

## چالش‌های حسابداری ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها

غلامرضا سلیمانی امیری<sup>۱</sup>، ندا جعفری نسب کرمانی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۸/۰۶

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۱/۱۵

### چکیده

اهمیت روزافزون ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها در گزارش‌گری مالی، باعث شده است اهمیت این مباحث در حسابداری نیز قابل توجه گردد. هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام بر مبنای بازرسی‌های انجام شده و گزارش‌های مبتنی بر آن در مورد نقص‌های متعدد، نگران فقدان آمادگی کافی حسابرسان برای مواجهه با چالش‌های موجود در ارزیابی اندازه‌گیری‌های انجام شده بر مبنای ارزش منصفانه است. این مقاله، مبتنی بر چارچوب مشخصی از تحقیقات ارائه شده است و بر این اساس قضاوت حسابرس را از طریق تجزیه و تحلیل سه عامل شامل محیط، وظیفه و فرد که با یکدیگر دارای ارتباط تعاملی هستند، مورد بررسی قرار می‌دهد (بانر، ۲۰۰۸). این چارچوب به ویژه در درک قضاوت‌های مربوط به حسابداری ارزش منصفانه و سایر برآوردها مفید است، زیرا حسابداری دارای عوامل محیطی و وظیفه‌ای ویژه‌ای است که نمی‌توان صرفاً با در نظر گرفتن ویژگی‌های حسابرس به ارتقای کیفیت فرایند حسابداری اقدام ورزید. علاوه بر آن، با احتساب حوزه‌های عملی شناسایی شده توسط هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام که مستقیماً مفاهیم مربوط به حسابداری ارزش منصفانه و سایر برآوردها را مد نظر قرار می‌دهد، می‌توان زمینه تحقیقات آینده را به گونه‌ای فراهم آورد که تعامل میان این سه عامل لحاظ گردد.

**واژه‌های کلیدی:** ارزش منصفانه، برآوردها، قضاوت حسابرس.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

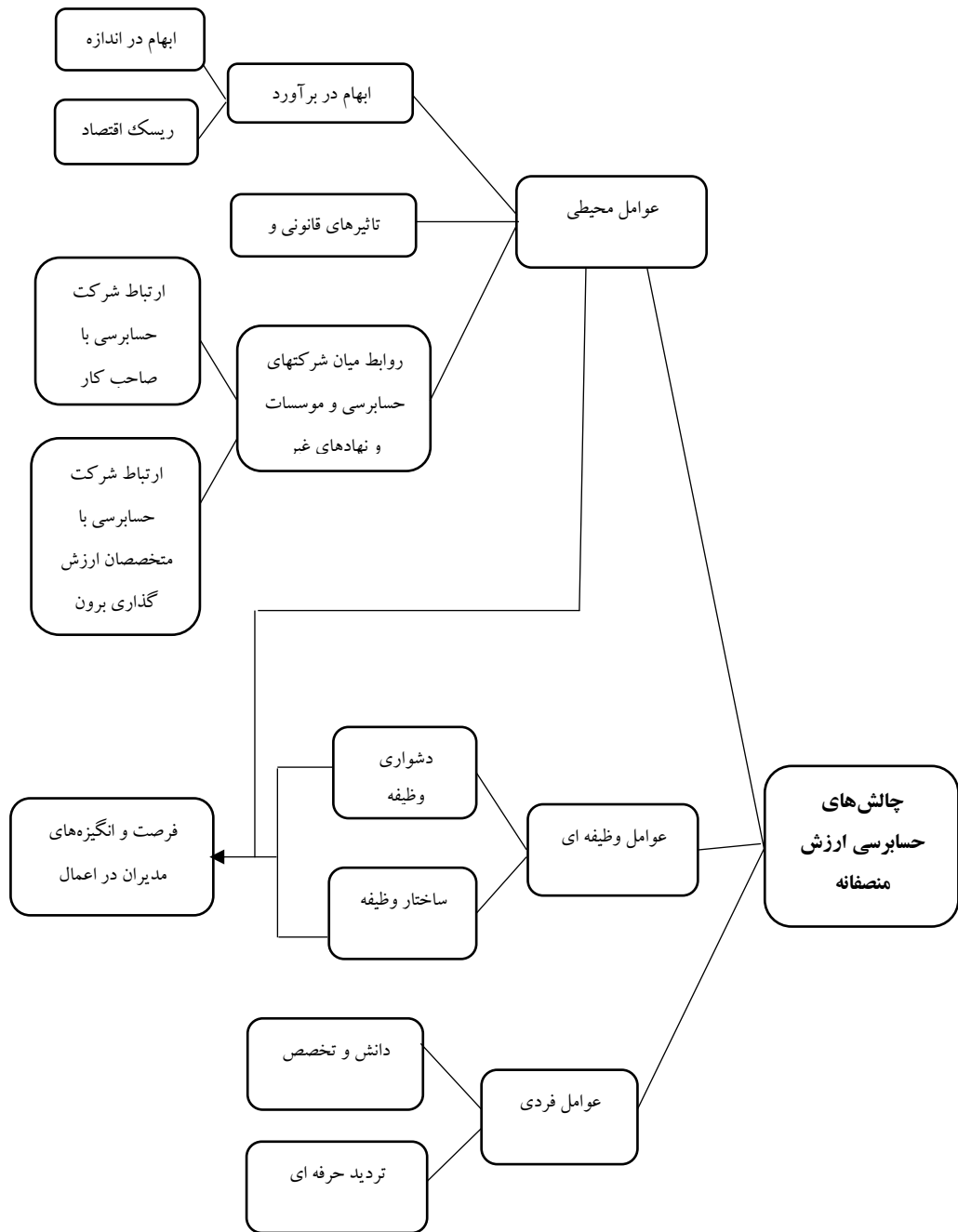
کد DOI مقاله: 10.22051/ijar.2016.2583

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، (gh\_soleimany@yahoo.com)

