

برآورد حسابداری، تقریبی از مبلغ برخی از هزینه‌ها در شرایطی است که اندازه‌گیری دقیق آنها امکان‌پذیر نمی‌باشد و به همین دلیل اندازه‌گیری آن با ابهام روبروست. اگرچه انجام برآوردهای حسابداری با توجه به چارچوب گزارشگری مالی و از طریق استاندارد حسابداری صورت می‌گیرد اما یکی از ابزار مدیریت سود است. تغییر در برآوردهای حسابداری با اختیار مدیریت انجام می‌شود و نتایج عملیات دوره را تغییر می‌دهد. مدیریت سود با رعایت استانداردهای حسابداری انجام می‌شود و با تقلب و تحریف صورتهای مالی تفاوت دارد.

استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی و مقامهای ناظر بر گزارشگری مالی انتظار دارند حسابرس مستقل تحریف در گزارشگری مالی را کشف و گزارش کند. مراجع ناظر بر حرفه حسابرسی، با تدوین استانداردهای حسابرسی و مشخص کردن مسئولیتهای حسابرس درخصوص اظهارنظر نسبت به برآوردهای حسابداری، به این انتظار پاسخ داده‌اند.

طبق استاندارد حسابرسی ۵۴۰، حسابرس مسئولیت دارد به اطمینانی معقول دست‌یابد که صورتهای مالی حسابرسی شده بدون هرگونه تحریف و تقلب بااهمیت است. استاندارد حسابرسی ۵۴۰ تأکید دارد که ریسک اجتناب‌ناپذیر حسابرسی درخصوص کشف‌نشدن تحریف بااهمیت ناشی از برآوردهای حسابداری، حتی زمانی که حسابرسی به‌نحو مناسب برنامه‌ریزی و طبق استاندارد حسابرسی انجام می‌شود، وجود دارد.

درک فرایند مدیریت شرکت برای انجام برآوردهای حسابداری، اطلاعاتی را درخصوص امکان سوگیری مدیریت و وضعیتهایی که ممکن است موجب تقلب و یا تحریف در صورتهای مالی شود، در اختیار حسابرس قرار می‌دهد. بنابراین، اعمال تردید حرفه‌ای از سوی حسابرس هنگام ارزیابی برآوردهای مدیریت و توجه بیشتر به جانبداری احتمالی مدیریت، اهمیت دارد. فرایند حسابرسی برآوردهای حسابداری باید شامل آزمون فرایند مدیریت شرکت در انجام برآورد، انجام یک برآورد مستقل، بررسی رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه برای تکمیل شواهد و مدارک کافی و مناسب برای برآوردهای حسابداری باشد. توصیف فرایند یادشده و ارائه راهنمای دقیق اجرای آن در بازنگری بعدی استاندارد حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر ۱۳۹۲)، کیفیت حسابرسی برآوردهای حسابداری را ارتقا می‌دهد.



رضانسی

صفحه‌آرایی: فاطمه عابدینی طراح جلد: آذین رستمی مسئول امور مشترکین: محمود مجدی عکاس: مصطفی حضرتی	ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان دبیر بخش اخبار: معصومه امیری‌مقدم همکاران: مهناز زرریو معصومه قریشی	شورای مدیریت: دکتر موسی بزرگ‌اصل اکبر سهیلی‌پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی دکتر یدالله مکرمی	صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی مدیر مسئول: اکبر سهیلی‌پور سرمدبیر: دکتر یدالله مکرمی مدیر اجرایی: توران اکوان	حساب دوماهانه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی سال بیست‌ویکم شماره ۱۰۲ مرداد - شهریور ۱۳۹۸ شمارگان: ۴۰۰۰ نسخه
---	---	---	--	---

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان چهل‌ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶ کدپستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹ نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

www.hesabras.org E-mail: editor@hesabras.org

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سبلان - بعد از خیابان بخت آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

دراپ شمار همی خوانیم:

موضوع محوری:

چالشهای حسابرسی برآوردهای حسابداری

مقاله‌ها

- | | |
|----|--|
| ۳۶ | حسابرسی برآوردهای حسابداری و استفاده از کارشناسان |
| ۳۸ | چه اطلاعاتی باید درباره ابهام در برآورد افشا شود؟ |
| ۴۸ | چالشهای رعایت الزامهای حسابرسی برآوردهای حسابداری |
| ۵۴ | رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی |
| ۶۲ | حسابرسی اندازه‌گیری انجام‌شده بر مبنای ارزش منصفانه: راهکارهایی برای افزایش اثربخشی |
| ۶۸ | بررسی پس از به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ با عنوان «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» |
| ۷۶ | چالشهای حسابرسی ناشی از به‌کارگیری مدلهای زیان اعتباری مورد انتظار؛ پرداختن به ابهام برآورد نهفته در مدل |
| ۷۸ | نوپردازی استاندارد حسابرسی برآوردهای حسابداری |
| ۸۰ | برآوردهای حسابداری؛ تغییر در بالاترین سرعت |

رویدادها

- | | |
|----|--------------------|
| ۶ | فراتر از اخبار |
| ۱۱ | سمینارها و همایشها |

چاپ مقاله‌ها الزاماً به معنای همسویی مجله با نظرهای نویسندگان نیست.

حسابرس در ویرایش ادبی مقاله‌ها و یکدست کردن رسم الخط آنها آزاد است، اما در مورد ویرایش اساسی با

نویسندگان مشورت خواهد کرد.

حسابرس

شماره ١٠٢ مرداد - شهریور سال ١٣٩٨

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

دکتر رحیم بنابی قدیم

دکتر حلیمه رحمانی

سعید سپهرم

زهرا سیادت

محمدعلی عضدی

فاطمه یاری

دکتر مهدی ناظمی اردکانی

حمید محمدی

محمد میکائیلی

آدرس: تهران، میدان فاطمی، خیابان

چهل ستون، نبش کوچه دوم، پلاک ۴۶

کد پستی: ۱۴۳۱۶-۶۴۱۴۱

صندوق پستی: ۴۷۹ / ۱۴۳۳۵

تلفن: ۸۸۹۵۳۱۱۹

نمابر: ۸۸۹۵۱۲۰۹

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

میزگرد

۱۴ میزگرد: چالشهای حسابرسی برآوردهای حسابداری

تغییرات استانداردهای گزارشگری مالی، اهمیت شفافیت برآوردهای حسابداری را برای استفاده کنندگان از صورتهای مالی افزایش داده است. ویرایش پیشین استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (ISA 540)، پیش از تغییرات اخیر در حسابداری زیانهای اعتباری مورد انتظار، و استانداردهای تجدیدنظر شده مرتبط با قراردادهای بیمه، شناخت درآمد، و اجاره، نوشته شده بود.



مصاحبه ها

۲۴ گفتگو با آقای دکتر مسعود حجاریان کاشانی؛ احتمال در ذات بیمه گری است

بسیاری از اقلام مندرج در صورتهای مالی شرکت های بیمه قطعی نبوده و ...

۲۶ گفتگو با آقای علی اکبر امین تفرشی؛ برآوردهای حسابداری در حوزه بانکی؛ نیازمند تلاش بیشتر مؤسسه های حسابرسی

بر اساس تعریف، برآورد حسابداری، تخمین مبلغ آن دسته از اقلام صورتهای مالی است ...

۲۸ گفتگو با آقای دکتر سیدحسام شمس عالم؛ برآورد حسابداری عمده در صنعت بانکداری؛ مطالبات مشکوک الوصول

برآورد برخی اقلام در تهیه صورتهای مالی موضوعی اجتناب ناپذیر است. در صنعت ...

۳۰ گفتگو با آقای اصغر طاهری؛ برآوردهای حسابداری؛ فراگیر و پر ابهام

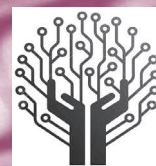
در رابطه با موضوع بحث باید اشاره کنم که حسابداری مملو از برآورد ...

۳۴ گفتگو با آقای دانیال محجوب؛ برآوردهای حسابداری؛ ابزار مدیریت سود

برخی از اقلام صورتهای مالی به طور دقیق قابل اندازه گیری نیست و تنها قابل برآورد هستند ...



در مرکز اطلاع رسانی الکترونیکی حسابرس بخوانید:



فهرست مطالب منتشر شده در مرکز اطلاع رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

مرداد - شهریور

مقاله‌ها

- مقایسه استانداردهای حسابداری طرحهای مزایای بازنشستگی سمیرا بهزادپور - محمدرضا عالمی
- خودکارآمدی؛ الزامی برای رفتار حرفه‌ای حسابرس محمد نوروزی
- تأثیر قابلیت فناوری اطلاعات صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی ترجمه: زهرا محمدی - دکتر فاطمه صراف
- چالش حسابرسی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه و راهبرد حسابرسان در مقابل ترجمه: دکتر رحیم بنابی قدیم
- گذر به استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کلاسهای درسی استرالیا هدی مجبوری یزدی
- واحدهای مشمول تهیه صورت مقایسه بودجه و عملکرد دکتر حلیمه رحمانی
- نهادهای نظارتی در ایالات متحد حمیدرضا کیهانی
- سیستم حسابرسی مالیاتی متمرکز رزگار طالبپور اصل



دیدگاه‌ها

- فراخوان حرفه جهانی حسابداری برای اقدام کشورهای گروه ۲۰ ترجمه: زهرا نوری
- نوسازی مفهوم اهمیت ترجمه: فروزان جانمردی
- سخنرانی رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری در مکزیکو ترجمه: زهرا نوری
- مصاحبه با رئیس هیئت‌امنان بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ترجمه: زهرا نوری
- قراردادهای زیانبار در یک نگاه ترجمه: زهرا نوری
- آیین بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای؛ عرصه‌های اصلی تمرکز برای ترجمه: نادیا نازی
- مؤسسه‌های حسابرسی را محدود به خدمات حسابرسی نکنیم ترجمه: نادیا نازی
- کنفرانس جهانی استانداردها و گذاران ترجمه: حجت محمدی
- تقویت نظارت و عملیات هیئت‌های استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و ترجمه: حجت محمدی
- بازنگری در مفاهیم نظری صونا علی‌زاده اقدام

فرا تر از اخبار



جهان

و

ایران



تقویت مربوط بودن گزارشگری مالی

هانس هوگروورست (Hans Hoogervorst) رئیس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB)، سخنرانی آغازین در کنفرانس بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) را در لندن ارائه کرد. در این کنفرانس او طرحهایی را برای حفظ و تقویت مربوط بودن گزارشگری مالی در دو بخش خاص شامل صورتهای مالی اساسی و گزارش تفسیری مدیریت تشریح کرد.

وی در این سخنرانی گفت: "مربوط ماندن در جهان در حال تغییر چالشی برای همه ماست. در همه مشاغل از جمله انتشارات، امور مالی، حمل و نقل، یا حسابداری، مربوط ماندن به معنای تداوم سازگارشدن با جهانی در حال تغییر است."

وی در ادامه اشاره کرد که: "تغییرات بسیاری در نزدیکی ما جریان دارد. ماهیت متغیر شرکتها مطرح است، به طور مثال، دانش اقتصادی رشد عظیمی در داراییهای نامشهود ایجاد می‌کند. همچنین گسترش معیارهای غیر منطبق با اصول پذیرفته شده حسابداری (non-GAAP) و علاقه مندی بیشتر به گزارشگری شرکتی گسترده تر، به خصوص در فضای پایداری نیز وجود دارد. و فناوری عامل اثرگذاری است، که بر تهیه و استفاده از اطلاعات مالی اثر می‌گذارد."

وی اشاره کرد که: "باید اطمینان حاصل کنیم که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به نسبت در این جهان در حال تغییر، همچنان مربوط باقی می‌ماند. بنابراین، امروز می‌خواهم برنامه‌های خود برای حفظ و تقویت مربوط بودن گزارشگری مالی در دو بخش خاص را با شما در میان بگذارم. ابتدا، در مورد آن چه در زمینه پروژه صورتهای مالی اساسی (PFS) انجام می‌دهیم صحبت خواهیم کرد. این پروژه به طور کلی در مورد بهبود ساختار و اثربخشی ارتباطات صورتهای

رویدادهای

ایران و جهان

روزانه در مرکز اطلاع رسانی

اینترنتی حسابرس

منتشر می‌شود.

با مراجعه به مرکز

اطلاع رسانی اینترنتی

حسابداری به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در

این بخش آگاه شوید.

مالی است. در واقع صورتهای مالی اساسی ممکن است این بازی را تغییر دهد. سپس، در مورد پروژه گزارش تفسیری مدیریت (MC) صحبت خواهیم کرد، که این رسانه اصلی ما برای بررسی توسعه بیشتر در گزارشگری و چگونگی ارتباط آنها با صورتهای مالی است."

ج راهنمای به کارگیری استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴

راهنمای به کارگیری استاندارد بین المللی حسابداری ۳۴ (IAS ۳۴) با عنوان «گزارشگری مالی میان دوره‌ای» که توسط عبدالله آزاد و محبوبه کاظمی تألیف شده در انتشارات سازمان حسابرسی منتشر شد.

هدف استاندارد یادشده تعیین حداقل محتوای گزارش مالی میان دوره‌ای و اصول شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی کامل یا فشرده برای دوره میانی است. این کتاب با هدف ارائه راهنمایی درباره استاندارد یادشده تهیه شده و شامل مباحث زیر است:

- تعریف میانی، هدفها، الزامات مربوط به تهیه، کاربرد اهمیت و دوره‌های زمانی زیر پوشش گزارشگری مالی میان دوره‌ای.
- محتوای گزارشگری مالی میان دوره‌ای و یادداشتهای توضیحی گزارشگری مالی میان دوره‌ای.
- شناخت و اندازه‌گیری در گزارشگری مالی میان دوره‌ای.

ج اصلاحات پیشنهادی در کتاب جیبی فرایند انجام کار

کتاب جیبی نظارت بر فرایند انجام کار بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRSF) رویه‌های فرایند انجام کار را بیان می‌کند که برای هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری (IASB) و کمیته تفسیر (IC) استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی کاربرد دارد.

جدای از افزودن فرایند انجام کار مربوط به دانشنامه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان یک پیوست به کتاب جیبی در سال ۲۰۱۶، کمیته نظارت بر فرایند انجام کار آخرین بار در سال ۲۰۱۳ به طور اساسی کتاب جیبی را اصلاح کرد. بنابراین، کمیته تصمیم گرفته است کتاب جیبی را بازنگری کند تا اطمینان حاصل کند که با توجه به تحولات فرایندهای هیئت و کمیته تفسیر، کتاب جیبی کماکان به روشها را منعکس می‌سازد و همچنان برای اهداف تعیین شده مناسب است.

اصلاحات پیشنهادی اصلی در کتاب جیبی شامل موارد زیر هستند:

- ۱- به روزرسانی رویه‌های مرتبط با تحلیل آثار،
- ۲- روشن ساختن نقش و وضعیت تصمیمات دستورکاری (AD) منتشر شده به وسیله کمیته تفسیر،
- ۳- آماده سازی هیئت از نظر توانایی برای انتشار تصمیمات دستورکاری خود،
- ۴- نشان دادن این که باید به واحدهای تجاری برای در نظر گرفتن تصمیمات دستورکاری و در صورت نیاز، برای تغییر در رویه حسابداری، زمان کافی داده شود،
- ۵- اصلاح گروه بندی و بازنگری مواد آموزشی تهیه شده به وسیله بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی،
- ۶- اصلاح مشورتخواهی لازم، پیش از اضافه کردن پروژه‌های مهم به برنامه کار هیئت،
- ۷- روشن ساختن نظارت کمیته نظارت بر فرایند انجام کار مربوط به فرایند انجام کار دانشنامه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، و وارد ساختن شفافیت بیشتر در فرایند بازنگری و تصویب مرتبط با صدور و انتشار به روزرسانیهای دانشنامه استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی.

ج تقویت منافع عمومی

رئیس هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، گزارش سال ۲۰۱۸ هیئت را ارائه داد. وی در این گزارش اشاره کرده است که:

"برای رسیدن به هدفهای هیئت، بر سه بخش اصلی تمرکز کردیم:

• افراد- که در انتخاب و تایید هیئت امنای، به طور فعال از مشارکتشان استفاده کرده ایم؛

- فرایندها و رویه‌ها - از جمله وظایف اصلی، هیئت نظارت بر هیئت امانا در زمینه مسئولیت‌هایشان نظارت می‌کنیم و به آنها مشورت می‌دهیم، شامل تقویت چارچوب راهبری بنیاد؛ و
- مشارکت - با اعضای هیئت امانا در زمینه مسائل سیاستی و تحولات بازار.

بنیاد یک نهاد مستقل است که مسئولیت خدمت به منافع عمومی را عهده‌دار شده است، در حالی که به هیئت امنای آن، راهبری و نظارت بر هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) واگذار شده است. بنابراین بسیار مهم است که هیئت امانا کماکان افرادی باشند ارشد، باتجربه، شایسته و از مناطق گوناگون، و برخوردار از احترام جهانی، و با گرایش به منافع عمومی، و پایبند به توسعه و به‌کارگیری موثر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سطح جهانی. هیئت نظارت در مشارکت سازنده در حراست از به‌کارگیری اساسنامه بنیاد، نقش مجمع عمومی دارد."

۵۰ میلیون دلار جریمه برای موسسه حسابرسی کی‌پی‌ام‌جی

موسسه حسابرسی کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) جریمه بی‌سابقه ۵۰ میلیون دلاری برای حل و فصل اتهامات مربوط به اطلاعات دزدیده‌شده از هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) می‌پردازد. این اطلاعات، موسسه را از بازرسیهای آینده هیئت مطلع می‌ساخت. تعدادی از حسابرسان کی‌پی‌ام‌جی نیز در امتحانات کارآموزی تقلب کرده بودند.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) موسسه کی‌پی‌ام‌جی را متهم کرد که پس از دریافت اطلاعات دزدیده‌شده درباره بازرسی از موسسه، که قرار بود به‌وسیله کمیسیون انجام شود، در کار حسابرسی گذشته خود دست برده است. حکم کمیسیون همچنین نشان می‌دهد که تعداد زیادی از کارکنان حرفه‌ای کی‌پی‌ام‌جی در امتحانات داخلی کارآموزی از طریق تقسیم نادرست پاسخها و دستکاری در نتایج آزمون تقلب کرده‌اند.

موسسه کی‌پی‌ام‌جی پذیرفت برای حل و فصل اتهامات یادشده مبلغ ۵۰ میلیون دلار جریمه بپردازد و مجموعه مفصلی از تعهدات را به‌گرددن بگیرد؛ از جمله، استفاده از یک مشاور مستقل برای بازنگری و ارزیابی کنترل‌های اخلاقی و درستکاری موسسه، و رعایت تعهدات گوناگون.

رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار گفت: "صورت‌های مالی باکیفیت که در انطباق با اصول حسابداری و استانداردهای حرفه‌ای مربوط تهیه و رسیدگی شده‌اند، اساس بازارهای سرمایه است. کوتاهی اخلاقی کی‌پی‌ام‌جی، به‌سادگی ناپذیرفتنی است. تصمیم واحد/اجرائیات کمیسیون، برای کوتاهیهای گذشته، موسسه کی‌پی‌ام‌جی را مسئول می‌شناسد، و برای پشتیبانی از بازارها و سرمایه‌گذاران، نظارت وسیع و مستمر را تأمین می‌کند."

سال گذشته، پنج مقام مسئول پیشین کی‌پی‌ام‌جی با این ادعا که کوشش کرده بودند در وظیفه هیئت نظارت بر شرکتهای سهامی عام برای کشف نقایص حسابرسی در کی‌پی‌ام‌جی، دخالت کنند، متهم شدند. طبق حکم کمیسیون اوراق بهادار که بر علیه کی‌پی‌ام‌جی منتشر شد، کارکنان ارشد یادشده، از آن‌جا که موسسه در بازرسیهای گذشته با نرخ بالای یافته‌های نقایص حسابرسی روبرو شده و اصلاح آنها در اولویت قرار گرفته بود، فهرستهای محرمانه برنامه بازرسی را رهگیری کرده و به‌دست آورده بودند. با در دست داشتن داده‌های هیئت، کارکنان آن‌زمان کی‌پی‌ام‌جی، برنامه‌ای ترتیب دادند که کاربرگهای معینی را بعد از صدور گزارش حسابرسی بازنگری و تغییر دهند تا احتمال پیداشدن نقایص در بازرسی را کاهش دهند.

افزایش همکاری دو هیئت با تدوینگران استانداردهای ملی

رومای هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) در نامه‌ای خلاصه آخرین رویدادها از ابتکار دو هیئت در پشتیبانی از استانداردگذاری جهانی و استفاده بهینه از فرصتهای همکاری میان دو هیئت را با سودبران دو هیئت به‌اشتراک گذاشتند.

با توجه به افزایش ریسک چندپاره‌شدن مقرراتگذاری بین‌المللی، و همکاری جمعی بین‌المللی گسترده‌تر، در دستور کار گروه ۲۰ (G20)، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی یک نشست با سازمانهای استانداردگذار ملی حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای که ۱۷ حوزه گزارشگری را نمایندگی می‌کردند، در پاریس برگزار کردند.

این دو هیئت به‌طور داوطلبانه به این گفتگوی چهاروجهی (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، هیئت استانداردهای

بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، استاندگزاران ملی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، و استاندگزاران ملی اخلاق حرفه‌ای) عنوان «گفتگوی چهارجانبه» دادند. این عنوان، با حسن‌نیتی که این رویداد خلق کرده، جای خود را باز کرده است.

ج فهرست فرصتهای پژوهشی سازمان حسابرسی

سازمان حسابرسی در جهت اجرای سیاستها و رسالت خود فهرست فرصتها و عناوین پژوهشی را برای عموم دانشگاهیان و اعضای حرفه حسابداری اعلام کرد.

- در پیشنهاد سازمان حسابرسی، عنوانهای گسترده‌ای مطرح شده است؛ از جمله،
- ارزیابی شیوه‌های مختلف آموزشی در حسابداری و حسابرسی،
- ارزیابی عوامل موثر بر راهبری شرکتی در شرکتهای دولتی،
- بررسی کارایی و اثربخشی استاندارد حسابداری ملی،
- نقش بازاریابی حسابرسی در بهبود کیفیت حسابرسی،
- تبیین اثر پیشینه رفتاری و اخلاقی شرکای موسسات حسابرسی بر سطح کیفیت پرونده‌های حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان،
- تاثیرگذاری حق‌الزحمه حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسی،
- تاثیر فرایندهای نظارتی بر کیفیت حسابرسی،
- بررسی چالشها و موانع پیاده‌سازی اصلاحات در سیستم مدیریت مالی بخش عمومی فعلی،
- بررسی موانع ادغام موسسات حسابرسی کوچک و نقش سازمان حسابرسی در آن،
- بررسی وتبیین راهکارهایی در جهت افزایش سطح استقلال موسسات حسابرسی با توجه به شرایط موجود،
- تبیین چارچوبی در جهت تعیین حق‌الزحمه حسابرسی براساس ویژگیهای صاحبکار،
- مشکلات عملی اجرای حسابداری تعهدی (استانداردهای حسابداری بخش عمومی) در بخشهای مختلف،
- موانع اجرای حسابداری تعهدی در ایران و ارائه راهکارهایی برای حل آن (با استفاده از تجارب کشورهای دیگر)،
- عوامل افزایش اثربخشی کمیته‌های حسابرسی در شرکتهای،
- ارزیابی مسئولیت پاسخگویی در نهادهای بخش عمومی،
- ارزش امضای حسابرسان،
- دلایل وجود و چرایی وجود فاصله انتظارات در حسابرسی،

برای اطلاع از جزئیات این خبر به مرکز اطلاع‌رسانی سازمان حسابرسی مراجعه کنید.

ج دستورالعمل ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد

وزیر امور اقتصادی و دارایی به‌منظور افزایش کارایی، اثربخشی و ارتقای سلامت نظام اداری و پیشگیری از فساد، دستورالعمل هماهنگی دفتر بازرسی مدیریت عملکرد و پاسخگویی به شکایات وزارت اقتصاد با دفاتر بازرسی دستگاه‌های اجرایی تابعه و شرکتهای و موسسات وابسته را ابلاغ کرد.

این دستورالعمل با هدف تعامل حداکثری بین دفتر بازرسی وزارتخانه با واحدهای بازرسی جهت اقدام مشترک و جلوگیری از موازی‌کاری، راهبری و ساماندهی بازرسی و ایجاد یک سیستم کامل نظام کنترل داخلی، تقویت جایگاه واحدهای بازرسی دستگاه‌های وابسته و تابعه، تعامل سازنده با مراجع نظارتی و بازرسی، شناسایی نقاط آسیب‌پذیر و گلوگاه‌های فساد و ارائه راهکارهای اجرایی برای رفع آنها با رویکرد آسیب‌شناسی، پیشگیرانه، شناسایی و نیز استفاده بهینه از منابع و نیروهای کارآمد در امر بازرسی تهیه شده است.

• شرط برگزاری مجامع بانکها

بانک مرکزی در اطلاعیه‌ای اعلام کرد که از جمله شرایط لازم برای انجام بررسی‌های مربوط و صدور مجوز برگزاری مجامع عمومی عادی سالانه، «وصول صورت‌های مالی امضاشده توسط هیئت‌مدیره به‌انضمام پیش‌نویس نهایی گزارش حسابرس مستقل» دست‌کم یک ماه قبل از تاریخ برگزاری مجمع عمومی است.

بانک مرکزی به‌عنوان مقام ناظر و مرجع صدور مجوز برگزاری مجامع بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، به‌موجب مفاد تصریح‌شده بخشنامه‌های ابلاغی، شرایط لازم برای صدور مجوز برگزاری مجامع عادی سالانه را اعلام کرده است. براین اساس، در صورت رعایت‌نشدن موارد یادشده، به‌خصوص ارسال‌نشدن گزارش‌های اشاره‌شده یا ارسال دیر هنگام مستندات لازم از سوی بانک، امکان بررسی و صدور مجوز برگزاری مجامع عمومی فراهم نیست.

• صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری در صورتهای مالی بانکها

الحاقیه صورتجلسه مورخ ۱۳۹۶/۶/۲۱ با موضوع «تعیین تکلیف صورتهای مالی و گزارش سالانه بانکها»، که به‌تایید وزیر امور اقتصادی و دارایی و رئیس کل بانک مرکزی رسیده است، منتشر شد.

به‌موجب این الحاقیه، و به‌استناد بند ۵ فصل چهارم گزارش هیئت‌عالی نظارت سازمان حسابرسی، بند ۵ صورتجلسه یادشده، ملغی اعلام می‌شود و صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری از صورتهای مالی اساسی به یادداشت‌های توضیحی در «صورتهای مالی نمونه بانکها و مؤسسات اعتباری» ابلاغی از سوی بانک مرکزی منتقل می‌شود. سایر مفاد صورتجلسه یادشده کماکان معتبر و لازم‌الاجراست.

• شاخص پیچیدگی کسبوکار

شاخص جهانی پیچیدگی کسبوکار در سال ۲۰۱۹ که توسط گروه تی‌ام‌اف (TMF Group) ارائه شد، پیچیدگی کسبوکارهای فعال در کشورهای سراسر جهان را بررسی می‌کند. این شاخص، کشورها را براساس میزان مشکلات پیش‌روی فعالیتهای در آن کشورها، رتبه‌بندی می‌کند؛ با تأکید بر آن‌چه از میان گستره‌ای از الزامات کسبوکار شامل مقررات قانونی، رعایت، حسابداری، مالیات و استخدام، از کشورهای مختلف انتظار می‌رود. این گزارش چهار عامل مهم را شناسایی کرده که باعث افزایش پیچیدگی می‌شود:

- عبور از مقررات، ضوابط، و سامانه‌های جراثم محلی، ممکن است دشوار باشد. بنگاه‌های بیش از یک‌سوم از حوزه‌های گزارشگری، این موضوع را بسیار یا بی‌نهایت پیچیده عنوان کرده‌اند.
- بسیاری از حوزه‌های گزارشگری، با هدف تقویت اقتصاد یا افزایش جذابیت بازارهای خود برای سرمایه‌گذاری، مقررات خود را به‌طور متناوب تغییر می‌دهند. برای نمونه، در ایالات متحد، اصلاحات مالیاتی، بازگشت سود برای کسبوکارهای خارجی را آسانتر می‌کند، که این امر مشوق سرمایه‌گذاری خارجی خواهد بود.

• برای ۱۷ درصد از حوزه‌های گزارشگری، مدیریت حسابداری و مالیات بسیار یا بی‌نهایت پیچیده است؛ بیشتر به‌این دلیل که مراجع محلی شکل‌بندی مخصوص به‌خود را برای حسابداری تجویز می‌کنند. تعیین مهلت زمانی سختگیرانه برای الزامات گزارشگری مالیاتی و جریمه‌های سنگین برای رعایت‌نکردن، ممکن است فشار را افزایش دهد.

• در ۴۲ درصد از حوزه‌های گزارشگری، به‌علت پیچیدگی قانون کار محلی، الزامات گزارشگری خاص، و مشکلات استخدام کارکنان قبل از تشکیل کسبوکار به‌عنوان یک بنگاه قانونی، مدیریت‌کردن فرایندهای استخدام، اخراج و پرداخت به کارکنان، بسیار یا بی‌نهایت پیچیده است. مقدار متوسط پیچیدگی استخدام قبل از ثبت قانونی شرکت، در میان همه حوزه‌های گزارشگری، نمره بالای ۷/۵ از ۱۰ را نشان می‌دهد.

سمینارها و همایش‌ها

● هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران (حسابداری و فناوریهای نوین)

هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران (حسابداری و فناوریهای نوین) در تاریخ ۳ و ۴ مهرماه سال ۱۳۹۸ توسط پردیس فارابی دانشگاه تهران در استان قم برگزار می‌شود.
تلفن دبیرخانه: ۰۲۵۳۶۱۶۶۱۵۸

آدرس دبیرخانه: قم- بلوار دانشگاه (جاده قدیم تهران)- پردیس فارابی دانشگاه تهران
مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: <https://acc17.ut.ac.ir>

● هشتمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری

هشتمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری در تاریخ ۴ مهر ۱۳۹۸ توسط مؤسسه علمی تحقیقاتی کومه علم‌آوران دانش در بابل برگزار می‌شود.
تلفن دبیرخانه: ۰۹۳۰۵۱۶۹۳۹۱ - ۰۱۱۳۳۲۰۴۵۹۷

آدرس دبیرخانه: بابل - مؤسسه علمی تحقیقاتی کومه علم‌آوران دانش - صندوق پستی ۱۶۴-۴۷۱۳۵
مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.ncame.ir

● دومین همایش ملی مدیریت، حسابداری و کسب‌وکار الکترونیکی با رویکرد اقتصاد مقاومتی

دومین همایش ملی مدیریت، حسابداری و کسب‌وکار الکترونیکی با رویکرد اقتصاد مقاومتی در تاریخ ۱۸ مهر ۱۳۹۸ در مشهد برگزار خواهد شد.
تلفن دبیرخانه: ۵-۵۱۳۷۳۹۱۱۱۴

آدرس دبیرخانه: مشهد- بلوار شهید کلاهدوز- کلاهدوز ۳۰- مؤسسه آموزش عالی فردوس
مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.ferdowsconferences.ir

● پنجمین کنفرانس بین‌المللی پژوهشهای نوین در مدیریت، اقتصاد و توسعه

پنجمین کنفرانس بین‌المللی پژوهشهای نوین در مدیریت، اقتصاد و توسعه در تاریخ ۲۶ مهرماه ۱۳۹۸ در کشور گرجستان شهر تفلیس برگزار می‌شود.
تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۷۵۰۳۸۳۳۸

آدرس دبیرخانه: تهران- میدان ولیعصر (عج)- بلوار کشاورز- ابتدای فلسطین
مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.medcnf.ir

● کنگره ملی مدیریت و حسابداری در توسعه اقتصادی

کنگره ملی مدیریت و حسابداری در توسعه اقتصادی در تاریخ ۱ آبان ۱۳۹۸ توسط مؤسسه آموزش عالی غیرانتفاعی فضیلت برگزار می‌شود.
تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۸۸۵۵۱۲۵۳

آدرس دبیرخانه: تهران- خیابان وزرا- کوچه بیستم- پلاک ۳۵- طبقه سوم
مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.mea2018.com

● سومین کنفرانس علمی دستاوردهای نوین در مطالعات علوم مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران

سومین کنفرانس علمی دستاوردهای نوین در مطالعات علوم مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران در تاریخ ۲۲ آبان‌ماه سال ۱۳۹۸ برگزار می‌شود.
تلفن دبیرخانه: ۰۹۲۱۶۱۸۹۳۳۷

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.scraimsae.ir

● سومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران

سومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران در تاریخ ۲۶ آذر ۱۳۹۸ برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۱۹۰۶۸۶۴۹۰

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.nccconf.ir

● کنفرانس بین‌المللی چالشها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری

کنفرانس بین‌المللی چالشها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری در تاریخ ۲۸ آذر سال ۱۳۹۸ در دانشگاه علامه حلی مازندران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۰۳۵۲۹۹۳۱۰

آدرس دبیرخانه: مازندران - چالوس - خیابان ۱۷ شهریور - دانشگاه علامه حلی

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.confima.ir

● دومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات بین‌رشته‌ای در مدیریت و مهندسی

دومین کنفرانس بین‌المللی مطالعات بین‌رشته‌ای در مدیریت و مهندسی در تاریخ ۲۸ آذرماه سال ۱۳۹۸ در دانشگاه تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۴۴۸۶۱۱۵۷

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.icocs.ir

● ششمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری

ششمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری در تاریخ ۲۵ دی‌ماه سال ۱۳۹۸ برگزار می‌شود.

تلفن: ۰۲۱۷۷۴۹۱۳۳۲

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.imsym.ir

● اولین کنفرانس بین‌المللی چالشها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری

اولین کنفرانس بین‌المللی چالشها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری در تاریخ ۸ اسفند ۱۳۹۸ توسط مؤسسه آموزش عالی ادیب در ساری برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۹۰۳۵۲۹۹۳۱۰

آدرس دبیرخانه: ساری - کیلومتر ۷ جاده دریا - مؤسسه آموزش عالی ادیب مازندران

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.confima.ir

● سومین کنفرانس ملی توسعه پایدار در علوم مدیریت و حسابداری ایران

سومین کنفرانس ملی توسعه پایدار در علوم مدیریت و حسابداری ایران در تاریخ ۲۵ اسفند ۱۳۹۸ توسط مرکز بین‌المللی همایشها در تهران برگزار می‌شود.

تلفن دبیرخانه: ۰۲۱۷۷۸۹۱۰۵۳

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی: www.vsconf.ir



معرفی کتاب



فلسفه اخلاق و اخلاق حرفه‌ای: کسب و کار حسابداری

مطالب این کتاب در دو بخش تنظیم شده است. بخش اول که ۵ فصل را در بر می‌گیرد به نظریه‌ها، و آرایه و عقاید متفکران و فلاسفه در حوزه علم اخلاق می‌پردازد. بخش دوم کتاب ما را به جهان کاربردهای آن چه در بخش اول آموخته‌ایم، راهنما می‌شود؛ به دنیای بازار، اجرائیات، عملها، رفتارها و واکنشهای حرفه‌ای، که «اخلاق حرفه‌ای» و «اخلاق حرفه‌ای در کسب و کار» و «اخلاق حرفه‌ای در حسابداری» عنوان گرفته است.

اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری

چاپ نخستین کتاب حاضر در سال ۱۳۹۰ اولین مرجع مدون در حوزه «اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری» بود که مورد استقبال و استفاده در نظام آموزش حسابداری در مقاطع دکترا و کارشناسی ارشد در دانشگاه‌های کشور قرار گرفت. آیین رفتار حرفه‌ای، به‌عنوان مبانی نظری و اصول فکری و فلسفی آن، بیش از ربع قرن است که در دانشگاه‌ها و موسسات آموزشی پیشرو حسابداری در جهان و تجارت و اقتصاد با استفاده از متون دانشگاهی وزین و ساختارمند تدریس و به‌طور فزاینده به‌عنوان واحدهای درسی مستقل مورد اجرا قرار گرفته است. در چاپ دوم کتاب حاضر، زمستان ۱۳۹۳، اشتباهات چاپی و بی‌توجهی‌های نگارشی مرتفع و با بازخوانی دقیق‌تر و نثری پیراسته لباس جدیدی به تن متن اولیه پوشانده شد و در چاپ سوم مجدداً بخش موارد خاص آن مورد تجدیدنظر قرار گرفته است.



میزگرد

چالشهای حسابرسی برآوردهای حسابداری

تغییرات استانداردهای گزارشگری مالی، اهمیت شفافیت برآوردهای حسابداری را برای استفادهکنندگان از صورتهای مالی افزایش داده است. ویرایش پیشین استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (ISA 540)، پیش از تغییرات اخیر در حسابداری زیانهای اعتباری مورد انتظار، و استانداردهای تجدیدنظرشده مرتبط با قراردادهای بیمه، شناخت درآمد، و اجاره، نوشته شده بود. تغییرات یادشده، به همراه یافته‌های پرتکرار بازرسی حسابرسی که نسبت به کیفیت حسابرسی برآوردهای حسابداری انتقاد داشت، موجب شد که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، برای بهبود کیفیت حسابرسی، به مسائل چالش برانگیز یادشده بپردازد. ریسکهای حسابرسی به دلیل محیط پیچیده تر کسب و کار، در حال دگرگونی است. چارچوب گزارشگری مالی به دگرگونی ادامه می‌دهد، قضاوت مدیریت و اطلاعات آینده‌نگر رایج تر شده است، و اهمیت موارد افشا در حال رشد است. مراجع مقرراتگذار مالی نگران فرایندهای پیچیده کسب و کار هستند که بر فناوری اطلاعات تکیه دارند، و ضرورت آزمون اثربخشی عملیاتی کنترلها در زمان برآوردهای حسابداری، مطرح شده است.

استفاده از تردید حرفه‌ای بهبودیافته، باید گسترش یابد. یافته‌های بازرسیهای حسابرسی، نگرانیهای مهمی را درباره کیفیت حسابرسی برای برآوردهای حسابداری، و ضرورت پرداختن به آن از طریق توسعه تفکر تردیدگرایی مستقل تر و چالشی تر در حسابسان، مطرح ساخته است.

مزایای مربوط به منافع عمومی باید از طریق شفافیت و ارتباط رسانی بهبودیافته، تحقق یابد. نظام راهبری، گزارشگری و مقرراتگذاری باید از طریق گفت‌وگو دوجانبه بهبودیافته بین حسابرس و ارکان راهبری درباره برآوردهای پیچیده و مواردی که با ابهام برآورد بالا روبروست، ارتقا یابد. علاوه بر آن، ارتباط با مراجع نظارتی، و انتقال موضوعهای اصلی حسابرسی (KAM) در ارتباط با استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۱۰۷ (IAS 701) در شرایط خاصی باید ضرورت یابد.

در استاندارد بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی ۵۴۰ (تجدیدنظرشده)، که در اکتبر ۲۰۱۸ منتشر شد و به کارگیری آن از ۱۵ دسامبر ۲۰۱۹ الزامی است، بهبودهای اصلی زیر به چشم می‌خورد:

- به طور خاص، طیف ریسک ذاتی را (بند ۴ استاندارد)، بر مبنای مفاهیم موجود در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۰۲ (ISA 200)، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۱۳ (تجدیدنظرشده) (ISA 315 Revised)، و استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۳۰ (ISA 330)، به رسمیت شناخت تا مقیاس پذیری را ممکن سازد.

