصیل تغییر یافته است، نحوه شناسایی سودوزیان ناشی از تجدید اندازه‌گیری منافع مالکانه نگهداری‌شده قبلی به ارزش منصفانه در ترکیب‌های تجاری مرحله‌ای و ارائه آن در صورت سودوزیان موضوع دیگری است که در استاندارد مورد اشاره قرار گرفته است. همچنین معاملات مالکانه و چگونگی ارائه آن در صورت‌های مالی مورد دیگری است که در اولین دوره به‌کارگیری استاندارد و پیش از آن با انتشار برگ پاسخ به پرسش‌های فنی موجب چالش شد.

## سازمان

چگونه می‌شود این نوع چالش‌ها را حل کرد؟

چالش بااهمیت در به‌کارگیری و اجرای

استاندارد حسابداری ۴۲

در حوزه اندازه‌گیری ارزش منصفانه

بر مبنای داده‌های ورودی

سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه

که داده‌های غیرقابل مشاهده

برای دارایی یا بدهی است

وجود دارد

و میزان دسترسی به جریانهای نقدی قسمتها و نوسان‌پذیری آن پیشنهاد شده که هیچیک از واحدهای تجاری مشمول، این اطلاعات را افشا نموده است. همچنین اطلاعات توضیحی مورد نیاز درخصوص تغییرات در نحوه تشخیص قسمتها و تغییرات در مبانی تخصیص درآمدها و هزینه‌های عملیاتی که مشخصاً مربوط به گزارشگری قسمتها است و می‌تواند تاثیر عمده‌ای بر اطلاعات قسمت داشته باشد، اما مجموع اطلاعات مالی گزارش‌شده برای واحد تجاری را تغییر نخواهد داد، یا ارائه ارزیابی از موضوعهایی چون تغییرات تقاضا، قیمت منابع مصرفی یا سایر عوامل تولید و توسعه محصولات و فرایندهای جایگزین در قسمت تجاری، ارائه نشده است.

## سازمان

به چالش‌های استانداردهای حسابداری ۳۶ (ابزارهای مالی: ارائه) و ۳۷ (ابزارهای مالی، افشا) نگاه کنیم.

### عضدی

در مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۹ با عنوان «ابزارهای مالی: اندازه‌گیری و شناخت» و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ با عنوان «ابزارهای مالی»، شالوده اصلی برای شناخت و اندازه‌گیری ابزارهای مالی را فراهم ساخته‌اند در حالی که در استانداردهای حسابداری ملی برای شناخت و اندازه‌گیری ابزارهای مالی استاندارد تدوین نگردیده است. بنابراین یکی از چالش‌ها از نبود یک معیار مشخص از این بابت است، به‌همین دلیل احتمالاً به‌کارگیری استاندارد ارزش منصفانه در زمینه شناسایی و اندازه‌گیری اولیه داراییها و بدهیها با چالش روبه‌رو گردد. با پذیرش شرایط موجود هم در مواردی افشای انجام‌شده در صورت‌های مالی اغلب واحدهای تجاری مشابه یادداشتهای توضیحی صورت‌های مالی نمونه و حتی در مواردی به‌دلیل عدم ارائه اطلاعات کمی از جمله تجزیه و تحلیل حساسیت ارزی، ریسک اعتباری و ریسک نقدینگی به مراتب از اطلاعات منعکس در یادداشتهای مورد اشاره کمتر است.

ریشه این چالش عدم درک مناسب تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی از اهداف و عدم وجود سازوکار مناسب برای گردآوری اطلاعات است.

## عضدی

در مجموع به نظر می‌رسد برای حل موضوعهایی از این قبیل آموزش کافی حساب‌رسان، تدوین رهنمودهای کاربردی، ایجاد پایگاه‌های دانش، و تدوین راهکار برای روشهای انجام کار و برنامه دقیق درخصوص چگونگی برخورد با آن‌ها، از جمله مطالبی است که جامعه حرفه‌ای کشور باید به آن پردازد.

## سازمان

**به‌کارگیری استاندارد ۴۲ (اندازه‌گیری ارزش منصفانه) با چه چالش‌هایی روبرو بوده است؟**

## عضدی

به نظر می‌رسد چالش بااهمیت در به‌کارگیری و اجرای استاندارد حسابداری ۴۲ بین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی در حوزه اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر مبنای داده‌های ورودی سطح ۳ سلسله مراتب ارزش منصفانه که داده‌های غیرقابل مشاهده برای دارایی یا بدهی است، وجود دارد. داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده طبق تعریف داده‌های ورودی هستند که برای آن‌ها داده‌های بازار در دسترس نیست و با استفاده از بهترین اطلاعات در دسترس درباره فرضهای مورد استفاده فعالان بازار هنگام قیمت‌گذاری دارایی یا بدهی ایجاد می‌شود. از آن‌جا که داده‌های ورودی سطح ۳ غیرقابل مشاهده هستند به همین علت صرف افشای مفروضات زیربنایی و تکنیکهای ارزشیابی برای حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی مفید است. به‌طور دقیقتر باید به این نکته اشاره کرد که هرچند استاندارد نمونه‌هایی از داده‌های ورودی این سطح را تشریح کرده است لیکن داده‌های ورودی این سطح تنها به این نمونه‌ها خلاصه نمی‌شود با استناد به بند ۸۹ استاندارد واحد تجاری باید داده‌های ورودی غیرقابل مشاهده را با استفاده بهترین اطلاعات در دسترس در آن شرایط، که می‌تواند شامل داده‌های خود واحد تجاری باشد، ایجاد کند. در این خصوص باید فرضهای مرتبط با ریسک ذاتی تکنیک ارزشیابی مورد استفاده برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و ریسک ذاتی داده‌های ورودی تکنیک ارزشیابی مورد توجه قرار گیرد.