<sup>۲</sup> دانشجوی دکترای حسابداری و عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی تابران مشهد، (نویسنده مسئول)، (nedajafari86@yahoo.com)

## مقدمه

بر اساس بیانیه ۱۵۷ هیات استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup> با نام "اندازه‌گیری ارزش منصفانه"، ارزش منصفانه عبارت است از قیمتی که در ازای فروش یک دارایی دریافت می‌شود و یا جهت پرداخت یک بدهی در یک معامله حقیقی میان فعالان بازار در تاریخ اندازه‌گیری، مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابداری ارزش منصفانه بر این موضوع دلالت می‌کند که دارایی‌ها و بدهی‌ها بایستی به قیمت بازار یا قیمت‌های نزدیک به قیمت بازار، در صورت‌های مالی منعکس شوند. منتقدان حسابداری ارزش منصفانه اعتقاد دارند که از آنجایی که این روش بر مبنای مفروض‌هایی می‌باشد که اختیارهای بسیار زیادی را به مدیریت واحد تجاری می‌دهد، قابلیت تأیید چندانی ندارد. بنابراین، حسابداری ارزش منصفانه ضرورتاً، از بی‌طرفی در تهیه صورتهای مالی برخوردار نیست. علاوه بر آن، این شیوه، اطلاعاتی از ارزش بازار را برای اندازه‌گیری بسیاری از دارایی‌ها فراهم می‌نماید که بر سود گزارش شده شرکت که توسط تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران جهت ارزیابی شرکت استفاده می‌شود، تأثیر می‌گذارد. بنابراین از آنجایی که کاربرد حسابداری ارزش منصفانه در تهیه صورت‌های مالی با بی‌ثباتی زیاد و محافظه‌کاری کمتری تهیه می‌شود، ممکن است به مدیران این اجازه را بدهد تا تاریخ شناسایی را به تأخیر انداخته و باعث آسیب رساندن به درک سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران از عملکرد مالی شرکت شود (محسنی ملکی، ۱۳۹۲). بر اساس یافته‌های متعدد از بازرسی‌های انجام شده توسط هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام<sup>۲</sup> در سال‌های اخیر می‌توان مشاهده نمود که اندازه‌گیری ارزش منصفانه به عنوان یکی از نواحی چالش برانگیز برای حساب‌رسان محسوب می‌شود. ابهام در استانداردهای حسابرسی به همراه پیچیدگی‌های مرتبط با حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه به اختلاف نظر بین شرکت‌های حسابرسی و هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام درباره آنچه که به منزله شواهد کافی و مناسب برای حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه است، منتج گردیده است (گلور و همکاران، ۲۰۱۴)؛ اما سوالی که در این مقاله مطرح و به آن پرداخته شده است، این است که چه عواملی باعث شده است تا حسابرسی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها به یکی از چالش برانگیزترین مباحث در حسابرسی تبدیل شود. در این مقاله برای ارزیابی منسأهای احتمالی نقص‌های مشاهده شده در قضاوت‌های حساب‌رسان در این زمینه، سه عامل مهم و تعاملی فرآیندهای قضاوتی شامل عوامل محیطی، وظیفه‌ای و فردی حساب‌رس بر اساس پژوهش‌های مختلف، مورد بررسی قرار می‌گیرد (نمودار مفهومی ۱).



شکل (۱): نمودار مفهومی

### ۱- عوامل محیطی

عوامل محیطی، شامل آن دسته از عواملی هستند که در محیط پیرامون حسابرس بوده و مختص به فرد یا وظیفه‌ایی که انجام می‌دهد، نمی‌باشند (بانر، ۲۰۰۸). عوامل محیطی مرتبط با ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها را می‌توان به سه گروه شامل (۱) ابهام در برآورد (۲) تأثیرهای قانونی و نظارتی - که عموماً اجباری هستند و (۳) ارتباط‌های مبتنی بازار یا قرار داد بین شرکت‌های حسابرسی و موسسات و نهادهای غیر نظارتی، تقسیم نمود (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

#### ابهام در برآورد

حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، به دلیل ذهنیت ذاتی در برآورد رویداد آتی و وجود ابهام در اندازه‌گیری با درجه بالا که به صورت بالقوه وجود دارد، به عنوان یکی از حوزه‌های چالش برانگیز محسوب می‌شود (کریستنسن و همکاران، ۲۰۱۲). ابهام در برآورد طبق تعریف ارائه شده توسط استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (ISA۵۴۰) عبارت از آسیب‌پذیری برآورد حسابداری و موارد افشا به واسطه مشکل ذاتی دقت در اندازه‌گیری است. هم‌چنین طبق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، برآورد حسابداری تقریبی از مبلغ پولی در شرایطی که اندازه‌گیری به صورت دقیق امکان‌پذیر نیست، می‌باشد. در محیط کنونی، کسب اطلاعات اتکال‌پذیر، درباره ارزش منصفانه یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های پیش روی تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان است. ماهیت و اتکال‌پذیری اطلاعات در دسترس مدیریت به منظور انجام برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه در بسیاری موارد متفاوت است و در نتیجه بر میزان ابهام در برآورد مرتبط با آن ارزش منصفانه اثر می‌گذارد. اگر بازارها منفعل شوند اطلاعات مربوط به قیمت بازار در دسترس نخواهد بود و در نتیجه برآوردها براساس سایر اطلاعات و با استفاده از مدل‌ها انجام خواهند شد. بنابراین میزان ابهام در برآورد افزایش می‌یابد و بر مخاطرات تحریف با اهمیت اثر می‌گذارد (جعفریان طاهری، ۱۳۸۸). دو عامل که بر ایجاد ابهام در برآورد در حسابرسی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها تأثیر می‌گذارد شامل (۱) ابهام در اندازه‌گیری (۲) ریسک اقتصاد کلان است (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