- مفهوم عوامل ریسک ذاتی را، شامل نه تنها ابهام برآورد، بلکه همچنین پیچیدگی، ذهنی بودن، و سایر عوامل، معرفی کرد (بندهای ۲، ۴، و ۱۶).
- روشهای ارتقایافته ارزیابی ریسک مرتبط با به دست آوردن شناخت واحد تجاری و محیط آن را، شامل کنترل داخلی واحد تجاری، مطرح ساخت (بند ۱۳).
- ارزیابی جداگانه ریسک ذاتی و ریسک کنترلی برای برآوردهای حسابداری را معرفی کرد (بند ۱۶).
- بر اهمیت تصمیمهای حسابرس درباره کنترلهای مرتبط با برآوردهای حسابداری از طریق دیدنی تر ساختن الزامهای مربوط مندرج در استاندارد ۳۱۵ (تجدیدنظرشده) و استاندارد ۳۳۰ تاکید کرد (بندهای ۱۹ و ۲۰).

- الزامهایی برای اقدام مبتنی بر هدف، که به سوی روشها (شامل زمانی که به طور مشخص مدلسازی پیچیده مطرح است)، داده‌ها و فرضیه‌ها هدایت شده، برای طراحی و اجرای روشهای حسابداری بیشتر در پاسخ به ریسکهای ارزیابی شده تحریف با اهمیت، معرفی کرد (بندهای ۷، ۱۹، ۲۲-۲۵).
- الزام «عقب بایستید» را، با افزودن ارزیابی شواهد حسابرسی به دست آمده در ارتباط با برآوردهای حسابداری، شامل شواهد تاییدکننده و نقض‌کننده، ارتقا داد (بندهای ۳۳-۳۵).

- الزامهای افشا را، برای به دست آوردن شواهد حسابرسی درباره این که آیا موارد افشای مربوط، «معقول» هستند، ارتقا داد (بندهای ۲۶، ۲۹، و ۳۱).
- الزام جدیدی برای توجه کردن به مسائل مرتبط با برآوردهای حسابداری، در زمان ارتباط با ارکان راهبری، اضافه شد (بند ۳۸).
- مطالب کاربردی جدید و ارتقایافته، ارائه شد.

- با توجه به منابع اطلاعاتی بیرونی، اصلاحات تبعی و انطباقی در تعریفها، الزامها، و مطالب کاربردی در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۰۵ (ISA 500) انجام شد. میزگرد این شماره مجله حسابرس به موضوع «چالشهای حسابرسی برآوردهای حسابداری» اختصاص دارد و پرسشهای زیر برای طرح در میزگرد و مصاحبه با صاحب‌نظران در نظر گرفته شده است:

شرکت‌کنندگان در این میزگرد به ترتیب حروف الفبا عبارت بودند از:

خسرو پورمعمار

حسابدار رسمی و کارشناس بازار سرمایه



حمید الهیاری

دبیر کمیته استانداردها و آموزش
سازمان بورس و اوراق بهادار

دکتر رضا نظری

عضو شورای مدیریت مجله حسابر



منصور شمس احمدی

نایب رئیس شورای عالی انجمن حسابداران خبره ایران



ابوالفضل نیکوکار

حسابدار رسمی



✓ دکتر نظری

به میزگرد فصلنامه حسابر خوش آمدید. سپاسگزارم که دعوت مجله را پذیرفتید. همان طور که در دعوتنامه میزگرد مشخص شده، بحث ما در مورد، چالشهای حسابرسی برآوردهای حسابداری است. به علت ابهام ذاتی موجود در فعالیتهای تجاری، بسیاری از اقلام صورتهای مالی با دقت امکان اندازه گیری ندارند. به این جهت، در چارچوب گزارشگری مالی پذیرفته شده است که از برآوردها که در واقع مبتنی بر قضاوت مدیریت است، برای شناخت و اندازه گیری برخی از اقلام صورتهای مالی استفاده شود. چون استفاده از برآوردهای حسابداری به عنوان ارزیابی برای شناخت و اندازه گیری پذیرفته شده است و ارقام بروردی در صورتهای مالی افشا می شوند، حسابر هم ملزم است نسبت به برآوردها و کفایت افشا اظهار نظر کند.

برآوردهای حسابداری همواره با ابهام همراه است که گاهی این ابهام باعث تحریف، تحریف کم اهمیت یا با اهمیت، می شود. با توجه به ویژگیهای اقلام بروردی این پرسش مطرح است که در ایران برآوردهای حسابداری در گزارشگری مالی چه اهمیتی دارد؟ مصداق برآوردهای حسابداری با ابهام بالا، در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی کدام است؟ کیفیت برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی واحدهای گزارشگر چگونه است؟ مدیران ایرانی در برخورد با برآوردهای حسابداری، چه دیدگاهی دارند و با چه الگویی رفتار می کنند؟

۱- در ایران برآوردهای حسابداری در گزارشگری مالی چه اهمیتی دارد؟ مصداق برآوردهای حسابداری با ابهام برآورد بالا در صورتهای مالی شرکتهای ایرانی کدام است؟ کیفیت برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی واحدهای گزارشگر در ایران چگونه است؟ مدیران ایرانی در برخورد با برآوردهای حسابداری چه دیدگاهی دارند و با چه الگویی رفتار می کنند؟

۲- در ایران، حسابر در حسابرسی برآوردهای حسابرسی با چه مسائل خاصی روبروست که در ملاحظات استاندارد حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده ۱۳۹۲) به آن پرداخته نشده است؟ انتظارات سودبران از حسابر ایرانی کدام است که پاسخ به آنها امکانپذیر نبوده است؟ و چرا امکانپذیر نبوده است؟

۳- برای شفاف شدن برآوردهای حسابداری، تجدیدنظر در استاندارد حسابداری ۳۴ با عنوان «رویه های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات» تا چه اندازه ضروری است. تغییر در استاندارد حسابداری ۳۴ به کدام یک از مسائل یادشده در پرسش پیش پاسخ می دهد؟

۴- اصلاحات اخیر در استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده) تا چه اندازه به مسائلی که در پرسشهای پیش مطرح است، می پردازد؟ آیا تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ایران هم ضروری است؟ آیا حسابر ایرانی در ارتباط با حسابرسی برآوردهای حسابداری با مسائلی روبروست که استاندارد بین المللی برای آن پاسخی ندارد؟

✓ شمس احمدی

اگر از یک چارچوب وسیعتر نگاه کنیم، در ایران با شناسایی و اندازه‌گیری اقلام قطعی و تحقق‌یافته مشکل داریم تا چه برسد به اقلام برآوردی. یعنی الان واحدهای گزارشگر، شرکتها یا بانکها، یک سری تحریفهای تحقق‌یافته دارند که مایل به اصلاح آن نیستند.

دیروز گزارش حسابرسی یک شرکت بورسی را می‌خواندم با ۱۵ بند شرط، ولی اظهار نظر تنها مشروط بود. آیا ۱۵ یا ۱۶ بند شرط برای رد شدن حسابها کافی نیست! بنابراین اضافه‌شدن یک بند در ارتباط با برآورد تأثیری در نوع اظهار نظر حسابرسان ندارد.

به نظر من، که بارها تاکید کرده‌ام، شرکتی که بند شرط دارد و یا مردود است، در اصل نباید در بورس و روی تابلو باشد. ما حسابرسان در بورس با ریسک بسیار بالایی کار می‌کنیم. ما با شرکت‌هایی روبرو هستیم که از نگاه بین‌المللی و با استانداردهای جهانی در اصل جایشان در بورس نیست.

بند شرط یعنی چه؟ یعنی این که هیئت‌مدیره گزارش نادرست می‌دهد. به نظر من، اول باید تکلیف این نوع شرکتها مشخص شود؛ تا این که دست‌کم برآوردهای تحقق‌یافته‌شان را پیگیری کنند.

البته در مورد اقلام برآوردی هم مشکل داریم؛ برای مثال، برآورد عمر مفید و استهلاک داراییهای ثابت را در ایران طبق نرخهای قانون مالیاتها انجام می‌دهیم. هیچ‌کسی در هیچ گزارش‌ی بند شرط در مورد برآورد استهلاک نداده است. مسئله ما در مورد اقلام صورتهای مالی و بخشی از آن یعنی اقلام برآوردی، فراتر از بحث قضاوت مدیریت است.

✓ دکتر نظری

این تلقی وجود دارد که مدیریت از برآوردهای حسابداری برای

مدیریت سود استفاده می‌کند. این تلقی در شرکت‌های ایرانی تا

چه اندازه درست است؟

✓ شمس احمدی

اشاره کردم، مشکل فراتر از اقلام برآوردی است. وقتی شرکت زیان اعتباری قطعی‌شده را ثبت نمی‌کند، یا ذخیره نمی‌گیرد، چگونه ممکن است به وظایف خود در قبال زیان اعتباری پیش‌بینی‌شده عمل کند. برآوردهای ما هنوز پیچیده نیست؛ در ذخیره‌ها، در مطالبات مشکوک‌الوصول، در کالای ناباب، یا در بیمه‌هاست. وقتی یک بانک مطالبات معوقه چندین ساله دارد ولی برای آن ذخیره نمی‌گیرد، طبیعی است که اقلام برآوردی را به چشم ابزار مدیریت سود نگاه می‌کند. تا زمانی که بهایی برای بی‌توجهی به اصول گزارشگری مالی نباشد، سودسازها ادامه دارد و یکی از ابزار آن هم همین برآوردهاست.

✓ پورمعمار

با تجربه‌ای که در سازمان بورس پیدا کردم، می‌توانم این را بگویم که در گزارش شرکت‌های مختلف بورسی، اعم از بزرگ و کوچک، به موضوع برآوردهای حسابداری به اندازه کافی، اهمیت داده نمی‌شود.

انعکاس تعدیلات سنواتی بدون توجه به الزامات آن، در گزارشهای مالی یک عادت شده است.

در جایی که سهامداران کنونی و آینده باید در مورد خرید، فروش یا نگهداری سهام تصمیم بگیرند، و در شرایطی که سهام به‌طور پیوسته در بورس معامله می‌شود، نمی‌توان هزینه یک سهامدار را به سهامدار دیگر تحمیل کرد.

هزینه‌هایی که در دوره خاص خود منظور نشده، و به عبارت دیگر برآورد مناسب برای آن صورت نگرفته، به سهامدار درباره آن هزینه اطلاعاتی داده نشده، و حسابرسان هم در گزارش خود به آن اشاره‌ای نکرده و شرطی قایل نشده است، و بنابراین سهامدار هم از آن اطلاعی ندارد، سال بعد، ناگهان و بدون توجه به الزامات به عنوان تعدیل سنواتی مطرح می‌شود؛ که البته سهامدار جدید حاضر به پذیرش آن نیست.

بخش عمده‌ای از مشکل برآوردها مربوط به هزینه مالیات است و قسمت دیگر بیمه؛ اطلاعات و سوابق سالهای گذشته شرکت به‌طور معمول در دسترس است و روشهای مختلفی برای برآورد کردن وجود دارد. بنابراین چرا برآوردهای حسابداری لازم از سوی شرکتها به درستی در نظر گرفته نمی‌شود؛ معلوم نیست!

در مورد این موضوع با یک مجموعه روبرو هستیم. در شرکت‌های بورسی مدیر گرایش و ملاحظات خاص خود را دارد تا حتی الامکان شرکت را سودآور نشان دهد، سازمان مالیاتی اصول و ضوابط خودش

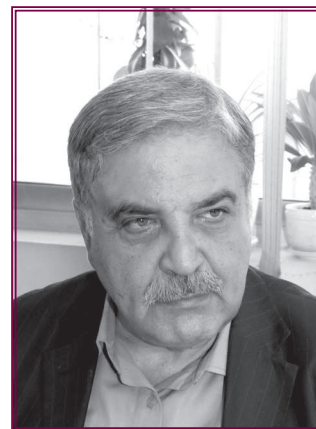
شمس احمدی :

اگر مشکل شفافیت

حل شود

انجام برآوردها

مشکل نیست



پورمعمار :

با نبود سیستم

کنترل داخلی

پنهان کاری در

لایه های زیرین

اتفاق می افتد

حسابداری حساس نیستند؛ برای مثال، رعایت استاندارد ۳۲ در باره کاهش ارزش داراییها، یا گزارش کارشناس رسمی، یا ارزشهای منصفانه، یا نتایج دعوی حقوقی. حسابرسها تردید حرفه ای لازم را در رسیدگیهای خود به کار نمی برند.

در کل، برآوردها یا انجام نمی شود یا به صورت خیلی خوشبینانه انجام می شود؛ یعنی در شرکت آن جاهایی که لازم است برآوردی صورت نمی گیرد، و آن جا که به نفع شرکت است برآورد در آن جهت انجام می شود. مفروضاتی که استفاده می شود، و روشهایی که به کار برده می شود، تخصصی نیست.

✓ دکتر نظری

سازمان بورس به عنوان نهاد ناظر، با چنین گرایشهایی چه برخوردی دارد؟

✓ الهیاری

سازمان بورس در مجوزهایی که صادر می کند یا گزارشهای مالی که در بازار منتشر می شود، بررسیهای لازم را انجام می دهد و در صورت وجود تخلف، همواره برخورد لازم را صورت می دهد. برای مثال، در دادن مجوز برای افزایش سرمایه، گزارشهای توجیهی افزایش سرمایه و گزارش بازرس قانونی نسبت به آنها، رسیدگی و بعد اجازه افزایش سرمایه داده می شود. در تجدید ارزیابی داراییها برای افزایش سرمایه نیز بررسیهایی صورت می گیرد. در خیلی از موارد هم بررسیهای سازمان بورس متکی به گزارشهای حسابرسان

را دارد تا هزینه ها را نپذیرد، به همین ترتیب سازمان بورس و ... اشکال اول، مقررات و ضوابط قانونی است. مشکل بعدی این است که سودبران صورتهای مالی در اساس به این فکر نیستند که صورتهای مالی واحدهای گزارشگر به حقیقت نزدیک باشد. استانداردهای حسابداری و حسابرسی از ما می خواهند که معقول باشیم؛ استاندارد حسابرسی ۵۴۰ در یک کلام می گوید منطقی باش، اطلاعات را جمع کن، حساب کن، از چند روش استفاده کن. خوب اگر حسابدار و حسابرس بخواهد از این راه برود، به مانع برمی خورد؛ برای مثال، قانون اجازه نمی دهد، و مقررات سازگار نیست. مدیر شرکت هم به این گرایش دارد که عملکرد خود را سودآور جلوه دهد. محیط اقتصادی ما طوری است که در اساس به نظر می رسد که از برآورد گریزان است. هیچکس دوست ندارد که حقیقت را ببیند. رفتن به سمت محیط گزارشگری مالی واقعی، مثل استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، ممکن است ما را از این شرایط خلاص کند؛ البته به شرط آن که شرایط را مهیا کنیم و برای مثال بتوانیم ارزشهای منصفانه را در بازار کارا تعیین کنیم.

✓ دکتر نظری

طبق استاندارد حسابرسی ۵۴۰ حسابرس باید مستندات مربوط به برآوردها را گردآوری، ارزیابی و نسبت به آنها اظهار نظر کند. با تجربه ای که در بورس دارید برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی شرکتها گزارشگر تا چه اندازه مبتنی بر شواهد و مستندات معتبر است؟

✓ پورمعمار

فرایند برآورد از هیئت مدیره شروع می شود. هیئت مدیره باید در مورد برآوردها تصمیم بگیرد و فرایندی را طی کند که مستند باشد. اما به نظر می رسد چنین اراده ای وجود ندارد.

✓ الهیاری

برآوردهای حسابداری در محیط اقتصادی ایران خیلی مهم است، چون با ابهام و نبود اطمینان بالا مواجه هستیم. این ابهام و نبود اطمینان در همه زمینه ها از جمله قوانین و مقررات وجود دارد و اقتصاد توری نیز منجر به افزایش آن شده است.

نبود شفافیت هم در محیط ایران خیلی بالاست. نبود نهادهایی که در کشورهای دیگر وجود دارد، مثل موسسات اعتبارسنجی، همه باعث می شود که برآوردها، در کشور ما از اهمیت بالایی برخوردار باشد.

حسابرسها در رسیدگیهای خود خیلی در مورد برآوردهای

مستقل و بازرسان قانونی است. به عبارت دیگر، آنها یکی از بازوهای نظارتی سازمان بورس هستند.

در مواردی بندهای گزارش حسابرسی بدون ارائه آثار مالی و مبهم است. مثلاً گزارش حسابرس تعداد زیادی بند شرط دارد، بند ذخایر ناکافی دارد؛ وقتی از حسابرس می‌پرسیم که آثار کمی آن چیست، می‌گوید که عمده است و اگر بگوییم، گزارش مردود می‌شود. اگر گزارش حسابرس صریح و بدون ابهام و با ارائه آثار مالی باشد، دست نهادهای نظارتی در برخورد با تهیه‌کنندگان اطلاعات و اقدام انضباطی باز می‌شود.

✓ دکتر نظری

شما به عنوان یک نهاد ناظر نمی‌توانید الزام کنید شرکت ذخیره لازم را در نظر بگیرد؟

✓ الهیاری

طبق ضوابط برخوردی لازم با تهیه‌کنندگان اطلاعات و تاییدکنندگان آنها انجام می‌شود. در مواردی انجام تخلف هزینه پابینی دارد. این دغدغه‌ای است که سازمان بورس روی آن کار می‌کند. امیدوارم با تدابیری که در راستای ارائه صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری و ضوابط و مقررات اندیشیده شده است برخوردهای لازم با ناشرانی که گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی آنها حاوی بندهای شرط است صورت پذیرد تا شاهد صورتهای مالی منطبق با استانداردها و شفافیت بالا در گزارشهای مالی باشیم.

✓ پورمعمار

در کشور باید اصل شفافیت را بپذیریم و به آن احترام بگذاریم. متأسفانه به شفافیت اعتقاد درونی وجود ندارد.

بورس مجموعه کوچکی از کل اقتصاد ماست، فضا و محیط حاکم بر کشور نیز مهم است. نمی‌توانیم همه چیز را به عهده سازمان بورس قرار بدهیم. اگر اصل بر این باشد، که همه چیز شفاف و روشن و خوب باشد، آن وقت بورس هم مشکلات کمتری خواهد داشت.

✓ نیکوکار

هر ساله حدود ۵۰۰ هزار اظهارنامه مالیاتی اشخاص حقوقی به سازمان امور مالیاتی ارائه می‌شود. از این تعداد صورتهای مالی حدود ۳۰ هزار شرکت حسابرسی می‌شود، از این ۳۰ هزار شرکت کمتر از ۵ هزار شرکت، شرکت‌های زیرپوشش نهادها و سازمانهای عمومی دولتی و غیردولتی، شرکت‌های دولتی و شرکت‌های سهامی عام و شرکت‌های زیرپوشش آنها هستند که کم یا زیاد، پایبند رعایت استانداردهای حسابداری در تهیه صورتهای مالی هستند. برآوردهای حسابداری هم بخشی ناگزیر از

الهیاری:

حسابرسها

در مورد

برآوردهای حسابداری

حساس نیستند



تهیه صورتهای مالی است. من ابتدا چالشهای برآوردهای حسابداری را دسته‌بندی می‌کنم.

در شرایط خاص ایران، عوامل زیادی داریم که موضوع برآوردهای حسابداری را پیچیده و چالشی می‌کند؛ مثل نبود ثبات اقتصادی، تورم بالای ۵۰ درصد، نرخهای متفاوت ارز، نبود بازار کارا برای کالا و خدمات، قانون‌گریزی نهادینه‌شده، ناتوانی دستگاههای نظارتی، نبود نظام کارشناسی اتکاپذیر، و نظام مالیاتی که شفاف نیست.

در چنین شرایطی، به‌طور طبیعی حتی اگر مدیری بخواهد در ارتباط با برآوردهای حسابداری صورتهای مالی درخور اتکا تهیه کند، با مشکلات زیادی روبه‌رو می‌شود. درخصوص جنبه‌های فنی برآوردهای حسابداری هم مشکلاتی وجود دارد؛ از جمله مفروضاتی که قرار است مبنای برآورد قرار گیرد. به‌علاوه، مدل‌های محاسباتی تعریف‌شده نیز در دسترس نمی‌باشد. در استاندارد حسابداری ۳۴ که برآوردهای حسابداری را توضیح می‌دهد، هیچ مدل محاسباتی برای برآوردهای حسابداری در شرایط معین ارائه نشده است. همین موضوع در مورد استاندارد حسابداری شماره ۳۲ با عنوان کاهش ارزش داراییها نیز صادق است. همه مفروضات ذهنی هستند و برای ارزیابی مفروضات ذهنی، حسابرس با چالشها و محدودیتهای درخور توجهی مواجه است. علاوه‌بر موارد پیش‌گفته، خوب است به جنبه‌های فرهنگی نیز اشاره کنم. متأسفانه در شرایط کنونی، در بخشهای مختلف اقتصادی، به‌ویژه شرکت‌های بند «ز»، با توسل به توجیهات و دلایل مختلف، قوانین، مقررات، استانداردها و انصاف و عدالت در تهیه صورتهای مالی رعایت

درست این است که این موضوع دستکم در گزارش حسابرس به عنوان شرط آورده شود و انعکاس آن به عنوان تاکید بر مطلب خاص مناسب نیست.

چرا در سایر کشورها چنین چیزی دیده نمی شود؟ اول این که جرایم سنگین است. غیر از جرایم، اعتبار شرکت هم مطرح است. برای مثال اگر شرکت **ماکروسافت** (Microsoft) در گزارشش یک بند شرط بیاید، یک دفعه ۴ یا ۵ درصد قیمت سهامش افت می کند.

اگر مشکل شفافیت حل بشود، انجام برآوردها مشکلی نیست. می توانیم، به خصوص در مورد داراییها و بدهیهای کمتری پیچیده، یعنی بدهکاران و بستانکاران و موجودیها و از این قبیل، برآورد کنیم، که اگر صاحبکار بپذیرد که آنها را اصلاح کند، مشکل خاصی نمی بینم، و گزارش حسابرس هم ممکن است نزدیک به واقعیت باشد.

✓ دکتر نظری

آیا در ایران، در فرایند حسابرسی شرکت، از مدیریت تائیدیه کتبی در مورد معقول بودن مفروضات عمده استفاده شده در انجام برآوردهای حسابداری دریافت می شود؟

✓ شمس احمدی

در تائیدیه مدیران چیزهایی نوشته می شود، ولی تائیدیه جداگانه برای برآوردها گرفته نمی شود. در ایران، حسابرس ارتباطی با ارکان راهبری ندارد. در اصل ارکان راهبری را نمی بیند. حسابرس تنها با مدیر مالی سروکار دارد. حسابرس نه مدیرعامل را می بیند، نه هیئت مدیره را.

✓ پورمعمار

استاندارد حسابرسی ۵۴۰ بسیار خوب نوشته شده است، ولی آیا برای ایران مناسب است و به درد شرایط اقتصادی ما می خورد؟ خطری که در استانداردها وجود دارد این است که استاندارد همه محیطهای اقتصادی را با یک چشم نگاه می کند؛ در محیطهای اقتصادی بسته و دولتی یا تحریم شده، مفاهیم ارزش منصفانه و بازار کارا به دشواری حاصل می گردد.

من این ایراد بزرگ را می بینم. برای این که وقتی استاندارد را پیاده سازی می کنیم، آن وقت می بینیم که با مشکلات بسیار زیادی مواجه هستیم. شما به تائیدیه مدیران اشاره کردید. من می گویم مدیران در کشورهای مورد بحث که می خواهند تائیدیهها را امضا کنند، بسیار حساس هستند و دلشوره بیشتری دارند ولی در کشور ما اساساً تائیدیهها جدی گرفته نمی شوند.

با توری که داریم، امروز اتومبیلی را می خریم، ۱۰ سال هم سوارش می شویم و استفاده می کنیم، ولی قیمت آن بالاتر می رود. با این

نمی شود و متأسفانه این ضدارزشها نهادینه شده است.

در ارتباط با موضوع بحث، استاندارد حسابرسی ۵۴۰، مسئولیت حسابرس مستقل در ارتباط با برآوردهای حسابداری، از نظر اهداف، دامنه و اصول و روشهای کلی کار را مشخص و ارائه کرده است، اما به دلایل پیش گفته، در موارد متعددی حصول اطمینان از صحت برآوردهای حسابداری انجام شده توسط صاحبکار، یک چالش جدی برای حسابرسی است، به گونه ای که حسابرس مستقل برای پوشش کار خود، در موارد با اهمیت، ناگزیر از ارائه یک بند توضیحی تاکید بر مطلب خاص، در گزارش حسابرسی خود است.

✓ دکتر نظری

طبق استاندارد حسابرسی ۵۴۰، تفاوت بین نتایج واقعی و برآورد، به ضرورت بیانگر تحریف در صورتهای مالی نیست. چه زمانی تحریف با اهمیت ارزیابی می شود؟ در حسابرسی برآوردهای حسابداری در ایران، استانداردهای حسابرسی چه نقاط قوت و یا چه کاستیهایی دارند.

✓ شمس احمدی

اول توضیح بدهم که تخلف را با بحث برآورد یکی نگیریم. شرکتی که بدهی ارزی دارد طبق استانداردهای حسابداری باید آن را شناسایی و اندازه گیری کند؛ اگر نکرد تخلف از استانداردهاست و این ربطی به برآورد ندارد.

در مورد برآوردها یکی از مولفه هایی که جایش در ایران خالی است، ارزیاب خبره است. ارزیابی که سرمایه گذارها را ارزیابی کند، و اوراق مالی را ارزیابی کند، نداریم.

حتی ارزیابیهای داراییهای ثابت هم غلط انجام می شود. برای قیمتگذاری، فرض بر این است که دارایی انتقال پذیر است، قابلیت استفاده دارد، و خریدار بیشتر از فروشنده می تواند از آن بهره برداری کند. خوب با این تعریف زمین کارخانه ایران خودرو چقدر می ارزد؟ صفر! زمینی که روی آن کارخانه است، نه استفاده پذیر است، نه انتقال پذیر؛ حالا ببینید چگونه ارزیابی کرده اند.

در مورد این که برآوردها با واقعیت اختلاف داشته باشد، آن ناشی از اشکال در برآورد است. به قاعده، اگر اختلاف زیاد باشد، آن را تحریف حقایق موجود در تاریخ صورتهای مالی یا تاریخ برآوردها، قلمداد می کنیم.

در مورد آثار تحریف، استاندارد می گوید که حسابرس باید آثار تحریف را در گزارش خود نشان دهد، مگر این که امکان پذیر نباشد. در خیلی از موارد امکان پذیر است؛ ولی به دلایلی صاحبکار به آن رضایت نمی دهد.

نیکوکار:

استاندارد ۵۴۰

از نظر رویکرد

کامل

و

بدون نقص است



در سطح یک کار حرفه‌ای، طبق مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران است. صرفنظر از موارد یادشده، تفاوت نتایج واقعی برآوردهای حسابداری در سال مالی بعد، مشروط به این‌که مبانی و مفروضات و مدل محاسباتی به‌کارگرفته‌شده در دوره قبل، مورد تایید حسابرس قرار گرفته باشد، تحریف حسابداری محسوب نمی‌شود.

✓ الهیاری

در بند ۲۳ ماده ۱ قانون بازار اوراق بهادار، ارزشیاب تعریف و در ماده ۴۳، ارزشیابان مسئول جبران خسارت وارده به سرمایه‌گذاران شده‌اند. همچنین بر اساس بند ۳ ماده ۴۹ قانون بازار نیز برای هر شخصی که مسئول تهیه اسناد، مدارک و اطلاعات جهت ارائه به سازمان بورس می‌باشد و نیز هر شخصی که مسئولیت بررسی و اظهار نظر یا تهیه گزارش مالی، فنی یا اقتصادی یا هرگونه تصدیق مستندات و اطلاعات مذکور را بر عهده دارد و در اجرای وظایف محوله از مقررات این قانون تخلف نماید، مجازات تعیین شده است. در بند ۱۰ آئین‌نامه اجرایی قانون بازار نیز بیان شده است که، به‌منظور حفظ استقلال و اطمینان از کیفیت کار ارزشیابان، تحلیل‌گران مالی و حسابرسان معتمد سازمان که خدمات حرفه‌ای در بازار اوراق بهادار ارائه می‌دهند، سازمان ضوابط و مقررات لازم را تهیه و جهت تصویب به شورا ارائه می‌نماید.

در حال حاضر اقدام مناسبی در راستای تهیه ضوابط برای ارزشیابان و نیز استانداردهای ارزشگذاری داراییها در حال انجام است.

در بحث برآوردهای حسابداری که به‌وسیله مدیریت شرکت انجام می‌شود، مشکلات زیادی داریم. یکی از آنها ناآشنایی مدیران و حسابرسان به استانداردها است. از حسابرس می‌پرسیم که آیا شرکت الزام استاندارد حسابداری ۳۲ را رعایت کرده است، در پاسخ گاهی می‌بینیم که حسابرس با آن استاندارد آشنا نیست و حتی نحوه رسیدگی به آن را نیز نمی‌داند. حسابرسان گاهی این‌گونه استدلال می‌کنند که استانداردها جنبه نظری دارد و در عمل اجرا نمی‌شود.

یکی دیگر از نکات مهم کم‌توجهی به استفاده از تردید حرفه‌ای است. تردید حرفه‌ای که در استانداردهای حسابرسی تاکید زیادی روی آن هست، کمتر حسابرسی به الزامات آن توجه دارد. حسابرس با کمترین تردید حرفه‌ای با مسایل برخورد می‌کند.

استفاده نکردن از کارشناسان، مشکل مهم دیگری است. حسابرسها در کارهایی که در واقع تخصص لازم را ندارند، به‌راحتی وارد می‌شوند و نظر می‌دهند و کمتر شده است که حسابرس از نظر کارشناس استفاده کند. برای مثال، برآورد تعهدات آینده در قراردادهای فناوری اطلاعات، پیچیده است و نیازمند استفاده از کارشناسان است.

وضعیت نمی‌توان استاندارد ۵۴۰ را اجرا کرد. درست است که استاندارد حسابداری تورمی را داریم، ولی کدام شرکت آن را به‌کار گرفته است؟ به‌این دلیل، در اصل ما در یک فضا و محیط دیگری هستیم. در این جا عددها معنی نمی‌دهد. بنابراین ۵۴۰ هم در آن گرفتار می‌شود. برای محیط ما باید ملاحظات خاص در استاندارد در نظر گرفته شود تا بتوانیم با آن راحت‌تر کنار بیاییم.

✓ نیکوکار

لازم است اشاره کنم که در تاییدیه مدیران، تصریح می‌شود که برآوردهای حسابداری بر اساس آخرین اطلاعات در دسترس و اتکاپذیر تهیه گردیده است. با توجه به این‌که در استاندارد حسابرسی ۵۴۰، اهداف، اصول و روشهای کلی رسیدگی به برآوردهای حسابداری ارائه گردیده است و طبق شواهد میدانی موجود، بیشتر حسابرسان برای رسیدگی به برآوردهای مزبور با چالشهای جدی از جمله مفروضات ذهنی و نبود مدل‌های محاسباتی درخور اتکا مواجه هستند، ضروری است درخصوص به‌کارگیری استاندارد مزبور، دستورالعمل حسابرسی لازم تدوین گردد.

علاوه بر این، استاندارد حسابرسی ۵۴۰، در اساس مبتنی بر استاندارد حسابرسی ۳۱۵ است و لذا اجرای روشهای برآورد خطر توسط حسابرس مجری کار درخصوص برآورد حسابداری ضروری است و این موضوع نیز یکی از چالشهای دیگر به‌کارگیری استاندارد حسابرسی مزبور است، زیرا در این ارتباط، متأسفانه ارزیابی برآوردهای حسابداری توسط کارکنان با صلاحیت و تجربه و مهارت لازم انجام نمی‌شود. این نقیصه به‌طور عمده به‌دلیل رعایت‌نشدن ترکیب فنی و کیفی گروه حسابرسی

۱۳۹۸/۰۱/۰۱ لازم‌الاجرا شده، بازهم باید برای پوشش تغییرات جدید در استاندارد بین‌المللی، مورد بازنگری قرار گیرد.

همیشه در ایران این مشکل را داریم که کوشش می‌شود اطلاعات پنهان شود. در صورتهای مالی نمونه، برای این‌که این مشکل را برطرف کنیم، گفتیم در هر سرفصلی اگر واژه «سایر» می‌آید باید کمتر از ۱۰ درصد جمع آن سرفصل باشد. قصدمان این بود که اطلاعات زیر عنوان «سایر» پنهان نشود.

افشای اطلاعات در صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری، هم توسط شرکتها و هم توسط حسابرسان مورد توجه کافی قرار نگرفته است. همان‌گونه که می‌دانید طبق استانداردهای حسابرسی، افشانکردن یا افشای ناکافی (بدون این‌که هیچ آثاری بر صورتهای مالی اساسی داشته باشد) ممکن است حتی منجر به مردودشدن اظهارنظر حسابرس شود؛ ولی شرکتها و حسابرسان با این توجیه که افشانکردن یا افشای ناکافی، آثار مالی بر صورتهای مالی ندارد، از افشا و موضع‌گیری نسبت به آن شانه خالی می‌کنند. این در حالی است که افشانکردن یا افشای ناکافی منجر به تصمیم‌گیری اشتباه استفاده‌کنندگان و نهادهای نظارتی شده و نوعی پنهان‌کاری اطلاعات به‌شمار می‌رود.

✓ نیکوکار

به‌نظر من، ارائه‌نشدن یا پنهان‌کاری اطلاعات در صورتهای مالی، یکی از مخاطرات ذاتی حسابرسی در سطح صورتهای مالی و در سطح مانده حسابهاست. به‌کارگیری رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک به حسابرس کمک می‌کند که هوشیارتر باشد و به حیطه‌ها و حوزه‌هایی توجه خاص داشته باشد که ممکن است در شرایط معینی، بخشی از برآوردهای حسابداری در برخی سرفصلها، از جمله مبالغی که تحت عنوان «سایر» در اکثر سرفصل حسابهای صورتهای مالی ارائه می‌شود، پنهان شده باشد. در همین ارتباط، بر اساس استاندارد حسابرسی ۵۴۰، حسابرس ملزم به اجرای روشهای برآورد خطر است که بر آن اساس مسئولیت دارد ریسکهای ذاتی و کنترل را در سطح صورتهای مالی و در سطح مانده حسابها شناسایی و ارزیابی کند. به‌طور قطع یکی از ریسکهایی که حسابرس در مواجهه با برآوردهای حسابداری باید در نظر داشته باشد، ریسک پنهان‌کاری با هدف گمراه‌کردن حسابرس است. ریسک پنهان‌کاری از جمله ریسکهای عمده حسابرسی است که با توجه به اهمیت کیفی آن، حسابرس باید روشهای خاص حسابرسی را در برخورد با آن طراحی و اجرا کند.

کمتر پیش آمده است که حسابرس از کارشناسان و متخصصان فناوری اطلاعات برای بررسی قراردادهای و انجام برآوردها استفاده کرده باشد. نکته بعدی هم اتکای بدون چون‌وچرا بر گزارشهای کارشناس رسمی است. متأسفانه به‌نوعی پذیرفته شده است که مسئولیت گزارش کارشناسی با کارشناس رسمی است و حسابرس ضرورتی ندارد که آن را بررسی کند یا آن را زیر سؤال ببرد. شاید یکی از دلایل ریشه‌ای مشکلاتی که به آن اشاره شد، نبود رهنمودهای لازم است. رهنمودهای به‌کارگیری استانداردها، بسیار مهم و موثر است و در این زمینه کمبود جدی داریم.

✓ دکتر نظری

موضوع بعدی بحث، ضرورت تجدیدنظر در استاندارد حسابداری برآوردهاست. مطلع هستید که هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۸ (IAS 8) با عنوان «رویه‌های حسابداری، تغییرات در برآوردهای حسابداری و اشتباهات» تجدیدنظر کرده که از اول ژانویه ۲۰۲۰ اجراشدنی است. تغییر اصلی در استاندارد یادشده تاکید بر مفهوم اهمیت است. در استاندارد فعلی نیز اهمیت تعریف شده ولی در تجدیدنظر انجام‌شده تاکید بیشتری بر مفهوم اهمیت شده است. در استاندارد فعلی، «اهمیت» چنین تعریف شده است: «ارائه‌نادرست یا ارائه‌نکردن اقلامی که بر تصمیم استفاده‌کننده تأثیرگذار باشد». در تعریف تجدیدنظرشده، در مورد اهمیت گفته شده: «اطلاعاتی با اهمیت است که ارائه‌نادرست، یا ارائه‌نکردن، یا پنهان‌کردن آن به‌طور معقول ممکن است که بر تصمیم استفاده‌کنندگان اصلی تأثیرگذار باشد». «مفهوم «پنهان‌کردن» به تعریف اهمیت اضافه شده است. در تعریف تجدیدنظرشده، عبارت «به‌طور معقول» ممکن است که بر تصمیم استفاده‌کننده تأثیر بگذارد، اضافه شده است. اضافه بر آن، تعریف تجدیدنظرشده بر استفاده‌کننده «اصلی» تاکید کرده است.

اگر این تجدیدنظر در استاندارد حسابداری ایران نیز صورت گیرد آیا ممکن است به شفافیت گزارشگری مالی کمک شود؟

✓ الهیاری

به‌نظر می‌رسد که در شرکتها، اگر افشای اطلاعات اختیاری بود، هیچ افشایی صورت نمی‌گرفت. یعنی، گرایش شرکتها این است که تا آن‌جا که امکان دارد اطلاعات افشا نشود. به‌نظر من استاندارد حسابداری ۳۴ ایران که به‌تازگی تغییر کرده و آن تغییرات از

✓ دکتر نظری

توصیف بیشتر مفهوم اهمیت تا چه اندازه بر تردید حرفه‌ای با
قضاوت حسابرس اثر دارد؟

✓ نیکوکار

در مورد بحث تردید حرفه‌ای نکاتی وجود دارد. تردید حرفه‌ای طبق استانداردهای حسابرسی از جمله اصول کلی است که حسابرسان باید در کلیه مراحل کار حسابرسی آن را در نظر قرار دهند. این اصول، ناظر بر به‌کارگیری ذهن نقاد و پرسشگر حسابرس در آن حیطه‌ها و حوزه‌هایی است که احتمال خطر تحریف در آنها وجود دارد و به نظر من نباید آن را به‌گونه‌ای تعمیم داد که حسابرس با این رویکرد به حسابرسی اطلاعات مالی بپردازد که «اطلاعات در دست بررسی اشتباه و گمراه‌کننده است، مگر آن که خلاف آن ثابت شود». چنین رویکردی در حسابرسی مبتنی بر ریسک پذیرفتنی نیست. طبق رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، در حیطه‌ها و حوزه‌هایی که زمینه و عوامل کنترل برای احتمال خطر تحریف وجود دارد، حسابرس باید در این حیطه‌ها، ذهن نقاد و پرسشگری را به‌کار گیرد. در این حوزه‌هاست که بایستی شواهد و قرائن بیشتری جمع‌آوری کند. برآوردهای حسابداری به دلیل ابهام ذاتی آن، از جمله حیطه‌هایی است که باید با تردید حرفه‌ای و ذهن نقاد و پرسشگر، رسیدگی شود.

✓ پورمعمار

من ابتدا جمله شما را یک‌بار دیگر تکرار کنم. در تعریف جدید اهمیت آمده است که ارائه‌نکردن یا ارائه نادرست اقلام در صورتی با اهمیت است، که ممکن باشد به‌تنهایی یا در مجموع، در تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در صورتهای مالی اثر بگذارد.