## سازمان

**برای حل این مسئله در این سطح از چه سازوکاری استفاده می‌شود؟**

## عضدی

در اغلب موارد واحدهای تجاری برای تعیین داده‌های ورودی این سطح، از ارزیابیهای انجام شده نهادهای ارزش‌گذار استفاده می‌نمایند. در کشور ما نهادهای ارزش‌گذاری و اندازه‌گیری در قالب کانون کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز امور مشاوران وکلا و کارشناسان قوه قضاییه متبلور است و اغلب تجدید اندازه‌گیریهای منعکس در صورتهای مالی بر ارزیابی فنی و حرفه‌ای کارشناسان این دو نهاد استوار گردیده که به‌عنوان ارزش روز، ارزش بازار یا ارزش منصفانه نامیده شده است. لیکن، مبنای اندازه‌گیری و ارزشیابی انجام‌شده توسط کارشناسان مذکور شفاف نیست و از این بابت قابلیت مقایسه و قابلیت رسیدگی و تایید اطلاعات چالش‌برانگیز است. در واقع نظریه‌های کارشناسی مورد استناد فاقد انعکاس داده‌های زیربنایی و ریسکهای مورد توجه از سوی کارشناسان است در حالی‌که برای تعیین ارزش منصفانه توجه به این موارد ضروری است.

## سازمان

**در سطح بین‌المللی برای پاسخگویی به این مسئله چه راهکاری ارائه شده است؟**

آموزش کافی حساب‌رسان

تدوین رهنمودهای کاربردی

ایجاد پایگاه‌های دانش و

تدوین راهکار برای روشهای انجام کار

از جمله مطالبی است که

جامعه حرفه‌ای کشور باید به آن پردازد

## حسابرسی اندازه‌گیریها و موارد افشای ارزش منصفانه

در سطح جهانی برای رفع این مشکل از **استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری (IVSS)** استفاده می‌شود. شورای استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری در راستای حفظ منافع عمومی، استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری حرفه‌ای که الگوهای را برای هدایت و شایستگی ارزشیابان حرفه‌ای فراهم می‌نماید و استانداردهای فنی که ضوابط مورد عمل ارزشیابان را مشخص می‌کند، تدوین و منتشر نموده است. هدف استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری افزایش اعتماد و اطمینان استفاده‌کنندگان با وضع رویه‌های ارزشگذاری شفاف و یکپارچه است و به جهت آن که استانداردهای مذکور در سطح جهانی مورد استفاده قرار می‌گیرند از نگارشی کلی برخوردارند لذا الزامهای استانداردها، بیشتر بر اصول به جای تشریح رویه‌های گام‌به‌گام تاکید دارند و این اصول همراه با اطلاعاتی ارائه می‌شود که شرایط کاربرد آن اصول را تعیین می‌نماید. یعنی نگارش استانداردها به شکلی است که برداشت متفاوت از آن امکان ندارد و این امر منجر به حصول اطمینان از یکپارچگی در ارزشگذاری است. در نهایت همراهی الزامات با توضیحاتی که باعث یکپارچگی تفسیر و کاربرد آن الزامها در میان الزامهای استانداردهای تدوین‌شده از سوی سایر نهادهای حرفه‌ای شود، ضروری است؛ از قبیل استانداردهای بین‌المللی رویه‌های بیم‌سنجی (اکچوئری) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که با متن اصلی و رهنمودهای به‌کارگیری استانداردهای ارزشگذاری منطبق است. اکنون زمان آن فرارسیده است که استانداردها یا ضوابط مشابه ملی ارزشگذاری تدوین و به ارتقا و بهبود ویژگیهای کیفی اطلاعات مالی مفید کمک شود.

## سپاس

**برای امر رسیدگی حسابرس، در زمان برخورد با این چالش چه تدبیری اندیشیده شده است؟**

## عضدی

حسابرسان نیز باید گامهایی را در مسیر ارتقای رسیدگی به ارزش منصفانه اقلام صورتهای مالی (ویژگی کیفی بنیادی) بردارند. برای نیل به این منظور برخی از نهادهای تدوین استاندارد از جمله انجمن حسابداران رسمی امریکا با انتشار بخش ۳۲۸ بیانیه استاندارد حسابرسی ۱۰۱ با عنوان

## سپاس

از حوصله شما برای انجام این گفتگو بسیار سپاسگزاریم. امید است نکات مطرح‌شده برای روشن شدن چالشهای به‌کارگیری استانداردها و چگونگی برخورد با آنها کمک‌کننده باشد. 