#### ابهام در اندازه‌گیری

ابهام در اندازه‌گیری، ابهام در ارزش‌گذاری یک قلم (به عنوان مثال ابزار مالی) یا ابهام در برآورد اعداد گسسته (مانند مقادیر شمارش ناپذیر) است. ماهیت ارزش‌های منصفانه این است

که حتی کارشناسان خوش نیت نیز می‌توانند در ارزش‌گذاری و یا بهترین روش برآورد توافق نداشته باشند، به ویژه زمانی که اقلام غیرقابل تبدیل به وجه نقد یا فروش در بازار هستند. در برخی از موارد، قیمت از معامله‌ها در بازار گرفته می‌شود و در دیگر موارد "بر مبنای مدل" برآورد می‌شود (کولف ۲۰۰۸ به نقل از براتن و همکاران، ۲۰۱۳). عدم قطعیت ابزار اندازه‌گیری ناشی از ورودی‌های مدل است که در برگیرنده ویژگی‌های آماری شناخته شده و عوامل ناشناخته‌ای می‌باشد که مستلزم قضاوت هستند (براتن و همکاران، ۲۰۱۳). کنون و بدارد (۲۰۱۳) شواهدی را مبنی بر چالش‌های عمده ارائه می‌دهند که مدیران حسابرسی و مدیران ارشد در هنگام حسابرسی اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه با آنها مواجه می‌شوند. آنها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان در هنگام اظهار نظر نسبت به قابلیت اطمینان اندازه‌گیری ارزش‌های منصفانه دچار مشکل می‌شوند، زیرا مفروض‌های مدل و روش‌های ارزش‌گذاری تا حد زیادی ذهنی بوده و مبتنی بر قضاوت فردی هستند.

### ریسک اقتصاد کلان

ابهام در اندازه‌گیری، از پارامترهای ورودی یا انتخاب مدل موجود در محیط پایدار اقتصاد منتج می‌شود. هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی<sup>۳</sup>، بحران مالی ۲۰۰۸ را به عنوان یک چالش بزرگ برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه عنوان کرده است و هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام به حسابرسان هشدار می‌دهد که چالش‌های مربوط به نوسان‌های بازار احتمالاً ادامه پیدا خواهند کرد. به عنوان مثال می‌توان به ریسک مدل اشاره نمود؛ ریسکی (احتمال زبانی) که به خاطر اشتباه در مدل‌سازی یا تخمین پارامترهای مدل به وقوع می‌پیوندد و در واقع زمانی که نهاد مالی با استفاده از مدل‌های ریاضی به دنبال ارزش‌گذاری اوراق است با ریسک مدل مواجه می‌شود که ممکن است این ریسک از طریق شرایط اقتصادی ناپایدار افزایش یابد. در این گونه بازارها، حتی قیمت‌های مشاهده شده نیز می‌تواند یک ابزار اندازه‌گیری نامناسب برای ارزش منصفانه باشد. به عبارت دیگر، در بازارهای پرنوسان، حتی قیمت‌های مشاهده شده نیز می‌تواند یک ابزار اندازه‌گیری نامناسب برای ارزش منصفانه باشد. به طور کلی مطالعه‌ها در این زمینه نشان می‌دهند که ریسک‌های اقتصاد کلان باعث افزایش عدم اطمینان در اندازه‌گیری در مورد اطلاعات قیمت‌گذاری می‌شوند (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

### تأثیرهای قانونی و نظارتی

سیستم‌های قانون‌گذاری و نظارتی از عوامل مهم محیطی هستند که رفتار قابل قبول را تعریف می‌کنند و مجازات‌هایی را به منظور سازگاری با رفتارهای ارجح ارائه می‌دهند. این ساختار نظارتی دو نقش عمده شامل قانون‌گذاری و نظارت را ایفا می‌نمایند. نهادهایی مانند هیات استانداردهای حسابداری مالی در درجه اول نقش قانون‌گذاری و سایرین مانند کمیسیون بورس و اوراق بهادار و هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام نقش مقام ناظر را دارند. علاوه بر این، دادگاه‌ها قوانین را در حوزه قضایی ایالات متحده بر مبنای لایحه ساربنز اکسلی (SOX) و در سایر مناطق بر مبنای قوانین مشابه تعیین می‌نمایند و مجازات‌ها را از طریق طرح دعوی در دادگاه مدنی و پرونده‌های جنایی اجرا می‌کنند. ویاس (۲۰۱۱ به نقل از براتن و همکاران، ۲۰۱۳) به این نتیجه رسید که فشار قانونی و بازرسی‌های کمیسیون بورس و اوراق بهادار باعث افزایش به موقع بودن کاهش ارزش‌ها می‌شود. ون دیپول و همکاران (۲۰۰۹) به نقل از براتن و همکاران، (۲۰۱۳) نیز به این نتیجه رسیدند که سیستم‌های نظارتی که کیفیت بالاتری دارند، معمولاً طبق استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) دارای ارتباط بیشتری با موارد کاهش ارزش سرفقلمی بوده و آن را به گونه‌ی محافظه‌کارانه‌تری گزارش می‌کنند. این یافته‌ها نشان می‌دهند که برای ارتقای کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها لازم است دقت و احتیاط بیشتری در امر قانون‌گذاری صورت گیرد. به علاوه بحران مالی اخیر چنین بینشی ارائه کرده است که آیا سازمان‌های قانون‌گذار واقعاً انگیزه‌هایی برای حساب‌رسان به منظور بهبود کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها ارائه می‌دهند یا خیر؟ با وجود این که بررسی پژوهش‌ها چنین نشان می‌دهند که قانون‌گذاری منظم‌تر کیفیت گزارش‌دهی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها را بهبود می‌بخشد، اما پژوهش‌ها هنوز فواید نظم قوانین مربوط را نسبت به هزینه‌هایی که بر کیفیت حسابرسی تحمیل می‌کنند، روشن ننموده‌اند (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