وقتی در استاندارد پنهان‌کاری را هم اضافه کرده است، درواقع بار شفافیت را بیشتر بالا برده است. ولی من همیشه این جملات را که می‌خوانم یک چیز در ذهن دارم؛ این که در ایران چگونه دارد اتفاق می‌افتد. به‌خاطر شرایط خاصی که در کشور ما وجود دارد، بار معنایی این نوع عبارات وقتی وارد ادبیات کشور ما می‌شود تشدید می‌شود.

در شرکت‌های سهامی خاص، به‌طور معمول یک حسابداری وجود دارد به‌نام جاری، سهامداران، حسابهای دریافتنی یا پرداختنی و جاری شرکا، و... بسیاری از حسابرسان نسبت به این روش حسابداری شرکت واکنش نشان می‌دهند و یک بند شرط می‌گذارند که بسیاری از دریافتها و پرداختهای شرکت در یک حساب معین آورده شده است. خوب، شما می‌بینید که این نوع برخورد در شرکتها یک نوع راهبرد فراگیر است، یعنی آوردن بخشی از حسابداری در حسابداری محدودتر

که آنجا دیگر هیچ کنترلی وجود ندارد. راه‌حلی که حسابرسان برای این وضعیت پیدا کرده‌اند این است که یک بند شرط در گزارش می‌گذارند به‌عنوان محدودیت، و از کنار موضوع می‌گذرند.

شکل کار در سازمانهای بزرگ و مخصوصاً در سازمانهای دولتی درواقع کاملاً متفاوت است؛ بی‌توجهی و کم‌بها دادن به سیستمهای کنترل داخلی. آن‌چه که شما امروز به نام فساد فراگیر در کشور شاهد هستید، ناشی از چشم‌پوشی روی ضرورت سیستمهای کنترلی است.

درواقع با نبود سیستم کنترل داخلی، پنهان‌کاری در لایه‌های زیرین و اصلی اتفاق می‌افتد. برای مثال، برای خرید داراییها، یا موجودیها، شرکت سیستمی ندارد که علامت بدهد که خرید نیازمند درخواست است، باید استعلام گرفته شود، استعلام جهانی گرفته شود تا قیمت خرید در سطح بین‌المللی معقول باشد، و... و این به‌عنوان یک پدیده خیلی خیلی عادی، جاافتاده، و پذیرفته‌شده است و شرکت‌های خصوصی طبق این رویه عمل می‌کنند. حالا اگر تحریم اتفاق بیافتد، همه اینها تشدید می‌شود، و البته تأیید. اگر پرسیدید چرا بدون استعلام خریدید، پاسخ این است که کسی به ما جنس نمی‌دهد و تنها همین یک فرصت را داشتیم.

بنابراین، این را می‌گویم که مفاهیم مطرح‌شده در استانداردها، به‌ضرورت با شرایط خاص ما انطباق ندارد. آنها مشکلات ما را ندارند. در این‌جا پنهان‌کاری، بخشی از قیمت تمام‌شده هست. حسابرس هم به ابزاری برای رد ادعای مدیریت در دسترس ندارد. تجربه کشورهای دیگر باید دیده شود ولی باید کاربردش را در ایران به‌طور دقیق در نظر بگیریم. خودم را می‌گذارم به‌جای ممیز مالیاتی. ممیز مالیاتی برای این‌که بتواند قضاوت عادلانه‌ای در مورد پرونده مالیاتی داشته باشد، باید دسترس بسیار بسیار زیادی به اطلاعات داشته باشد. در کشور ما هنوز راهی طولانی در پیش داریم. طرح جامع مالیاتی ممکن است در آینده کمک کند؛ شکی نیست. سازمان مالیاتی تنها یکی از سودبران صورتهای مالی است؛ ولی کسانی که نفع بیشتری دارند، خود سهامداران هستند. سهامداران منافع خودشان را دنبال می‌کنند نه منافع عام و جامعه را. اگر سودبران تنها منافع خودشان را در نظر بگیرند، و در کارشان شفافیت نباشد، به‌ویژه در بخش عمومی و دولتی، آثار بسیار بدی برای جامعه خواهد داشت.

✓ نیکوکار

طبق استاندارد حسابداری شماره یک به عنوان «ارائه صورتهای مالی» (لازم‌الاجرا از ۱۳۹۸/۱/۱)، ارائه‌نکردن یا ارائه نادرست اقلام در صورتهای مالی، در صورتی با اهمیت است که بر تصمیمات منطقی استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی تأثیر بگذارد. بنابراین، در استاندارد حسابداری مزبور موضوع ارائه‌نشدن یا پنهان‌کاری نیز تصریح شده



دکتر نظری: در ایران برآوردهای حسابداری در گزارشگری مالی چه اهمیتی دارند

و چه در موسسه‌های حسابرسی، توجیه ندارد. به جرات می‌توانم بگویم بخش عمده‌ای از آن‌چه در چندسال گذشته در کشور ما اتفاق افتاده و ادامه دارد، و به عبارت دیگر، زمینه فسادهای اقتصادی، ناشی از ضعف سیستم‌های کنترلی است.

شما ریسک را نمی‌توانید حذف کنید، اما برای کنترل‌ها می‌توان فکر کرد، طرح تهیه کرد، پیاده‌سازی و آزمایش کرد. استاندارد ۵۴۰ به‌نوبه خود استاندارد و ابزار خوبی است برای کمک به حسابرس که به مسئله برآوردهای حسابداری بپردازد؛ اما باید توجه داشته باشیم که ریشه مشکلات ما در جای دیگری است. بنابراین باید استاندارد را از حالت لوکس خارج و آن را برای شرایط ایران کاربردی کنیم.

✓ دکتر نظری

مسئله تا حدی فرهنگی است. وقتی یک استاندارد حسابداری یا حسابرسی بر مبنای استانداردهای بین‌المللی و با توجه به شرایط ایران تهیه و منتشر می‌شود، در فرایند تدوین و نهایی‌کردن استاندارد به تقریب هیچ‌کس مشارکت و اظهارنظر نمی‌کند. این موضوعی فرهنگی است که ریشه در دانشگاه‌ها و نظام آموزش دانشگاهی دارد.

جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی باید به‌شکل ریشه‌ای و فرهنگی مشکل انطباق ادبیات حسابداری با واقعیتهای جامعه و حرفه را حل کنند و این را برای خود یک مسئولیت بدانند و در این خصوص سرمایه‌گذاری کنند.

از حضور و مشارکت یکایک شما در این گفتگو سپاسگزاریم.

است. اقلام برآوردهای به‌دلیل خطر ذاتی ناشی از مفروضات ذهنی و چالش‌های مدل‌های محاسباتی در معرض اشتباه‌های عمدی و سهوی قرار دارند. به‌طور کلی تشخیص اعداد و ارقام و اطلاعاتی که به‌عمد در صورتهای مالی ارائه نشده است، از آنجایی که از مصادیق اعمال متقابلانه محسوب می‌شود، برای حسابرس به‌مراتب مشکل‌تر از شرایطی است که اعداد و ارقام و اطلاعات به‌صورت نادرست در صورتهای مالی ارائه شده است. چنانچه حساب‌رسان مسئولیت خود را در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورتهای مالی به‌نحو مناسب ایفا کنند، در شرایط عادی امکان تشخیص عوامل خطر و تعیین روش‌های حسابرسی ویژه برخورد با خطرهای تقلب احتمالی از جمله خطر ارائه‌نشدن یا پنهان‌کاری اقلام برآوردهای را دارند. به‌هرحال، اقلام برآوردهای، از جمله اقلامی هستند که به‌دلیل اهمیت کیفی آنها، حتی مبالغ کمتر از سطح اهمیت آنها نیز با اهمیت تلقی شده و ضروری است، حساب‌رسان رسیدگی‌های لازم را انجام دهند.

✓ دکتر نظری

پرسش آخر این که اصلاحات اخیر استاندارد حسابرسی ۵۴۰ تا چه اندازه مشکلاتی را که در این پرسشها صحبت شد، پوشش می‌دهد و چه کاستیهای احتمالی دارد؟

✓ نیکوکار

تا زمانی که استانداردهای حسابرسی تصویب نهایی و لازم‌الاجرا نشده است، پرداختن به موضوعهایی که ممکن است در آینده ترجمه و تصویب و لازم‌الاجرا شود، مشکلی را از وضعیت فعلی حرفه حل نمی‌کند. ما الان با یک استاندارد حسابرسی ۵۴۰ مواجه هستیم که در سال ۹۲ تجدیدنظر شده و از سال ۹۳ هم لازم‌الاجرا بوده است. این استاندارد از لحاظ اهداف، اصول و روشهای انجام کار حسابرسی، برای این که به‌کمک آن بتوان شواهد کافی در ارتباط با مسئولیت حسابرس در ارتباط با برآوردهای حسابداری به‌دست آورد، نقضی ندارد. ممکن است در آینده در بخش توضیحات کاربردی آن، توضیحات جدیدی اضافه شود، ولی واقعیت این است که این استاندارد یک چارچوب مبتنی بر مدیریت ریسک است و از نظر رویکرد کامل و بدون نقص است؛ از نظر عملی هم مستلزم این است که برای آن راهنمای به‌کارگیری تدوین شود. این وظیفه‌ای است که هم به عهده سازمان حسابرسی و هم به عهده جامعه حسابداران رسمی ایران است.

✓ پورمعمار

اشاره کردم که باید استانداردها را برای ایران کاربردی کنیم. آن‌چه که بیش از همه احتیاج داریم، تاکید بیشتر و بیشتر بر کنترل‌های داخلی است، که جنبه کاربردی و واقعی به‌خود بگیرد. کم‌توجهی حسابداران و حساب‌رسان به این نقیصه مهم، یعنی ضعف سیستم کنترل‌های داخلی، چه در شرکتها



احتمال در ذات بیمه‌گری است



گفتگو با

آقای دکتر مسعود حجاریان کاشانی

مدیر عامل انجمن حرفه‌ای صنعت بیمه

سازش

می‌دانیم که مباحث حسابداری با تصمیم‌گیریهای اقتصادی ارتباط تنگاتنگ دارد. دیدگاه مدیران پر تجربه و موفق، به روش‌تر شدن مباحث کمک می‌کند و زمینه را برای ارتقای نقش حسابداری در اقتصاد کشور فراهم می‌سازد. از این که دعوت حسابرسی را پذیرفتید و این فرصت را برایمان فراهم آوردید تا نظر و دیدگاه شما را در ارتباط با موضوع برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی، در زمینه صنعت بیمه که از حوزه‌های مهم اقتصاد کشور است، با خوانندگان نشریه در میان بگذاریم، بسیار سپاسگزاریم.

اولین پرسشمان را این‌گونه باشما در میان می‌گذاریم که: برخی از اقلام صورتهای مالی به‌طور دقیق قابل اندازه‌گیری نیستند و از طریق برآورد تعیین می‌شوند. در صنعت بیمه مهمترین اقلام برآوردی کدامند و اهمیت آنها در صورتهای مالی شرکتهای بیمه چقدر است؟

دکتر حجاریان

بسیاری از اقلام مندرج در صورتهای مالی شرکت‌های بیمه قطعی نبوده و برآوردی است. مهمترین آن، ذخایر فنی از جمله ذخایر حق بیمه، خسارت معوق، خسارتهای گزارش نشده، تکمیلی، ریسکهای منقضی نشده، و ذخیره ریاضی است که ابعاد زیادی دارد.

مقدار این ارقام در صورتهای مالی شرکت بیمه نیز بسیار بالاست به‌طوری که مجموع آنها ممکن است بیش از ده برابر سرمایه شرکت باشد. انحراف برآوردها نیز ممکن است از چند درصد تا چند برابر مقدار واقعی باشد و مبلغ آن نیز ممکن است به چند برابر سرمایه شرکت برسد؛ لذا اقلام برآوردی جزو اقلام بااهمیت محسوب می‌شوند.

فکر نمی‌کنم هیچ صنعتی از نظر برآورد اقلام حسابداری، نظیر صنعت بیمه باشد. این ویژگی، به ماهیت این صنعت مربوط است. در سایر صنایع، تعهدات فروشنده به‌همراه هزینه آن مبادله می‌شود. در صنعت بیمه، حق بیمه هنگام صدور بیمه‌نامه دریافت می‌شود ولی تعهدات بیمه‌گر به آینده موکول می‌گردد و به‌احتمال بسیار کم به پرداخت خسارت تبدیل می‌شود. احتمال، در ذات بیمه‌گری است، و برآورد تعهدات بیمه‌گر و سایر اقلامی که از آن یاد کردیم، در تهیه صورتهای مالی شرکتهای بیمه ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است.

دکتر حجاریان

استانداردهای حسابداری ایران که ملاک حسابداری و حسابرسی است، به برآوردهای صنعت بیمه ورود نکرده و از این بابت عقب ماندگی زیادی دارد. بعضی از حسابرسان که در حوزه حسابرسی داخلی و حسابرسی عملیاتی فعالیت دارند توانسته اند برای حسابرسی بیمه فرایند و فهرست مطابقت تهیه و خدماتی را به بعضی از شرکتها ارائه کنند ولی این فعالیتها موردی است و به صورت یکنواخت و برپایه وحدت رویه در سطح صنعت به کار گرفته نشده است.

برآوردهای بیمه بر اساس آیین نامه های مصوب شورای عالی بیمه انجام می شود. در این آیین نامه ها روش برآوردهای بیمه به صورت اولیه ارائه شده است و صورتهای مالی نیز بر اساس آنها تهیه می شود و حسابرس هم بر اساس آنها اعلام نظر می کند. برآوردهای آیین نامه های همواره فاصله در خور توجهی با اقلام واقعی دارند. به صورت اصولی باید از روشهای بیم سنجی برای برآورد بهینه ذخایر فنی استفاده کرد، و در مورد بدهیها، مازاد بیشتر از روش آیین نامه ای، به عنوان ذخیره آزاد (Free reserve) در صورتهای مالی افشا شود.

پیشنهاد من آن است که حسابرسی در صنعت بیمه به صورت تخصصی انجام شود و حساب رسانی که در این صنعت فعالیت می کنند، متخصصان بیمه و بیم سنجی را در کار حسابرسی خود به کار گیرند.

سازمان

مدیران صنعت بیمه در ارتباط با افشای کامل ارقام برآوردی صورتهای مالی (مفروضات استفاده شده، روش برآورد، مبنای انتخاب روش برآورد، علل وجود ابهام در برآورد و پیامدهای آن، و...) چه دیدگاهی و چه سیاستی دارند؟

دکتر حجاریان

سیاست متداول اکثر مدیران صنعت بیمه افشای برآوردها بر اساس آیین نامه های مصوب شورای عالی بیمه است، ولی این آیین نامه ها پنجره های باز و نقاط تفسیر پذیر زیادی دارد که ممکن است برآوردها را با خطای کارشناسی روبرو کند.

سازمان

از همراهی شما در این گفتگو یکبار دیگر سپاسگزاری می کنیم.



سازمان

در صنعت بیمه، داراییها و بدهیهای که قطعیت ندارند چگونه برآورد می شوند؟ چه مشکلاتی برای برآورد این نوع اقلام وجود دارد؟ حسابرسان برآوردها را چگونه ارزیابی و تایید می کنند؟

دکتر حجاریان

استفاده از برآورد در صنعت بیمه روشهای تخصصی خاص خود را دارد که خارج از دانش حسابداری است. دانش آموختگان آمار در سطوح کارشناسی ارشد و دکترای بیم سنجی (Actuary) این روشها را می آموزند. در ایران تعداد محدودی از این رشته دانش آموخته شده اند و نقش در خور توجهی در صنعت بیمه ندارند و هنوز برآوردهای اقلام صورتهای مالی شرکتها بیمه به طور سنتی انجام می شود. مشکل برآوردهای نادقیق در این صنعت آن است که حسابرسان هم فاقد تخصص لازم برای حسابرسی صورتهای مالی شرکتها بیمه هستند. به همین دلیل در گزارشهای خود به مجامع شرکتها بیمه، از عبارتهای مبهمی استفاده می کنند که نشان می دهد توان ارزیابی و تایید اقلام صورتهای مالی را ندارند.

سازمان

مدیران صنعت بیمه، در ارتباط با برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی، چگونه با حسابرس خود به درک یکسان دست پیدا می کنند؟ مدیران یاد شده چه چالشهایی با حسابرس خود دارند؟

دکتر حجاریان

سازمان حسابرسی در سالهای اخیر به مشکلات موجود در برآوردهای حسابداری بیمه توجه بیشتری کرده و در این ارتباط بعضی از شرکتها حسابرسی شده را ملزم به اصلاح برآوردهای خود کرده است که حاصل آن روابط با صاحبکاران را با چالش روبرو ساخته است. کمتر دیده ام که سایر حسابرسان مشکلی در این خصوص داشته باشند.

سازمان

برآوردهای حسابداری باید با رعایت استانداردهای حسابداری انجام شود. آیا استانداردهای حسابداری ایران با واقعیات صنعت بیمه ایران سازگاری دارد؟ مدیران صنعت بیمه چه دیدگاهی نسبت به استانداردهای حسابداری ایران در ارتباط با برآوردهای حسابداری در صنعت بیمه دارند؟

براوردهای حسابداری در حوزه بانکی؛ نیازمند تلاش بیشتر موسسه‌های حسابرسی



گفتگو با

آقای علی اکبر امین تفرشی

عضو هیئت مدیره بانک پاسارگاد

سپار

صورت‌های مالی بانکها در سالهای اخیر به موضوعی مناقشه‌برانگیز تبدیل شده است. دیدگاه و نظرهای صاحب‌نظران و متخصصان بانكداري، برای خوانندگان نشریه حسابرس، به‌ویژه دانشجویان و جوانان، سودمند و خواندنی است. در نشست با آقای علی اکبر امین تفرشی، عضو هیئت مدیره بانک پاسارگاد، دیدگاه ایشان را درباره نقش برآورد پارامترها در گزارشگری مالی بانکها و چالشهای فرایند برآورد از منظر اجرایی و حسابرسی، جویا شدیم که در پی می‌آید.

امین تفرشی

بر اساس تعریف، برآورد حسابداری، تخمین مبلغ آن دسته از اقلام صورت‌های مالی است که امکان اندازه‌گیری دقیق آنها وجود ندارد. برآوردهای حسابداری یکی از ویژگیهای اساسی گزارشگری مالی محسوب می‌شود و بیانگر ابهام ذاتی فعالیت‌های تجاری است. در صورت‌های مالی بانکهای تجاری هم اقلام زیادی وجود دارند که ناگزیر باید براساس یک مدل برآورد شوند.

گسترده‌گی ماهوی فعالیت بانکها از یک طرف و تنوع ابزار مورد استفاده از طرف دیگر، باعث می‌شود این دسته از اقلام در صورت‌های مالی بانکها از اهمیت بالایی برخوردار باشند. در برخی موارد استانداردهای حسابداری رویه مشخصی را برای برآورد یک متغیر تعیین کرده است، اما در بسیاری از موارد هم مدیران بنگاه تجاری باید برآوردهای خود را با افشای چگونگی رسیدن به نتایج درج‌شده در صورت‌های مالی افشا کنند. این در حالی

است که قوانین و مقررات نهاد ناظر مانند بانک مرکزی نیز در مواردی الزاماتی را تعیین می‌کند.

به عنوان نمونه، هم استانداردهای حسابداری و هم دستورالعملهای بانک مرکزی در مورد چگونگی طبقه‌بندی پرونده‌های تسهیلاتی در طبقات جاری، مشکوک الوصول، معوق و یا سوخت‌شده و همچنین کفایت وثائق، تضامین اخذشده، در نهایت میزان ذخائر لازم، چارچوبهایی را تعیین کرده‌اند، اما این چارچوبها به ضرورت منطبق با دیدگاه‌های حرفه‌ای مدیران بانکهای تجاری نیست. بنابراین چالش فرایند حسابرسی در این حوزه، چالشی جدی است که لاجرم بر مبنای قضاوت حرفه‌ای بررسی مستندات و شواهد پشتوانه اقدام انجام‌شده، صورت می‌پذیرد.

یکی دیگر از بخشهای مهم صورتهای مالی بانکها که با اجباری شدن رعایت الزامات **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)**، فرایند برآورد را بسیار چالش‌برانگیز می‌سازد، افشای ارزش منصفانه داراییها است. همان‌طور که می‌دانید ارزشگذاری در برخی مکاتب فکری در اساس یک پدیده ذهنی است؛ یعنی هم در انتخاب مدل ارزشگذاری و هم در برآورد پارامترهای ورودی، اشخاص مختلف می‌توانند بسته به میزان ریسک‌پذیری، افق سرمایه‌گذاری، آرایش سایر داراییها، و تابع مطلوبیتی که دارند، از روشها و مفروضات متفاوتی در ارزشگذاری استفاده کنند، حال آن‌که صورتهای مالی بانکها در نهایت باید مبتنی بر مدلی خاص با مفروضات مشخص باشد. بنابراین یکی دیگر از چالشهای فرایند حسابرسی به منظور حصول اطمینان از ارزشگذاری منصفانه و اتکاپذیری اقلام صورتهای مالی در این مرحله ایجاد می‌شود. به نظر می‌رسد با توجه به این‌که هنوز زمان زیادی از بروز چنین چالشهایی نگذشته است، ضروری است محافل حرفه‌ای، حساب‌رسان، فعالان و مدیران اجرایی بانکها، دانشگاه‌ها و نهادهای ناظر، هم‌اندیشیهای جدی و دامنه‌داری را به منظور دستیابی به مدل‌های با پذیرش حداکثری، شفافیت بالا، مفروضات ساده و تحلیل‌پذیر، اجرایی کنند.

در حوزه مدیریت ریسک البته گامهایی از قبل صورت گرفته است. چارچوبهای کمیته بال و دستورالعملهایی که بانک مرکزی مبتنی بر آن تنظیم کرده است، حداقل‌هایی

را برای گزارشگری مالی در این حوزه فراهم آورده است، ولی به نظر می‌رسد در این حوزه هم نیازمند تلاشهای بیشتری هستیم. به‌ویژه موسسه‌های حسابرسی باید در کنار واحدهای مالی و ریسک بانکها، دانش حرفه‌ای خود را در این زمینه عمق بیشتری ببخشند.

همان‌طور که می‌دانید تعریف ریسک‌هایی که بانک با آن مواجه می‌شود، نوع رابطه بخشهای مختلف کسب‌وکار با هریک از ریسکهای اصلی، چارچوب و ساختار نظام مدیریت ریسک بانک، سیاستها و خط‌مشیهای بانک در مواجهه با هریک از ریسکها، فرایندهای سنجش، مدیریت، مدلسازی، گزارشگری ریسکها، همه باید در صورتهای مالی بانکها افشا گردد.

برای مثال، در حوزه ریسک اعتباری، تحلیل کیفیت اعتباری تسهیلات اعطایی بر اساس درجات گوناگون ریسک، گزارش ارزش نقد به‌روزرآوری شده وثایق، برآورد ارزش داراییهای موزون‌شده به ریسک اعتباری، محاسبه سرمایه مورد نیاز برای پوشش ریسک اعتباری هم از مواردی هستند که نیازمند ابعاد گوناگونی از برآورد پارامترهای خاص می‌باشند.

در حوزه ریسک نقدینگی باید سازوکارهای کنترل و پایش ریسک نقدینگی بانک به منظور اجتناب از مواجهه با ریسک کمبود وجه نقد افشا گردد. در این حوزه، تحلیل شکافهای ایستا و پویا و استفاده از مدل‌های شبیه‌سازی گوناگون به منظور برآورد نوسانات جریانات نقدی بانک ضروری است.

در حوزه نرخ ارز، محاسبه **ارزش در معرض خطر (VaR)** خالص موقعیت باز ارزی بانک، و در حوزه ریسک بازار، محاسبه ارزش در معرض خطر **سبد سرمایه‌گذاریهای کوتاه‌مدت بانک (Trading Book)** مستلزم برآورد پارامترهای ورودی مدل‌های گوناگون تخمین نوسان و تابع توزیع متغیرهایی است که هریک ممکن است مبانی قضاوتی و مفروضات خاص خود را داشته باشند.

به نظر می‌رسد با توجه به جمیع موارد یادشده، لازم است هم در حوزه وضع استانداردهای حسابداری و هم در بهینه‌سازی فرایند حسابرسی، گام‌های جدی‌تری برداشته شود.



برآورد حسابداری عمده در صنعت بانکداری؛ مطالبات مشکوک الوصول

گفتگو با

آقای دکتر سید حسام شمس عالم

عضو هیئت مدیره بانک پارسیان



بانکها از واحدهای بزرگ اقتصادی کشورند که سهم مهمی در اقتصاد کشور دارند. نظارت گسترده و وسیع بانک مرکزی بر بانکها، از دیگر ویژگیهای این نوع واحدهای اقتصادی است. عملیات بانکها از پیچیدگیهای خاصی برخوردار است که کمتر حسابرسی با آنها آشنایی کامل دارد. حسابداری و حسابرسی اقلام برآوردی موضوع گفتگوی حسابرس با آقای دکتر سید حسام شمس عالم از مدیران پر تجربه بانکی است. با دیدگاه ایشان در باره موضوع یادشده آشنا شویم.

سپاس

از شرکت شما در این گفتگو سپاسگزاریم. ابتدا تصویری بدهید که اقلام عمده برآوردی در صورتهای مالی بانک کدامست؟ و اهمیت آنها در صورتهای مالی تا چه اندازه است؟

دکتر شمس عالم

برآورد برخی اقلام در تهیه صورتهای مالی موضوعی اجتناب ناپذیر است. در صنعت بانکداری، علاوه بر اقلامی که به صورت معمول در بیشتر شرکتهای برآورد می شوند، یک قلم عمده، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول است. محاسبه دو سرفصل ذخیره عام و ذخیره خاص مطالبات الزامی است. ذخیره عام از حاصل ضرب ۱/۵ درصد تسهیلات سالانه در یک دوره مالی به دست می آید. ولی محاسبه ذخیره خاص، به طور معمول به ازای هر بدهکار بانکی که

وصول مطالبات مشتری را با ضریب بالایی محتمل می‌سازد، چیزی است که مورد توجه مدیران بانک است.

سپار

چگونه حسابرس مستقل را درباره درستی برآورد ارقام مهمی مثل هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول قانع می‌کنید؟

دکتر شمس‌عالم

باتوجه به وابستگی موضوع برآوردها به عواملی مانند زمان، وضعیت مشتری، صنعت مربوط، و...، تعیین متغیرهای اقتصادی در شرایط اقتصادی پرنوسان بسیار دشوار است. بنابراین دفاع از برآوردهای حسابداری در مقابل حسابرسان نیز دشوار می‌باشد. در برخی موارد نمونه آماری حسابرسان بر دهکاران عمده تمرکز دارد که ارائه اطلاعاتی مانند تفاهات جهت تعیین تکلیف بدهی و یا آرای صادره مراجع قضایی در اظهارنظر نسبت به برآوردها موثر می‌باشد.

سپار

در انجام برآوردها استانداردهای حسابداری تا چه میزان در نظر گرفته می‌شوند؟ آیا برآوردها در صورت‌های مالی به‌طور کامل توضیح داده و افشا می‌شوند؟

دکتر شمس‌عالم

طبیعی است که طبق استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰، حسابرس باید هم از منطقی بودن برآوردهای حسابداری، هم از میزان افشای آن اطمینان یابد و به این منظور شواهد کافی گردآوری نماید. ولی در مورد بانکها، حسابرسان بایستی در راستای استاندارد مزبور، بخشنامه‌ها و الزام‌های بانک مرکزی را نیز در نظر گرفته و میزان رعایت آن را رسیدگی کنند. به همین دلیل می‌توان راستی‌آزمایی برآوردهای ذخایر مطالبات بانکها را در زمره رسیدگی‌های ویژه دسته‌بندی نمود.

به‌طور طبیعی باتوجه به پیچیدگی‌های محاسبه ذخایر مطالبات بانکها شاید بتوان گفت به‌منظور استفاده بهتر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بانکها، نحوه افشای این بخش از ترازنامه نیاز به بازنگری دارد.

سپار

برای پذیرش دعوت حسابرس از شما تشکر می‌کنیم و امیدواریم که حرفه حسابداری و حسابرسی با توسعه ارتباط خود با صنعت بانکداری، نقش بیشتری در پیشرفت‌ها و تحولات آن بازی کند.



به دلیل تأخیر در بازپرداخت بدهی در سرفصل‌های غیر جاری شامل سررسید گذشته، معوق و مشکوک‌الوصول قرار می‌گیرند، الزامی است. نحوه محاسبه این اقلام پیچیده و براساس شواهدی مانند میزان وثایق و ارزشگذاری آن و نیز فرایندهای آینده‌نگر می‌باشد. بانکها به دلیل هزینه‌های زیاد به‌روزرسانی ارزش متعارف وثایق، به‌طور معمول از این کار اجتناب می‌ورزند و براساس شاخص تورم، ارزش روز وثایق را تخمین می‌زنند، که نحوه محاسبه تأثیر بسیار زیادی در تهیه اقلام صورت‌های مالی دارد.

طبق صورت‌های مالی حسابرسی شده سالهای اخیر، هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول به‌طور معمول تا ۵۰ درصد هزینه‌های عملیاتی بانک را شامل می‌شود. با عنایت به روند ثابت سایر هزینه‌ها، اهمیت هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول که براساس مفروضات و برآورد در صورت‌های مالی افشا می‌شود، بیشتر مشخص می‌شود.

سپار

برآورد هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول بر اساس چه الزامی و بر چه مبنایی صورت می‌گیرد؟ میزان ابهام اندازه‌گیری تاچه اندازه است؟

دکتر شمس‌عالم

مهمترین الزام در برآورد هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول، بخشنامه بانک مرکزی است. باتوجه به مجموع مبالغ محاسباتی این برآورد و لزوم محاسبه ذخایر براساس ارزش وثایق، اتکا به نظر کارشناسان رسمی در دوره‌های زمانی، اولویت اول است.

اما چرا این موضوع اهمیت دارد، جواب این است که مهمترین هدف این بخش از تهیه صورت‌های مالی اندازه‌گیری ریسک مشتری است. به‌طور طبیعی کیفیت وثایق و قابلیت نقدشوندگی آن ریسک وصول مطالبات را تعیین می‌کند. اندازه‌گیری ریسک مشتری با در نظر گرفتن محدودیت نرم‌افزارها و بانکهای اطلاعاتی گاهی ناقص و با دشواری همراه است.

موسسه‌های حسابرسی بیشتر به جنبه شکلی محاسبات ذخیره توجه دارند. در حالی که بانکها بیشتر به جنبه‌های محتوایی و اقدامی توجه دارند که به‌ضرورت، نتایج آن در تاریخ ترازنامه معین نیست ولی احتمال رخداد آن بالاست. برای مثال مذاکرات با مشتری و معرفی املاکی به‌عنوان وثیقه جدید، تهاتر با بدهی که در فرایند انجام بوده، یا مراحل تملیک داراییهای مشتری که مراحل عملیاتی آن در حال انجام است و

گفتگو

با آقای اصغر طاهری

براوردهای حسابداری؛ فراگیر و پرابهام



آقای اصغر طاهری دانش‌آموخته رشته حسابداری است و بیش از ۲۵ 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، ازجمله نشریه حسابر، به چاپ رسیده است.

حسابداری

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 درون سازمانی و برون سازمانی 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 شناسایی‌شده، نشانه‌های احتمالی جانبداری مدیریت، و در نهایت تعدیل اظهارنظر حسابرسان مستقل نیز به‌طور عمده به موضوعهای مرتبط با براوردهای حسابداری مربوط می‌شود.

مسافت

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 مدل های 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 برآورد «ارزشهای منصفانه» (به دلیل نبود بازارهای اصلی در دسترس و فعال) و همچنین برآورد «مالیات بردامد» 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، برخورد های 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 برآورد 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.

مسافت

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.

مسافت

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 همسویی آن با الزامات استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور، و برخوردهای گاهی 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

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 بالاترینی 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، به‌ویژه در دوران نبود اطمینان اقتصادی و سیاسی کشور، به‌دشواری توسط حسابرسان مستقل قابل ردیابی است.

حسابرسی

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؟

طاهری

حسابرسی برآوردهای حسابداری یکی از موضوعهای چالش‌برانگیز و پرابهام برای حسابرسان مستقل محسوب می‌شود که کیفیت «قضاوت حرفه‌ای» حسابرسان مستقل را به‌شدت زیر تأثیر قرار می‌دهد و موجب از دست رفتن موفقیت حسابرسان مستقل در استفاده از «تردید حرفه‌ای»، به‌هنگام حسابرسی برآوردهای پیچیده، خواهد شد.

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

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 به‌صورت اساسی پرداخته نشده است و به‌طور قطع ممکن است در حسابرسی برآوردهای حسابداری موثر واقع شود.

حسابرسی

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

طاهری

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 ۸) (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 به‌تازگی تدوین و لازم‌الاجرا شده و قضاوت درخصوص مناسب بودن یا مناسب نبودن آن، با توجه به شرایط خاص اقتصادی و محیطی ایران، زود می‌باشد). آن‌چه به‌کارگیری این استاندارد را در ایران دشوار و به‌طور عمده قضاوت درخصوص 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 درخصوص 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.

حسابرسی

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

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 شناسایی‌شده مرتبط با برآوردهای حسابداری، تاکید بر اهمیت به‌کارگیری «تردیدحرفه‌ای» در حسابرسی برآوردهای حسابداری، و تامین مطالب ویژه برای نشان دادن قابلیت استفاده استاندارد در مورد هرگونه 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 درضمن رویه‌هایی را طراحی و اجرا کنند که از قابلیت اتکای برآوردهای حسابداری، اطمینان معقول به‌دست آورند.

سازمان

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 مستحضرید تمام استانداردهای حسابرسی ایران منطبق بر استانداردهای بین‌المللی حسابرسی تدوین‌شده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) می‌باشد و از طرفی در «مقدمه استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی 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 می‌تواند از مجموعه استانداردهای بین‌المللی حسابرسی استفاده کند. 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 این که 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.

سازمان

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 مناسب‌نبودن فضای کسب‌وکار در کشور و همچنین محدودیتهای اساسی در به‌دست آوردن شواهد حسابرسی کافی و مناسب و قابل اتکا در خصوص حسابرسی این برآوردها می‌باشد.

سازمان

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.



براوردهای حسابداری؛ ابزار مدیریت سود



گفتگو با

آقای دانیال محجوب

حسابدار رسمی

حسابداری

انتقال تجربه شما به عنوان حسابرس، در ارتباط با براوردهای حسابداری، فرصت خوبی برای خوانندگان فراهم می‌کند تا با چالشهای کاربردی این مبحث آشنا شوند. از شما برای مشارکت در این گفتگو سپاسگزاریم. به نظر شما اهمیت براوردهای حسابداری در صورتهای مالی واحدهای گزارشگر در ایران تا چه اندازه است؟ مدیران به آن چه نگاهی دارند و از آن چه بهره‌ای می‌برند؟

محجوب

برخی از اقلام صورتهای مالی به طور دقیق قابل اندازه‌گیری نیست و تنها قابل برآورد هستند. بنابراین نه تنها در ایران، بلکه در همه‌جای دنیا براوردهای حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار هستند. حسابرسی این براوردها نیز دارای اهمیت فراوانی است و از این بابت استاندارد ۵۴۰ حسابرسی با عنوان «حسابرسی براوردهای حسابداری» به این موضوع می‌پردازد، که در سال ۱۳۹۲ نیز تجدیدنظر شده و عنوان آن به «حسابرسی براوردهای حسابداری شامل براوردهای حسابداری ارزشهای منصفانه و موارد افشای مرتبط» تغییر یافته است. البته باید به این موضوع نیز اشاره کنم که با توجه به اهمیت موضوع، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (IAS ۵۴۰) نیز در سال ۲۰۱۸ تغییر یافته است.

مصادیق براوردهای حسابداری عبارتند از: هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول، کاهش ارزش موجودیهای مواد و کالا، روش استهلاک یا عمر مفید داراییها، هزینه‌های مربوط به حل و فصل دعاوی حقوقی و مهمتر از همه براوردهای حسابداری ارزش منصفانه. نکته درخور توجه این است

محبوب

همانطور که می‌دانید استانداردهای حسابداری در سال ۱۳۹۷ دستخوش تغییراتی شد. یکی از این تغییرات تصویب استاندارد حسابداری ۳۴ با عنوان «رویه‌های حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و اشتباهات» است که به‌کارگیری همزمان این استاندارد و استاندارد حسابداری ۱ باعث کنار گذاشته شدن استاندارد حسابداری ۶ با عنوان «گزارش عملکرد مالی» شد. استاندارد ۳۴ تأثیری بر شفافیت برآوردهای حسابداری، چه از منظر اندازه‌گیری و چه از منظر افشا نداشته است، لیکن طبق استاندارد ۱ تجدیدنظر شده، چنانچه در انجام برآوردها در پایان دوره گزارشگری، موارد ابهام وجود داشته باشد که ریسک در خورتوجهی را برای تعدیل بااهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی آینده ایجاد کند، واحد تجاری باید اطلاعاتی را درباره مفروضات مرتبط با آینده و سایر منابع عمده ابهام این برآوردها افشا کند. در مورد داراییها و بدهیها، یادداشتهای توضیحی باید شامل ماهیت آنها و مبلغ دفتری آنها در پایان دوره گزارشگری باشد.

موارد افشای یادشده ممکن است به استفاده کنندگان از صورتهای مالی در درک بیشتر موارد ابهام و اقلامی از صورتهای مالی که در ارزشیابی آنها از برآورد استفاده شده است، کمک کند.

سازش

آیا استاندارد حسابرسی ۵۴۰ ایران به نیازهای حسابرسان در ارتباط با حسابرسی برآوردهای حسابداری پاسخ کامل می‌دهد؟

محبوب

استاندارد حسابرسی ۵۴۰ تجدیدنظر شده ۱۳۹۲ به بسیاری از مسائلی که در استاندارد قبلی به آن اشاره نشده بود، در قالب توضیحات کاربردی اشاره کرده است. از جمله این موارد می‌توان به انجام برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای، ملاحظات خاص مربوط به روشهای مختلف حسابرسی برآوردهای حسابداری در واحدهای تجاری کوچک، برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه و موارد افشای مرتبط و ... اشاره کرد. بنابراین به نظر می‌رسد این استاندارد در مجموع پاسخگوی نیازهای مربوط باشد.

سازش

از همراهی شما در این گفتگو دوباره سپاسگزاری می‌کنیم.

که با توجه به ویژگی تعهدی بودن برآوردهای حسابداری، به‌طور معمول مدیران تمایل دارند که از آن به‌عنوان ابزاری برای مدیریت سود و دستیابی به نتایج دلخواه استفاده کنند. برای مثال، می‌توان به لحاظ نکردن هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول برای اقلام راکد و سنواتی مطالبات، و یا منظور نکردن هزینه کاهش ارزش در حسابها برای موجودیهای ناباب، و همچنین ذخیره‌شناسایی کردن برای دعاوی حقوقی که ماهیت بدهی احتمالی دارند و نه ذخیره، اشاره کرد.

سازش

برحسب تجربه‌ای که در حسابرسی برآوردهای حسابرسی دارید، چه نکات مهمی را می‌توانید برای حسابدارانی که با این موضوع سروکار دارند، بازگو کنید؟

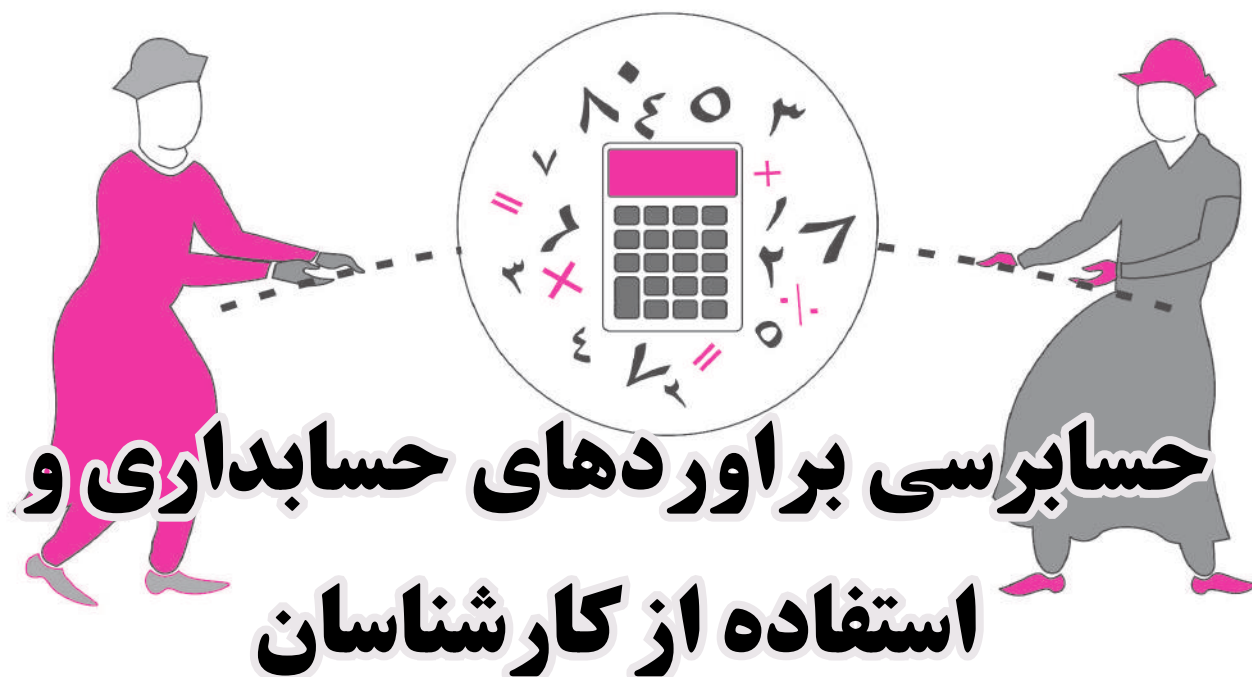
محبوب

نکته مهمی که در خصوص برآوردهای حسابداری باید به آن اشاره کنم ابهام در برآورد حسابداری است. استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی باید بدانند که برآوردهای حسابداری دقیق نیستند و ممکن است زیر تأثیر قضاوت مدیریت قرار گیرند. چنین قضاوتهایی ممکن است با جانب‌داری عمدی یا غیرعمدی مدیریت همراه باشد که این موضوع امری ذاتی است. همچنین کشف جانب‌داری مدیریت در سطح يك حساب نیز ممکن است مشکل باشد. مجموعه این عوامل ممکن است منجر به ایجاد و حتی گسترش فاصله انتظارات بین حسابرس و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی شود.

تنوع ماهیت و اتکالپذیری اطلاعات در دسترس مدیریت برای انجام برآورد حسابداری، بر میزان ابهام در برآورد حسابداری اثرگذار است. میزان ابهام نیز به‌نوبه‌خود بر خطرهای تحریف بااهمیت برآوردهای حسابداری اثرگذار است. در حسابرسی برآوردهای حسابداری باید به این موضوع توجه شود که تفاوت بین نتیجه برآورد حسابداری (یعنی مبلغ واقعی حاصل از قطعی شدن معاملات، رویدادها یا شرایط مبنای برآورد حسابداری) و مبلغی که در ابتدا در صورتهای مالی شناسایی و افشا شده است، به‌ضرورت بیانگر تحریف در صورتهای مالی نیست. بنابراین نباید با این موضوع به‌صورت اصلاح اشتباه برخورد شود.

سازش

استانداردهای حسابداری ایران تا چه اندازه پاسخگوی شرایط شرکتها در استفاده از برآورد حسابداری است؟



هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^۱ (PCAOB)، به تازگی به نهایی شدن دو استاندارد مرتبط با هدف بهبود حسابرسی برآوردهای حسابداری و استفاده از کارشناسان رأی داد. این دو استاندارد گرچه جدید و دربردارنده رهنمودهای سازگارتری به ویژه برای شرکتهای سهامی عام هستند، آثار آن به احتمال زیاد به حسابرسی واحدهای تجاری خصوصی تسری پیدا می کند که از برآوردهای حسابداری استفاده یا به کار کارشناسان تکیه می کنند.

براوردها

در صورتهای مالی، داراییها اغلب براساس ارزش منصفانه گزارش می شود، یا از دیگر برآوردهای حسابداری از قبیل ذخیره حسابهای مشکوک الوصول، زیانهای اعتباری و کاهش ارزش داراییهای بلندمدت استفاده می شود. این براوردها ممکن است تا حدی شامل ابهام در اندازه گیری باشد. بنابراین، تحریف پذیری احتمالی این براوردها توجه بیشتر حسابرس را ایجاب می کند.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام نشریه شماره ۲۰۱۸-۰۰۵ خود با عنوان **حسابرسی برآوردهای حسابداری**، شامل **اندازه گیری ارزش منصفانه**^۲ را با هدف بهبود حسابرسی براوردها منتشر کرد. این استاندارد جدید مبتنی بر ریسک، ثبات رویه بیشتری را در به کارگیری ترویج می کند. این استاندارد بر اهمیت اعمال تردید حرفه ای از سوی حسابرسان به هنگام ارزیابی برآوردهای مدیریت و لزوم توجه بیشتر به جانبداری احتمالی مدیریت تأکید می کند. براساس استاندارد به روزرسانی شده، حسابرسان باید هر دوی شواهد تاییدکننده و نقض کننده را، در کنار هم، در نظر بگیرند.

استفاده از کارشناسان

برخی برآوردهای حسابداری را می‌توان به‌آسانی تعیین کرد. اما بسیاری از آنها به شکل ذاتی ذهنی و پیچیده‌اند و مستلزم استفاده از خدمات کارشناسان هستند. به‌عنوان نمونه:

- بیم‌سنان^۳ برای تعیین تعهدهای مرتبط با منافع کارکنان،
- مهندسان جهت تعیین تعهدهای مرتبط با مسائل زیست‌محیطی، و
- ارزیابان جهت تعیین ارزش داراییهای نامشهود یا املاک و مستغلات.

رهنمود حسابرسی مربوط به استفاده از کارشناسان از زمان انتشار اولیه آن در دهه ۱۹۷۰ تغییر زیادی نکرده بود. این استاندارد با موضوع نظارت حسابرسان بر کارشناس مستقل و استفاده حسابرسان از کارشناس زیر استخدام مدیریت سروکار داشت. رهنمود کنونی، حسابرسان را به ارزیابی رابطه بین کارشناس و صاحبکار، از جمله شرایطی که ممکن است منجر به از بین رفتن بی‌طرفی کارشناس شود، ملزم می‌کند، اما الزامهای خاصی ارائه نمی‌کند.

نشریه شماره ۲۰۱۸-۰۰۶ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام با عنوان **اصلاح استاندارد حسابرسی استفاده حسابرسان از کارشناس**^۴ رهنمودهای بیشتری برای انجام ارزیابی پیش‌گفته در بالا ارائه می‌کند. براساس این استاندارد به‌روزرسانی‌شده، مسئولیتهای حسابرسان جهت ارزیابی کارشناسان بیش از کسب یک شناخت ساده از کار آنهاست. براساس این استاندارد، حسابرسان برای ارزیابی مناسب بودن داده‌های شرکت و روشها و فرضیه‌های استفاده‌شده از سوی کارشناس، باید روشهای حسابرسی بیشتری را انجام دهند. با وجود این، اجرای مجدد کار کارشناس شرکت از سوی حسابرسان ضرورتی ندارد.

به‌روز بمانید

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام این دو استاندارد را به‌طور همزمان در اواخر سال ۲۰۱۸ منتشر کرد و خواستار اجرای آنها برای حسابرسی صورتهای مالی شده است که سال مالی آنها از تاریخ ۱۵ دسامبر ۲۰۲۰ یا پس از آن شروع می‌شود. با این حال، رهنمودهای به‌روزرسانی‌شده در انتظار تصویب از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار^۵ هستند.



پانوشتها:

- 1- Public Company Accounting Oversight Board
- 2- Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements
- 3- Actuaries
- 4- Amendments to Auditing Standards for Auditor's Use of the Works of Specialists
- 5- Securities and Exchange Commission (SEC)

منبع:

GSS Insight, **Auditing Accounting Estimates and the Use of Specialists**, April 2019



چه اطلاعاتی باید درباره ابهام در برآورده افشا شود؟

هدف این راهنما

در حسابداری، بسیاری از آمار و ارقام برآوردی‌اند. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ (IFRSs) و سند منتشرشده از سوی سازمان اوراق بهادار کانادا^۲ با عنوان **بحث و تحلیل مدیریت**^۳، شرکتها را به اطلاع‌رسانی درباره ابهام اندازه‌گیری در برآوردهای حسابداری ملزم می‌کنند، هر چند که این دو سند از اصطلاحات متفاوتی استفاده می‌کنند؛ در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، از عنوان «منابع اصلی ابهام در برآوردها» استفاده می‌شود، در حالی که، این عبارت در سند بحث و تحلیل مدیریت، به صورت «برآوردهای مهم حسابداری» آمده است.

الزامهای انتظام بخشی شباهتهایی با الزامهای افشا در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دارند، ولی با هم یکسان نیستند. تفاوت‌های میان این دو به صورت نهفته بر نوع برآوردهایی که باید افشا شوند و همچنین اطلاعاتی که باید درباره آنها ارائه شوند، اثر می‌گذارند. در این «راهنما»، برای اشاره به ابهام اندازه‌گیری در برآورد حسابداری در صورتهای مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت، از اصطلاح «ابهام برآورد» استفاده می‌شود، مگر این که در متن چیز دیگری عنوان شده باشد.

به منظور تصمیم‌گیری درباره ماهیت و میزان موارد افشا درباره ابهام برآورد در صورتهای مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت، لازم است قضاوت‌های اساسی صورت پذیرد. بنابراین، این موضوع در عمل به انواع گسترده‌ای از افشا منجر شده است. کمیسیون‌های مختلف اوراق بهادار در کانادا در خصوص کیفیت اطلاعات افشاشده درباره ابهام برآورد ابراز نگرانی کرده‌اند؛ در اصل معتقدند که این اطلاعات محتوایی ندارند، پر از اطلاعات تکراری‌اند، و مختص واحد تجاری نیستند.

محتوای این «راهنما» شامل موارد زیر است:

- خلاصه‌ای از یافته‌های یک نظرسنجی درباره موارد افشای مربوط به ابهام برآورد، با جامعه‌ای آماری متشکل از شرکتهایی که گزارش‌هایشان را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه می‌کنند.
- نکات مهم درباره منابع اصلی ابهام برآورد در صورتهای مالی برای کمک به تهیه‌کنندگان صورتهای مالی به هنگام تهیه موارد افشا.
- مقایسه الزامهای موارد افشا درباره ابهام برآورد در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت.
- بررسی روشهای گزارشگری مالی شرکتهای حاضر در نظرسنجی و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود موارد افشا درباره ابهام برآورد.
- بررسی این که آیا موارد افشا طبق سند بحث و تحلیل مدیریت با الزامهای کاربردپذیر اوراق بهادار مطابقت دارند یا نه، مسئله‌ای حقوقی است و باید با دقت صورت پذیرد. اطلاعات ارائه‌شده در این «راهنما» تنها به منظور اطلاع‌رسانی عمومی تهیه شده‌اند و نباید جایگزین مشورت با مشاوران حرفه‌ای در نظر گرفته شوند.

ارائه می‌شود. به‌طور مشخص، این «راهنما» به پرسشهای زیر می‌پردازد:

۱- چرا موارد افشا درباره ابهام برآورد برای استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی مهمند؟

بسیاری از اقلام حسابداری را می‌توان با دقت بالایی اندازه‌گیری کرد (به‌عنوان مثال، وجوه نقد، حسابهای دریافتنی ناخالص، حسابهای پرداختنی، بهای تمام‌شده اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، و بدهی). در اندازه‌گیری این اقلام به هیچ برآوردی نیاز نیست و هیچ ابهامی در برآورد وجود ندارد. در برخی موارد، شرکت ممکن است خط‌مشیهای حسابداری را در دستور کار قرار دهد که منجر به تغییرهای درخور توجهی در اندازه‌گیری داراییها و بدهیها می‌شوند (به‌عنوان مثال، استفاده از هزینه تاریخی یا ارزش منصفانه یا روشهای مختلف استهلاک). چنین تغییرهایی در نتیجه ابهام در برآورد به‌وجود نمی‌آیند.

ابهام در برآورد زمانی رخ می‌دهد که، هنگام پیروی از یک خط‌مشی حسابداری خاص، اندازه‌گیری داراییها یا بدهیها مستلزم برآورد باشد. در چنین مواردی، از مدیریت انتظار می‌رود که از قضاوت حرفه‌ای بهره بگیرد و برآوردی بیطرفانه و منصفانه ارائه دهد؛ اما با این حال ممکن است همچنان دامنه‌ای از برآوردهای منطقی وجود داشته باشد. به‌عنوان مثال، این اتفاق ممکن است در برآورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، هزینه‌های تجدید ساختار، تعهدهای کنارگذاری دارایی و دعاوی حقوقی، و همچنین عمر مفید داراییها برای استفاده در محاسبات استهلاک، و ارزش منصفانه یا ارزش استفاده دارایی مورد استفاده در ارزیابیهای کاهش ارزش رخ دهد.

در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، هدف از گزارشگری مالی این‌گونه شرح داده شده است: "به‌منظور ارائه اطلاعات مالی درباره واحد گزارشگر، به‌گونه‌ای که به سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، و سایر بستانکاران فعلی و احتمالی کمک کند درباره تأمین منابع برای این واحد تصمیم‌گیری کنند."^۴ سند بحث‌وتحلیل مدیریت که مکملی برای صورت‌های مالی در نظر گرفته شده است نیز بر رفع نیازهای سرمایه‌گذاران فعلی و احتمالی تمرکز دارد.

استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی حتماً باید از برآوردهایی که ممکن است با نتایج واقعی تفاوت اساسی داشته باشند آگاه باشند (به‌عنوان مثال، در مواردی که ممکن است یک تعهد به

نظرسنجی از واحدهای گزارشگر

در تهیه این «راهنما»، مواردی بررسی شدند که در صورتهای مالی به‌عنوان منابع اصلی ابهام برآورد و در سند بحث‌وتحلیل مدیریت به‌عنوان برآورد مهم حسابداری شناسایی شده بودند. این بررسی بر مبنای جامعه‌ای آماری متشکل از ۱۰ ناشر در کانادا^۵ از صنعتهای مختلف انجام شد و هدفهای زیر را دنبال می‌کرد:

- درک روش فعلی، و
- شناسایی حوزه‌هایی که ممکن است نیازمند بهبود باشند.
- نکات زیر از این بررسی حاصل شد:
- تعداد مواردی که در صورتهای مالی به‌عنوان منابع اصلی ابهام در برآورد شناسایی شده بودند در شرکتهای مختلف متفاوت بودند. این تفاوت نشان می‌دهد که شرکتهای انواع متفاوتی از معامله‌ها را انجام می‌دهند و میزان اهمیت ابهام برآورد در درک وضعیت و عملکرد مالی شرکتهای متفاوت است. تعداد مواردی که به‌عنوان منابع ابهام برآورد شناسایی شده بودند از ۴ تا ۱۱ قلم متغیر بودند.
- میزان انسجام بین «منابع اصلی ابهام برآورد» افشاشده در صورتهای مالی و «برآورد مهم حسابداری» افشاشده در سند بحث‌وتحلیل مدیریت خیلی بالا بود. در دو مورد، برآورد مهم حسابداری شناسایی شده در سند بحث‌وتحلیل مدیریت بیشتر بودند.
- موارد افشا درباره برآوردهای مهم حسابداری در سند بحث‌وتحلیل مدیریت به‌طور عمده تکرار چیزهایی بود که در صورتهای مالی افشا شده بود یا ارجاع متقابل به موارد افشا در صورتهای مالی بود.
- بیشتر موارد افشا در صورتهای مالی و سند بحث‌وتحلیل مدیریت بر نحوه محاسبه برآورد و مؤلفه‌های مبهم محاسبه متمرکز بودند. مواردی همچون کمیت‌سنجی فرضهای اصلی، تحلیل حساسیت که تأثیر تغییر فرضها بر برآورد را نشان دهد، یا بحث درباره احتمال وجود تغییری درخور توجه نسبت به آمار و ارقام گزارش شده چندان رایج نبودند. این امر شاید به این دلیل باشد که شرکتهای تصور می‌کنند ارائه داده‌های کمی ناممکن است.
- چندین شرکت موارد افشا درباره برآورد و قضاوتهای حسابداری را ترکیب^۶، و در یک بند به هردو اشاره کرده بودند، مثل کاهش ارزش یا ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول.

ملاحظات مهم برای تهیه‌کنندگان صورتهای مالی

در این «راهنما»، ملاحظات مهم برای تهیه‌کنندگان صورتهای مالی جهت ارتقای کارایی و کیفیت موارد افشا درباره ابهام برآورد

مبلغی تسویه شود که تفاوت بااهمیتی با برآورد داشته باشد). برخی برآوردها با ابهام اندازه‌گیری درخور توجه همراه هستند (به عبارت دیگر، تغییرهای کوچک در ورودیهای مشاهده‌پذیر و مشاهده‌ناپذیر ممکن است مقدار برآورد و در نتیجه سود خالص یا سایر معیارهای بااهمیت را تغییر دهد). درک ماهیت و میزان ابهام اندازه‌گیری در برآوردهای حسابداری ممکن است رهیافت‌های بیشتری را درباره کیفیت و تغییرپذیری اطلاعات مالی گزارش شده فراهم کند.

۲- چه زمانی افشای اطلاعات درباره ابهام برآورد ضروری است؟

بند ۱۲۵ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، واحدها را ملزم می‌کند که: "... اطلاعات مربوط به آن دسته از فرضهایشان درباره آینده و سایر منابع اصلی ابهام در برآورد را که با خطر درخور توجه ایجاد تعدیل بااهمیت در مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای مربوط به سال مالی آینده همراه هستند، در پایان دوره گزارشگری افشا کنند."

این فرضها ممکن است به پیشرفتهای آینده مانند تغییرهای فناوری و رقابت یا نتیجه پرونده دادرسی قضایی مربوط باشند. سایر منابع ابهام در برآورد، شامل برآورد عوامل اقتصادی همچون نرخ تورم، رشد تولید ناخالص داخلی، و نرخ بهره که ممکن است برای برآورد جریانهای وجوه نقد در آینده استفاده شوند، ماهیت کمی‌تری دارند. برای مثال، در برآورد تعهد کناره‌گذاری دارایی، فرض بر این است که فناوری در آینده تغییر نخواهد کرد. ماهیت چنین فرضی با ماهیت ابهام در برآورد جریان وجوه نقد مربوط به تعهد کناره‌گذاری دارایی متفاوت است.

اندازه‌گیری برخی داراییها و بدهیها ممکن است با ابهام همراه باشد، هرچند به هیچ برآوردی درباره آینده نیاز نباشد. به‌طور مثال، برای تعیین ارزش منصفانه یک قلم ممکن است ارزش منصفانه قلمی مشابه به‌گونه‌ای تعدیل شود تا تفاوت‌های کیفی، جغرافیایی یا سایر تفاوت‌های بین این دو قلم را نشان دهد. این تعدیله‌ها شاید با ابهام برآورد همراه باشد (ارزش منصفانه‌ای که بر مبنای بهای اعلام‌شده دارایی یا بدهی یکسان در بازاری فعال تعیین شده است با ابهام برآورد همراه نخواهد بود. هرچند ارزش دارایی یا بدهی ممکن است در آینده تغییر کند، هیچ ابهامی درباره ارزش منصفانه‌اش در تاریخ ارائه صورت مالی وجود ندارد).

بند ۱۲-۱ با عنوان «برآورد مهم حسابداری» از سند بحث و تحلیل

مدیریت، شرکت‌ها را به تحلیل «برآوردهای مهم حسابداری» در سند بحث و تحلیل مدیریت ملزم می‌کند. دستورعمل (خ) از سند یادشده، برآورد مهم حسابداری را این‌گونه تعریف می‌کند: "برآورد حسابداری تنها در صورتی برآورد مهم حسابداری به‌شمار می‌آید که:

الف- شرکت مجبور شود درباره مسائلی فرضهایی در نظر بگیرد که در زمان برآورد حسابداری بسیار مبهمند؛ و
ب- برآورد متفاوتی که شرکت ممکن بود در دوره جاری از آنها استفاده کند، یا تغییرهایی در برآورد حسابداری که هر دوره احتمال دارد رخ دهد، تاثیر بااهمیتی بر وضعیت مالی شرکت، یا وضعیت مالی یا عملکرد مالی شرکت داشته باشند."

۳- هنگام تصمیم‌گیری درباره این که آیا منبع عمده ابهام برآورد وجود دارد که باید طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی افشا شود، چه عواملی باید در نظر گرفته شود؟

به‌منظور تصمیم‌گیری درباره این که کدام منابع طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باید منابع اصلی ابهام در برآورد در نظر گرفته و افشا شوند، قضاوت درخور توجهی نیاز است. در برخی مواقع، تصمیم‌گیری درباره این موضوع بسیار واضح است، اما در برخی موارد نه. تصمیم‌گیری درباره افشای منبع خاصی از ابهام برآورد ممکن است به اندازه تصمیم‌گیری درباره افشای منبع خاصی از ابهام مهم باشد. تهیه‌کنندگان هنگام تصمیم‌گیری در این باره باید پرسش‌ها و عوامل زیر را در نظر بگیرند:

الف- آیا برآورد مستلزم دشوارترین، ذهنی‌ترین، یا پیچیده‌ترین قضاوتها از سوی مدیریت است؟

فرضها و سایر منابع ابهام برآورد که باید افشا شوند به برآوردی مربوط می‌شوند که مستلزم دشوارترین، ذهنی‌ترین یا پیچیده‌ترین قضاوتها از سوی مدیریت هستند.^۷ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) توضیح می‌دهد که چنین اطلاعاتی "تنها درباره تعداد به نسبت کمی از داراییها و بدهیها (یا دسته‌هایی از آنها) افشا می‌شوند"^۸، چرا که هیئت بر این باور است که تنها تعداد به نسبت کمی از مانده‌ها شامل برآوردهایی است که مستلزم دشوارترین، ذهنی‌ترین یا پیچیده‌ترین قضاوتها از سوی مدیریت هستند.

یکی از عوامل اصلی که باید در نظر گرفته شود پیچیدگی فرضهاست. با توجه به روبه‌افزایش بودن تعداد متغیرها و فرضهایی که بر رفع ابهام احتمالی در آینده اثرگذار می‌گذارند، این قضاوتها ذهنی‌تر و پیچیده‌تر می‌شوند و امکان تعدیل بااهمیت در مبالغ دفتری داراییها

هر چند احتمال تعدیل با اهمیت در سال مالی آینده وجود داشته باشد، اما اگر درخور توجه نباشد، لزومی به افشا نیست. این که هنگام ارزیابی خطر تعدیل با اهمیت چه میزان خطری «درخور توجه» تعبیر می‌شود، مستلزم قضاوت است و باید با دقت بررسی شود. هنگام ارزیابی این که خطر ایجاد تعدیل با اهمیت در سال مالی آینده درخور توجه است یا نه، مدیریت می‌تواند پرسشهای زیر را در نظر بگیرد:

- آیا قلمی که برآورد حسابداری به آن مربوط است، با اهمیت است؟
- دامنه مبالغ احتمالی منطقی چقدر است؟ آیا فرض به کار رفته آزمون تنش سنجی را پشت سر گذاشته‌اند؟
- آیا تفاوت بین مبلغ شناسایی شده و حدود بیرونی دامنه مبالغ احتمالی منطقی با اهمیت است؟

• نتیجه برآورد حسابداری چه تفاوتی با برآورد حسابداری شناسایی شده در صورتهای مالی سال پیش دارند؟ آیا این تفاوت حاکی از آن است که خطر ایجاد تعدیل با اهمیت نسبت به آنچه پیشتر تصور می‌شد، بیشتر است؟

- شرایط فعلی بازار چگونه بر خطر ایجاد تعدیل با اهمیت اثر می‌گذارد؟
- آیا فرایندها و روشهایی که در سال گذشته برای انجام برآورد استفاده می‌شدند، به صورت درخور توجهی تغییر یافته‌اند؟ (استفاده از روش برآورد جدید ممکن است خطر تعدیل با اهمیت را افزایش دهد).

۴- طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، چه موارد افشایی درباره ابهام برآورد الزامی است؟

بند ۱۲۵ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ الزام می‌کند که: واحد تجاری اطلاعات مربوط به فرضهای خود درباره آینده و سایر منابع اصلی ابهام در برآورد در پایان دوره گزارشگری را که با خطر درخور توجه منجر به تعدیل با اهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای در سال مالی آینده همراه هستند، افشا کند. در خصوص این داراییها و بدهیها، یادداشتهای صورتهای مالی باید حاوی جزئیات زیر باشد:

- الف- ماهیت آنها، و
 - ب- مبلغ دفتری آنها در پایان دوره گزارشگری.
- استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ تصریح می‌کند که ماهیت و میزان اطلاعات ارائه‌شده با توجه به ماهیت فرض و سایر شرایط متفاوت خواهد بود. بند ۱۲۹ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ مثالهای زیر را درباره انواع موارد افشایی که واحدها انجام می‌دهند، ارائه می‌دهد:
- ماهیت فرض یا سایر منابع ابهام در برآورد؛
 - حساسیت مبالغ دفتری به روشها، فرضها و برآوردهایی که مبنای

و بدهیها به صورت طبیعی افزایش می‌یابد.^۹ شرکتها هنگام ارزیابی میزان دشواری، ذهنی و پیچیده بودن برآورد ممکن است پرسشهای زیر را هم در نظر قرار دهند:

- برآوردهای حسابداری به کدام نوع حسابها و معامله‌ها مربوط می‌شوند (به عبارت دیگر، معامله‌های همیشگی یا معامله‌های تکرارنشده یا غیرعادی)؟
- آیا فرضها به مسائلی که در کنترل یا خارج از کنترل مدیریت هستند مربوط می‌شوند؟
- مدیریت هنگام محاسبه برآورد حسابداری تا چه میزان از کارشناسان کمک می‌گیرد؟
- کدام برآورد مهم به کمیته حسابرسی گزارش می‌شود؟
- آیا منابع ابهام در برآورد که شرکت افشا می‌کند با منابعی که سایر شرکتهای فعال در این صنعت افشا می‌کنند هم‌خوانی دارند؟

ب- آیا خطر درخور توجهی وجود دارد که برآورد سبب ایجاد تعدیل با اهمیت در سال مالی آینده شود؟

تعدیل با اهمیت به تعدیلی گفته می‌شود که به طور منطقی انتظار می‌رود بر تصمیمهای استفاده‌کنندگان اثر بگذارد.^{۱۰} بند ۳۰ الف استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکتها را از افشای اقلام بی‌اهمیت منع و اعلام می‌کند: "واحدها نباید با پوشاندن اطلاعات با اهمیت با اطلاعات بی‌اهمیت از درخور فهم بودن صورتهای مالی شان بکاهند."

بند ۱۲۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ تصریح می‌کند که شرکتها هنگام افشای منابع ابهام برآورد باید بر منابعی تمرکز کنند که با خطر درخور توجه تعدیل با اهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در «سال مالی آینده» همراهند، نه دوره‌ای طولانی‌تر. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر این باور است که "هر چه افشای اطلاعات به دوره بلندمدت‌تری در آینده مربوط باشد، دامنه اقلامی که اطلاعاتشان باید افشا شود بیشتر شده و از میزان خاص بودن اطلاعاتی که درباره داراییها و بدهیهای خاص افشا می‌شوند، کاسته می‌شود. دوره‌های بلندتر از سال مالی آینده ممکن است مرتبطترین اطلاعات را با سایر موارد افشا پنهان کنند."^{۱۱} برای مثال، شرکتی ممکن است ذخیره‌ای را برای مطالبات مشکوک‌الوصول مرتبط با یک حساب دریافتی بلندمدت با اهمیت ایجاد کند. هر چند خطر زیان با اهمیت در سالهای بعد از سال مالی آینده بیشتر است، اگر خطر به وجود آمدن تعدیل با اهمیت در سال مالی آینده درخور توجه نباشد، لزومی به افشای اطلاعات در صورتهای مالی سال جاری نیست.

محاسبه آنها را تشکیل می‌دهند، از جمله دلایل این حساسیت؛

- امکان رفع ابهام و دامنه نتایج احتمالی منطقی در سال مالی آینده در خصوص مبالغ دفتری داراییها و بدهیهای تاثیرپذیرفته؛ و
- توضیحی از تغییرهایی که به فرضهای گذشته در خصوص این داراییها و بدهیها اعمال شده‌اند، اگر ابهام برطرف نشده باشد.

افزون بر الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی دیگری وجود دارند که الزامهای افشای بیشتری را در ارتباط با ابهام برآورد، وضع می‌کنند.

مقایسه الزامهای افشای ابهام برآورد در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت

الزامهای افشا در سند بحث و تحلیل مدیریت در مقایسه با الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ دقیق‌تر و گسترده‌ترند، که ماهیت جامع‌تر سند بحث و تحلیل مدیریت را بازتاب می‌دهد. افزون بر این، اعلامیه کارشناسان سازمان اوراق بهادار کانادا با عنوان **ملاحظات افشای مستمر مرتبط با شرایط اقتصادی فعلی**^{۱۳} به معرفی حوزه‌های خاصی می‌پردازد که افشای اطلاعات درباره آنها به سرمایه‌گذاران کمک می‌کند خطرها و شرایطی را که ناشران با آن مواجهند درک کنند، که برآورد مهم حسابداری را هم شامل می‌شود.

بند ۱۲۵ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکتها را ملزم می‌کند که فرضها و سایر ابهامهای برآورد را افشا کنند که با خطر درخور توجه تعدیل با اهمیت مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی آینده همراهند". در مقابل، سند یادشده به مواردی اشاره می‌کند که برای آنها "شرکت ممکن بود برآوردهای متفاوتی در دوره جاری استفاده می‌کرد، یا تغییرهایی در برآوردهای حسابداری می‌بود که به‌طور منطقی در هر دوره احتمال دارد رخ دهد، و ممکن بود تاثیر بااهمیتی بر شرایط مالی، تغییر در شرایط مالی یا عملکرد مالی شرکت می‌داشت". در بسیاری مواقع، اطلاعات افشاشده در سند بحث و تحلیل مدیریت و صورتهای مالی خیلی مشابه هم هستند، اما در دیگر مواقع ممکن است تفاوتهایی با هم داشته باشند.

برای مثال، واحد تجاری ممکن است به این نتیجه برسد که پیش‌بینی‌های جریان وجوه نقدی به‌کاررفته در آزمون کاهش ارزش برای یک واحد ایجادکننده وجه نقد به احتمال زیاد در

سال بعد دچار تغییرهای درخور توجهی نخواهد شد، چون فرضهای اصلی استفاده‌شده برای رسیدن به این پیش‌بینی‌ها، به احتمال در افقهای زمانی بلندمدت‌تری دچار تغییرهای درخور توجه می‌شوند. در این صورت، آن واحد تجاری ممکن است به این نتیجه برسد که طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، لزومی به افشای اطلاعات نیست، چرا که هیچ خطر درخور توجهی در نتیجه تعدیل بااهمیت داراییها و بدهیها در سال آینده وجود ندارد. در مقابل، طبق سند بحث و تحلیل مدیریت، در این مورد به افشای اطلاعات بیشتری نیاز است، چرا که چارچوب زمانی بلندمدت‌تری باید بررسی شود.

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ واحدهای تجاری را ملزم می‌کند که اطلاعات مربوط به فرضها و سایر موارد ابهام برآورد را افشا کنند، اما نوع اطلاعات به‌خصوصی را که باید افشا شوند، تعیین نمی‌کند. بند ۱۲۹ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ تصریح می‌کند که "ماهیت و میزان اطلاعات افشاشده با توجه به ماهیت فرض و سایر شرایط متفاوت است" و در ادامه، از نوع اطلاعاتی که واحدهای تجاری ممکن است افشا کنند مثالهایی می‌زند. برخی از این «مثالها» مشابه اقلام افشا در سند بحث و تحلیل مدیریت‌اند؛ با این حال، سند یادشده این اقلام را اقلامی در نظر می‌گیرد که «باید» به عنوان بخشی از تحلیل برآورد مهم حسابداری گنجانده شوند. باید توجه داشت که براساس بند ۱۳۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، در برخی موارد، افشای میزان تاثیرات احتمالی یک فرض یا سایر منابع ابهام برآورد در پایان دوره گزارشگری غیرعملی^{۱۴} است. در این موارد، اقلام به‌خصوصی باید افشا شوند.

جدول ۱ الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ و سند بحث و تحلیل مدیریت در ارتباط با افشای ابهام برآورد را مقایسه می‌کند و نشان می‌دهد که افزون بر شباهتها، تفاوتهایی هم وجود دارند. افزون بر این، سند یادشده حاوی الزامهایی برای افشای منابع ابهام است که هیچ معادلی در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ ندارند. در واقع، هیچ دلیلی ندارد که انتظار داشته باشیم این الزامها سبب افشای اقلام مشابهی شوند، چرا که مستقل از یکدیگر تدوین شده‌اند. به‌طور کلی، به نظر می‌رسد که سند بحث و تحلیل مدیریت،

جدول ۱ - الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری و سند بحث و تحلیل مدیریت درباره افشای منابع ابهام برآورد^{۱۵}

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱	سند بحث و تحلیل مدیریت	مشاهدات
هدف کلی	هدف کلی	
افشای اطلاعات درباره آن دسته از منابع ابهام برآورد در پایان دوره گزارشگری که با خطر در خورتوجه تعدیل بااهمیت همراهند.	افشای اطلاعات مربوط به آن دسته از برآوردهای مهم حسابداری که شرکت را ملزم می‌کنند درباره مسائلی که در زمان انجام برآورد حسابداری بسیار مبهم هستند فرضیهایی ارائه کند؛ و اگر برآورد متفاوتی که شرکت می‌توانست در دوره فعلی از آنها استفاده کند، یا تغییرهایی در برآورد حسابداری که احتمال دارد هر دوره رخ دهد، ممکن بود تأثیر بااهمیتی بر وضعیت مالی شرکت بگذارد.	استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر ابهام برآورد در پایان دوره گزارشگری تمرکز دارد. سند بحث و تحلیل مدیریت به ابهام برآورد در زمان انجام برآورد حسابداری اشاره می‌کند. تفاوت‌های میان این دو عبارتند از: • خطر در خورتوجه (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱) در برابر موضوعهایی که بسیار مبهم‌اند و تغییرهایی که بااحتمال منطقی ممکن است رخ دهد (سند بحث و تحلیل مدیریت). هر دو برای توصیف تعدیل یا تأثیر ابهام برآورد از اصطلاح «بااهمیت» استفاده می‌کنند. تعریفی که در بافتار ^{۱۶} انتظام‌بخشی برای اصطلاح «بااهمیت» ارائه می‌شود تعریفی حقوقی است و شاید با تعریف ارائه‌شده در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تفاوت داشته باشد.
افشای منابع ابهام در برآورد تنها در صورتی الزامی است که خطر در خورتوجه تعدیل‌های بااهمیت در مبالغ دفتری داراییها و بدهیها در سال مالی آینده وجود داشته باشد.	تحلیل برآوردهای مهم حسابداری شامل برآوردی است که بر وضعیت مالی شرکت تأثیر بااهمیت می‌گذراند و وضعیت مالی یا عملکرد مالی شرکت را تغییر می‌دهند.	استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر اقلام ترازنامه تمرکز دارد. سند بحث و تحلیل مدیریت بررسی وضعیت مالی و عملکرد مالی شرکت را ملزم می‌کند، که احتمالاً بررسی برآوردی را که بر صورتهای سودو زیان و جریان وجوه نقد اثر می‌گذراند، ایجاب می‌کند. وضعیت مالی مفهوم گسترده‌تری است. بخش ۱(ش) از سند بحث و تحلیل مدیریت کاربرد عبارت «وضعیت مالی» را توضیح می‌دهد. طبق این بخش، وضعیت مالی «سلامت کلی شرکت را بازتاب می‌دهد و شامل جایگاه مالی شرکت (همانطور که در بیانیه جایگاه مالی نشان داده شده است) و سایر عوامل اثرگذار بر نقدینگی، منابع سرمایه و توانگری مالی شرکت است». این وضعیت ممکن است، به‌عنوان مثال، شامل تأثیر برآوردهای مختلف بر دسته‌بندی بدهی به‌عنوان «بدهی بلندمدت» باشد. سند بحث و تحلیل مدیریت هیچ چارچوب زمانی را برای ارزیابی تأثیر بااهمیت برآورد تعیین نمی‌کند.

جدول ۱ - الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ و سند بحث و تحلیل مدیریت در رابطه با افشای منابع ابهام برآورد (ادامه)

استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱	سند بحث و تحلیل مدیریت	مشاهدات
الزامها و رهنمودهای تفصیلی ^{۱۷}	الزامهای تفصیلی	
توصیف داراییها و بدهیهایی که در معرض ابهام برآورد هستند و گنجاندن جزئیات ماهیت و مبالغ دفتریشان در پایان دوره گزارشگری مالی.	شناسایی آن دسته از ردیفهای صورت مالی که زیر تأثیر برآورد حسابداری هستند. شرح اهمیت برآورد حسابداری برای جایگاه مالی شرکت، تغییرها در جایگاه مالی و عملکرد مالی.	سند بحث و تحلیل مدیریت الزامهایی به‌خصوصی را برای افشای اهمیت برآورد جایگاه و عملکرد مالی در نظر گرفته است.
شرح ماهیت فرض یا سایر منابع ابهام در برآورد.	شرح برآوردهای مهم حسابداری، شامل: • شرحی از برآورد حسابداری؛ • روش شناسی مورد استفاده در تعیین برآورد مهم حسابداری؛ • فرضیهایی زیربنایی برآورد حسابداری که به مسائل بسیار مهم در زمان انجام برآورد مربوطند.	سند بحث و تحلیل مدیریت الزامهای صریح‌تری را برای افشای نحوه محاسبه برآورد در نظر گرفته است.
توضیح درباره حساسیت مبالغ دفتری به روشها، فرضها و برآوردی که مبنای محاسبه آنها را تشکیل می‌دهند، شامل دلایل این حساسیت؛ نشان دادن راهکار مورد انتظار رفع ابهام و دامنه نتایج احتمالی منطقی در سال مالی آینده.	شرح روندها، تهیهها، رویدادها یا ابهام شناخته‌شده‌ای که به باور شرکت، بر روشها یا فرضیهایی شرح داده‌شده اثر بااهمیت می‌گذارند. در صورت کاربردپذیر بودن، توضیح درباره این که چرا ممکن است برآورد حسابداری هر دوره تغییر کند و بر صورت مالی اثر بااهمیت بگذارد.	استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ و سند بحث و تحلیل مدیریت هر دو به افشای تغییرهای ممکن برآورد اشاره دارند. سند بحث و تحلیل مدیریت شرکت را ملزم می‌کند که درباره دلیل تغییرهای احتمالی برآورد توضیح دهد.
توضیح درباره تغییرهای ایجادشده در فرضیهایی قبلی مرتبط با این داراییها و بدهیها، در صورتی که ابهام بر طرف نشده باشد.	بحث درباره تغییرهایی که طی دو سال مالی گذشته در برآورد مهم حسابداری ایجاد شده‌اند، شامل دلایل این تغییر و تأثیرهای کمی آنها بر عملکرد مالی کلی و ردیفهای صورت‌های مالی شرکت.	استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر «ابهامهای برطرف‌نشده» تمرکز دارد، در حالی که الزامهای سند بحث و تحلیل مدیریت به تمامی تغییرهای ایجادشده در برآوردهای مهم حسابداری طی دو سال مالی گذشته مربوط می‌شود، نه تنها برآوردی که ابهام در آنها هنوز برطرف نشده است.
اگر افشای میزان تأثیرات احتمالی ابهام برآورد غیرعملی باشد، شرکت باید افشا کند که در سال مالی آینده ممکن است به تعدیل بااهمیتی نیاز باشد.	هنگامی که اطلاعات کمی به‌طور منطقی در دسترس هستند و اطلاعات بااهمیتی را در اختیار سرمایه‌گذاران قرار می‌دهند، شرکتها باید افزون بر افشای اطلاعات کیفی، اطلاعات کمی را هم ارائه کنند.	تفاوت‌های میان این دو عبارتند از: • استفاده از واژه غیرعملی (استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱) در مقابل عبارت «به‌طور منطقی در دسترس» (سند بحث و تحلیل مدیریت). استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکتها را ملزم می‌کند هنگامی که افشای اطلاعات کمی غیرعملی است اطلاعات به‌خصوصی را افشا کنند، در حالی که سند بحث و تحلیل مدیریت الزام مشابهی ندارد.
	شناسایی آن دسته از بخشهای گزارشپذیر فعالیتهای تجاری شرکت که زیر تأثیر برآورد حسابداری هستند، به‌شرط آن که بیش از یک بخش گزارش‌پذیر وجود داشته باشد.	استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکتها را به شناسایی آن دسته از بخشهای گزارش‌پذیر فعالیتهای تجاری شرکت که زیر تأثیر برآورد حسابداری هستند ملزم نمی‌کند. سند بحث و تحلیل مدیریت شرکتها را ملزم می‌کند که با توجه به اطلاعات گزارش‌شده در یادداشتهای پیوست مربوط به قسمت‌ها در صورتهای مالی شرکت، اطلاعات بیشتری را افشا کنند.