### ارتباط شرکت‌های حسابرسی با نهادها و سازمان‌های غیر نظارتی

علاوه بر ارتباط شرکت‌ها با قانون‌گذاران، شرکت‌های حسابرسی دارای ارتباط‌های مبتنی بر قرارداد و بازار مانند رقابت با دیگر شرکت‌های حسابرسی برای جلب مشتریان و نیروی کار، تعامل‌های رسمی و غیررسمی با صاحب‌کار و استفاده از متخصصان ارزش‌گذاری، نیز هستند. برخلاف روابط قانونی که عمدتاً اجباری هستند، این ارتباط‌ها در واقع به صورت دو جانبه مورد

توافق قرار می‌گیرند. ساختار ارتباطها با نهادهای غیرقانون‌گذار زمانی که با ویژگی‌های موسسه-های مرتبط (مثل قدرت بازار شرکت حسابرسی) هم راستا می‌شوند، ممکن است بر کیفیت هرگونه عملیات حسابرسی تاثیر بگذارند. در این قسمت، ابتدا ارتباطهای شرکت‌های حسابرسی با صاحب‌کار را بررسی نموده و سپس به کاربرد متخصصان ارزش‌گذاری پرداخته می‌شود (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

#### ارتباط شرکت‌های حسابرسی با صاحب‌کار

مزیت مدل پرداخت - صاحب‌کار و اولین حرکت، جنبه ساختاری ارتباط بین شرکت حسابرسی و صاحب‌کار می‌باشد (براتن و همکاران، ۲۰۱۳). حساب‌برسان اغلب اطلاعات خلاصه شده و یا نتایج ارائه شده توسط مدیران در خصوص مانده حساب‌ها یا کنترل‌های داخلی را دریافت می‌کنند. آن‌ها باید پس از دریافت موارد فوق درصدد جمع‌آوری شواهد برآیند تا ارزیابی نمایند که آیا این اطلاعات به گونه‌ای منصفانه ارائه شده است یا خیر. در چنین موقعیت‌هایی، مدیران "اولین حرکت کننده" و حساب‌برسان "دومین حرکت کننده" تلقی می‌شوند. زمانی که حساب‌برسان جزء دومین حرکت کننده هستند، در برابر جانبداری اطلاعاتی دچار حساسیت شده و قادر به چشم‌پوشی از اطلاعات پردازش شده گذشته نخواهند بود (فیش-آف و همکاران، ۱۹۷۷). علاوه بر این، صاحب‌کار و ویژگی‌های شرکت حسابرسی (مثل قدرت حاکمیت شرکتی و اندازه شرکت حسابرسی) ممکن است بر چگونگی رفتار طرفین درون ساختار ارتباطی تأثیر داشته باشد. مزیتی که مدیریت از آن بهره‌مند است یعنی آماده‌سازی ارزش‌های گزارش شده قبل از حسابرسی می‌تواند به طور نامناسبی بر کیفیت حسابرسی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها تأثیر داشته باشد، زیرا مدیریت می‌تواند از این مزیت اولین حرکت به آسانی در هنگامی که ابهام بیشتری وجود دارد، استفاده نماید (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

#### ارتباط شرکت‌های حسابرسی با متخصصان ارزش‌گذاری برون سازمانی

پیچیدگی روزافزون و حجم برآوردهای ارائه شده در صورت‌های مالی باعث شده است تا مشتریان زیادی از ارزش‌گذاری‌های انجام شده توسط اشخاص ثالث (متخصصان برون سازمانی) بهره‌مند شوند (دیچو و همکاران، ۲۰۱۳). کاربرد ارزش‌گذاری متخصصان مسئله‌ای است که هم تهیه‌کنندگان و هم حساب‌برسان با آن مواجه هستند. با این همه، قانون‌گذاران، از اعتماد بالقوه