در مقایسه با استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، شرکتها را به افشای اقلام بیشتر و جزئیات بیشتری ملزم می‌کند.

افشای ابهام برآورد در عمل

در این بخش مشاهدات به‌دست آمده از شیوه‌های گزارشگری ۱۰ شرکت حاضر در نظرسنجی ارائه و روشهایی برای کمک به بهبود افشای ابهام برآورد در صورتهای مالی و سند بحث و تحلیل مدیریت پیشنهاد می‌شود. شرکتها باید به‌طور مرتب اثربخشی شیوه‌های افشای خود را بازنگری کنند و مطمئن شوند درباره ابهامهای درخور توجه مرتبط با برآورد مدیریت، رهیافتهای معناداری به استفاده‌کنندگان ارائه می‌دهند.

موارد افشا باید مختص واحد تجاری باشند

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی اغلب می‌گویند موارد افشا در صورتهای مالی تکرار مکررات هستند و اطلاعات به‌اندازه‌کافی مفیدی درباره شرایط مختص به شرکت ارائه نمی‌دهند. سازمان اوراق بهادار کانادا هم نظرهایی را درباره الزامهای افشا در سند بحث و تحلیل مدیریت مطرح کرده است.

بر اساس یافته‌های نظرسنجی، روشن شد که شرکتها در افشای ابهام برآورد، توضیحی کلی درباره خطمشی حسابداری می‌گنجانند که تکرار یا خلاصه‌ای از الزامهای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به همراه بیانیه‌ای کلی است مبنی بر این که برآورد هنگام اندازه‌گیری آن قلم ضروری‌اند. موارد افشای مختص شرکت عبارت بودند از:

- شناسایی فرضهای اصلی خاصی که مبنای برآورد حسابداری بودند؛

- یکی از شرکتها ابهام اصلی در اندازه‌گیری موجودیها را شرح داده بود، که شامل حجم و قیمت فروش مورد انتظار، افت و تغییرها در عرضه محصولات بود.

- سایر شرکتها فرضهای خاصی را شناسایی کرده بودند که مستلزم برآورد «کاهش ارزش» یا «تعهدهای کنارجاری دارایی» بود (برای مثال، جریان وجوه نقدی آینده، شامل فرضهایی درباره فروش آینده، قیمت کالا، حاشیه سود، شرایط بازار و مالیات)، نحوه رسیدن به برخی یا تمامی فرضها را تشریح کرده و نحوه استخراج نرخ بهره را نشان داده بودند.

- بحث درباره ابهام همراه با مانده‌های درخور توجه که مختص

به شرکت هستند و ابهامی که استفاده‌کنندگان صورت مالی ممکن است با آنها آشنایی نداشته باشند، مثل کارتهای هدیه، ضمانت‌نامه‌ها و وامهای دارندگان امتیاز.

- شناسایی واحدهای ایجادکننده وجه نقد که برای آزمون کاهش ارزش استفاده می‌شوند.

- تحلیل حساسیت که نحوه اثرگذاری تغییر فرضها بر برآورد را نشان می‌دهد.

در صورت امکان، اطلاعات کمی را هم بگنجانید

افشای اطلاعات کمی ممکن است درخصوص برخی از موارد ابهام دشوار باشد، اما درخصوص برخی از موارد ابهام، افشای اطلاعات کمی هم امکان‌پذیر و هم آگاهی‌بخش است. با ارائه اطلاعات کمی، موارد افشا بیشتر مختص به شرکت می‌شوند.

مثالهایی که در نظرسنجی مشاهده شدند عبارتند از:

- فرضهای اصلی که برای آزمونهای کاهش ارزش و تعهدهای کنارجاری دارایی ارائه شده بود.

- مازاد مبلغ وصول‌شدنی داراییهای اصلی نسبت به ارزش دفتری.

- تحلیل عاملی که به توضیح تغییرهای تعهدهای کنارجاری دارایی نسبت به مدت مشابه سال قبل می‌پردازد.

مثالهای ارائه شده از تحلیل حساسیت عبارتند از:

- تاثیر ۵۰ درصد کاهش در ارزشهای باقیمانده برخی داراییها بر استهلاک.

- درصد تغییر در نرخ بهره که به کاهش ارزش واحد ایجادکننده وجه نقد منجر می‌شود.

- تاثیر تغییر یک درصد در نرخهای بهره بر مبلغ دفتری سوآپ (SWAP) نرخ بهره.

- تاثیر تغییرهای احتمالی در قیمت کالاها، نرخ تورم و نرخ بهره بر تعهدهای کنارجاری دارایی.

- تاثیر افزایش تغییر یک درصد هزینه‌های آینده برآوردشده برای تکمیل تمامی قراردادهای بلندمدت جاری بر حاشیه سود ناخالص.

بررسی موارد افشا شده از سوی سایر شرکتهای فعال در

صنایع مشابه

به‌منظور تصمیم‌گیری درباره موارد مناسب افشا برای ابهام برآورد، به قضاوت نیاز است. هیچ الگوی استاندارد وجود ندارد؛ مناسب بودن موارد افشا به شرایط خاص هر شرکت بستگی

2 - Canadian Securities Administrators

۳- الزامهای اصلی برای افشای سالانه و موقت اطلاعات، که در سند سازمان اوراق بهادار کانادا با عنوان «الزامهای افشای مداوم» همراه آن گنجانده شده‌اند.

۴- جامعه آماری شامل بایگانی‌های اوراق بهادار سال ۲۰۱۴ شرکت‌های کانادایی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تورنتو بود که گزارش‌های مالی‌شان را طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ارائه کرده بودند و ارزش جاری سهامشان برابر با ۲۰۰ میلیون دلار تا ۴۰ میلیارد دلار، بیشتر در بازه ۲ تا ۳ میلیارد دلار، بود.

۵- بند ۱۲۲ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ شرکت‌ها را ملزم می‌کند تا قضاوت‌هایی را افشا کنند که مدیریت در زمان به‌کارگیری خطمشی حسابداری واحد تجاری داشته است، به‌استثنای قضاوت‌هایی که شامل برآورد هستند و قضاوت‌هایی که بیشترین تاثیر را بر مبالغ شناسایی شده در صورت‌های مالی دارند.

۶- چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی برای گزارشگری مالی، فصل ۱. در زمان نگارش این «راهنما»، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری پروژه‌ای برای به‌روزرسانی چارچوب مفهومی در دستور کار داشت. پیش‌نویس پیشنهادی، مطالب مربوط به هدف از ارائه صورت‌های مالی را تغییر چندانی نمی‌دهند و انتظار نمی‌رود که تاثیر چشم‌گیری بر محتوای این «راهنما» داشته باشند.

۷- بند ۱۲۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۸- بند ۸۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۹- بند ۱۲۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۱۰- بند ۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۱۲- بند ۸۴ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

۱۳- متن کامل اعلامیه ۵۱-۳۲۸ سازمان اوراق بهادار کانادا را می‌توانید در www.albertasecurities.com اینجا بیابید:

۱۴- واژه «غیرممکن» در بند ۷ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ اینطور تعریف شده است: "زمانی اجرای یک الزام غیرممکن است که واحد تجاری پس از انجام تمامی گامهای منطقی، توان اجرای آن الزام را نداشته باشد." ۱۵- اطلاعات ارائه شده در این جدول تحلیل کاملی نیستند و بر مبنای رهنمودها و الزامهای مفصلی که در بندهای ۱۲۵ تا ۱۳۳ استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ و بخش ۱۰۱۲ از سند بحث‌وتحلیل مدیریت ارائه شده‌اند. تفسیر الزامهای سند بحث‌وتحلیل مدیریت مسئله‌ای حقوقی است. تحلیل ارائه‌شده در این جدول صرفاً جهت اطلاع ارائه شده است و توصیه حقوقی تلقی نمی‌شود.

16 - Context

۱۷- الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ بر مبنای الزامهای وضع‌شده در بندهای ۱۲۵ و ۱۳۱ و مثالهایی از موارد افشا در بند ۱۲۹ هستند.

۱۸- بند ۱۳۱ از استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

منبع:

• Corporate Reporting Briefing, What Should Be Disclosed About Estimation Uncertainty, CPA Canada, 2016

دارد. با وجود این، بررسی موارد افشا شده از سوی سایر شرکت‌های فعال در صنایع مشابه اغلب مفید است. شرکت‌های فعال در صنایع مشابه اغلب معامله‌ها و شرایط مشابهی با شرکت مورد نظر دارند و در نتیجه، ممکن است برآوردهای آنها با موارد ابهام مشابهی همراه باشند.

پرهیز از تکرار

با توجه به این‌که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شرکت‌ها را به افشای ابهام برآورد ملزم کرده‌اند، یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی ممکن است بخش اعظم اطلاعاتی را فراهم کند که ارائه آنها در سند بحث‌وتحلیل مدیریت الزام شده است. در عمل، اطلاعات افشا شده درباره ابهام برآورد در صورت‌های مالی و سند بحث‌وتحلیل مدیریت همپوشانی زیادی دارند. به دلیل این‌که سند بحث‌وتحلیل مدیریت باید همراه با صورت‌های مالی خوانده شود، به احتمال زیاد، وجود نسخه‌های متفاوتی از اطلاعات مشابه نفعی به حال استفاده‌کنندگان ندارد. اگر بحث به‌طور شفاف به اطلاعات خاصی در یادداشت‌های مربوط ارجاع داده باشد، منطقی به نظر می‌رسد که سند بحث‌وتحلیل مدیریت اطلاعات ارائه‌شده در یادداشت‌های پیوست صورت‌های مالی را تکرار نکند.

برای مثال، سند بحث‌وتحلیل مدیریت یکی از شرکت‌های حاضر در نظرسنجی شامل بخشی با عنوان «برآورد مهم حسابداری» بود، که ارجاع‌هایی به یادداشت‌های پیوست صورت مالی مربوط را شامل می‌شد. تمامی اطلاعات مربوط به تعهدهای کنارگذاری دارایی، شامل خطمشی حسابداری و بحث درباره موارد ابهام (مثل فرض‌های اصلی و حساسیتها)، در یادداشت پیوست صورت مالی گنجانده شده بودند. این رویکرد به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در یافتن کل بحث ابهام برآورد کمک می‌کند و با حذف تکرار، شلوغی موجود در گزارش سالانه را کاهش می‌دهد. با این حال، شرکت‌ها باید همه اطلاعاتی را که در سند بحث‌وتحلیل مدیریت الزام شده‌اند، در گزارش بحث‌وتحلیل مدیریت بگنجانند.

پانوشته‌ها:

۱ - استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱، ارائه صورت‌های مالی (IAS 1)، بند ۱۲۵

پیوند بین استانداردها ۷۰۵، ۷۰۰ ۳۳۰ و ۵۴۰

در پاکستان حساب

ارزیابی کلی بر مبنای روشهای حسابرسی انجام شده

استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰ (ISA 330) ارزیابی کنید که آیا ارزیابیهای ریسکهای تحریف با اهمیت در سطح ادعا، مناسب است (بند ۲۵)	استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده) (ISA 540) ارزیابی کنید که آیا ارزیابیها از ریسکهای تحریف با اهمیت در سطح ادعا، مناسب است (بند ۳۳ الف))
ارزیابی کنید که آیا ارائه کلی صورتهای مالی در انطباق با چارچوب گزارشگری مالی مربوط است (بند ۲۴) توجه کنید که آیا صورتهای مالی به طور مناسب موارد زیر را ارائه می کند: (بند ۲۴) - طبقه بندی و شرح اطلاعات مالی و معاملات، رویدادها، و شرایط مبنای آنها، و - ارائه، ساختار و محتوای صورتهای مالی	ارزیابی کنید که آیا تصمیمهای مدیریت مربوط به شناخت، اندازه گیری، ارائه، و افشا در انطباق با چارچوب گزارشگری مربوط مالی باشد (بند ۳۳ ب))
نتیجه گیری کنید که آیا شواهد حسابرسی مناسب و کافی به دست آمده است (بند ۲۶)	ارزیابی کنید که آیا شواهد حسابرسی مناسب و کافی به دست آمده است (بند ۳۳ پ))
استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۵ (تجدیدنظر شده) (ISA 705) اظهار نظر را هنگامی که صورتهای مالی عاری از تحریف با اهمیت نیستند یا هنگامی که نمی توانید شواهد کافی و مناسب به دست آورید، تعدیل کنید (بند ۶) نوع تعدیل نسبت به اظهار نظر حسابرس را تعیین کنید (بندهای ۷-۱۵) هنگامی که اظهار نظر تعدیل می شود، شکل و محتوای الزام آور گزارش حسابرس را رعایت کنید (بندهای ۱۶-۲۹)	اگر نتوانیم شواهد حسابرسی کافی به دست آوریم، پیامدهای مربوط به حسابرسی یا نظر حسابرس درباره صورتهای مالی را ارزیابی کنید (بند ۳۴)
استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰ (ISA 330) همه شواهد حسابرسی را صرف نظر از این که تأیید کننده یا نقض کننده ادعاها در صورتهای مالی باشند، در نظر بگیرید (بند ۲۶)	تمام شواهد به دست آمده را در نظر بگیرید، چه تأیید کننده و چه نقض کننده (بند ۳۴)
ارزیابی کنید که آیا ارائه کلی صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط است (بند ۲۴)	تعیین کنید که آیا برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط با آن در قالب چارچوب گزارشگری مالی مربوط، منطقی است یا تحریف شده است (بند ۳۵)
استاندارد بین المللی حسابرسی ۷۰۰ (تجدیدنظر شده) (ISA 700) از جنبه چارچوب ارائه منصفانه، ارزیابی کنید که آیا صورتهای مالی به ارائه منصفانه منجر می شوند (بند ۱۴)	به منظور ارائه یک چارچوب منصفانه، ارزیابی کنید که آیا موارد افشا، منجر به ارائه منصفانه صورتهای مالی می شود (بند ۳۶ الف))
از جنبه چارچوب رعایت، اگر صورتهای مالی همراه کننده اند، با مدیریت صحبت کنید (بند ۱۹)	از جنبه چارچوب رعایت، ارزیابی کنید که آیا موارد افشا همانی است که برای صورتهای مالی ضروری است و همراه کننده نیست (بند ۳۶ ب))

پیوند بین استانداردها ۳۳۰ و ۵۴۰

در پاکستان حساب

واکنش به ریسکهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت

استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰ (ISA 330) روشهای حسابرسی بیشتر که پاسخگوی ریسکهای ارزیابی شده تحریف عمده در سطح ادعا باشد را طراحی و اجرا کنید (پاراگراف ۶) دلایل ارزیابی به دست آمده را در نظر بگیرید، از جمله احتمال تحریف بااهمیت به علت ویژگیهای دسته های معاملات، مانده های حساب، یا موارد افشا و ارزیابی ریسک کنترل (بند ۷ الف)) هر چه ریسک ارزیابی بیشتر باشد، شواهد قانع کننده تری به دست آورید (بند ۷ ب)) روشهای محتوایی برای هر دسته عمده معامله، مانده حساب، و افشا طراحی کنید (بند ۱۸)	استاندارد بین المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدید نظر شده) (ISA 540) روشهای حسابرسی بیشتر برای پاسخگویی به ریسکهای ارزیابی شده تحریف بااهمیت در سطح ادعا، با توجه به دلایل ارزیابی آن ریسکها، طراحی و اجرا کنید (بند ۱۸) در نظر داشته باشید که هر چه ریسک تحریف بااهمیت بیشتر باشد، شواهد حسابرسی باید متقاعد کننده تر باشند (بند ۱۸)
آزمونهای کنترلها را طراحی و اجرا کنید، اگر: (بند ۸) - حسابرس قصد دارد بر کنترلها اتکا کند؛ یا - روشهای محتوایی به تنهایی ممکن نیست شواهد حسابرسی کافی و مناسب در سطح ادعا فراهم سازد. هر چه میزان اتکا بر اثربخشی کنترلها بیشتر باشد، شواهد متقاعد کننده تری به دست آورید (بند ۹)	آزمونهای کنترلها را طراحی و اجرا کنید، اگر: (بند ۱۹) - ارزیابی حسابرس از ریسکهای تحریف بااهمیت در سطح ادعا شامل این انتظار است که کنترلها به طور موثر عمل می کنند؛ یا - روشهای محتوایی به تنهایی ممکن نیست شواهد حسابرسی کافی را در سطح ادعا فراهم سازد. هر چه میزان اتکا بر اثربخشی کنترل بیشتر باشد، شواهد حسابرسی متقاعد کننده تری به دست آورید (بند ۱۹)
کنترلها را در دوره جاری آزمون کنید، در صورتی که قصد دارید بر کنترلهای ناظر بر ریسک عمده اتکا کنید (پاراگراف ۱۵) برای هر ریسک مهم، روشهای محتوایی اجرا کنید که به طور خاص به آن ریسک پاسخ می دهد. زمانی که رویکرد به ریسک عمده، تنها شامل روشهای محتوایی است، آزمون جزییات را در نظر بگیرید (بند ۲۱)	برای ریسک عمده (بند ۲۰) - آزمونهای کنترلها را در دوره جاری در نظر بگیرید، در صورتی که حسابرس قصد داشته باشد که بر کنترلها اتکا کند - آزمونهای جزییات را در نظر بگیرید، در صورتی که رویکرد تنها شامل روشهای محتوایی باشد.

سه رویکرد آزمون		
صرف نظر از ریسکهای تحریف بااهمیت، روشهای محتوایی برای هر دسته بااهمیت از معاملات، مانده حساب، و موارد افشا طراحی و اجرا کنید (بند ۱۸)	یک نقطه یا دامنه برآورد حسابرس تهیه کنید (بندهای ۲۸-۲۹)	حوزه انجام برآورد حسابداری به وسیله مدیریت را آزمون کنید (بندهای ۲۲-۲۷)

حسابرسی را از رویدادهایی که تا تاریخ گزارش حسابرس رخ داده اند، به دست آورید (بند ۲۱)

در یک نگاه

این هشدار حسابرسی و اطمینان بخشی (AAA) برای افزایش آگاهی درباره جنبه‌های چالش برانگیز حسابرسی برآوردهای حسابداری^۱ در حسابرسی صورتهای مالی است. این هشدار الزامها، کاربرد و دیگر مطالب توضیحی در راهنمای خدمات اطمینان بخشی انجمن حسابداران رسمی کانادا^۲ را به اطلاع حسابرسان می‌رساند و گامهای ممکن را برای کمک به حسابرسان در رعایت این الزامها فراهم می‌کند. استاندارد حسابرسی ۵۴۰ کانادا (CAS 540) با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل ارزش منصفانه برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط^۳ و دیگر استانداردهای حسابرسی کانادا دربردارنده الزامهای زیادی هستند که حسابرسان باید در زمان حسابرسی برآوردهای حسابداری از آنها پیروی کنند. همچنین حسابرسان می‌توانند به ابزار به کارگیری برای حسابرسان^۴ با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟^۵ و دیگر مطالب انتشار یافته مرتبط درباره این هشدار رجوع کنند.

چگونه می‌توان از این هشدار استفاده کرد؟

این هشدار متمرکز بر سه جنبه خاص از حسابرسی برآوردهای حسابداری با تأکید بر پاسخگویی به پرسشهای «چه چیزی»، «چرا» و «چگونه» است. پرسش «چه چیزی» بیانگر الزامهای مشخصی است که حسابرس ملزم به رعایتشان است. پرسش «چرا» بیانگر اهمیت الزامها است. پرسش «چگونه» فراهم‌کننده برخی ملاحظات عملی و گامهای ممکن به‌هنگام رعایت الزامهای مزبور است. این پرسش لزوماً شامل همه گامهایی نیست که شاید مورد نیاز باشند و ممکن است برخی گامها در انجام شرایط خاصی از حسابرسی، مربوط نباشند.

شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت

چه چیزی

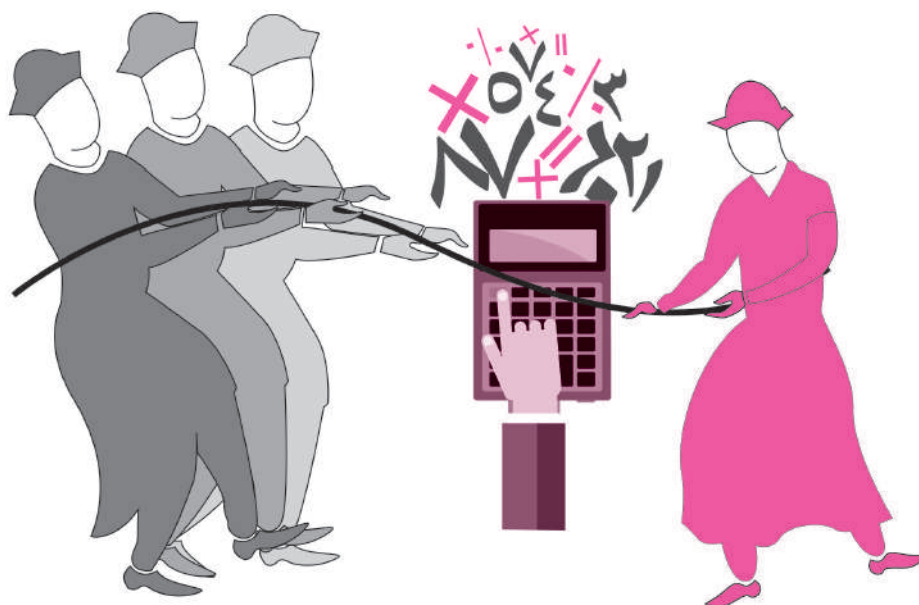
درک فرایند مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری

الزام مربوط: بند ۸ (پ) از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا

چرا

الزام مربوط به درک فرایند مدیریت^۶ در انجام برآوردهای حسابداری با هدف کمک به موارد زیر طراحی شده است:

چالشهای رعایت الزامهای حسابرسی برآوردهای حسابداری



• چگونگی استفاده مدیریت از فنون اندازه‌گیری برای محاسبه برآوردهای حسابداری.

• آیا برآوردهای حسابداری براساس داده‌های موجود در طول سال انجام شده و اگر چنین است، آیا مدیریت اثر رویدادها، معاملات و تغییرها در شرایط رخ داده بین این تاریخ و تاریخ پایان دوره را به حساب منظور کرده است و چگونه.

• فرایندهای گزارشگری مالی برای انجام برآوردهای حسابداری، شامل کنترل‌های داخلی به‌کاررفته در گزارشگری مالی.

• در نظر قرار دادن ماهیت دارایی و بدهی برآورده شده.

• رویه خاص واحد تجاری، صنعت یا محیطی که در آن روشهای متداولی برای انجام نوع خاصی از برآورد حسابداری وجود دارد.

• این‌که آیا ریسک بزرگتری از تحریف بااهمیت ممکن است وجود داشته باشد یا نه (یعنی هنگامی که مدل تدوین شده درون‌سازمانی استفاده می‌شود یا اگر تخطی از روش متداول استفاده شده در یک صنعت یا محیط خاص وجود داشته باشد).

• تجربه و شایستگی افرادی که برآوردهای حسابداری را انجام می‌دهند و کنترل‌های مرتبط با:

- چگونگی تعیین کامل بودن، مربوط بودن و صحت داده‌های مورد استفاده در انجام برآوردهای حسابداری از سوی مدیریت.
- بررسی و تأیید برآوردهای حسابداری، شامل فرضیه‌ها یا درون‌داد استفاده شده در تدوین آنها از سوی سطح مناسب مدیریتی و در جای مناسب، ارکان راهبری.

- تفکیک وظایف بین افرادی که مسئول معاملات اساسی واحد تجاری هستند و افرادی که مسئول انجام برآوردهای حسابداری هستند.

• استفاده از کارشناس از سوی مدیریت برای پشتیبانی از فرضیه‌هایش.

• آیا برای انجام برآوردهای حسابداری تغییری در روشها از دوره قبل وجود داشته است یا باید وجود داشته باشد، و اگر بله، چرا.

• آیا مدیریت اثر ابهام برآورد را ارزیابی کرده است و اگر بله، چگونه.

شناخت فرضیه‌های زیربنایی برآوردهای حسابداری

از جمله مواردی که حسابرس می‌تواند در درک فرضیه‌های زیربنایی برآوردهای حسابداری در نظر قرار دهد، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

• ماهیت فرضیه‌ها و این‌که کدام فرضیه‌ها درخور توجه هستند.
• مدیریت چگونه مربوط بودن و کامل بودن فرضیه‌ها را ارزیابی می‌کند.
• مدیریت چگونه به‌کارگیری یکنواخت فرضیه‌ها را در درون شرکت تعیین می‌کند.

• کمک به حسابرس در شناخت پیچیدگی و حجم قضاوت‌های انجام‌شده از سوی مدیریت.

• کمک به شکل‌گیری تصویری از ماهیت و نوع برآوردهای حسابداری که یک واحد تجاری ممکن است داشته باشد.

• فراهم‌کردن مبنایی برای شناسایی و ارزیابی **ریسک تحریف بااهمیت**^۲ برای برآوردهای حسابداری.

حتی هنگامی که حسابرس قصد ندارد بر برآوردهای مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری اتکا کند و حتی هنگامی که حسابرس به دنبال تهیه یک برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای برای ارزشیابی **برآورد نقطه‌ای مدیریت**^۳ است، چنین شناختی الزامی است. براساس بند ۱۳ از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا، برای ایجاد برآورد نقطه‌ای حسابرس یا دامنه‌ای که برای متغیرهای مرتبط به‌کار گرفته می‌شود و برای ارزشیابی تفاوت‌های اساسی با برآوردهای نقطه‌ای مدیریت، حسابرس باید از فرضیه‌ها یا روشهای استفاده‌شده از سوی مدیریت شناخت کافی به‌دست آورد. درک فرایند مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری، اطلاعاتی درباره امکان سوگیری مدیریت و فرصتهایی را که برای ارتکاب تقلب لازم هستند در اختیار حسابرس قرار می‌دهد (یعنی حسابرس می‌تواند ببیند که تفکیک وظایف مناسبی وجود داشته یا نه، فرایند بررسی و تأیید وجود داشته یا نه، یا فرصتهایی برای ارتکاب تقلب وجود داشته یا خیر).

چگونه

هنگام اجرای روشهای ارزشیابی ریسک، در اوایل فرایند حسابرسی، بهتر است حسابرس با مدیریت واحد تجاری درباره الزامهای بند ۸ استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا صحبت کند. برقراری ارتباط با مدیریت در مراحل ابتدایی درباره الزامهای حسابرس به درک فرایند مدیریت برای انجام برآوردهای حسابداری، افزون بر جمع‌آوری و ارزیابی شواهد حسابرسی، ممکن است احتمال دسترس داشتن به موقع حسابرس به کارکنان مرتبط واحد تجاری را افزایش دهد (یعنی کارکنانی که کار بررسی و تأیید برآوردهای حسابداری را انجام می‌دهند).

ملاحظات هنگام کسب شناخت از فرایند مدیریت

مواردی که حسابرس ممکن است در فرایند کسب شناخت از چگونگی انجام برآوردهای حسابداری از سوی مدیریت در نظر قرار دهد، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

• انواع حسابها یا معاملاتی که برآوردهای حسابداری با آنها مرتبط است.

• آیا فرضیه‌ها مربوط به مسائل زیر کنترل مدیریت است (برای مثال، فرضیه‌هایی درباره برنامه‌های تعمیر و نگهداری که ممکن است برآورد عمر مفید یک دارایی را زیر تأثیر قرار دهد) و چگونه این فرضیه‌ها با طرح‌های تجاری واحد تجاری و محیط بیرونی یا موضوعه‌هایی که خارج از کنترل آن هستند (برای مثال، فرضیه‌ها درباره نرخ بهره، نرخ مرگ‌ومیر، امور قضایی در توان، یا گام‌های انتظام‌بخشی یا تغییرپذیری و زمان‌بندی جریانهای نقدی آینده) مطابقت دارند.

• ماهیت و دامنه مستندسازی و در صورت وجود، تقویت فرضیه‌ها.

ارزیابی مدیریت از ابهام برآورد

ملاحظات در کسب شناخت نسبت به این که آیا مدیریت اثر ابهام برآورد را ارزیابی کرده و اگر بله، چگونه این ارزیابی را انجام داده، ممکن است شامل موارد زیر باشد:

• توجه به فرضیه‌ها یا نتایج جایگزین، برای مثال، با اجرای تحلیل حساسیت^۹ جهت تعیین اثر تغییرها در فرضیه‌های یک برآورد.

• وقتی تحلیل، بیانگر چندین طرح با پیامدهای گوناگون است، چگونه در تعیین برآورد حسابداری نتیجه‌گیری شده است.

• آیا نتیجه برآوردهای حسابداری انجام‌شده در دوره قبل پایش می‌شود و به آن پاسخ متناسب ارائه می‌شود (بند ۹ از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا).

• وقتی برآورد مجددی از برآورد انجام‌شده در دوره قبل صورت می‌گیرد، توانایی نشان دادن این که روش جدید مناسب‌تر است یا خود پاسخی برای چنین تغییرهایی است.

• **میزان ذهنی بودن**^{۱۰}، برای نمونه آیا یک فرض یا درونداد، مشاهده‌پذیر است (این ممکن است بر ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت برای یک برآورد خاص تأثیر بگذارد).

در واحدهای تجاری کوچک، فرایند انجام برآوردهای حسابداری در مقایسه با واحدهای تجاری بزرگ، ساختار ضعیف‌تری دارد. واحدهای تجاری کوچک با مشارکت فعال مدیریت هم ممکن است توصیف جامعی از رویه‌های حسابداری، مدارک و سوابق ریز حسابداری یا خط‌مشی‌های مکتوب نداشته باشند. حتی اگر واحد تجاری فرایند رسمی تثبیت‌شده‌ای هم نداشته باشد، به این معنی نیست که مدیریت نمی‌تواند مبنایی را فراهم کند که براساس آن، حسابرس بتواند برآورد حسابداری را آزمون کند.

برای اطلاعات بیشتر، پژوهشگران می‌توانند به گام ۱ از ابزار به‌کارگیری برای حساب‌برسان، با عنوان حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی،

چرا و چگونه؟ رجوع کنند.

چه چیزی

ارزیابی این که آیا برآوردهای حسابداری، دارای ابهام برآورد بالایی هستند و آیا این برآوردها دارای ریسک بااهمیت هستند.

الزامهای مرتبط: بند ۱۰ و ۱۱ استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا

چرا

الزام ارزیابی میزان ابهام برآورد مرتبط با یک برآورد حسابداری و این که آیا دارای ریسک بااهمیت هستند یا خیر، با اهداف زیرطراحی شده است:

• کمک به حسابرس در ارزیابی ریسکی که براساس آن ممکن است صورتهای مالی به‌طور بااهمیتی تحریف شوند.

• ایجاد مبنایی برای طراحی و اجرای روشهای حسابرسی در راستای ارائه پاسخ مناسب به ریسک.

• کمک به حسابرس در ارزیابی حساسیت برآوردهای حسابداری به سوگیری^{۱۱}.

اگر حسابرس نتواند درباره این که آیا برآورد حسابداری دارای ریسک بااهمیت است یا خیر، به‌درستی نتیجه‌گیری کند، برای نمونه الزامهای مربوط به ارزیابی در بندهای ۱۵ تا ۱۷ از استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا را اجرا نکند، نمی‌تواند به ریسک ارزیابی‌شده از تحریف بااهمیت پاسخ مناسبی بدهد. قصور در اجرای این الزامهای روشهای محتوایی اضافی ممکن است سبب شود که حسابرس شواهد حسابرسی مناسب و کافی را جمع‌آوری نکند.

چگونه

تعیین میزان ابهام برآورد

برای ارائه رهنمودهای تفصیلی مرتبط با عواملی که ممکن است میزان ابهام برآورد را زیر تأثیر قرار دهند و ارائه فهرستی از مواردی که حسابرس می‌تواند در ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت در هنگام ارزیابی میزان ابهام برآورد در نظر قرار دهد، حساب‌برسان می‌توانند به گام ۳ از ابزار پیاده‌سازی برای حساب‌برسان به نام حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟، مراجعه کنند.

با توجه به ماهیت برآورد حسابداری، این که تا چه اندازه روش یا مدل پذیرفته‌شده عمومی برای انجام برآورد حسابداری وجود دارد و ذهنی بودن فرضیه‌های استفاده‌شده برای انجام برآورد حسابداری، میزان ابهام برآورد متفاوت است. برای برخی برآوردهای حسابداری ممکن است میزان ابهام به‌نسبت بالایی وجود داشته باشد،

به این ریسکها، روشهای محتوایی اضافی مشخص شده در استاندارد حسابرسی شماره ۵۴۰ کانادا را اجرا کنند.

تعیین این که آیا برآورد حسابداری با ابهام بالا سبب ایجاد ریسک بااهمیت می شود یا خیر؟

اگر حسابرس به این نتیجه برسد که برآورد حسابداری دارای ابهام بالایی است، در گام بعد بنا به قضاوت خودش باید تعیین کند که آن برآورد حسابداری به ریسک بااهمیتی منجر می شود یا نه. این یکی از موارد قضاوت حرفه ای است. برای قضاوت در خصوص بااهمیت بودن یا نبودن این ریسکها، براساس بند ۲۸ استاندارد شماره ۳۱۵ حسابرسی کانادا با عنوان شناسایی و ارزیابی ریسک تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن، حسابرس باید دستکم موارد زیر را در نظر قرار دهد:

- الف- آیا آن ریسک، یک ریسک تقلب^{۱۲} است.
 - ب- آیا ریسک، مربوط به توسعه های اقتصادی، حسابداری یا دیگر توسعه های مهم اخیر است و بنابراین نیازمند توجه خاصی است.
 - ج- پیچیدگی معاملات.
 - د- آیا ریسک شامل معاملات مهم با اشخاص وابسته^{۱۳} است.
 - ه- میزان ذهنی بودن اندازه گیری اطلاعات مالی مربوط به ریسک، به خصوص اندازه گیری هایی که شامل دامنه گسترده ای از ابهام اندازه گیری هستند.
 - و- آیا آن ریسک شامل معاملات مهمی است که خارج از روند عادی تجارت برای واحد تجاری است یا موارد دیگری که به نظر غیر عادی می رسند.
- برای اطلاعات بیشتر، به گامهای ۲ تا ۶ از ابزار به کارگیری برای حسابرسان: حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟ مراجعه شود.

شاخصهای سوگیری احتمالی مدیریت

چه چیزی

شناسایی سوگیری احتمالی مدیریت هنگام بررسی قضاوتها و تصمیمهای مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری الزامهای مرتبط: بند ۲۱ استاندارد شماره ۵۴۰ حسابرسی کانادا چرا

در طول حسابرسی، حسابرس می تواند از قضاوتها و تصمیمهای مدیریت که منجر به آشکار شدن شاخصهای سوگیری احتمالی مدیریت می شود، آگاهی پیدا کند. چنین شاخصهایی ممکن

به خصوص وقتی مبتنی بر فرضیه های بااهمیتی مانند موارد زیر باشند:

- برآوردهای حسابداری مرتبط با نتایج دعوای حقوقی.
- برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه برای ابزار مالی مشتقه که به طور عمومی معامله نمی شوند.

• برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه برای مواردی که از مدل های تخصصی تر استفاده شده یا برای مواردی که دارای فرضیه ها یا دروندادی هستند که در بازار امکان مشاهده شان وجود ندارد.

همه اقلام صورتهای مالی که مستلزم اندازه گیری براساس ارزش منصفانه هستند، دارای ابهام برآورد نیستند. با این حال، ابهام برآورد ممکن است حتی وقتی روش و داده های ارزشگذاری مناسب تعریف شده اند، وجود داشته باشد.

برای تعیین این که برآوردهای حسابداری دارای ابهام برآورد بالایی هستند یا نه، حسابرس می تواند نمونه های زیر را در نظر قرار دهد:

- برآوردهای حسابداری که وابستگی زیادی به قضاوت دارند (یعنی نتیجه مربوط به یک طرح دعوای حقوقی در حال بررسی یا مقدار و زمان بندی جریانهای نقدی آینده، به رویدادهای مبهم در چند سال آینده وابسته است).
- برآوردهای حسابداری که با استفاده از فنون اندازه گیری شناخته شده محاسبه نمی شوند.

• آن دسته از برآوردهای حسابداری که نتایج بررسی حسابرسان از برآوردهای حسابداری مشابه انجام شده در صورتهای مالی دوره قبل بیانگر تفاوت قابل ملاحظه بین برآورد حسابداری اولیه و نتایج واقعی باشد.

• برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه که برای آنها از مدل اختصاصی تدوین شده در خود واحد تجاری استفاده می شود یا برای آنها درونداد مشاهده پذیری وجود ندارد (به بند الف ۱ از استاندارد شماره ۵۴۰ حسابرسی کانادا مراجعه کنید).

در بخشی از ارزیابی ریسک در استاندارد شماره ۳۱۵ حسابرسی کانادا آمده که حسابرس در قالب قضاوت حسابرسی، باید مشخص کند که آیا ریسکهای شناسایی شده بااهمیت هستند یا نه. ریسکهای بااهمیت نیازمند ملاحظات حسابرسی خاصی شامل روشهای اضافی حسابرسی هستند. در زمینه برآوردهای حسابداری، حسابرسان باید مشخص کنند که آیا برآوردهای حسابداری با میزان ابهام بالا منجر به ایجاد ریسکهای بااهمیت می شود یا خیر و برای پاسخ مناسب

چه منابع اضافی برای کمک به حسابرس وجود دارند؟

انتشارات

مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی انجمن حسابداران رسمی کانادا را مشاهده کنید که در آن منابع بیشتری را پیدا خواهید کرد:

۱- ابزار به‌کارگیری برای حساب‌برسان: حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا:

چه چیزی، چرا و چگونه؟

۲- بولتن حسابرسی و اطمینان‌بخشی: تقویت تردید حرفه‌ای

۳- حسابرسی صورتهای مالی که دربردارنده مقادیری است که با استفاده از محاسبات بیم‌سنجی تعیین شده است (رهنمود)

۴- توجیه صاحبکار برای حساب‌برسان- اهمیت ارتباطات دو طرفه مؤثر بین حسابرس و صاحبکار (یعنی ارکان راهبری)



۵. داشتن ارتباط موفق با سودبران

پانوشته‌ها:

- 1- Auditing Accounting Estimates
- 2- CPA Canada Handbook- Assurance
- 3- CAS 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures
- 4- Tool for Auditors
- 5- Auditing Accounting Estimates Under CASs: What, Why and How?
- 6- Management's Process
- 7- Risks of Material Misstatement
- 8- Management's Point Estimate
- 9- Sensitivity Analysis
- 10- Extent of Subjectivity
- 11- Accounting Estimate's Susceptibility to Bias
- 12- Risk of Fraud
- 13- Significant Transactions with Related Parties

منبع:

Chartered Professional Accountants of Canada (CPA), **Audit & Assurance Alert - CAS 540 - Challenges in Complying with the Requirements when Auditing Accounting Estimate**, August 2014.

است نتیجه‌گیری حسابرس مبنی بر مناسب بودن ارزیابی ریسک حسابرس و پاسخهای مرتبط با آن را زیر تأثیر قرار دهد و ممکن است حسابرس مجبور باشد پیامدهای آن را برای ادامه حسابرسی در نظر قرار دهد. همچنین همان‌طور که در استاندارد شماره ۷۰۰ حسابرسی کانادا زیر عنوان شکل‌گیری اظهارنظر و گزارش نسبت به صورتهای مالی بحث شده است، شاخصهای سوگیری مدیریت ممکن است ارزیابی حسابرس را از این‌که صورتهای مالی در کل عاری از تحریف بااهمیت هستند یا خیر، زیر تأثیر قرار دهد.

چگونه

حسابرس با بررسی قضاوتها و تصمیمهای مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری، همه برآوردهای حسابداری را در نظر قرار می‌دهد. شناسایی سوگیری مدیریت در سطح یک حساب ممکن است دشوار باشد. شاید سوگیری مدیریت را تنها هنگامی بتوان تشخیص داد که مجموعه‌ای از برآوردهای حسابداری یا همه برآوردهای حسابداری بررسی شوند. حساب‌برسان در به‌کارگیری تردید حرفه‌ای در حسابرسی برآوردهای حسابداری، از نگرشی شامل این موارد استفاده می‌کنند: ذهن پرسشگر، هوشیار بودن به شرایطی که ممکن است حاکی از تحریف احتمالی به دلیل اشتباه و تقلب باشد، از جمله بررسی شواهد حسابرسی مغایر با شواهد حسابرسی به‌دست آمده، و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی. نمونه‌هایی از شاخصهای سوگیری احتمالی مدیریت در زمینه برآوردهای حسابداری به شرح زیر است:

- تغییرها در برآورد حسابداری یا روش انجام آن در مواردی که مدیریت ارزیابی ذهنی انجام داده باشد مبنی بر این‌که تغییری در شرایط بوده است.
- استفاده از فرضیه‌های خود واحد تجاری برای برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه هنگامی که با فرضیه‌های مشاهده‌پذیر در بازار تناقض دارند.
- انتخاب یا ایجاد فرضیه‌های مهم که سبب ایجاد یک برآورد نقطه‌ای مطلوب برای هدفهای مدیریت باشد.
- انتخاب یک برآورد نقطه‌ای که ممکن است بیانگر الگویی از خوش‌بینی یا بدبینی باشد.

برای اطلاعات بیشتر به گام‌های ۶ یا ۸ از ابزار به‌کارگیری برای حساب‌برسان: حسابرسی برآوردهای حسابداری براساس استانداردهای حسابرسی کانادا: چه چیزی، چرا و چگونه؟ مراجعه شود.

در
پاگرد
ساز

پیوند بین
استانداردهای
۳۱۵ و ۵۴۰

IAASB

روشهای ارزیابی ریسک و فعالیتهای مرتبط

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (تجدیدنظر شده) (ISA 315)
از واحد تجاری و محیط آن شناخت به‌دست آورد؛ از جمله، کنترل داخلی
واحد تجاری (بندهای ۲۲-۱۱)

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده) (ISA 540)
از واحد تجاری و محیط آن شناخت به‌دست آورد؛ از جمله، کنترل داخلی واحد
تجاری مرتبط با پرونده‌های حسابداری (بند ۱۳)

شناسایی و ارزیابی ریسکهای تحریف بااهمیت

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۳۱۵ (تجدیدنظر شده) (ISA 315)
ریسکهای مربوط به تحریف بااهمیت در سطح ادعا برای دسته‌های معاملات،
مانده‌های حساب، و موارد افشا را، به‌منظور ایجاد مبنایی برای طراحی و اجرای
روشهای حسابرسی بیشتر، شناسایی و ارزیابی کنید (بند ۲۵ ب)

استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده) (ISA 540)
ریسکهای تحریف بااهمیت مربوط به پرارود حسابداری و موارد افشای مربوط، در
سطح ادعا را شناسایی و ارزیابی کنید (بند ۱۶)
• ریسک ذاتی و ریسک کنترل را به‌طور جداگانه ارزیابی کنید
• درجه‌ای را که پرارود حسابداری مشروط به، یا زیر تأثیر، ابهام پرارود، پیچیدگی،
ذهنی‌بودن و دیگر عوامل ریسک ذاتی است، در نظر بگیرید.

تعیین کنید که آیا هیچ‌یک از ریسکهای شناسایی شده، به‌قضاوت حسابرس،
هنگامی که آثار کنترلهای شناسایی شده مرتبط با آن ریسک جدا می‌شوند، یک
ریسک عمده است (بند ۲۷)

تعیین کنید که آیا هیچ‌یک از ریسکهای شناسایی و ارزیابی شده تحریف
بااهمیت، یک خطر مهم هستند (بند ۱۷)

در مورد ریسکهای عمده، از کنترلهای شامل فعالیتهای کنترلی، مرتبط با آن
ریسک شناخت به‌دست آورید (بند ۲۹)

در مورد ریسکهای عمده، از کنترلهای واحد تجاری، شامل فعالیتهای کنترلی،
مرتبط با آن ریسک شناخت به‌دست آورید (بند ۱۷)

رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی

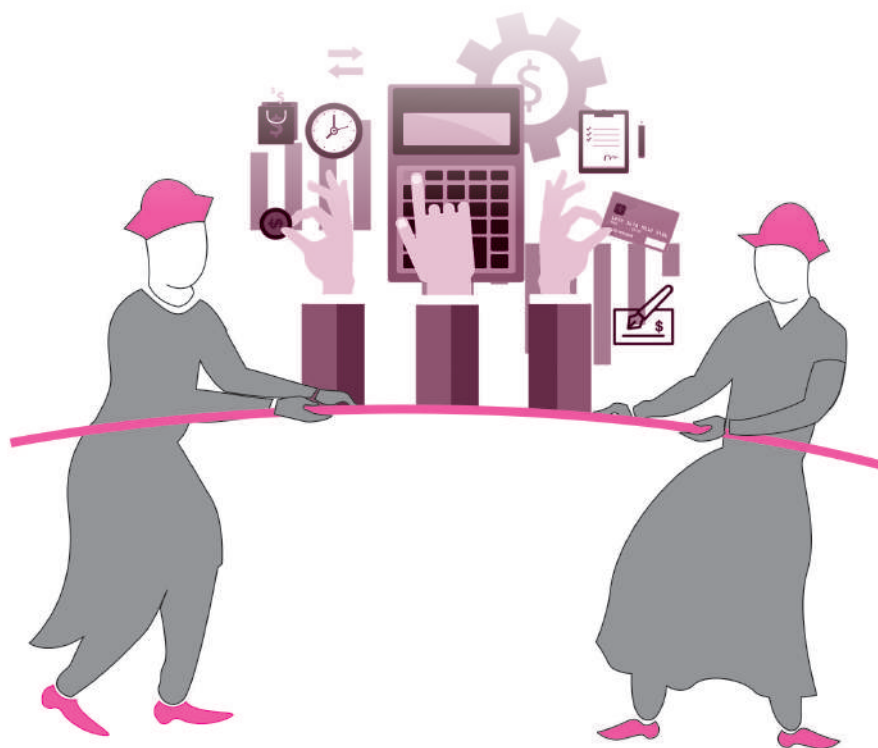
تعریف رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی در استانداردها

طبق تعریفی که از رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی در استاندارد حسابداری ۵۶۰ و استاندارد حسابداری ۵ ارائه شده است، این پرسش مطرح می‌شود که این تعاریف آیا به یک موضوع مشترک اشاره دارند؟ یا از برخی جنبه‌ها با هم متفاوت هستند؟ در این نوشتار سعی بر این است که به این سوال پاسخ داده شود تا به این ترتیب درک روشنی از این‌گونه رویدادها حاصل شود.

طبق تعریف ارائه‌شده در استاندارد حسابداری ۵ با عنوان «رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه»، رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، رویدادهای مطلوب و نامطلوبی است که بین تاریخ ترازنامه و تاریخ تایید صورتهای مالی^۱ رخ می‌دهد. این رویدادها را می‌توان به دو گروه طبقه‌بندی کرد:

گروه اول- رویدادهای تعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه که شواهدی در مورد شرایط موجود در تاریخ ترازنامه فراهم می‌کند. برای مثال، فروش یک قلم از داراییها پس از تاریخ صورتهای مالی به ارزشی به‌مراتب پایین‌تر از مبلغ دفتری آن که فراهم‌کننده شواهدی از کاهش ارزش داراییهای مذکور در تاریخ ترازنامه است. این رویدادها، مستلزم تعدیل صورتهای مالی است.

گروه دوم- رویدادهای غیرتعدیلی بعد از تاریخ ترازنامه که بیانگر شرایط ایجادشده بعد از تاریخ ترازنامه است. این رویدادها، تنها در صورت بااهمیت بودن، نیازمند افشا در صورتهای مالی هستند. برای مثال، وقوع آتش‌سوزی پس از تاریخ صورتهای مالی که منجر به واردشدن خسارت عمده‌ای به داراییهای شرکت شده است و مبلغ جبران خسارت توسط بیمه، نمی‌تواند که این خسارت را پوشش دهد.



این تماس تلفنی (یعنی واقعیت)، نشان از رویدادی دارد که در تاریخ صورتهای مالی وجود داشته است و در نتیجه آن، باید ارقام صورتهای مالی اصلاح شود (یعنی رویداد تعدیلی مستلزم تعدیل صورتهای مالی) و اگر چنین نشود، حسابرس باید نظر خود را تعدیل کند. در صورت نبود این شرایط، حسابرس هیچگونه مسئولیتی درخصوص اینگونه واقعیتهای ندارد.

با مقایسه تعاریف ارائه شده، اغلب منظور از «رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه» و «رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی»، رویدادهای یکسانی می باشد و هر دو اشاره به رویدادهایی دارند که مستلزم افشا یا تعدیل صورتهای مالی هستند. اما این دو دسته رویداد، از چهارجنبه با هم تفاوتی دارند. در جدول ۱، به طور خلاصه این تفاوتها ارائه شده است.

جنبه اول مربوط به دوره زمانی زیر پوشش آنهاست. طبق تعریف ارائه شده در استانداردهای حسابرسی، دوره زمانی زیر پوشش رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی، طولانی تر از دوره این رویدادها طبق استانداردهای حسابداری است. در استانداردهای حسابداری، دوره زمانی تعریف شده برای این رویدادها از تاریخ صورتهای مالی تا تاریخ تأیید آنهاست. درحالی که در استانداردهای حسابرسی، این دوره زمانی از تاریخ صورتهای مالی شروع شده و تا بعد از انتشار آنها را نیز پوشش می دهد؛ یعنی بعد از تاریخ تأیید آنها و گزارش حسابرس نسبت به آنها.

جنبه دوم در رابطه با دامنه شمول الزامهای این استانداردهاست. طبق استانداردهای حسابداری، دامنه شمول شامل رویدادهای پس از تاریخ

از طرفی طبق تعریف ارائه شده از «رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی» در استاندارد حسابرسی ۵۶۰ با عنوان «رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی»، منظور از این رویدادها، رویدادهای واقع شده بین تاریخ صورتهای مالی و تاریخ گزارش حسابرس می باشد. این رویدادها، در واقع همان رویدادهایی هستند که طبق تعریف استاندارد حسابداری ۵ مستلزم افشا یا تعدیل صورتهای مالی هستند، ولی دوره زمانی طولانی تری را پوشش می دهند (یعنی تا تاریخ گزارش حسابرس به جای تاریخ تأیید صورتهای مالی).

علاوه بر این، در استاندارد حسابرسی ۵۶۰ به واقعیتهایی که حسابرس پس از تاریخ گزارش خود از آن مطلع می شود، نیز اشاره شده است. به این ترتیب که چنانچه حسابرس پس از تاریخ گزارش خود، از واقعیتهایی مطلع شود که اگر در آن تاریخ، حسابرس از آنها مطلع می بود، ممکن بود گزارش خود را اصلاح کند، باید اقدامی در این خصوص انجام دهد. این گونه واقعیتهای در واقع نشانه هایی مبنی بر وجود همان رویدادهایی هستند که طبق تعریف استاندارد حسابداری ۵ مستلزم افشا یا تعدیل صورتهای مالی هستند. برای مثال، ممکن است حسابرس چند روز پس از امضای گزارش، یک تماس تلفنی از یکی از اعضای هیئت مدیره قبلی شرکت دریافت کند که حاکی از وجود اشتباه یا تقلب بااهمیتی در صورتهای مالی است یا از طریق یکی از کارمندان قبلی شرکت، مطلع شود که تقلب بااهمیتی درخصوص یکی از اقلام صورتهای مالی صورت گرفته است.

جدول ۱- مقایسه مفهوم رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی در استانداردهای حسابداری و حسابرسی

استاندارد حسابداری ۵	استاندارد حسابرسی ۵۶۰	
از تاریخ صورتهای مالی تا تاریخ تأیید صورتهای مالی	از تاریخ صورتهای مالی تا تاریخ گزارش حسابرس (رویدادها) پس از انتشار صورتهای مالی (واقعیت ها)	دوره زمانی
رویدادهای تعدیلی که مستلزم تعدیل در صورتهای مالی است یا رویدادهای غیرتعدیلی بااهمیت که مستلزم افشا در صورتهای مالی هستند (بین تاریخ صورتهای مالی تا تاریخ تأیید صورتهای مالی)	رویدادهای تعدیلی که مستلزم تعدیل در صورتهای مالی است یا رویدادهای غیرتعدیلی بااهمیت که مستلزم افشا در صورتهای مالی هستند (بین تاریخ صورتهای مالی تا تاریخ گزارش حسابرس) واقعیتهایی که حسابرس پس از تاریخ گزارش حسابرس از آن مطلع می شود	دامنه شمول
مدیران اجرایی (اشخاص مسئول تهیه صورتهای مالی)، مسئول تشخیص رویدادهایی است که مستلزم افشا یا تعدیل صورتهای مالی هستند	حسابرس مسئول کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در این مورد است که تمام رویدادهای واقع شده بین تاریخ صورتهای مالی و تاریخ گزارش حسابرس، که مستلزم افشا یا تعدیل در صورتهای مالی است، مشخص شده باشد حسابرس برای اجرای روشهای حسابرسی پس از تاریخ گزارش حسابرس مسئولیتی ندارد	مسئولیت
تا تاریخ تأیید صورتهای مالی: مستلزم افشا یا تعدیل صورتهای مالی بعد از تاریخ تأیید صورتهای مالی	تا تاریخ گزارش حسابرس: مستلزم افشا یا تعدیل صورتهای مالی بعد از تاریخ گزارش حسابرس: مستلزم تعدیل اظهارنظر حسابرس	معیار تشخیص

صورت‌های مالی است؛ ولی طبق استانداردهای حسابرسی، دامنه شمول شامل رویدادها و واقعیتهای پس از تاریخ صورت‌های مالی است. جنبه سوم در رابطه با مسئولیت حساب‌رسان و مدیران اجرایی، در خصوص رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی است. طبق استانداردهای حسابداری، مدیر نسبت به رویدادهای واقع شده بین تاریخ صورت‌های مالی و تاریخ تایید آنها مسئولیت دارد؛ اما طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس در خصوص رویدادهای واقع شده بین تاریخ صورت‌های مالی و تاریخ گزارش حسابرس مسئولیت دارد؛ در حالی که نسبت به رویدادهای پس از تاریخ گزارش حسابرس به خودی خود مسئولیتی ندارد؛ مگر این که از واقعیتهای مطلع شود که اگر در تاریخ گزارش از آن مطلع می‌شد، ممکن بود نظر خود را تعدیل کند. حسابرس در صورت اطلاع از این گونه واقعیتهای، باید از مدیران اجرایی بخواهد که صورت‌های مالی را اصلاح کنند. مطلع شدن حسابرس از واقعیتهای یاد شده ممکن است از طریق روشها و منابع مختلفی نظیر ارائه خدمات مالیاتی، ارائه خدمات مشاوره‌ای، کارمندان واحد تجاری که در حال حاضر در استخدام شرکت هستند یا پیش از این بوده‌اند، کارکنان حسابرسی که حسابرسی میان دوره‌ای را انجام می‌دهند، و مخبرهای گمنام یا حتی شایعات، صورت گیرد.

جنبه چهارم همان طور که در تعریف این رویدادها طبق استانداردهای مربوط ارائه شده است، مربوط به معیار تشخیص آنهاست. در خصوص رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی (طبق استانداردهای حسابرسی)، این معیار گسترده‌تر از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه (طبق استانداردهای حسابداری) است. بر این اساس، دامنه شمول، دوره زمانی، معیار تشخیص، و مسئولیتهای حسابرس (طبق استانداردهای حسابرسی) گسترده‌تر از دامنه شمول، دامنه زمانی، معیار تشخیص، و مسئولیتهای مدیران شرکت (طبق استانداردهای حسابداری) است.

مسئولیت حسابرس در ارتباط با رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی

طبق تعریفی که از رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی در استاندارد حسابرسی ۵۶۰ ارائه شده است، این سوال مطرح می‌شود که آیا حسابرس در خصوص رویدادهایی که پس از تاریخ گزارش خود واقع شده‌اند نیز مسئولیت دارد یا خیر؟ هدف این بخش از مقاله، پاسخ به این سوال است.

مسئولیت حسابرس در خصوص رویدادهای پس از تاریخ گزارش حسابرس، بسته به مقطع زمانی مورد بررسی، متفاوت

است. رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی در سه مقطع زمانی ممکن است رخ دهند:

مقطع زمانی اول- بین تاریخ صورت‌های مالی تا تاریخ گزارش حسابرس،

مقطع زمانی دوم- بین تاریخ گزارش حسابرس تا تاریخ انتشار صورت‌های مالی، و

مقطع زمانی سوم- پس از انتشار صورت‌های مالی.

در **نمودار ۱** طبقه‌بندی رویدادهای پس از تاریخ صورت‌های مالی و مسئولیت حسابرس در خصوص آنها مشخص شده است. همانطور که در **نمودار ۱** مشخص شده است، طبق استاندارد، در مقطع زمانی **اول** یعنی تاریخ صورت‌های مالی تا تاریخ گزارش حسابرس، مسئولیت حسابرس کاملاً مشخص است. در این مقطع زمانی، حسابرس مسئولیت دارد روشهای حسابرسی را اجرا کند که هدف از طراحی آن، کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در این مورد است که تمام رویدادهای واقع شده در این فاصله زمانی، که مستلزم افشا یا تعدیل در صورت‌های مالی است، مشخص شده باشد. اما در مقاطع زمانی **دوم و سوم**، یعنی پس از تاریخ گزارش حسابرس، طبق استاندارد، به طور کلی حسابرس مسئولیتی برای اجرای روشهای حسابرسی در مورد صورت‌های مالی ندارد؛ مگر این که از واقعیتهایی مطلع شود که اگر در تاریخ گزارش حسابرس از آن مطلع می‌شد، ممکن بود گزارش حسابرس را اصلاح کند. در **نمودار ۲**، به طور خلاصه این مسئولیتهای ارائه شده است.

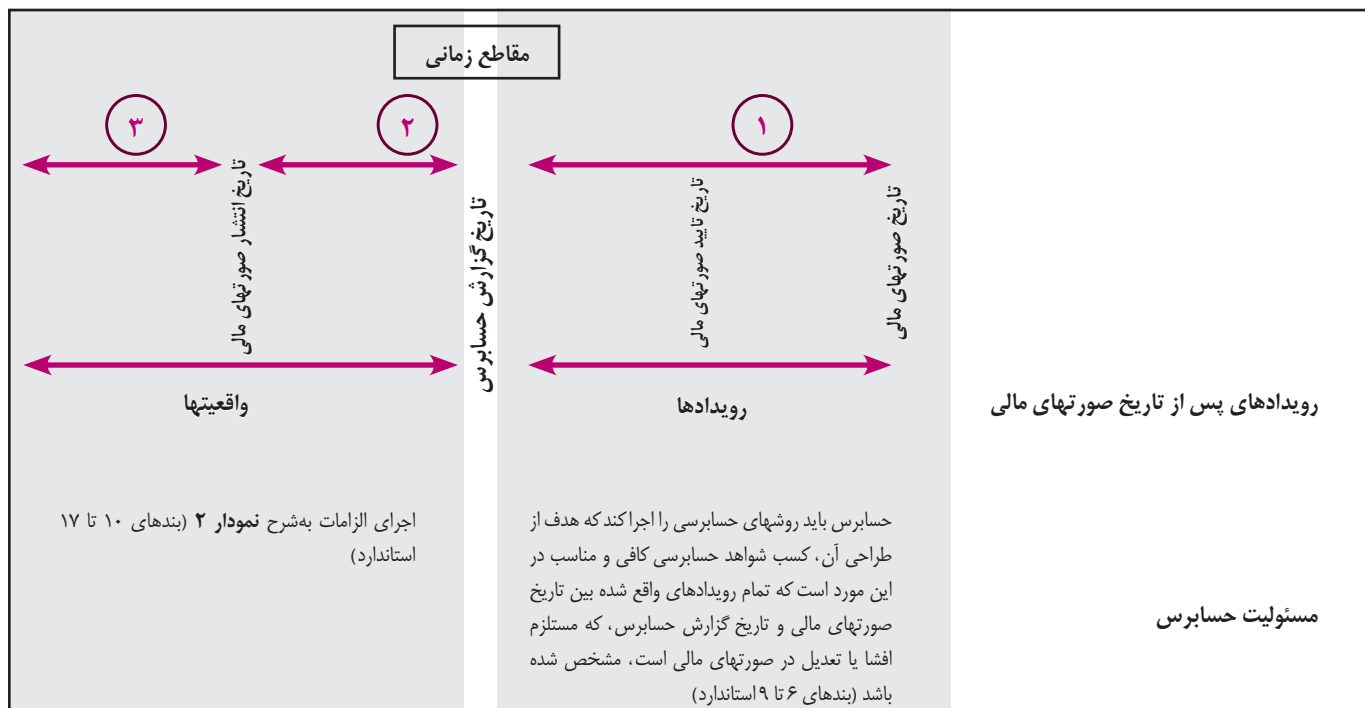
همانطور که در **نمودار ۲** نشان داده شده است، در مقطع زمانی **دوم** یعنی فاصله زمانی بین تاریخ گزارش حسابرس و تاریخ انتشار صورت‌های مالی، حسابرس باید از مدیران اجرایی بخواهد که صورت‌های مالی را اصلاح کنند. در صورتی که مدیران اجرایی صورت‌های مالی را اصلاح کنند، حسابرس باید:

- تمام روشهای حسابرسی لازم را تا تاریخ گزارش جدید گسترش دهد،
- گزارش جدیدی نسبت به صورت‌های مالی اصلاح شده صادر کند، و
- اگر پیش از این گزارش به شرکت ارائه شده است، تمامی نسخه‌های گزارش صادر شده قبلی را جمع‌آوری کند.

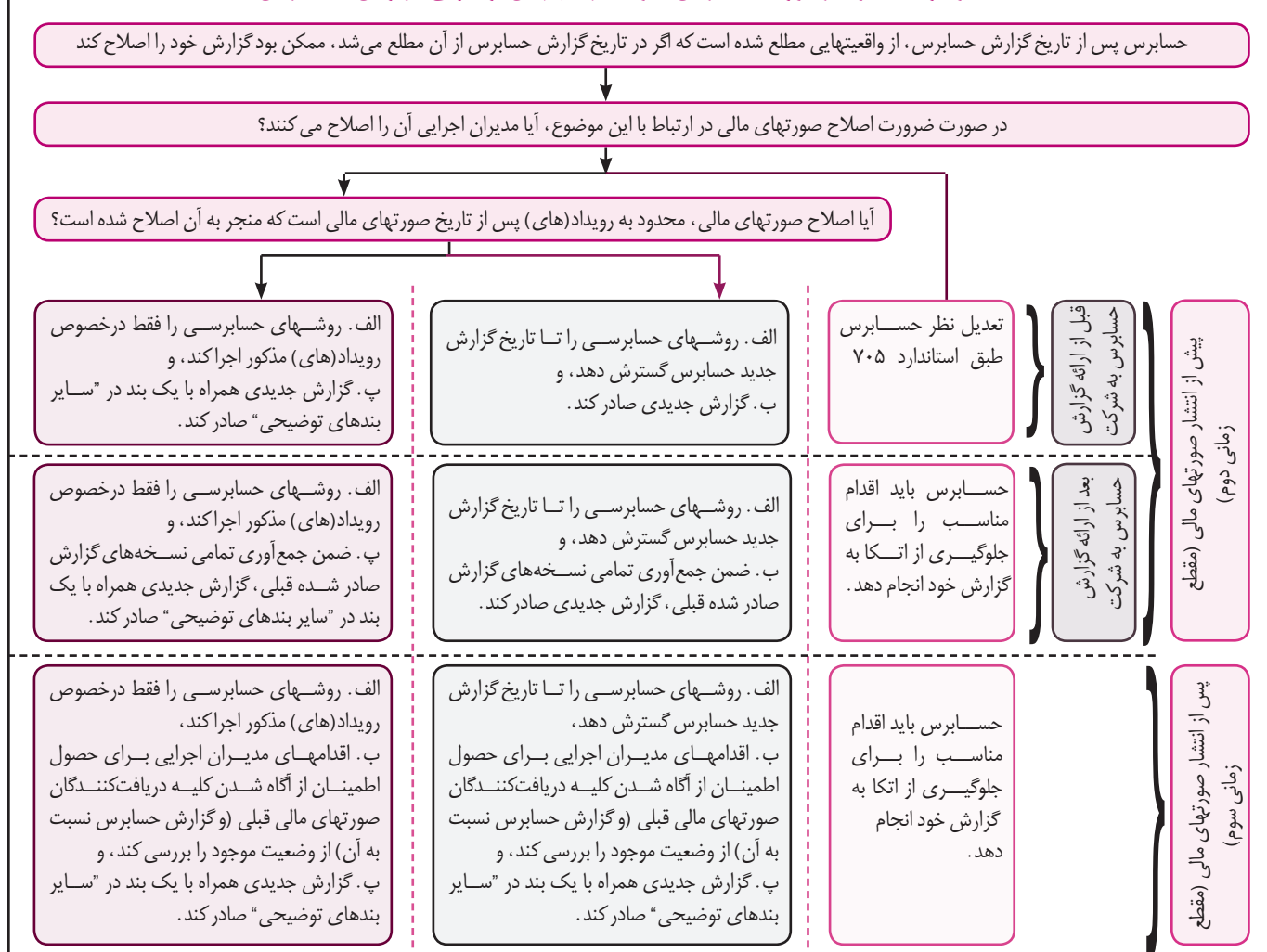
در برخی از شرایط، ممکن است اصلاح صورت‌های مالی توسط مدیران اجرایی محدود به رویداد(های) تعدیلی شود. در این حالت حسابرس:

- مجاز است روشهای حسابرسی را تنها به آن اصلاح محدود کند،
- باید گزارش جدیدی نسبت به صورت‌های مالی اصلاح شده صادر کند، و
- اگر پیش از این گزارش به شرکت ارائه شده است، باید تمامی

نمودار ۱- الزامات کلی استاندارد حسابرسی ۵۶۰ در خصوص نحوه برخورد حسابرِس با رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی



نمودار ۲- نحوه برخورد حسابرِس با واقعیتهای پس از تاریخ گزارش حسابرِس



نسخه‌های گزارش صادرشده قبلی را جمع‌آوری کند.

تفاوت دو حالت فوق در این است که گزارش جدید حسابرس در زمانی که اصلاح صورتهای مالی توسط مدیران اجرایی محدود به رویدادهای تعدیلی شده است، باید شامل یک بند در سایر بندهای توضیحی باشد که در آن تصریح شود روشهای حسابرسی در خصوص رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی، محدود به آن اصلاحی می‌شود که در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی توصیف شده است.

مثال ۱:

برای روشن‌تر شدن موضوع، مثالی ارائه می‌شود. برای مثال اطلاعات زیر را فرض کنید:

۲۹ اسفند ۱۳۹۱

تاریخ صورتهای مالی

۳۰ خرداد ۱۳۹۲

تاریخ تایید صورتهای مالی

۳۱ تیر ۱۳۹۲

تاریخ گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی

هنوز صورتهای مالی منتشر نشده است. در تاریخ ۵ مرداد ۱۳۹۲، حسابرس از طریق یکی از کارکنان قدیمی شرکت از وجود تقلب بااهمیتی در صورتهای مالی مطلع می‌شود که مستلزم تعدیل صورتهای مالی است و اگر حسابرس در تاریخ گزارش خود از آن مطلع می‌بود ممکن بود نظر وی تعدیل شود. حسابرس از شرکت می‌خواهد که صورتهای مالی را اصلاح کند. در این مرحله دو حالت ممکن است پیش بیاید:

حالت اول: شرکت در تاریخ ۲۰ مرداد ۱۳۹۲ تمام اقلام صورتهای مالی را اصلاح و به‌روز می‌کند. در این حالت، حسابرس باید تمام روشهای حسابرسی را تا تاریخ جدید گسترش دهد و گزارش جدیدی نسبت به صورتهای مالی منتشر کند. در این شرایط، حسابرس طبق الزامهای استاندارد حسابرسی ۷۰۵، در صورت لزوم می‌تواند نظر خود را تعدیل کند. بدیهی است که تاریخ گزارش جدید حسابرس نمی‌تواند قبل از تاریخ تایید صورتهای مالی اصلاح‌شده (یعنی ۲۰ مرداد ۱۳۹۲) باشد.

حالت دوم: اصلاح صورتهای مالی توسط شرکت تنها محدود به همین رویداد تعدیلی خاص می‌باشد. به‌عبارتی در این حالت، تاریخ تایید صورتهای مالی به‌جز در مورد رویداد تعدیلی قبلی، همان تاریخ قبلی یعنی ۳۰ خرداد ۱۳۹۲ می‌باشد. این موضوع از طریق یادداشت توضیحی شماره *** در صورتهای مالی توصیف می‌شود. در این حالت، حسابرس باید روشهای حسابرسی را تنها در مورد رویداد مزبور تا تاریخ گزارش جدید اجرا کند. با توجه به این‌که تاریخ کلی تایید صورتهای مالی تغییری پیدا نکرده است، تاریخ گزارش حسابرس نیز تغییری پیدا نمی‌کند؛ ولی حسابرس باید در گزارش جدید خود بندی در «سایر بندهای توضیحی» درج کند که در آن تصریح کند روشهای حسابرسی در خصوص رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی، محدود به اصلاحی می‌شود که در یادداشت توضیحی شماره *** صورتهای مالی توصیف شده است.

در مثال بالا چنانچه شرکت از اصلاح صورتهای مالی خودداری ورزد، اگر حسابرس هنوز گزارش را به شرکت تحویل نداده باشد، باید بسته به اهمیت موضوع، طبق استاندارد حسابرسی ۷۰۵ نظر خود را تعدیل کند. اما اگر حسابرس گزارش را به شرکت تحویل داده باشد، باید از شرکت بخواهد که پیش از انجام اصلاح لازم، از انتشار صورتهای مالی برای اشخاص ثالث خودداری کند.

در مقطع زمانی سوم یعنی پس از انتشار صورتهای مالی، به‌طور کلی مسئولیتهای حسابرس مشابه مسئولیتهای وی در مقطع زمانی دوم است. در این مقطع نیز در صورتی که مدیران اجرایی صورتهای مالی را اصلاح کنند، حسابرس باید:

- تمام روشهای حسابرسی لازم را تا تاریخ گزارش جدید گسترش دهد،
- اقدام مدیران اجرایی برای حصول اطمینان از آگاه‌شدن کلیه دریافت‌کنندگان صورتهای مالی قبلی (و گزارش حسابرس نسبت به آن) از وضعیت موجود را بررسی کند، و
- گزارش جدیدی نسبت به صورتهای مالی اصلاح‌شده صادر کند. گزارش جدید حسابرس در این شرایط، باید شامل یک بند در سایر بندهای توضیحی باشد که در آن، به دلیل اصلاح گزارش حسابرس و به یادداشت توضیحی صورتهای مالی که در آن علت اصلاح صورتهای مالی مطرح شده است اشاره شود.
- در این مقطع زمانی نیز در برخی از شرایط، ممکن است اصلاح صورتهای مالی توسط مدیران اجرایی محدود به رویداد(های) تعدیلی شود. در این حالت حسابرس:
- مجاز است روشهای حسابرسی را تنها به آن اصلاح محدود کند،
- اقدام مدیران اجرایی برای حصول اطمینان از آگاه‌شدن کلیه دریافت‌کنندگان صورتهای مالی قبلی (و گزارش حسابرس نسبت به آن) از وضعیت موجود را بررسی می‌کند، و
- گزارش جدیدی نسبت به صورتهای مالی اصلاح‌شده صادر کند. گزارش جدید حسابرس باید شامل یک بند در سایر بندهای توضیحی باشد که در آن، به دلیل اصلاح گزارش حسابرس و تاریخ گزارش قبلی حسابرس اشاره شود و همچنین تصریح شود روشهای حسابرسی در خصوص رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی، محدود به آن اصلاح است که در یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی توصیف شده است.

تفاوت دو حالت بالا، در مطالبی است که در بند سایر بندهای توضیحی به آنها اشاره می‌شود. در حالت دوم، علاوه بر مطالبی که در در حالت اول در بند سایر بندهای توضیحی ذکر می‌شود، باید به محدودبودن روشهای حسابرسی به رویداد تعدیلی مورد نظر نیز اشاره شود.

مثال ۲:

برای روشن تر شدن موضوع مجدداً مثالی ارائه می‌شود. برای مثال اطلاعات زیر را فرض کنید:

تاریخ صورتهای مالی	۲۹ اسفند ۱۳۳۱
تاریخ تایید صورتهای مالی	۳۰ خرداد ۱۳۳۲
تاریخ گزارش حسابرس نسبت به صورتهای مالی	۳۱ تیر ۱۳۳۲
تاریخ انتشار صورتهای مالی	۱ مرداد ۱۳۳۲

در تاریخ ۵ مرداد ۱۳۳۲، حسابرس از طریق یکی از کارکنان قدیمی شرکت از وجود تقلب بااهمیتی در صورتهای مالی مطلع می‌شود که مستلزم تعدیل صورتهای مالی است و اگر حسابرس در تاریخ گزارش خود از آن مطلع می‌بود ممکن بود نظر وی تعدیل شود. در نتیجه این موضوع، باید صورتهای مالی اصلاح شود. حسابرس از شرکت می‌خواهد که صورتهای مالی را اصلاح کند. در این مرحله دو حالت ممکن است پیش بیاید:

حالت اول: شرکت در تاریخ ۲۰ مرداد ۱۳۳۲، تمام اقلام صورتهای مالی را اصلاح و به‌روز می‌کند. در این حالت، حسابرس باید تمام روشهای حسابرسی را تا تاریخ جدید گسترش دهد و نسبت به صورتهای مالی اصلاح شده، یک گزارش جدید با تاریخ جدید منتشر کند. بدیهی است که تاریخ گزارش جدید حسابرس نمی‌تواند قبل از تاریخ تایید صورتهای مالی اصلاح شده (یعنی ۲۰ مرداد ۱۳۳۲) باشد؛ لذا فرض می‌شود تاریخ جدید گزارش حسابرس، ۲۱ مرداد ۱۳۳۲ می‌باشد. گزارش جدید حسابرس باید شامل یک بند در سایر بندهای توضیحی باشد که در آن، به دلیل اصلاح گزارش حسابرس و به یادداشت توضیحی شماره *** که در آن علت اصلاح صورتهای مالی مطرح شده، اشاره شده است. در این شرایط، حسابرس طبق الزامهای استاندارد حسابرسی ۷۰۵، در صورت لزوم می‌تواند نظر خود را تعدیل کند.

حالت دوم: اصلاح صورتهای مالی توسط شرکت تنها محدود به همین رویداد تعدیلی خاص می‌باشد. به عبارتی در این حالت، تاریخ تایید صورتهای مالی به‌جز در مورد رویداد تعدیلی بالا، همان تاریخ قبلی یعنی ۳۰ خرداد ۱۳۳۲ می‌باشد. این موضوع از طریق یادداشت توضیحی شماره *** در صورتهای مالی توصیف می‌شود. در این حالت، حسابرس باید روشهای حسابرسی را تنها در مورد رویداد مزبور تا تاریخ گزارش جدید اجرا کند. با توجه به این که تاریخ کلی تایید صورتهای مالی تغییری پیدا نکرده است، تاریخ گزارش حسابرس نیز تغییری پیدا نمی‌کند؛ ولی حسابرس باید در گزارش جدید خود بندی در «سایر بندهای توضیحی» درج کند که در آن به دلیل اصلاح گزارش حسابرس و تاریخ گزارش قبلی حسابرس (یعنی ۳۱ تیر ۱۳۳۲) اشاره شود و همچنین تصریح شود روشهای حسابرسی در خصوص رویدادهای پس از تاریخ صورتهای مالی، محدود به اصلاحی می‌شود که در یادداشت توضیحی شماره *** صورتهای مالی توصیف شده است.

در این مثال نیز چنانچه شرکت از اصلاح صورتهای مالی خودداری ورزد، حسابرس باید ابتدا هشدار دهد که وی تلاش خواهد کرد تا مانع از اتکای آینده به گزارش حسابرس شود. اگر به‌رغم این هشدار، شرکت اقدام مناسبی در این خصوص انجام ندهد، حسابرس باید برای جلوگیری از اتکا به گزارش خود، اقدام مناسبی انجام دهد. برای نمونه، از طریق پایگاه‌های اطلاعاتی که پیش از این از طریق آنها صورتهای مالی و گزارش حسابرس نسبت به آنها منتشر شده بود، دوباره به استفاده‌کنندگان اطلاع‌رسانی کند که گزارش حسابرس که پیش از این از این طریق منتشر شده بود، قابل اتکا نمی‌باشد یا این که از طریق حضور در مجمع، این موضوع را به اطلاع استفاده‌کنندگان برساند.



پانویس:

- ۱- تاریخی که مجموعه کامل صورتهای مالی، شامل یادداشتهای توضیحی، تهیه شده است و اشخاص مسئول در واحد تجاری مسئولیت این صورتهای مالی را پذیرفته‌اند.