بیش از حد تهیه کنندگان و حسابرسان به متخصصان، ابراز نگرانی نموده‌اند. علاوه بر این، اگر تهیه کنندگان و حسابرسان بر خدمات قیمت گذاری با اطلاعات و روش های مشابه اتکا نمایند، برآوردهای منتج شده از آنها نیز می تواند از میزان همبستگی بالایی برخوردار باشد و صرفاً به عنوان مهر تاییدی بر روی گزارش های تهیه کنندگان عمل نماید (براتن و همکاران، ۲۰۱۳). از طرفی برخی از تحقیق های صورت گرفته به این نتیجه رسیده است که با توجه به فقدان استانداردهای شفاف حسابرسی در خصوص به کارگیری متخصصان درون سازمانی، حسابرسان از رهنمودهای موجود در به کارگیری متخصصان برون سازمانی استفاده کرده و آنها را برای متخصصان و کارشناسان درون سازمان به کار می گیرند (گلوور و همکاران، ۲۰۱۴). افزایش پیچیدگی و حجم برآوردهای موجود در صورت های مالی باعث شده است که تعداد فزاینده ای از مشتریان حسابرسی از ارزیابی اشخاص ثالث استفاده نمایند. به نقل از گریفیت (۲۰۱۴)، نتایج تحقیق های اسمیت لاکرو و همکاران (۲۰۱۲) و گریفیت (۲۰۱۳) نشان می دهند که فراوانی برآوردها باعث شده است که شرکت های بزرگ حسابداری از کارشناسان ارزش گذاری استفاده کرده و از آنها تقاضا نمایند تا در ارزیابی منطقی بودن این برآوردها به حسابرسان شرکت ها کمک نمایند. این کارشناسان تیم حسابرسی به جای حسابرسی، دارای سوابق زیادی در زمینه مالی و ارزش گذاری می باشند که آنها را قادر می سازد تا تخصص ارزش گذاری لازم را که حسابرسان فاقد آن می باشند را فراهم آورند. کارشناسان تیم حسابرسی عمدتاً به ارزیابی روش های برآورد اقدام ورزیده و مفروض های مربوط به نرخ تنزیل، شاخص های بازار و روند عمومی صنایع یا اقتصاد را ارزیابی می کنند. برعکس، حسابرسان معمولاً به ارزیابی مفروض های مربوط به معیارهای مالی مشتریان مانند درآمدها و هزینه های آتی می پردازند. حسابرسان این مسئولیت را بر عهده دارند که انحراف های عمده برآوردها را بررسی کنند و معمولاً تنها مجموعه کوچکی از دستورالعمل ها را برای آزمون برآوردها اجرا می نمایند. بنابراین، حسابرسان هم کار انجام شده توسط تیم حسابرسی و هم تیم کارشناسان را بررسی می کنند تا در نهایت نتیجه گیری خود را درباره برآوردها ارائه نمایند (گریفیت، ۲۰۱۴).

### عوامل خاص وظیفه ای

وظیفه حسابرس رابطه مستقیمی با پیچیدگی های استانداردهای گزارش گری در خصوص نحوه اندازه گیری ارزش منصفانه و موارد افشای مربوط به آن دارد. عوامل وظیفه ای آن دسته از



عواملی هستند که از طریق افزایش پاسخ‌گویی به درخواست‌ها و تقاضا برماهیت وظیفه و عملکرد فردی تاثیر می‌گذارند (بانر، ۲۰۰۸). پیچیدگی وظایف به عنوان یکی از عوامل اولیه تاثیرگذار بر ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها شناسایی شده، زیرا ابهام ذاتی و سایر عوامل محیطی منجر به پیچیدگی وظایف حسابرسان می‌گردند که به نوبه خود بر عملکرد حسابرسان تاثیر منفی خواهد داشت. پیچیدگی وظایف شامل دو بعد ۱- دشواری وظیفه ۲- ساختار وظیفه است. این عوامل ممکن است در تعامل با عوامل محیطی (به عنوان نمونه با ابهام در برآورد) منجر به افزایش ۳- فرصت‌های جانب‌داری توسط مدیران و نهایتاً پیچیده‌تر شدن وظیفه حسابرس گردند (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

### دشواری وظیفه

دشواری وظایف معمولاً دارای اثرات سوء بر کیفیت تصمیم‌گیری می‌باشد (بین ۱۹۹۳؛ گینور ۲۰۱۱ به نقل از براتن و همکاران ۲۰۱۳). همان‌گونه که قبلاً نیز مطرح شد، ابهام اقتصادی و برآوردی در ارتباط با حسابرسی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها، وظایف را به طور کلی دشوارتر می‌نماید. علاوه بر این، روش‌های ارزش‌گذاری مورد استفاده در برآوردهای مدیریت ذاتاً پیچیده بوده و ممکن است، حسابرس نیاز داشته باشد که چندین روش و علامت (داده‌های لازم برای مدل‌ها یا سایر عوامل محیطی) را برای هر برآورد مورد استفاده قرار دهد. علاوه بر این، توانایی حسابرسی مدل‌ها و مفروضات به گونه‌ای موثر، بیشتر نیازمند مهارت‌هایی در زمینه امور مالی و اقتصاد تا حساب‌داری است. هامفری و همکاران (۲۰۰۹) به نقل از براتن و همکاران ۲۰۱۳ بیان می‌کنند که حتی اگر حسابرسان قادر به درک مدل‌های منتخب مدیران شوند باز هم تعیین مناسب بودن مفروض‌های مدل‌ها دشوار می‌باشد، به ویژه هنگامی که شرایط بازار نوسان داشته باشد و یا دسترسی به داده‌های مستقل بازار امکان‌پذیر نباشد. این عوامل، بصورت فردی یا گروهی، نشان می‌دهند که حسابرسی ارزش‌های منصفانه بسیار دشوار است، اما استانداردهای موجود حسابرسان را ملزم می‌نماید که از ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها، تا حدود زیادی اطمینان حاصل نمایند. (براتن و همکاران، ۲۰۱۳). وجود استانداردهای متعدد می‌تواند منجر به افزایش بار اطلاعاتی و پیچیدگی گردد (بانر، ۲۰۰۸). یکی از عوامل بالقوه تاثیرگذار در دشواری وظایف، تخصص است. متأسفانه دستیابی به تخصص کافی در حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها به علت ویژگی دیگری که در وظایف وجود دارد، یعنی فقدان

ساختار، بسیار مشکل است. فقدان ساختار همانند دشواری وظیفه ممکن است باعث پیچیده تر شدن وظایف و در نهایت کاهش کیفیت حسابرسی شود (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