برآورد حسابداری مسئولیت مدیران در پاکستان حساب

مسئولیت حسابرسان برای برآوردهای حسابداری ممکن است افزایش یابد

در اول ماه ژوئن ۲۰۱۷، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای عام (PCAOB) آمریکا پیشنهادی مبنی بر گسترش حیطه مسئولیتهای حسابرسان در بازبینی چگونگی استفاده صاحبکاران از برآوردهای حسابداری، ارائه کرد. هیئت یادشده اعلام کرد که به دلیل افزایش برآوردهای پیچیده حسابداری در صورتهای مالی در چند سال گذشته، و دشوار بودن بررسی آنها به وسیله حسابرسان، رهنمود اضافی نیاز است. برآوردها تأثیر چشمگیری بر نتیجههای مالی شرکت دارند. اما بررسی برآوردها برای حسابرسان چالشبرانگیز بوده است، زیرا شرکتها اغلب از روشها و فرایندهای پیچیده استفاده می کنند که دربرگیرنده فرضیههای ذهنی و ابهام اندازه گیری است، که در معرض سوگیری مدیریت قرار دارند.

بازرسان هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام متوجه مشکلاتی تکرارشونده در رسیدگیهای حسابرسان از برآوردهای حسابداری صاحبکاران شده اند، و هیئت اعلام کرد که باید استانداردها را برای راهنمایی بهتر حسابرسان، به روزرسانی کند. یکی از اعضای هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام اظهار داشت: "اگرچه نمی توانیم چالشهای ذاتی در حسابرسی برآوردها را کاهش دهیم، اما می توانیم استانداردهای روشنی ارائه کنیم که بر اهمیت ارزیابی ریسک، آگاهی از امکان سوگیری مدیریت، و نیاز به تردید حرفه ای برای پشتیبانی از عملکرد حسابرسی باکیفیت، تأکید داشته باشند."



منبع:

The CPA Journal, Auditor's Responsibility for Accounting Estimates May Increase, May 2017



حسابرسی اندازه‌گیری انجام شده بر مبنای ارزش منصفانه: راهکارهایی برای افزایش اثربخشی

مقدمه

حسابرسی ارزش منصفانه به دلیل استفاده مدیریت از قضاوت و کارشناسان ارزشیابی و دیگر عوامل کیفی، با چالش‌های مختلفی روبه‌رو است. برخی از چالش‌های موجود تا حد زیادی ناشی از فاصله انتظارهای بین حرفه حسابرسی و حرفه ارزشیابی است. بنابراین برای کاهش چالش‌های موجود، همکاری مشترک دو حرفه و ارائه چارچوب ارزشیابی مشترک، سودمند خواهد بود. استفاده از ارزش منصفانه در گزارشگری مالی شرکت‌های فعال در صنایع مختلف، رو به افزایش است. به علت تنوع زیاد ارزشیابی‌های صورت گرفته و فرض‌های مختلفی که در آنها به کار می‌رود، کیفیت ارزشیابی‌ها یکسان نیست. ارزش منصفانه برآوردی است که از قضاوت‌های ذهنی بیشتری در آنها استفاده می‌شود. وجود متغیرهای زیاد و فرض‌های زیربنایی مختلف که هر کدام در بازه‌های منطقی تعریف شده‌اند، سختی حسابرسی ارزش منصفانه را در مقایسه با سایر برآوردهای حسابداری، افزایش می‌دهد. تدوین‌کنندگان قوانین و مقررات، به این موضوع توجه داشته‌اند. در پاسخ به نگرانی مراجع قانونی در رابطه با نایک‌نواختی و نقاط ضعف موجود درباره ارزش‌های منصفانه، الزام‌های یکنواختی از سوی حرفه ارزشیابی طراحی گردید که باعث شد ارزش‌های منصفانه از قابلیت حسابرسی بیشتری برخوردار شود. جامعه حسابداران رسمی آمریکا با همکاری جامعه کارشناسان رسمی ارزشیابی آمریکا^۱، برنامه‌ای رسمی برای ارزشیابی^۲ تدوین کرده‌اند. این برنامه با یکسان‌سازی تعیین دامنه و مستندسازی کار، به حفظ منافع عمومی در رابطه با کار کارشناسان ارزشیابی کمک و نظامی برای نظارت بر کیفیت و تدوین آیین رفتار اخلاقی برای افراد دارای گواهی این برنامه، ارائه می‌کند. پایه و اساس گواهی رسمی ارزشیابی، دستور عمل‌های اجرایی آن است. این دستور عمل‌ها، حداقل الزام‌های مربوط به دامنه کار و مستندسازی را در برآوردهای ارزش منصفانه از سوی مدیریت، تعیین کرده

استاندارد حسابداری شماره ۳).

حسابرسی ارزش منصفانه با چالشهای مختلفی روبه‌رو است. این چالشها به سه دسته عوامل محیطی، کارکردی، و فردی طبقه‌بندی می‌شود. عوامل محیطی به آن دسته از عوامل گفته می‌شود که مختص محیط پیرامون حسابرس است و به سه گروه شامل ابهام در برآورد، آثار قانونی و نظارتی، و ارتباطهای مبتنی بر بازار، دسته‌بندی می‌شود. عوامل کارکردی، آن دسته از عواملی است که از طریق افزایش پاسخگویی به درخواست و تقاضا، بر ماهیت وظیفه و عملکرد فردی تأثیر می‌گذارد. عوامل فردی نیز به ویژگیهای تصمیم‌گیرنده و یا فرایند شناختی که حسابرس در هنگام قضاوت یا تصمیم‌گیری به‌کار می‌برد، مربوط می‌شود (سلیمانی امیری و جعفری نسب‌کرمانی، ۱۳۹۵).

هرچند شناسایی چالشهای حسابرسی ارزش منصفانه از اهمیت زیادی برخوردار است، ارائه راهکارهایی برای افزایش اثربخشی حسابرسی نیز موضوعی است که کمتر مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین در این مقاله برخی از نکته‌هایی که حسابرس باید در حسابرسی ارزش منصفانه مدنظر قرار دهد، مطرح شده است. این نکته‌ها شامل الزامهای مربوط به مستندسازی، فرایند تصحیح دقت روش ارزشیابی، گذشته‌آزمایی، ارتباط با کارشناس ارزشیابی و بررسی صلاحیت و کار کارشناس است.

مستندسازی

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید از فرضهای زیربنایی و منطق مدیریت در برآوردهای ارزش منصفانه شناخت کافی به‌دست آورد و آن را مستند کند. برای این کار، حسابرس باید بخش ۱۱۰۵ استاندارد حسابرسی با عنوان «شواهد حسابرسی»، بخش ۱۲۱۵ با عنوان «مستندهای حسابرسی» و بخش ۱۲۱۰ با عنوان «استفاده از خدمات کارشناسان» را مورد توجه قرار دهد. چالشی که حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه با آن روبه‌رو است، مستندسازی کافی کار انجام‌شده در تاریخ ارزشیابی، شامل آگاهیها و اطلاعات دست‌یافتنی است. برخی از روشهایی که به‌طور معمول برای ارزیابی معقول بودن برآوردهای مدیریت از ارزش منصفانه مورد استفاده قرار می‌گیرد، شامل مقایسه فرضهای مدیریت با گزارشهای اشخاص ثالث، تحقیقهای بازار، پایگاه‌های اطلاعاتی و صورتهای مالی شرکتهای مشابه است.

است. دستورعملهای برنامه رسمی ارزشیابی به‌منظور استفاده کارشناسان ارزشیابی طراحی و در مواردی به‌کار گرفته می‌شود که خدمات ارزشیابی برای هدفهای گزارشگری مالی ارائه شده باشد.

افراد دارای گواهینامه رسمی ارزشیابی، هنگام برآورد ارزشهای منصفانه، ملزم به رعایت دستورعملهای اجرایی برنامه رسمی ارزشیابی هستند. تدوین‌کنندگان این دستورعملها معتقدند که کاربرد آنها برای کارشناسان ارزشیابی که فاقد گواهینامه رسمی ارزشیابی هستند نیز مناسب است. در این مقاله، بعد از ارائه تعریف و ویژگیهای ارزش منصفانه، راهکارهای افزایش اثربخشی در حسابرسی ارزش منصفانه مطرح شده است. این راهکارها شامل نکته‌ها و توصیه‌هایی است که حسابرس باید در حسابرسی ارزش منصفانه مورد توجه قرار دهد.

حسابرسی ارزش منصفانه

استفاده از ارزشهای منصفانه به سال ۱۹۴۰ میلادی در آمریکا بازمی‌گردد. در آن زمان، بانکهای سرمایه‌گذاری و دارندگان اوراق بهادار دادوستدپذیر، به‌منظور متقاعدکردن مراجع قانونی از کیفیت سرمایه خود، به تبدیل مبالغ دفتری سرمایه‌گذاری‌های خود به ارزشهای بازار اقدام کردند. استفاده از این روش، به مدیران نهادهایی مانند بانکهای تجاری امکان می‌داد تا اندوخته پنهان ناشی از ارزشهای منصفانه داراییها را برای سالهایی که وضعیت اقتصادی نامناسب تشخیص داده می‌شد، ایجاد کنند و از آن برای هموارسازی سودهای آینده بهره ببرند.

مفهوم ارزش منصفانه، اولین بار در استاندارد حسابداری شماره ۸ با عنوان «حسابداری تسعیر ارز» و صورتهای مالی پول خارجی، در سال ۱۹۷۵ مطرح شد. اولین تعریف از ارزشهای منصفانه در استاندارد شماره ۱۳ با عنوان «حسابداری اجاره‌ها»، در سال ۱۹۷۶ به این صورت ارائه شد که: «ارزش منصفانه قیمتی است که يك دارایی ممکن است به آن قیمت در يك معامله منصفانه بین گروه‌های مایل غیروابسته فروخته شود» (محمدیان، ۱۳۸۹). طبق استانداردهای حسابداری ایران، ارزش منصفانه به‌عنوان مبلغی تعریف می‌شود که خریداری مطلع و مایل و فروشنده‌ای مطلع و مایل می‌تواند در معامله‌ای حقیقی و در شرایط عادی، يك دارایی را در ازای مبلغ مزبور با یکدیگر مبادله کنند (بند ۸

استانداردهای حسابداری، در صورتی که مبلغ معامله در زمان انجام آن براساس ارزش منصفانه تعیین شده باشد، و در دوره‌های بعدی از روشهای مبتنی بر اطلاعات مشاهده‌ناپذیر برای اندازه‌گیری ارزشهای منصفانه استفاده شود، دقت روش ارزشیابی مورد استفاده باید به‌گونه‌ای تصحیح شود که در صورت به‌کارگیری آن در تاریخ انجام معامله، نتایج به‌دست‌آمده با مبلغ واقعی معامله برابر باشد. تصحیح دقت روش ارزشیابی، این اطمینان را فراهم می‌کند که روش ارزشیابی، منعکس‌کننده شرایط فعلی بازار است و به واحد گزارشگر در بهبود روشهای مورد استفاده کمک می‌کند.

به‌عنوان مثال، ممکن است در روش ارزشیابی مورد استفاده، برخی ویژگیهای دارایی یا بدهی در نظر گرفته نشده باشد. بعد از شناسایی اولیه و هنگام اندازه‌گیری ارزش منصفانه با روشهای مبتنی بر اطلاعات ورودی مشاهده‌ناپذیر، واحد گزارشگر باید اطمینان حاصل کند که روش مورد استفاده، منعکس‌کننده ارزشهای بازار در تاریخ ارزشیابی است.

باید توجه داشت که ورودیهای مشاهده‌ناپذیری که در مدل ارزشیابی به‌کار می‌روند، باید به‌گونه‌ای تصحیح شوند که در صورت به‌کارگیری مدل در تاریخ انجام معامله، خروجی مدل با قیمت معامله برابر باشد. به‌عنوان مثال، مدیریت برای برآورد ارزش منصفانه واحد عملیاتی تحصیل‌شده در تاریخ خرید، یک نرخ تنزیل برای جریانهای نقدی آینده آن واحد در نظر گرفته است. در اندازه‌گیری‌های بعدی (به‌عنوان مثال، هنگام آزمون کاهش ارزش سررقلی شرکت) مدیریت باید برای شروع از نرخ تنزیل اولیه‌ای استفاده کند که در تاریخ معامله در نظر گرفته است و فرضها و ورودیهای به‌کاررفته در تعیین نرخ تنزیل را براساس فرضهای به‌کاررفته از سوی سرمایه‌گذاران در بازار، به‌روزرسانی کند. مدیریت نباید تنها به‌دلیل آن‌که تاریخ اندازه‌گیری بعدی به تاریخ اندازه‌گیری اولیه نزدیک است، از همان نرخ تنزیل به‌کاررفته در تاریخ معامله استفاده کند (Murphy and Smith, 2017).

گذشته‌آزمایی

منظور از گذشته‌آزمایی، مقایسه ارزش واقعی معامله یک ورقه بهادار در بازار، با ارزش منصفانه برآوردشده آن ورقه در تاریخهای اندازه‌گیری گذشته است. هدف گذشته‌آزمایی،

حسابرسی
ارزش منصفانه
با چالشهای مختلفی روبه‌رو است
این چالشها به سه دسته
عوامل محیطی
کارکردی و فردی
طبقه‌بندی می‌شود

تصحیح دقت روشهای ارزشیابی از سوی مدیریت

مدیریت یا کارشناس ارزشیابی برای تعیین ارزش کسب‌وکار یا دارایی نامشهود، به تدوین مدل می‌پردازد. فارغ از این که مدل از سوی مدیریت یا کارشناس ارزشیابی تدوین شده باشد، مسئولیت ارائه اطلاعات ورودی آن با مدیریت است. منظور از اطلاعات ورودی، فرضهای مشاهده‌ناپذیر مدیریت است؛ به این معنی که فردی خارج از شرکت، توانایی تأیید این اطلاعات را با استفاده از اطلاعات عمومی ندارد. در مواردی که ورودی مدل در تاریخ اندازه‌گیری شامل اطلاعات مشاهده‌ناپذیر باشد، مدیریت ملزم است در تاریخهای بعدی، اندازه‌گیری ورودیها را تصحیح کند.

شرکتهای خصوصی ممکن است اهمیت زیادی برای داراییهای نامشهود در ترازنامه و تفکیک ارزش سررقلی و نام تجاری قائل نباشند؛ اما این موضوع برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، دارای اهمیت است. ارزشیابی اولیه داراییهای نامشهود بر سایر رویه‌های حسابداری آن، از جمله شناسایی کاهش ارزش، مؤثر است. در صورت اشتباه‌بودن ارزشیابی اولیه، ارزشیابی بازار و سودهای آینده زیر تأثیر قرار می‌گیرد. بنابراین سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه، به این موضوع اهمیت می‌دهند.

طبق الزامهای بیانیه موضوعی ۸۲۰ هیئت تدوین

موجب اندازه‌گیری صحیح‌تر ارزش منصفانه شود. حساب‌رسان و مدیریت باید توجه داشته باشند که طبق سرفصل ۸۲۰، در مواردی که روش ارزشیابی، یا وزنی که به روش‌های مختلف داده شده است، تغییر می‌کند تا ارزش‌های منصفانه صحیح‌تری ارائه شود، این تغییر، به‌عنوان تغییر در برآوردهای حسابداری در نظر گرفته می‌شود. اگرچه افشای تغییر در برآوردهای حسابداری در استانداردهای حسابداری الزامی است، اما طبق بند ۱۰-۵۰-۷ سرفصل ۸۲۰، هنگامی که تغییر در روش ارزشیابی به منظور ارائه ارزش منصفانه‌ای صحیح‌تر صورت گرفته است، نیازی به افشای اطلاعات درباره آن نیست.

آموزش صاحبکاران

بخشی از کار حساب‌رسان را آموزش صاحبکاران در رابطه با مسئولیت‌های آنان در قبال ارزش‌های منصفانه تشکیل می‌دهد که به‌طور معمول، شامل آموزش درباره به‌دست‌آوردن شناخت از مدل ارزشیابی و ارزیابی مناسب بودن ورودیها و رویکردهای به‌کاررفته در آن است. این آموزش، به صاحبکاران کمک می‌کند همکاری بهتری برای مستندسازی کار انجام‌شده از سوی حساب‌رس داشته باشند و انگیزه مدیریت را برای شناخت فرایند برآورد و اثبات ارزش‌های منصفانه، افزایش می‌دهد. همچنین، موجب یادآوری مسئولیت تهیه صورتهای مالی به مدیریت می‌شود که این مسئولیت، برآوردهای ارزش منصفانه در صورتهای مالی را نیز در برمی‌گیرد؛ کاری که از سوی مدیریت یا کارشناس ارزشیابی انجام شده است (Murphy and Smith, 2017).

ارتباط با کارشناس ارزشیابی

مدیریت، کارشناس ارزشیابی، و حساب‌رس، باید قبل از شروع کار، در رابطه با دامنه ارزشیابی و چگونگی استفاده از کارشناس، با یکدیگر مذاکره کنند. حساب‌رس باید از مدیریت بخواهد تا کارشناس ارزشیابی ملزم به ارائه اطلاعات مورد نیاز حساب‌رس شود. این اطلاعات، شامل رویکرد و روش‌های ارزشیابی به‌کاررفته و ورودیهای مهم و خروجیهای مورد انتظار مدل و زمان‌بندی کار است. در این مذاکره، چالش‌های احتمالی درباره ارزشیابی و هر محدودیتی که صاحبکار بر کار کارشناس تحمیل کرده است، مورد بحث قرار می‌گیرد. انجام این مذاکره ممکن است به صرفه‌جویی در زمان صرف‌شده و جلوگیری از تأخیر احتمالی در حساب‌رسی کمک

بهبود توانایی مدیریت در رسیدن به بهترین برآورد ارزش منصفانه، با بهره‌گیری از اطلاعات به‌دست‌آمده از معامله‌های واقعی بعدی است. در فرایند بهبود ارزشیابی، به عوامل کیفی (مانند قضاوت حرفه‌ای) مؤثر بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه، توجه می‌شود. حساب‌رس باید با مدیریت در رابطه با وجود فرایندهای ارزیابی دوره‌ای و گذشته‌نگر در تعیین ارزش‌های منصفانه، بحث کند. در صورتی که شرکت برای بهبود ارزش‌های منصفانه از فرایند گذشته‌آزمایی استفاده می‌کند، حساب‌رس باید به این نکته مهم توجه داشته باشد که لزومی ندارد تفاوت‌های به‌دست‌آمده بین ارزش‌های منصفانه اندازه‌گیری‌شده در تاریخ اندازه‌گیری اولیه و قیمت‌های مشاهده‌شده بعدی، به معنای اشتباه بودن ارزش‌های منصفانه اندازه‌گیری‌شده یا نارسایی فرایند تعیین ارزش‌های منصفانه از سوی مدیریت باشد، بلکه ممکن است بیانگر رویدادهای بااهمیتی در بازار یا تغییرهایی در شاخص‌های کلان اقتصادی باشد که در فاصله بین تاریخ برآورد ارزش منصفانه و تاریخ دستیابی به قیمت‌های واقعی، رخ داده است. همچنین، ممکن است نشان‌دهنده روند روبه‌بهبود در تعیین ارزش منصفانه باشد که در اندازه‌گیری‌های بعدی مشخص خواهد شد.

مدیریت یا کارشناس ارزشیابی، باید اطمینان حاصل کند که اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه طبق الزام‌های تجزیه و تحلیل و مستندسازی انجام شده است و عناصر کیفی و کمی به‌کارگرفته‌شده در گذشته‌آزمایی و آثار گذشته‌آزمایی بر توانایی مدیریت در برآوردهای آینده از ارزش منصفانه، به‌اندازه کافی مستند شده است. در صورت انجام این موارد، کار حساب‌رسان در ارزیابی منطقی بودن ارزش‌های منصفانه اندازه‌گیری‌شده از سوی مدیریت، بسیار آسان‌تر خواهد بود (Murphy and Smith, 2017).

تغییر رویه در برآورد ارزش منصفانه

حساب‌رس باید یکنواختی روش‌های مورد استفاده مدیریت برای برآورد ارزش‌های منصفانه را بررسی کند. **سرفصل ۸۲۰ اصلاحیهای استانداردهای حسابداری (ASU Topic 820 هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)**، به‌کارگیری یکنواخت روش‌های تعیین ارزش منصفانه را الزامی ساخته است؛ مگر این‌که تغییر روش،

دارند، اما الزامهای خاصی در این زمینه پیش‌بینی نشده است (Murphy and Smith, 2017).

خلاصه

ارزشهای منصفانه برآوردهایی هستند که از قضاوت‌های ذهنی بیشتری در آنها استفاده می‌شود. بنابراین، سختی حسابرسی ارزش منصفانه در مقایسه با دیگر برآوردهای حسابداری، بیشتر است. استفاده از ارزشهای منصفانه در گزارشگری مالی صنایع مختلف، روبه افزایش است. در این مقاله، راهکارهایی برای افزایش اثربخشی حسابرسی ارزش منصفانه مطرح شد. این راهکارها شامل نکته‌هایی است که حسابرس در حسابرسی ارزش منصفانه باید مورد توجه قرار دهد. مهمترین نکته‌ها شامل بررسی تصحیح دقت روشهای ارزشیابی از سوی مدیریت و فرایند گذشته‌آزمایی است. در صورت وجود این دو فرایند در تدوین ارزشهای منصفانه، کار حسابرس آسان‌تر خواهد بود. بنابراین، حسابرسان می‌توانند از طریق آموزش صاحبکاران در پیاده‌سازی فرایندهای مزبور، کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه را ارتقا بخشند. همچنین طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید ارتباط با کارشناسان ارزشیابی و بررسی صلاحیت و کار آنها را مدنظر قرار دهند.



پانویسها:

- 1- American Society of Appraisers (ASA)
- 2- Certified in Entity and Intangible Valuations (CEIV)
- 3- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

منابع:

- سلیمانی امیری غلامرضا و ندا جعفری‌نسب کرمانی، چالشهای حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها، پژوهش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۳، ۱۳۹۵، صص ۱۲۹-۱۴۳
- محمدیان محمد، تحلیلی بر به‌کارگیری ارزش منصفانه، دانش حسابرسی، سال دهم، شماره ۳، ۱۳۸۹، صص ۵۷-۷۸
- Murphy Maria L., and M.O. Smith, How to Audit Fair Value Measurements, Journal of Accountancy, available at: www.journalofaccountancy.com/issues/2017/dec/how-to-audit-fair-value-measurements.html, 2017

کند و از انتظارات نامناسب بعد از دریافت گزارش ارزشیابی، جلوگیری کند (Murphy and Smith, 2017).

تعیین صلاحیت و بررسی کار کارشناس

در صورت استفاده صاحبکار یا حسابرس از کارشناس ارزشیابی برای انجام یا بررسی ارزشهای منصفانه، استانداردهای حسابرسی مختلفی اجراشدنی است. بخش ۱۲۱۰ استانداردهای حسابرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سه‌امی عام^۲ با عنوان «به‌کارگیری کارشناس از سوی حسابرس یا صاحبکار»، در هر یک از این شرایط کاربرد دارد. در حسابرسی شرکتهای خصوصی، جامعه حسابداران رسمی آمریکا در بخش ۶۲۰ استانداردهای حسابرسی با عنوان «استفاده از خدمات کارشناس»، وظیفه حسابرس را در موارد استفاده از خدمات کارشناس بیان و در بخش ۵۰۰ استانداردها با عنوان «شواهد حسابرسی»، ملاحظه‌های مربوط به استفاده مدیریت از خدمات کارشناسان مطرح کرده است. مسئولیتهای حسابرس شامل ارزیابی صلاحیت، توانایی و بی‌طرفی کارشناس نیز می‌شود. در این ارزیابی، منافع و روابطی که ممکن است بر بی‌طرفی کارشناس تأثیر بگذارد، باید مورد بررسی قرار گرفته و ملاحظه‌های مربوط باید در پرونده‌های حسابرسی مستند شود.

حسابرس به‌منظور بهبود روابط و ایجاد ارتباط مؤثر با کارشناس ارزشیابی، باید تعیین کند که آیا کارشناس روشهای مختلف ارزشیابی مربوط را در نظر گرفته و علت استفاده نکردن از هر روش را مشخص کند. حسابرس باید توجه داشته باشد که ممکن است کارشناس، بازه معقولی از فرضها را در نظر بگیرد و کارشناس باید به پیشنهادها حسابرس توجه داشته باشد. به‌طور معمول، یکی از ورودیهای اولیه در برآورد ارزش منصفانه، اطلاعات مالی آینده تهیه‌شده از سوی مدیریت است. مدیریت در قبال هرگونه اطلاعات مالی آینده مسئولیت دارد. حسابرس باید بودجه‌ها و پیش‌بینی‌های انجام‌شده از سوی مدیریت را بررسی و رسیدگی کند. از آنجا که کارشناس ارزشیابی ملزم به حسابرسی اطلاعات مالی آینده نیست، استفاده از این اطلاعات و در نظر گرفتن آن در مدل برآورد ارزش منصفانه از سوی کارشناس متداول است. هرچند کارشناسان ارزشیابی نسبت به این رویکرد انتقاد

الزامهای کاری در استاندارد ۵۴۰

در پاکرد حساب

مطلب تکمیلی برای استاندارد بین المللی حسابرسی
پیشنهادی ۵۴۰ (تجدیدنظر شده)
تصویری از الزامهای کاری

توجه: این نمودار خلاصه‌ای از جنبه‌های مهم بندهای ۱۳،
۲۳-۱۵ پیش نویس پیشنهادی ۵۴۰ (ISA 540) را خلاصه می‌کند و
جایگزینی برای خواندن پیش نویس پیشنهادی نیست.

در به‌کارگیری استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۱۵ (ISA 315) با در نظر گرفتن میزان که برآوردهای حسابداری در معرض، یا زیر تأثیر، يك یا تعداد بیشتری عامل مربوط قرار دارد، ریسکهای
تحریف عمده را شناسایی و ارزیابی کنید، شامل:

- پیچیدگی،
- نیاز به استفاده از قضاوت به وسیله مدیریت،
- ابهام در تخمین (بند ۱۳ را ببینید).

در به‌کارگیری استاندارد بین المللی حسابرسی (ISA 330) و هنگامی که ریسک ذاتی اندك است،
تعیین کنید که آیا يك یا تعداد بیشتری از روشهای زیر، شواهد حسابرسی درست و کافی فراهم می‌کنند
یا خیر:

- به دست آوردن شواهد حسابرسی درباره رخدادهایی که تا تاریخ گزارش حسابرسی رخ داده‌اند؛
- آزمون چگونگی انجام برآورد حسابداری به وسیله مدیریت و داده‌هایی که برآورد بر آنها متکی بوده است؛ یا
- تعیین يك برآورد نقطه‌ای یا دامنه برآورد.

اگر این روشها شواهد حسابرسی درست و کافی فراهم نمی‌کنند، روشهای دیگری را طراحی و اجرا
کنید (بند 15a را ببینید).

در به‌کارگیری استاندارد بین المللی حسابرسی ۳۳۰ (ISA 330)، هنگامی که
ریسک ذاتی پایین نیست، روشهای حسابرسی بیشتری را طراحی و اجرا کنید تا به
شواهد حسابرسی درباره موضوعهای مشخص شده در بندهای ۱۷ تا ۲۰ دست یابید،
البته هنگامی که کاربر پذیر باشد و دلیلهای ارزیابی ریسک تحریف عمده شامل موارد
زیر باشد:

- پیچیدگی؛
- ضرورت استفاده از قضاوت به وسیله مدیریت؛ یا
- ابهام در تخمین (بند 15b مراجعه کنید).

موضوعهای مربوط، هنگامی
که پیچیدگی يك دلیل است،
مانند این که آیا روش، و داده‌ها
و فرضیه‌های با اهمیت، در
محیط چارچوب گزارشگری مالی
کاربر پذیر مناسب هستند یا خیر
(به بند ۱۷ مراجعه کنید).

موضوعهای مربوط، هنگامی که
قضاوت يك دلیل است، مانند این
که آیا فرضیه‌های مهم با یکدیگر
و با فرضیه‌های مورد استفاده در
دیگر برآوردهای حسابداری یا با
فرضیه‌های مورد استفاده در دیگر
حوزه‌های فعالیتهای کسب و کار
واحد تجاری سازگارند یا خیر (بند
۱۸ را ببینید).

موضوعهای مربوط، هنگامی که
ابهام تخمین يك دلیل است،
مانند این که آیا مدیریت گامهای
مناسب برای درك و پرداختن به
ابهام برآورد برداشته است یا خیر،
و آیا برآورد نقطه‌ای و موارد افشای
مرتبط به وسیله مدیریت، منطقی
است یا خیر (بندهای ۱۹ و ۲۰ را
ببینید).

• اگر حسابرس تصمیم به اتکا بر کنترلها داشته باشد یا اگر روشهای محتوایی به‌تنهایی ممکن نیست که شواهد حسابرسی درست و کافی فراهم کنند، اثربخشی کارکرد کنترلها را آزمون کنید (بند
۱۶ را ببینید).

• درباره این که آیا موارد افشا در محیط چارچوب گزارشگری مالی کاربر پذیر منطقی هستند یا خیر، شواهد حسابرسی درست و کافی به دست آورید (بند ۲۱ را ببینید).

آیا روشهای حسابرسی بیشتر برای هر برآورد حسابداری، برای پرداختن به موضوعهای مطرح در بندهای ۱۷، ۱۸، یا ۱۹ الزامی بود؟

خیر

بله

عقب بایستید تا بتوانید برای برآورد حسابداری دریابید، که با اتکا بر روشهای حسابرسی اجرا شده و شواهد
حسابرسی به دست آمده، آیا ارزیابی ریسک کماکان مناسب است، شواهد حسابرسی درست و کافی به دست آمده
است، و تصمیمهای مدیریت مرتبط با شناسایی، اندازه‌گیری، ارائه، و افشا در انطباق با چارچوب گزارشگری
مالی کاربر پذیر هستند یا خیر (بند ۲۲ را ببینید).

ارزیابی کنید که آیا برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط در محیط چارچوب گزارشگری مالی کاربر پذیر منطقی هستند، یا تحریف شده‌اند (بند ۲۳ را ببینید).

بررسی پس از به کارگیری استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳

با عنوان «اندازه گیری ارزش منصفانه»

مقدمه

چرا هیئت استانداردهای بین المللی حسابداری بررسی پس از به کارگیری استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ با عنوان «اندازه گیری ارزش منصفانه» را انجام می دهد؟

بررسی پس از به کارگیری^۱، یک مرحله اجباری در فرایند انجام کار^۲ برای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی^۳ (IFRSs) جدید یا اصلاحات عمده در استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی است. کتابچه فرایند انجام کار، در بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، بیان می کند که بررسی پس از به کارگیری، به طور متعارف پس از آن که الزامات جدید به صورت بین المللی برای دو سال به کار گرفته شدند، شروع می شود، که به طور معمول حدود ۳۰ تا ۳۶ ماه پس از تاریخ اجرا است و دو مرحله دارد.

مرحله ۱ از بررسی پس از به کارگیری، شامل شناسایی و ارزیابی موضوعاتی است که باید بررسی شود؛ که بعد به وسیله هیئت، موضوع مشور تخواهی عمومی^۴ به شکل درخواست برای اطلاعات^۵ (RFI) قرار می گیرد.

در مرحله ۲ از بررسی پس از به کارگیری، هیئت نظرات دریافتی از مرحله قبل (درخواست برای اطلاعات) را همراه با اطلاعاتی که از طریق سایر فعالیتهای مشاوره ای گردآوری کرده است، در نظر می گیرد.

هیئت، به عنوان نتیجه بررسی، یافته های خود را ارائه می دهد و تصمیم می گیرد چه گامهایی باید برداشته شود؛ اگر در واقع گامی لازم باشد.

درباره استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳

هیئت، استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ (IFRS 13) را در سال ۲۰۱۱ منتشر کرد.

استاندارد بین المللی گزارشگری مالی ۱۳ موارد زیر را معرفی کرد:

• تعریف واضح تر و تجدیدنظر شده ارزش منصفانه^۶؛

• تعریفهای مفاهیم اصلی در چارچوب اندازه گیری ارزش منصفانه؛

• رهنمود درباره به کارگیری مفهوم بالاترین و بهترین استفاده^۷ برای تعیین ارزش منصفانه داراییهای غیر مالی؛

• تایید صریح این که ارزش منصفانه یک بدهی، اثر ریسک انجام نشدن^۸ را منعکس می سازد؛

• سلسله مراتب ارزش منصفانه-گروه بندی داده های ورودی برای فنون ارزشیابی درون سه سطح، با بالاترین اولویت برای قیمتهای تعدیل نشده

بازار^۹ (داده های ورودی سطح ۱)، و پایین ترین اولویت برای داده های ورودی مشاهده ناپذیر^{۱۰} (داده های ورودی سطح ۳)؛

• رهنمود درباره فنون ارزشیابی به کاررفته در اندازه گیری ارزش منصفانه؛

• رهنمود صریح درباره وضعیتهای تهاتری^{۱۱} در بازار یا ریسک اعتباری متقابل^{۱۲} درون سبد سرمایه گذاری؛

• رهنمود در خصوص اندازه گیری ارزش منصفانه زمانی که حجم یا سطح فعالیت برای یک دارایی یا بدهی به طور درخور توجهی

کاهش یافته است؛ و

• الزامات بهبود یافته برای افشای اطلاعات درباره اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه.

چه زمانی ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌شود؟

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بیان می‌کند که ارزش منصفانه چگونه باید تعیین شود. اما تعیین نمی‌کند که چه زمانی یک قلم باید با ارزش منصفانه اندازه‌گیری شود یا چه زمانی اطلاعات مربوط به ارزش منصفانه باید افشا شود.

تک تک استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مشخص می‌کنند که چه زمانی باید از ارزش منصفانه استفاده شود. ارزش منصفانه با عنوانهای زیر استفاده می‌شود:

- مبنای اندازه‌گیری الزام‌آور برای بعضی از داراییها و بدهیها؛
 - مبنای اندازه‌گیری اختیاری برای بعضی از داراییها و بدهیها؛
 - سقف اندازه‌گیری برای بعضی از داراییها - به‌طور مستقیم به‌عنوان معیار اندازه‌گیری استفاده نمی‌شود، اما اندازه‌گیری استفاده‌شده ممکن نیست از ارزش منصفانه (یا مبلغی براساس ارزش منصفانه) بیشتر باشد؛ و
 - مبنای اندازه‌گیری برای افشای بعضی از داراییهایی که مانده دفتری آنها بر مبنای بهای تمام‌شده تعیین می‌شود.
- این کاربردها در جدول الف خلاصه شده‌اند، که همچنین خلاصه الزامات افشا در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ را، در زمانی که کاربرد دارند، نشان می‌دهند.

کارهای انجام‌شده در ارتباط با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ از زمان صدور آن

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ در سال ۲۰۱۱ منتشر و برای دوره‌های سالانه که شروع آنها ۱ ژانویه ۲۰۱۳ یا بعد از آن بود اجراپذیر شد.

تصمیمهای دستوری کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

• استاندارد بین‌المللی حسابداری ۴۱ (IAS 41) با عنوان «کشاورزی» و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ - ارزشیابی داراییهای زیستی با استفاده از روش باقیمانده (۲۰۱۳)

• استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ - سلسله مراتب ارزش منصفانه زمانی که از قیمت‌های توافقی شخص سوم استفاده می‌شود (۲۰۱۴)

پروژه‌های هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

• واحد حساب و داده‌های ورودی سطح ۱ - هیئت، در سال ۲۰۱۴ پیش‌نویس پیشنهادی با عنوان «اندازه‌گیری سرمایه‌گذاری دارای قیمت‌بازار در شرکتهای فرعی، مشارکتهای خاص، و شرکتهای وابسته به ارزش منصفانه» را منتشر کرد. پس از بررسی پاسخها، هیئت تصمیم گرفت تا پیشنهاد مطرح‌شده در پیش‌نویس پیشنهادی را دنبال نکند (۲۰۱۳-۲۰۱۶)

پیشرفتهای سالانه

• حسابهای دریافتنی و حسابهای پرداختنی کوتاه مدت (۲۰۱۳)

• دامنه استثنای سیدسرمایه‌گذاری در بند ۵۲ (۲۰۱۳)

مطالب آموزشی

• اندازه‌گیری ارزش منصفانه ابزار حقوق مالکانه بدون قیمت‌بازار، در دامنه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ با عنوان «بازار مالی» (۲۰۱۲)

• برای اطلاعات بیشتر در مورد نحوه پشتیبانی بنیاد استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی از به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به بخش پشتیبانی از به‌کارگیری در مرکز اطلاع‌رسانی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سرزنید:

<https://www.ifrs.org/supporting-implementation/>.

جدول الف- ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی چگونه استفاده می‌شود

موارد استفاده اصلی ارزش منصفانه در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و الزامات افشا به وسیله استاندارد ۱۳			
استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی	ارزش منصفانه چگونه استفاده می‌شود؟	اندازه‌گیری ارزش منصفانه؟	الزامات افشای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی اعمال می‌شود؟
IFRS 3- ترکیبهای تجاری	الزامی، با بعضی استثنایها	آری	خیر ^۱
IFRS 5- دارائیهایی غیر جاری نگهداری شده برای فروش و عملیات متوقف شده	سقف، الزامی است اگر ارزش منصفانه منهای هزینه‌های فروش کمتر از مانده دفتری باشد	آری	آری
IFRS 9- ابزار مالی	الزامی، بسته به مدل کسب‌وکار و ابزار	آری	آری ^۲
IAS 16- اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات	اختیاری، حق انتخاب رویه حسابداری	آری	آری
IAS 19- مزایای کارکنان	الزامی، تنها برای دارائیهایی طرح بازنشستگی	آری	خیر ^۱
IAS 36- کاهش ارزش دارائیهایی	سقف، الزامی است اگر ارزش منصفانه منهای هزینه کنارگذاری کمتر از مانده دفتری و بیشتر از ارزش استفاده است	آری	خیر ^۳
IAS 38- دارائیهایی نامشهود	اختیاری، حق انتخاب رویه حسابداری اگر برای دارایی بازار فعال وجود داشته باشد	آری ^۴	آری
IAS 40- سرمایه‌گذاری در املاک	اختیاری، حق انتخاب رویه حسابداری	آری	آری ^۲
IAS 41- کشاورزی	الزامی، ارزش منصفانه منهای هزینه فروش برای بیشتر دارائیهایی زیستی	آری	آری

۱- این استانداردها دارای الزامات افشای خاصی برای دارائیهایی/بدهیهایی هستند که اندازه‌گیری آنها به ارزش منصفانه طبق این استانداردها الزامی است.

۲- موارد افشای ارزش منصفانه الزامی است حتی زمانی که هزینه استهلاک (استاندارد ۹) یا بهای تمام شده (استاندارد ۴۰) مبنای اندازه‌گیری باشد.

۳- استاندارد ۳۶ الزامات افشای خاصی دارد برای مبالغ بازیافتی تعیین شده به عنوان ارزش منصفانه منهای هزینه کنارگذاری.

۴- برای دارائیهایی نامشهود که باید به ارزش منصفانه منتقل شوند، استاندارد ۳۸ الزام می‌کند که ارزش منصفانه آنها با ارجاع به بازار فعال تعیین شود. بند ۷۸ از استاندارد ۳۸ اشاره دارد که وجود بازار فعال برای یک دارایی نامشهود غیرمعمول است.

خلاصه‌ای از یافته‌ها و مراحل بعدی

هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی اطلاعات گردآوری شده را تجزیه و تحلیل و ارزیابی کرد که آیا استاندارد یادشده همان طور که انتظار می‌رفت کار می‌کرد، و به طور ویژه آیا:

- اطلاعات الزامی شده طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ برای استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی سودمند است؛

• عرصه‌هایی از استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، موجب طرح چالشهای به‌کارگیری است و ممکن است موجب کاربرد نایک‌نواخت^{۱۳} الزامات استاندارد شود؛

• در زمان آماده‌سازی، حسابرسی یا الزام به‌اجرای الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، یا در زمان استفاده از اطلاعاتی که این استاندارد تامین آنها را به‌وسیله واحد تجاری الزامی ساخته است، هزینه‌های دوران انتظار پدید می‌آید.

هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نتیجه گرفت که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، همان‌طور که انتظار می‌رفت کار می‌کند.

عرصه‌های تمرکز در بررسی پس‌از به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳

براساس بازخورد مرحله ۱ بررسی پس‌از به‌کارگیری، هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر موضوعات زیر در مرحله ۲ تمرکز کرد، از جمله درخواست برای اطلاعات:

- سودمندی اطلاعات افشاشده درباره اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه- برای به‌دست‌آوردن درک عمیق‌تر از دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان درخصوص سودمندی و هزینه‌های موارد افشای اندازه‌گیری ارزش منصفانه؛
- آیا داده‌های ورودی سطح ۱ اولویت‌بندی شود، یا واحد حساب- برای ارزیابی بیشتر میزان و تاثیر موضوع و همچنین بررسی رویه حرفه‌ای کنونی؛
- کاربرد مفهوم بالاترین و بهترین استفاده کاربرد در زمان اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای غیرمالی- برای درک بهتر چالشهای به‌کارگیری این مفهوم، و تصمیم‌گیری در مورد این‌که آیا پشتیبانی بیشتر ممکن است سودمند باشد؛ و
- کاربرد قضاوت در عرصه‌های خاص- برای ارزیابی چالشهای قضاوت‌کردن و تصمیم‌گیری در مورد این‌که آیا پشتیبانی بیشتر ممکن است سودمند باشد.

سودمندی اطلاعات درباره اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه

استفاده‌کنندگان صورتهای مالی گفته‌اند که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ افشای اطلاعات سودمندی را الزامی کرده است که به آنها کمک می‌کند تا فتون ارزشیابی و داده‌های ورودی استفاده‌شده، قضاوتهای انجام‌شده برای رسیدن به اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه، و تاثیر اندازه‌گیریهای یادشده بر عملکرد مالی را درک کنند.

استفاده‌کنندگان، تامین اطلاعات زیر درباره اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه را به‌ویژه سودمند شناسایی کرده‌اند:

- اطلاعاتی درباره سطوح سلسله‌مراتب ارزش منصفانه که در آن اندازه‌گیریها گروه‌بندی می‌شوند؛
- اطلاعاتی درباره فتون و داده‌های ورودی به‌کاررفته برای ارزشیابی؛
- اطلاعات مقداری درباره داده‌های ورودی مهم مشاهده‌ناپذیر.

استفاده‌کنندگان پیشنهادهایی را مطرح ساختند که به‌نظر آنها سودمندی اطلاعات فراهم‌شده به‌وسیله واحد تجاری برای انطباق با الزامات افشا در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ بیشتر افزایش می‌یافت. این پیشنهادها بر بهبود شکستن جمع‌ها، و اطلاعات را خاص واحد تجاری ساختن، تاکید داشت.

چالشهای به‌کارگیری و کاربرد نایک‌نواخت

برخی سودبران، به چالشهای به‌کارگیری در عرصه‌های تمرکزی که پیش از این مطرح‌شد، اشاره داشتند. این چالشها ممکن است در موارد زیر پدید آید:

- در اعمال قضاوت در ارزیابی این که آیا بازار فعال است، و آیا داده‌های ورودی درخور توجه و مشاهده‌پذیر است. چنین چالش‌هایی ممکن است موجب طبقه‌بندی نایک‌نواخت درون سلسله‌مراتب ارزش منصفانه شود. ارزیابی نایک‌نواخت از این که آیا بازار فعال است همچنین ممکن است منجر به اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه نایک‌نواخت شود زیرا داده‌های ورودی سطح ۱ بدون تعدیل استفاده می‌شوند، در حالی که داده‌های ورودی سطح ۲ ممکن است تعدیل شوند.
- زمانی که واحد حساب برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه، از واحد حسابی که برای آن داده‌های ورودی سطح ۱ در دسترسند، متفاوت باشد (اغلب با نام مسئله **قیمت در مقدار** ($P \times Q$) شناخته می‌شود). هر کاربرد نایک‌نواخت در این عرصه ممکن است منجر به تفاوت‌های درخور توجهی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه شود. با وجود این، این چالش‌ها به‌ندرت روی می‌دهند. در رویه حرفه‌ای به‌نظر می‌رسد که صرف‌نظر از واحد حساب، اولویت به‌طور معمول به داده‌های ورودی سطح ۱ داده می‌شود.
- در به‌کارگیری مفهوم بالاترین و بهترین استفاده. گزارش شده بود که بیشتر ارزیابی‌ها به این نتیجه می‌رسد که آن چه اکنون استفاده می‌شود، همچنین بالاترین و بهترین استفاده است.
- در تعیین ارزش منصفانه دارایی‌های زیستی و ابزار حقوق مالکانه بدون قیمت بازار. این چالش‌ها گاهی اوقات ممکن است منجر به کاربرد نایک‌نواخت الزامات شوند.

هزینه‌های دوران انتظار

- بررسی پس از به‌کارگیری آشکار ساخت که به‌کارگیری برخی الزامات استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، هزینه‌بر هستند. با وجود این، هیئت از این هزینه‌ها در زمان انتشار استاندارد مطلع بود.
- سودبران دو مورد افشا درباره اندازه‌گیری‌های سطح ۳، که تهیه آنها بیشترین هزینه را داشت، شناسایی کردند:
- صورت مطابقت نشان دهنده تغییرات در اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه سطح ۳؛ و
- تحلیل کمی حساسیت اندازه‌گیری‌های سطح ۳ برای تغییرات احتمالی منطقی در داده‌های ورودی درخور توجه مشاهده‌ناپذیر در تاریخ اندازه‌گیری (الزامی شده برای ابزار مالی).
- در مبنای نتیجه‌گیری برای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳، هیئت استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی نشان می‌دهد که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از افشای صورت مطابقت پشتیبانی می‌کنند زیرا به آنها اجازه می‌دهد تا قضاوت‌های آگاهانه‌تری انجام دهند و آثار اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه را که در ذات، ذهنی هستند، تفکیک کنند. علاوه بر این، مبنای نتیجه‌گیری، از نتیجه‌گیری هیئت خبر می‌دهد که اطلاعات درباره حساسیت‌های اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه نسبت به فرضیات اصلی ارزشیابی، به استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حس تغییرپذیری ممکن در مورد اندازه‌گیری در تاریخ گزارشگری می‌دهد. در نتیجه، هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نتیجه گرفت که افشای الزامی شده درباره صورت مطابقت و درباره تحلیل حساسیت کمی، برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی منافی تامین می‌کند که هزینه‌های آن را توجیه می‌کند.

گامهای بعدی

- هیئت تصمیم گرفت که:
- یافته‌های بررسی پس از به‌کارگیری در ارتباط با سودمندی موارد افشا را به کار هیئت در زمینه «ارتباط بهتر در گزارشگری مالی»، به‌ویژه، به پروژه‌های «بازنگری موارد افشا در سطح استانداردهای هدف» و «صورتهای مالی اساسی» انتقال دهد؛

• همکاری مشترک خود را با حرفه ارزشیابی ادامه دهد، پیشرفتهای جدید در رویه‌های حرفه‌ای را زیر نظر بگیرد، و افزایش و تبادل دانش را ارتقا دهد؛ و

• فعالیتهای پیگیری دیگری در پاسخ به یافته‌های حاصل از بررسی پس از به کارگیری، دنبال نکند.

هیئت پذیرفت که **مجمع مشورتی استانداردهای حسابداری**^{۱۴} (ASAF) و بسیاری دیگر از سودبران، پیشنهاد کرده‌اند که هیئت روی روشن سازی موضوع هم‌کنشی بین واحد حساب و داده‌های ورودی سطح ۱ کار کند. در هر حال، هیئت تصمیم گرفت در این عرصه اقدامی برای پیگیری انجام ندهد زیرا به این ارزیابی رسید که هزینه‌های چنین کاری ممکن است از منافع آن بیشتر باشد. هیئت همچنین پذیرفت که بسیاری از سودبران خواستار رهنمود کاربردی یا مطالب آموزشی درباره کاربرد قضاوت، به ویژه در ارتباط با ارزیابی این که آیا بازار فعال است، شده بودند. هیئت تصمیم گرفت چنین رهنمودی را تهیه نکند زیرا چنین نتیجه گرفت که احتمال ندارد بتواند رهنمود سودمند و مبتنی بر اصول بیشتری تهیه کند.



پانوشتها:

- 1- Post-implementation Review
- 2- Due Process
- 3- International Financial Reporting Standards (IFRSs)
- 4- Public Consultaion
- 5- Request for Information
- 6- Fair Value
- 7- Highest and Best Use
- 8- Non-performance Risk
- 9- Unadjusted Quoted Prices
- 10- Unobservable Inputs
- 11- Offsetting Positions
- 12- Counterparty Credit Risks
- 13- Inconsistent
- 14- Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)

منبع:

- IFRS, **Post-implementation Review of IFRS 13 Fair Value Measurement**, Dec. 2018

انتشار استاندارد جدید در پاکستان حساب

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام

انتشار استاندارد جدید

حسابرسی برآوردهای حسابداری، شامل اندازه‌گیری ارزش منصفانه

در ۲۰ دسامبر سال ۲۰۱۸، هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB) امریکا، استاندارد جدید با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابرسی، شامل اندازه‌گیری ارزش منصفانه» تدوین کرد (ASC 2501).

این استاندارد، جایگزین استاندارد حسابرسی ۲۵۰۱ قبلی (AS 2501) با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری» می‌شود و استاندارد حسابرسی ۲۵۰۲ (AS 2502) با عنوان «حسابرسی اندازه‌گیریها و موارد افشای ارزش منصفانه» و استاندارد حسابرسی ۲۵۰۳ (AS 2503) با عنوان «حسابرسی ابزار مشتقه، فعالیت‌های پوششی، و سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار» را فسخ می‌کند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام همچنین برای بازتاب‌دادن رهنمود جدید، چندین استاندارد حسابرسی دیگر را اصلاح کرد که به برآوردهای حسابداری ارجاع داشتند.

هدف از استاندارد جدید و اصلاح‌های مرتبط عبارت است از: محافظت بیشتر از سرمایه‌گذار به وسیله تقویت الزامهای حسابرسی، به‌کارگیری رویکرد یکنواخت‌تر مبتنی بر ریسک به عرصه‌ای از حسابرسی که مطرح‌تر است و اهمیت بیشتری دارد، و به‌روزرسانی استانداردها با توجه به پیشرفتهای اخیر.

استاندارد جدید، از جمله، رویکردی یکنواخت‌تر در آزمون محتوا در حسابها و موارد افشای مهم برای برآوردهای الزامی می‌سازد، و رهنمود بیشتری برای حسابرسی ابزار مالی به ارزش منصفانه، شامل استفاده از اطلاعات قیمت‌گذاری/ارزش‌گذاری به وسیله اشخاص ثالث، مانند سرویسهای قیمت‌گذاری، متخصصان ارزش‌گذاری، و کارگزاران/معامله‌گران در اختیار می‌گذارد.



استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (ISA 540) (تجدید نظر شده) - الزامها

این نمودار، جریان الزامها را در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (تجدید نظر شده) نشان می‌دهد.



چالشهای حسابرسی ناشی از

به کارگیری مدل‌های زیان اعتباری مورد انتظار؛

پرداختن به ابهام برآورد نهفته در مدل



بررسی ابهام ضمنی در مدل‌های زیان اعتباری

حسابرس می‌تواند، برای مثال، با تغییر فرضیه‌های مدل مدیریت، استفاده از سایر فرضیه‌های معقول، و مقایسه نتایج با نتایجی که با استفاده از فرضیه‌های مدیریت با استفاده از کارشناس به‌دست آمده‌اند، برآورد نقطه‌ای یا دامنه‌ای را محاسبه کند.

به‌رغم پیچیدگی و ابهام ضمنی در مدل زیان اعتباری مورد انتظار^۱ (ECL) و سطح قضاوت درخور توجه در اندازه‌گیری مدل، ممکن است دامنه حسابرس، یا تفاوت بین برآورد مدیریت و برآورد نقطه‌ای حسابرس، چند برابر سطح اهمیت عملکرد باشد. این موضوع ممکن است به‌دلیل موارد زیر باشد:

- شاید سطح قضاوت مورد نیاز بزرگتر از آن‌چه برای سایر برآوردهای حسابداری لازم است، باشد. برای مثال، ارزیابی این‌که ریسک اعتباری ابزار مالی خاص که موضوع زیان اعتباری مورد انتظار بوده، افزایش درخور توجهی داشته است یا نه، در بعضی موارد ممکن است بسیار قضاوتی باشد.

- تعداد و حساسیت فرضیه‌ها ممکن است بیشتر از آن‌چه برای سایر برآوردهای حسابداری لازم است، باشد.

- مدت دوره پیش‌بینی‌شده ممکن است طولانی‌تر از آن‌چه برای سایر برآوردهای حسابداری لازم است، باشد.

- ممکن است واحد تجاری نیازمند در نظر گرفتن اطلاعات از منابع برون‌سازمانی باشد و از این‌رو ممکن است چالشهایی برای حسابرسی ایجاد شود. برای مثال، ممکن است براساس چارچوب گزارشگری مالی، تهیه کلیه اطلاعات معقول و استنادپذیر درباره رویدادهای گذشته، وضعیت جاری و پیش‌بینی وضعیت اقتصادی آینده که بدون هرگونه هزینه یا صرف زمان و تلاش غیرضروری در تاریخ گزارشگری در دسترس هستند، الزامی باشد.

در موسسه‌های مالی، به‌دلیل اندازه منابع اطلاعاتی و حساسیت نتایج به تغییر در فرضیه‌ها، چنین دامنه‌های بزرگی ممکن است در اثر تفاوت‌های کوچک در فرضیه‌ها ایجاد شوند. متخصصان مجرب و باصلاحیت ممکن است با فرضیه‌های مناسب برای یک شرایط مشخص، مخالف باشند.

چالشهای ناشی از دامنه‌های گسترده‌تر از سطح اهمیت عملکرد

طبق بند ۱۳(د)۲) استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰، دامنه برآورد تهیه‌شده به‌وسیله حسابرس باید دربرگیرنده تمامی «نتایج معقول» باشد.

طبق بند الف۹۵ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰، دامنه ممکن است به‌وسیله موارد زیر محدود شده باشد:

- حذف نتایج دور از انتظار از حاشیه‌های دامنه برآورد بر اساس قضاوت حسابرس که وقوع آنها را نامحتمل می‌داند، و
 - جلوگیری برای محدود کردن دامنه، با توجه به شواهد حسابرسی موجود، تا جایی که حسابرس به این نتیجه برسد که همه نتایج در بازه دامنه برآوردی، معقول به نظر می‌رسد. در برخی موارد نادر، حسابرس ممکن است بتواند دامنه برآورد را تا جایی محدود کند که شواهد حسابرسی، گویای یک برآورد نقطه‌ای باشد.
- براساس نظر کارگروه استاندارد ۵۴۰، ناتوانی در محدود کردن دامنه به کمتر از سطح اهمیت عملکرد، ممکن است نشانگری از میزان ابهام برآورد مرتبط با مدل زیان اعتباری مورد انتظار باشد که به یک یا چند خطر عمده منجر می‌شود.

از بحث کارگروه یادشده درباره نحوه برخورد حسابرسان با چنین دامنه‌های گسترده‌ای، این‌طور استنباط می‌شود که رویه‌های حسابرسی قابلیت کاهش ابهام برآورد ناشی از به‌کارگیری یک رویه حسابداری الزام‌شده در چارچوب کاربردپذیر گزارشگری مالی را ندارند. براساس نظر کارگروه، هنگامی که ابهام برآورد مرتبط با زیان اعتباری مورد انتظار به خطر عمده منجر می‌شود، طبق مفاد بند ۲۰ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰، تمرکز بر موارد افشا درباره ابهام برآورد مدل زیان انتظاری مورد انتظار در صورت‌های مالی الزامی است و برای درک استفاده‌کنندگان از سطح ابهام برآورد، مفیدترین ابزار به نظر می‌رسد. همچنین براساس نظر کارگروه، درباره این موضوع می‌توان با ارکان راهبری یا سرپرست موسسه مالی بحث کرد. همچنین مدیریت باید قضاوت‌ها و سایر فعالیت‌ها را به اندازه کافی مستند کند.

افزون بر موارد افشا، بنا بر اعلام کارگروه، استانداردهای تجدیدنظرشده گزارشگری حسابرس، حسابرسان شرکت‌های سهامی عام را به اطلاع‌رسانی

بند الف ۹۴ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰

به‌طور معمول، برای ارزیابی معقول بودن برآورد نقطه‌ای مدیریت، دامنه محدود شده‌ای که مساوی یا کوچکتر از سطح اهمیت عملکرد باشد، کافی است. با وجود این، در برخی صنایع محدود کردن دامنه برآورد به چنین مقداری شاید امکان‌پذیر نباشد که این موضوع به‌ضرورت مانعی برای شناخت برآورد حسابداری نیست. این موضوع شاید نشانگر این باشد که این ابهام در برآورد حسابداری به اندازه‌ای است که به خطر عمده منجر می‌شود. پاسخهای بیشتر برای خطرهای عمده در بندهای الف ۱۰۲ تا الف ۱۱۵ تشریح شده‌اند.

اعتباری موردانتظار و سایر برآوردهای حسابداری که به‌طور عمده قضاوتی هستند، هنگام برخورد با دامنه‌های برآورد بزرگتر از سطح اهمیت، کارهای اضافی خاصی در ارتباط با اقدام حسابرس ضرورت دارد. چنان دامنه‌های وسیع، موضوع بسیاری از انواع برآوردهای حسابداری هستند، و با پیشرفت پروژه، نظرخواهی از متخصصان درباره انواع سایر برآوردهای حسابداری الزامی خواهد بود. در ادامه پیشرفتهای اخیر **پروژه افشا**^۳، کارگروه به بررسی این موضوع خواهد پرداخت که آیا در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۵۴۰ باید به‌طور جامع‌تری به پیامدهای حسابرسی ابهام برآورد از طریق افشا و گزارشگری پرداخت یا خیر؟

همچنین کارگروه یادشده خاطر نشان می‌سازد که:

- می‌توان بند الف ۷۸ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ را تعمیم داد تا ملاحظات اضافی درخصوص چگونگی ارزیابی معقول بودن فرضیه‌های استفاده‌شده به‌وسیله مدیریت را دربرگیرد.
- در برخی شرایط ممکن است حسابرس از دامنه برای ارزیابی برآورد نقطه‌ای مدیریت استفاده کند. در این خصوص، در بند الف ۹۴ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ می‌توان بحثهای مربوط به تاثیرات دامنه‌های گسترده و مواردی را گنجانده که به‌رغم قرارگرفتن برآورد مدیریت در دامنه برآوردی حسابرس، به‌دلیل گستردگی زیاد دامنه برآوردی، اجرای رویه‌های بیشتر لازم است.



پانوشتها:

- 1- Expected Credit Loss Model
- 2- Supervisors
- 3- Disclosure Projects

منبع:

The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), An Update on the Project and Initial Thinking on the Auditing Challenges Arising From the Adoption of Expected Credit Risk Models- part B-6, www.iaasb.org, 2016

موارد اصلی حسابرسی در گزارش حسابرس ملزم می‌کنند. کارگروه، مفید بودن این موضوع، در برخورد با دامنه‌های چند برابر سطح اهمیت عملکرد را توضیح داده است.

معقول بودن فرضیه‌ها

براساس هر دو بند ۱۳(ب) (۲) (برای زمانی که حسابرس نحوه برآورد حسابداری به‌وسیله مدیریت و داده‌های مبنای آن را آزمون می‌کند) و بند ۱۵(ب) (برای خطرهای عمده) در استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰، ارزیابی معقول بودن فرضیه‌های مهم استفاده‌شده به‌وسیله مدیریت الزامی است. بند الف ۷۸ استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ به شرح زیر است: برخی از موضوعهایی که حسابرس می‌تواند در ارزیابی معقول بودن مفروضات مورد استفاده مدیریت، مورد توجه قرار دهد، عبارتند از:

- آیا هر یک از فرضیه‌ها معقول به‌نظر می‌رسند یا خیر؟
- آیا فرضیه‌ها وابستگی متقابل و سازگاری درونی دارند یا خیر؟
- آیا فرضیه‌ها، برای برآورد حسابداری موردنظر، یا برای سایر برآوردهای حسابداری، در مجموع یا همراه با سایر فرضیه‌ها، معقول به‌نظر می‌رسند یا خیر؟

در قالب مدلهای زبان اعتباری موردانتظار، بحثهای کارگروه درباره چگونگی ارزیابی معقول بودن فرضیه‌های استفاده‌شده به‌وسیله مدیریت، بر موارد زیر متمرکز شده‌اند:

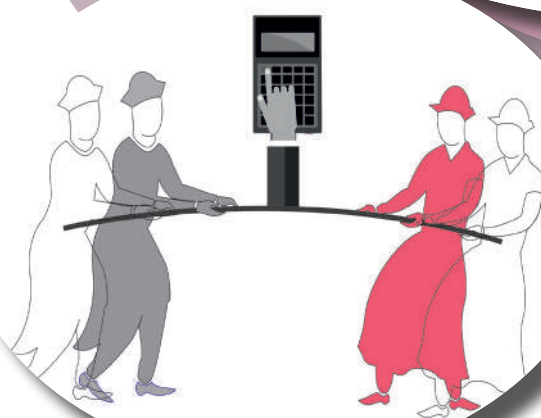
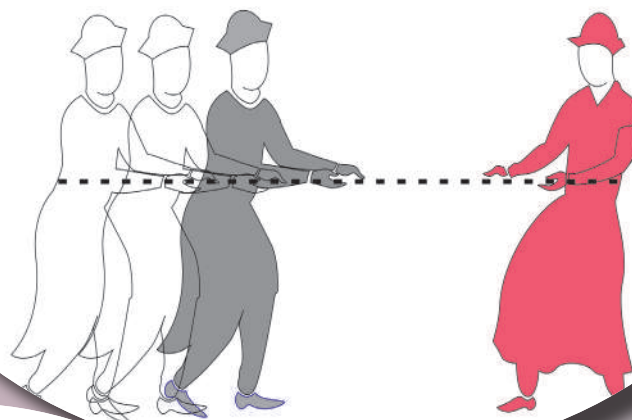
- آیا گفتمان حسابرس با **ناظران**^۲ موسسه مالی، و محک‌زنی همراه با آن در درون و برون سازمان، نشانه‌هایی فراهم می‌کند که فرضیه‌ها با درک ناظر یا حسابرس از شرایط، یکسان است یا خیر. کارگروه اعلام کرده است که شاید ناظران اهداف متفاوتی (برای مثال هدفهای ثبات و کفایت سرمایه) داشته باشند که ممکن است توضیحی برای تفاوت دیدگاه‌ها باشد؛ و

- آیا بررسی گذشته‌نگر حسابرس از قضاوت مدیریت و فرضیه‌های مرتبط با برآوردهای حسابداری عمده دوره قبل، نشانه‌ای از سوگیری احتمالی مدیریت فراهم می‌کند یا خیر؟

عرصه‌های بررسی در پروژه استاندارد ۵۴۰

کارگروه استاندارد ۵۴۰ خاطر نشان می‌سازد که در مواردی نظیر زبان

نوپردازی استاندارد حسابرسی برآوردهای حسابداری



برای شناخت یا اندازه‌گیری، الزامی ساخته است، یا افشای برآوردهای حسابداری در صورتهای مالی الزامی شده‌اند. برای مثال، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۹ (IFRS 9) با عنوان «ابزار مالی»، و سایر استانداردهای گزارشگری مالی، استفاده از اطلاعات آینده، شامل اطلاعات مرتبط با شرایط اقتصادی واحد تجاری را در اندازه‌گیری برآوردهای حسابداری الزامی کرده‌اند.

امروزه، بخش عمده‌ای از صورتهای مالی بر برآوردهای حسابداری مبتنی است. برخی از آنها، مانند استهلاک داراییهای ثابت مشهود، به نسبت ساده هستند در حالی که بقیه، مثل بدهیهای قراردادهای بیمه و زیانهای اعتباری مورد انتظار، بسیار پیچیده‌اند. در دهه گذشته، چارچوب گزارشگری مالی در حال تکامل، استفاده از برآوردهای حسابداری پیچیده را، به عنوان مبنایی

انتشار پیش‌نویس پیشنهادی

در پاسخ به چارچوبهای در حال تکامل گزارشگری مالی و محیط تجاری در حال تغییر، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB)، استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۵۴۰ (ISA 540) کنونی درخصوص حسابرسی برآوردهای حسابداری را بازنگری کرده است.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی با رفتن به سراغ مقررات‌گذاران، شاغلان حرفه، شامل افرادی که به حسابرسی واحدهای تجاری کوچک، متوسط و بزرگ می‌پردازند، و سایر سودبران و مشورت‌گسترده با آنها، پیش‌نویس پیشنهادی را برای پرداختن به این مسائل منتشر کرد. پیش‌نویس پیشنهادی برای استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۵۴۰ (بازنگری‌شده)، با عنوان «حسابرسی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط»، نحوه ارزیابی برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط از سوی حساب‌رسان را تغییر اساسی می‌دهد. حساب‌رسان از این به بعد باید تمرکز بیشتری بر خطر تحریف‌های بااهمیت ناشی از برآوردهای حسابداری داشته باشند و با الزامهای مفصل‌تری درخصوص شواهد حسابرسی، به این خطرها رسیدگی کنند. براساس استانداردهای جدید پیشنهادی، بسیاری از حساب‌رسیها، به‌ویژه حسابرسی موسسه‌های مالی مثل بانکها و بیمه‌ها، با توجه به گرایش به تغییر حسابداری زیانهای اعتباری مورد انتظار، تغییر خواهند کرد.

تغییرهای پیشنهادی

استاندارد پیشنهادی:

• الزامهای رویه‌های ارزیابی ریسک شامل عوامل خاص مرتبط با برآوردهای حسابداری، یعنی پیچیدگی، قضاوت، و ابهام برآورد را تقویت می‌کند.

• انتظارات بیشتری برای واکنش حساب‌رسان در مورد شناسایی خطر تحریف بااهمیت به‌وجود می‌آورد. برای ریسکهای ذاتی بالا، حساب‌رس به‌منظور کسب شواهد حسابرسی درباره مسائل مرتبط با پیچیدگی، قضاوت یا ابهام برآورد، باید رویه‌های حسابرسی بیشتری طراحی کند. در

زمان برآوردهای حسابداری با ریسک ذاتی پایین، حساب‌رسان باید مشخص کنند که یک رویه حسابرسی خاص شواهد کافی و مناسب حسابرسی را فراهم می‌کند یا به رویه‌های بیشتری نیاز است؟

• شامل چندین تدبیر اصلی است که با هدف افزایش کاربرد تردید حرفه‌ای حساب‌رسان و لحاظ کردن امکان سوگیری مدیریت، طراحی شده‌اند و برخی از آنها عبارتند از: افزایش الزامهای ارزیابی ریسک، الزامهای جزئی‌تر مرتبط با کسب شواهد حسابرسی، و الزامهای «عقب‌ایستادن»^۱، و ارزیابی شواهد به‌دست‌آمده.

• صرف‌نظر از اندازه، بخش اقتصادی واحد تجاری، یا موسسه حسابرسی، مقیاس‌پذیر است، چرا که این استاندارد، براساس خطر ارزیابی‌شده تحریف بااهمیت، تلاش متفاوتی را الزامی می‌سازد.

• بر استفاده از الگوها، سوگیری مدیریت، و موارد افشا، تمرکز دارد؛ ازجمله برخورد با شرایطی که برآوردهای حسابداری گستره وسیعی از پیامدهای منطقی با خود دارد.

افزون بر این، بسیاری از واحدهای تجاری، برای مثال، جهت ارزشیابی ابزار مالی، از منابع اطلاعاتی خارجی برای برآوردهای حسابداری استفاده می‌کنند. بنابراین، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، درخصوص استفاده از منابع اطلاعاتی خارجی، اصلاحیه‌هایی برای استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۵۰۰، با عنوان «شواهد حسابرسی»، پیشنهاد کرده است.

برای بهبود درک یکسان از تغییرهای پیشنهادی، هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی نموداری را منتشر ساخته است که ارتباط درونی بین الزامهای جدید را روشن می‌سازد.



پانوشته‌ها:

1- Stank back

منبع:

Jasper van den Hout, **Your Turn to Weight In: Proposed Modernization of Accounting Estimates Auditing Standard**, IAASB, July 2017



در سال ۲۰۱۶، براوردهای حسابداری واحدهای تجاری ثبت شده نزد کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا^۱ بالاترین میزان تغییر را از سال ۲۰۰۰ داشته‌اند. سال ۲۰۰۰ اولین سالی بود که نشریه تحلیلی حسابرسی^۲ تمام پرونده‌های سالانه و فصلی ثبت شده را تحلیل کرد.

طبق گزارش منتشر شده با عنوان "مروری بر ۱۷ سال تغییرات در براوردهای حسابداری"، این تغییرها از ۶۲۸ مورد در سال ۲۰۱۵ به ۸۲۰ مورد در سال ۲۰۱۶ افزایش یافته‌اند. میانگین بلندمدت آمار یادشده ۵۵۰ تغییر در هر سال است.

بخش عمده این افزایش به دلیل تغییرهای براوردهای حسابداری مزایای بازنشستگی ایجاد شده است (۲۱۰ مورد تغییر در سال ۲۰۱۶ نسبت به تنها ۲۴ مورد تغییر در سال ۲۰۱۵). بخشی از افزایش چنین براوردهایی به دلیل روند سریع به‌کارگیری روش **نرخ نقطه‌ای**^۳ برای محاسبه ارزش فعلی تعهدات آینده مزایای بازنشستگی به‌وسیله شرکتهاست. این روند با شرکت **ای‌تی‌آندتی** (AT & T) شروع شد که در اوایل سال ۲۰۱۴ این تغییر را افشا کرد. طی دو سال، ده‌ها شرکت این روند را ادامه دادند. در گذشته، تغییرهای مرتبط با مزایای بازنشستگی فقط ۴ درصد براوردهای حسابداری تغییر یافته را در بر می‌گرفت (جدول ۱ را مشاهده کنید).

در گذشته، حامیان مالی طرحهای بازنشستگی، نرخ میانگین موزون سی‌ساله اوراق قرضه دولتی را به‌عنوان نرخ تنزیل استفاده می‌کردند. در روش نرخ نقطه‌ای، نرخ منحنی بازده اوراق قرضه شرکتی با کیفیت استخراج و به‌جای میانگین موزون واحد، برای هر یک از جریانهای نقدی مورد انتظار سالهای آینده طرحهای بازنشستگی استفاده می‌شود.

نه تنها دقت و صحت اندازه‌گیری روش نرخ نقطه‌ای بیشتر است، بلکه نتایج مالی شرکت را نیز دست‌کم در کوتاه‌مدت بهبود می‌بخشد. همچنین، بنا به نظر نشریه تحلیلی حسابرسی، تغییر در براوردهای حسابداری در کل ممکن است حاکی از **مدیریت سود**^۴ باشد.

بر اساس داده‌های نشریه تحلیلی حسابرسی، طی دوره‌های گذشته نسبت تغییرهای صورت گرفته در براوردهای حسابداری، با تأثیر مثبت بر درآمد نسبت به تغییرات با تأثیر منفی بر درآمد، ۱/۳ به ۱ بوده است. طبق نظر نویسنده مقاله: "این موضوع بیانگر این است که

جدول ۱- ده گروه اول تغییر در برآوردهای حسابداری	
گروه برآورد	درصد از کل
استهلاک داراییهای مشهود، استهلاک داراییهای نامشهود، استهلاک منابع طبیعی	۲۲
درصد تکمیل و شناخت درآمد قرارداد در جریان پیشرفت	۱۲
اندوخته تجدید ساختار	۱۰
مالیات بر درآمد، شامل ذخیره ارزشیابی	۷
تعهدات و بدهیهای احتمالی شامل دعاوی حقوقی	۶
جبران خدمات مبتنی بر سهام	۵
شناخت درآمد	۵
مستمری و سایر مزایای پس از بازنشستگی	۴
ذخیره زیان بیمه‌ای شامل خسارتهای اتفاق افتاده و گزارش نشده	۴
تعهدهای کنارگذاری دارایی	۳

فرض کنید شرکتی با تغییر در برآورد ذخیره «برگشت از فروش و تخفیفها»، ۱۰ درصد سود را افزایش می‌دهد. این سود بیانگر افزایش فروش است؟ چه میزان واقعیت اقتصادی را منعکس می‌کند؟

به نظر نویسنده مقاله: "این پرسشها برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی بسیار بااهمیت هستند ولی تغییر در برآوردها و اثر آنها بر صورت سودوزیان در لابه‌لای یادداشت‌های صورتهای مالی آورده می‌شوند که جلب توجه نمی‌کند." تغییرات مستمر، غیرعادی و مبهم در برآوردهای حسابداری باید توجه استفاده‌کننده صورت مالی را جلب کند.

جدول ۱ متداول‌ترین تغییرها در برآوردهای حسابداری در بین ۱۰۰۰ تغییر تحلیل شده از سوی نشریه تحلیلگری حسابرسی طی ۱۷ سال گذشته را نشان می‌دهد.



پانوشتها:

- 1- US Securities and Exchange Commission
- 2- Audit Analytics
- 3- Spot-Rate
- 4- Earnings Management
- 5- Incurred But Not Reported (IBNR)

منبع:

David McCann, Accounting Estimates Changing at Record Pace, CFO.com, 2017

مدیریت به احتمال زیاد تغییری را اعمال می‌کند که تأثیر مثبت در درآمد دارد. تغییر در برآوردهای حسابداری امکان مدیریت سود را فراهم می‌کند.

در سال گذشته نسبت یادشده ۱/۶ به ۱ بود؛ بالاترین نسبتی که در ۱۷ سال گذشته نشریه تحلیلیگری حسابرسی ثبت کرده است.

حسابرسی برآوردهای حسابداری بسیار سخت است. طبق نظر نویسنده مقاله "برخی امور پیچیده‌تر مستلزم قضاوت درباره رخدادهای آینده است. به‌طور مثال، به‌طور قطع برخی مطالبات وصول نخواهند شد، ولی این حسابها تفکیک و مشخص نشده‌اند. از این رو برخی مدلها برای برآورد مطالبات مشکوک‌الوصول (صورتحسابهایی که هرگز پرداخت نخواهد شد)، استفاده می‌شوند."

همچنین استهلاک داراییهای ثابت، ذخیره بدهیهای احتمالی، پوشش ریسک و ارزشیابی ابزار مشتقه نیازمند برآوردهایی است که بخشی از آنها همیشه براساس فرضیه‌ها هستند.

به‌منظور مقایسه‌پذیری بین دوره‌ها، انتظار می‌رود فرضیه‌ها یکسان باشند مگر این که دلیل خوبی برای تغییر وجود داشته باشد. در صورت تغییر، فرضیه‌های بااهمیت باید افشا شوند.

به نظر نویسنده مقاله: "هر تغییر برآورد با اختیار مدیریت انجام می‌شود و نتایج عملیات آن دوره را تغییر می‌دهد و اطلاعات غنی به‌ویژه در ارتباط با کیفیت سود افشا می‌شود."

HESABRAS

List of Contents:

Round Table

- 14 ■ Round Table: Auditing Challenges in Accounting Estimates

Interview

- 24 ■ Insurance is Risk Inherent
Talk to: M. Hajarian Kashani, Ph.D.
- 26 ■ Accounting Estimates in Banking Industry; In Need of Further Effort of Audit Firms
Talk to: A. A. Amin Tafrashi
- 28 ■ Significant Accounting Estimate in Banking Industry; Doubtful Debts
Talk to: S. H. Shams Alam, Ph.D.
- 30 ■ Accounting Estimates; Universal and Full of Uncertainty
Talk to: A. Taheri
- 34 ■ Accounting Estimates; A Tool for Profit Management
Talk to: D. Mahjoob

Articles

- 36 ■ Comment on the PCAOB Auditing Standard: Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements
Translation by: S. Sepahrom, M. Azodi
- 42 ■ Auditing Accounting Estimates and the Use of Specialists
Translation by: S. Sepahrom, M. Azodi
- 44 ■ What Should Be Disclosed About Estimation Uncertainty
Translation by: M. Nazemi Ardekani, Ph.D..
- 54 ■ Challenges in Complying with the Requirements When Auditing Accounting Estimates
Translation by: R. Bonabi Ghadim, Ph.D.
- 60 ■ Events After the Balance Sheet Date
H. Rahmani, Ph.D.
- 68 ■ Audit of Fair Value Measurements: Solutions to Increase Effectiveness
H. Mohammadi, Z. Siadaty
- 74 ■ Post Implementation Review of IFRS 13; Fair Value Measurement
Translation by: F. Yari
- 82 ■ Auditing Challenges Arising from the Adoption of Expected Credit Loss Models; Addressing the Estimation Uncertainty explicit in ECL Models
Translation by: M. Mikaeili
- 84 ■ Modernization of Accounting Estimates Auditing Standard
Translation by: S. Nasiri
- 86 ■ Accounting Estimates Changing at Record Pace
Translation by: M. Mikaeili
- 88 ■ Challenges Challenges Arising from the Adoption of Expected Credit Loss Models; Management Bias
Translation by: M. Mikaeili



- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به موقع و مطمئن مجله برخوردار شوید.
- با اشتراک و دریافت مرتب مجله حسابرسی، آرشیوتان را کامل کنید.
- هزینه پستی مشترکان بر عهده مجله حسابرسی است.
- استادان و دانشجویان دانشگاه ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می توانند مطالب مجله را به صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقیقی	مشترک حقوقی
نام:	نام مشترک:
نام پدر:	وابسته به:
شغل:	نام شخص دریافت کننده:
میزان تحصیلات:	سمت:
شروع اشتراک از شماره:	شروع اشتراک از شماره:
تعداد درخواست از هر شماره:	تعداد درخواست از هر شماره:

نشانی	شهر:	استان:	کد پستی:	صندوق پستی:	
	تلفن:	دورنویس:	پست الکترونیک:		
	نشانی:	تلفن همراه:			

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ سازمان حسابرسی شماره شبّا: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲ آدرس: تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶ شماره فاکس: ۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹ شماره تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹ مبلغ اشتراک (دو سال ونیم): ۱۰۰٫۰۰۰ تومان	شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ سازمان حسابرسی شماره شبّا: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲ آدرس: تهران - میدان فاطمی - خیابان چهلستون - نبش کوچه دوم - پلاک ۴۶ شماره فاکس: ۰۲۱-۸۸۹۵۱۲۰۹ شماره تلفن: ۰۲۱-۸۸۹۵۳۱۱۹ مبلغ اشتراک (دو سال ونیم): ۱۰۰٫۰۰۰ تومان
--	--

اگر مجله جدید ظرف سه ماه از دریافت آخرین شماره، به دستتان نرسید، لطفاً با دفتر مجله تماس بگیرید.

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Bimonthly Publication

No: 102

September 2019

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Yadollah Mokarami, Ph.D., CPA



No. 46, 2nd Alley, Chehel-soton St., Fatemi Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 14316-64141

Tel: 88953119

Fax: 88951209

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org