### ساختار وظیفه<sup>۲</sup>

حسابرسان هنگام بررسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها از استانداردهای حسابرسی ۳۲۸ و ۳۴۲ پیروی می کنند که طبق آن باید شناخت کافی از رویه های مدیریتی، به کارگیری متخصصان، طراحی آزمون های محتوا و ارزیابی افشای لازم طبق اصول پذیرفته شده حسابداری بدست آورند. حسابرسان باید جهت درک رویه های مدیریت، ابتدا انتخاب مدل توسط مدیران را ارزیابی نمایند که معمولاً بر مبنای موقعیت در نوع خود منحصر به فرد بوده و بسیار پیچیده هستند. حسابرسان همچنین باید منطقی بودن مفروض های مورد استفاده در مدل را که متعدد بوده و تا حدودی ذهنی می باشند، را بررسی نمایند (براتن و همکاران، ۲۰۱۳). وظایف بدون ساختار ذاتاً پیچیده هستند و این به علت رابطه بالقوه میان متغیرهای مربوط در تصمیم گیری حسابرسان و نتایج حاصله می باشد که باعث افزایش قضاوت شخصی و ایجاد محدودیت در توانایی حسابرس در پردازش اطلاعات می گردد (بانر، ۲۰۰۸). با توجه به این دشواری ها، استانداردهای جاری، قضاوت شخصی را مجاز می دانند که این مورد خود بر ابهام وظایف بدون ساختار و پیچیده می افزاید. اگر استانداردهای حسابرسی، ابهام های مشتری را به یک وظیفه پیچیده و بدون ساختار اضافه نمایند، افزایش در تقاضا برای پردازش ممکن است حسابرسان را به اتخاذ سیاست های ساده تر کردن تصمیم گیری، هدایت کند که منجر به کاهش کیفیت قضاوت می گردد (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

### فرصت ها و انگیزه های مدیران در اعمال جانبدارانه

همان گونه که مطرح شد برخی ارزش های منصفانه و سایر برآوردها دارای ابهام زیادی هستند. این عامل محیطی فرصت هایی را برای گزارش گری جانبدارانه فراهم آورده و وظایف حسابرسی را دشوارتر می کند. گان (۲۰۰۸) به نقل از براتن و همکاران (۲۰۱۳) بیان می کند که وجود جانبداری بالقوه باعث شده است که برخی افراد خواهان این باشند که حسابرسان تمرکز خود را بر بی طرفی برآوردها افزایش دهند. بیانیه مفاهیم مالی شماره ۸ هیات استانداردهای حسابداری مالی (۲۰۱۰) و چارچوب نظری هیات تدوین استانداردهای بین المللی حسابداری (۲۰۱۱) بی طرفی یا "عاری از جانبداری" را به عنوان یک ویژگی مبتنی بر ارائه منصفانه معرفی می کنند که

ویژگی اساسی مفید بودن اطلاعات مالی می‌باشد. جانبداری مدیران، به ویژه در دوران عدم اطمینان اقتصادی، برای حساب‌برسان به دشواری قابل ردیابی است و تحقیق‌ها نیز نشان می‌دهند که این دشواری تا حدی به پیچیدگی وظایف بستگی دارد (براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

ذهنی بودن و عدم اطمینان برآوردها، حساب‌برسان را ملزم می‌کند تا به جای تایید دقت برآوردها، منطقی بودن آنها را از طریق ارزیابی منطقی بودن مدل، ورودی‌های مدل و مفروض‌های مورد استفاده در تعیین برآوردها بررسی نمایند. حساب‌برسان باید این مفروض‌ها را به صورت جداگانه مدنظر قرار داده و سپس آن‌ها را در ترکیب با یکدیگر بررسی نمایند، زیرا مفروضاتی که ممکن است به صورت جداگانه منطقی به نظر برسند، ممکن است در ترکیب با سایر مفروضات هماهنگی نداشته و یا در کنار هم نشان دهنده روند جانبداری مدیریت باشند. برآوردها ممکن است تحت تاثیر جانبداری قرار گیرند، زیرا برآوردها بر مبنای مفروضات درباره عملکرد آینده، نرخ تنزیل و شرایط صنعت که ذهنی بوده و ارزیابی آن برای حساب‌برسان دشوار است، صورت می‌گیرد. بنابراین ممکن است تحت تاثیر جانبداری مدیریت قرار گیرند (گریفیث، ۲۰۱۴).

### ویژگی‌های فردی حسابرس

به ویژگی‌های تصمیم‌گیرنده و یا فرآیند شناختی که حساب‌برس در هنگام قضاوت و یا تصمیم‌گیری به کار می‌رود، مربوط می‌شوند (بانر، ۲۰۰۸).

### دانش و تخصص

هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (۲۰۰۹) بر اهمیت دانش و تخصص حساب‌برس در اجرای عملیات حسابرسی در موارد دارای ریسک بالا تاکید فراوان دارد و هیات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۱) به حساب‌برسان یادآوری می‌کند که یکی از موارد قابل توجه در حسابرسی ابزار مالی پیچیده شامل شایستگی و توان‌مندی کلیه اعضای تیم حسابرسی است (براتن و همکاران، ۲۰۱۳). گریفیث و همکاران (۲۰۱۲) به نقل از براتن و همکاران (۲۰۱۳) گزارش نموده‌اند که آزمون‌های مربوط به ارزش‌های منصفانه معمولاً توسط کارمندان بی‌تجربه در امر ارزش‌گذاری انجام می‌گیرد و علی‌رغم وجود الزامات نظارت بر کار حسابرسی، شرکای حسابرسی و مدیران آنها (مدیرانی که ملزم به نظارت هستند) دارای دانش

و تجربه کافی برای انجام کارهای حسابداری، حسابرسی و به ویژه ارزش گذاری نمی‌باشند. در بسیاری از موارد، فقدان دانش حسابرسان به طور بالقوه ناشی از فقدان رهنمود خاص و یا آموزش در سطح شرکتی یا تخصصی می‌باشد. موسسه حسابداران خیره آمریکا، ابزار و دستوالعمل‌هایی برای حسابرسی ارزش منصفانه و افشاهای مربوط به تخصیص قیمت خرید، ترکیب‌های تجاری، آزمون‌های مربوط به سرقتی و کاهش ارزش سایر اقلام دارایی‌های نامشهود و بلندت مدت ارائه نموده است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا، انجمن ارزیابی کنندگان آمریکا، موسسه ارزیابی‌های تجاری و انجمن ملی تحلیل‌گران رسمی ارزش از جمله سازمان‌های هستند که علاوه بر آموزش و کارآموزی رسمی، گواهی‌های تخصصی ارزش گذاری نیز صادر می‌نمایند (لاور و پارت، ۲۰۰۵ به نقل از براتن و همکاران ۲۰۱۳). بنابراین با توجه به منابع موجود، پرسش منطقی در این‌جا این خواهد بود که حسابرسان به چه نحو قادر به دستیابی به دانش کافی در خصوص ارزش منصفانه و سایر برآوردها خواهند بود؟ رهنمودهای رسمی، اقلام آموزشی و سایر منابع موجود برای ارتقای دانش حسابرسان موجود می‌باشند، اما آموزش به تنهایی قادر به ایجاد تخصص در ارزش گذاری در حسابرسان نمی‌باشد. دستیابی به تخصص هم‌چنین مستلزم تمرین، کارآموزی، تجربه و بازخورد می‌باشد (بانر، ۲۰۰۸). لاور و پرت (۲۰۰۵) به نقل از براتن و همکاران (۲۰۱۳) عنوان کردند که یک کارشناس ارزش گذاری باید دارای توانمندی‌های علمی، مهارتی، کارآموزی و تحصیلات باشد و این که تخصص در ارزش گذاری مستلزم توانایی تحلیل طیف وسیعی از عوامل مانند تحلیل مالی، اقتصادی، ترکیب محصولات، آمار و بازارها، می‌باشد.

### تردید حرفه‌ای

یافته‌های بازرسی‌های اخیر هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام مربوط به قانون‌گذاران حسابرسی در سراسر جهان، عدم موفقیت حسابرسان در استفاده از تردید حرفه‌ای هنگام حسابرسی برآوردهای پیچیده را نشان می‌دهد (بکوف، ۲۰۱۴). هرت (۲۰۱۰) به نقل از براتن و همکاران (۲۰۱۳) بیان می‌کند که تردید حرفه‌ای یک ویژگی منحصر به فرد و ضروری برای انجام حسابرسی موثر می‌باشد. استاندارد حسابرسی بخش ۲۳۰، "مراقبت‌های حرفه‌ای در عملکرد"، تردید حرفه‌ای را به عنوان " رویکردی که در برگیرنده ذهنی پرسش‌گر و ارزیابی اساسی مدارک حسابرسی است " قلمداد می‌نماید. نلسون (۲۰۰۹) تردید حرفه‌ای را به عنوان

ارزیابی ریسک عدم صحت یک ادعا، مطابق قضاوت حسابرس تعریف کرده است که تا حد زیادی به اطلاعاتی که در دسترس حسابرس است، بستگی دارد. طبق این تعریف، حسابرسی که دارای تردید حرفه‌ای زیادی باشد باید قبل از تأیید یک ادعا بیشتر از سایر حساب‌رسان قانع و متقاعد شود (در قالب مجموعه شواهدی قانع کننده). وی بیان می‌کند که یک حسابرس باید به منظور اعمال دیدگاه انتقادی، رابطه میان مدارک و ریسک حسابرسی را درک کرده، از تعدد بروز خطاها و غیر خطاها آگاه بوده و روندهایی را که نشان‌دهنده ریسک بیشتر هستند شناسایی نماید. بنابراین در برخی موارد که حسابرس دارای تجربه کافی می‌باشد، دانش او باعث مضاعف شدن دیدگاه انتقادی می‌شود و بالعکس. با این حال در خصوص ارزش منصفانه و سایر برآوردها، فقدان تخصص در زمینه ارزش‌گذاری ممکن است مانع از ارزیابی دقیق از ریسک تحریفات شود. این به نوبه خود باعث می‌شود تردید حرفه‌ای جهت تعیین انتظارات موجود کافی نبوده و بنابراین حسابرس ناچار به استفاده از مدل مدیریت به عنوان نقطه شروع شود. علاوه بر این، فقدان تخصص و دانش کافی در زمینه ارزش‌گذاری ممکن است باعث بروز نقص‌هایی در ارتباط با تردید حرفه‌ای شده باشد که مد نظر هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام قرار گرفته است. این نقص‌ها شامل (۱) ارزیابی دقیق مفروض‌های مدیریت، (۲) آزمون کنترل‌های مربوط به مدل ارزش‌گذاری، (۳) بررسی شواهد موجود که با برآوردها هماهنگی ندارند، (۴) آزمون اوراق بهاداری که ارزش‌گذاری آنها دشوار می‌باشد و (۵) بررسی کار انجام شده توسط متخصصان است. اهمیت دانش حسابرسی در بررسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها بیانگر این است که حسابرس باید دارای تخصص زیادی در زمینه ارزش‌گذاری باشد تا بتواند نقص‌های فوق را جبران نماید.

### نتیجه‌گیری

همان‌طور که مطرح گردید، اندازه‌گیری ارزش منصفانه به عنوان یکی از حوزه‌های چالش برانگیز برای حساب‌رسان محسوب می‌شود؛ عوامل مختلفی می‌تواند کیفیت قضاوت حساب‌رسان در این حوزه را تحت تأثیر قرار دهد. در این مقاله با مروری بر پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، برخی از عوامل محیطی، وظیفه‌ای و فردی مورد بررسی قرار گرفت که هر یک از این عوامل به طور جداگانه و یا در تعامل با دیگر عوامل می‌تواند قضاوت حساب‌رسان در زمینه حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها را تحت الشعاع قرار دهند. همان‌طور که اشاره گردید

عوامل محیطی شامل آن دسته عواملی هستند که در محیط پیرامون حسابرسان بوده و به فرد یا وظیفه‌ای که انجام می‌دهد مربوط نمی‌باشد. عواملی نظیر ابهام در برآورد، تأثیرات قانونی و نظارتی و ارتباط متقابل بین شرکت‌های حسابرسی و موسسات و نهادهای غیر نظارتی را می‌توان به عنوان عوامل محیطی برشمرد که بر حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها اثر گذار است. عوامل وظیفه‌ای آن دسته از عواملی هستند که از طریق افزایش پاسخ‌گویی به درخواست‌ها و تقاضا بر ماهیت وظیفه و عملکرد فردی تأثیر می‌گذارند. پیچیدگی وظیفه از عوامل اولیه اثر گذار بر حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها می‌باشد که از دو بعد دشواری وظیفه و ساختار وظیفه به آن اشاره گردید. هم‌چنین این عوامل در تعامل با عوامل محیطی منجر به افزایش فرصت‌های جانبداری توسط مدیران و نهایتاً پیچیده‌تر شدن وظیفه حسابرسان می‌گردند. نهایتاً به عوامل فردی حسابرسان (ویژگی‌های فرد تصمیم‌گیرنده و یا فرآیند شناختی که وی در هنگام قضاوت یا تصمیم‌گیری به کار می‌رود) اشاره شد که از دو بعد دانش و تخصص و تردید حرفه‌ای مورد بررسی قرار گرفت. اجرای تحقیق‌های مرتبط با این عوامل و تعامل بین آنها به محققان، حسابرسان و قانون‌گذاران کمک می‌کند که به ارزیابی راه‌های ارتقای کیفیت حسابرسی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها، اقدام نمایند. هم‌چنین بررسی متون مرتبط با حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها نشان می‌دهد که در این زمینه تحقیقات کمی صورت گرفته است که پیشنهاد می‌گردد محققان در این زمینه پژوهش‌های بیشتری انجام دهند.

### پی‌نوشت

- |  |   |
|--|---|
| ۱ Financial Accounting Standards Board (FASB)                      | ۲ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) |
| ۳ The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) | Task structure                                      |

### منابع

- جعفریان طاهری، محمدحسین، مترجم، چالش‌های حسابرسان برآوردهای ارزش منصفانه در محیط کنونی بازار، مجله حسابداری، شماره ۲۱۲، آبان ۱۳۸۸.
- محسنی ملکی، بهرام (۱۳۹۲)، حسابداری ارزش منصفانه و بحران مالی، هشدار دهنده یا مشارکت‌کننده؟، مقاله ارائه شده در همایش ملی حسابداری و مدیریت، موسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی شیراز.

- Backof, Ann G. and Thayer, Jane M. and Carpenter, Tina, ( 2014). Auditing Complex Estimates: Management-Provided Evidence and Auditors' Consideration of Inconsistent Evidence, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2279138>.
- Bonner, S. E. 2008. *Judgment and Decision Making in Accounting*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Bratten, B. , L. M. Gaynor, L. McDaniel, N. R. Montague, and G. E. Sierra. 2013. The audit of fair values and other estimates: The effects of underlying environmental, task, and auditor-specific factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31: 127 – 146.
- Cannon, N. , and J. C. Bedard. 2013 Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. Working Paper, Bentley University.
- Christensen, B. E. , S. M. Glover, and D. A. Wood. 2012. Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (1): 127 – 146.
- Cushing, B. E. 2003. Economic analysis of skepticism in an audit setting. Working paper, University of Utah.
- Dichev, I. D. , J. R. Graham, C. R. Harvey, and S. Rajgopal. 2013. Earnings quality: Evidence from the field. *Journal of Accounting and Economics* (forthcoming).
- Financial Accounting Standards Board (FASB). FAS 157 and Fair Value for U. S GAAP. <http://www.fasb.org/project/conceptual>
- Fischhoff, B. 1977. Perceived informativeness of facts. *Journal of Experimental Psychology: Human Perception and Performance* (May): 349-358.
- Glover, S. M. , Taylor, M. , & Wu, Y. (2014). Closing the Gap between Auditor Performance and Regulators' Expectations when Auditing Fair Value Measurements: Evidence from Practicing Audit Partners. Working Paper, Brigham Young University and Case Western Reserve University.
- Griffith, E. E. , J. S. Hammersley, and K. Kadous. 2013. Auditing complex estimates: understanding the process used and problems encountered. Working Paper
- Griffith, Emily. (2014). "Auditing Complex Estimates: The Interaction of Audit-Team Specialists' Caveats and Client Source Credibility
- Nelson, M. W. 2009. A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (2): 1-34.