



Audit of accounting estimates, fair value disclosures and related matters

Mahdi Baghriyan^{1*}, Mahdi Mesali¹, Alireza Panahalipor¹

1. M.A. Student in Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Abstract

The purpose of this research is to examine the factors affecting the auditor's responsibility for fair values and other accounting estimates and related disclosures. The method of this research is library. One of the most challenging assertions of management is assertions related to fair values and other accounting estimates. Because auditing is an organized process for gathering evidence and objectively evaluating assertions related to economic activities and events to determine the extent to which these assertions conform to the criteria of predetermined and reporting the results to the interested parties and we are witnessing the increasing use of fair values and other estimates in financial reporting, the importance of these topics in auditing has also become significant.

Keywords: Fair value, Accounting estimates, Auditor's responsibility.

*Corresponding author: Mahdi Baghriyan, mahdibaghriyan13@yahoo.com



حسابرسی برآوردهای حسابداری، افشاهای ارزش منصفانه و موضوعات مرتبط

مهدی باقریان*

مهدی مثالی

علیرضا پناهعلی پور

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران
دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

چکیده

هدف این پژوهش بررسی عوامل موثر بر مسئولیت حسابرس در قبال ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردهای حسابداری و موارد افشای مرتبط با آن می‌باشد. روش این پژوهش کتابخانه‌ای است. یکی از چالش‌برانگیزترین ادعاهای مدیریت، ادعاهایی مربوط به ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردهای حسابداری است. از آنجا که حسابرسی فرآیندی سازمان یافته برای جمع‌آوری شواهد و ارزیابی بی‌طرفانه درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی برای تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به اشخاص ذینفع است و شاهد استفاده روزافزون ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها در گزارشگری مالی هستیم اهمیت این مباحث در حسابرسی نیز قابل توجه گشته است.

واژگان کلیدی: ارزش منصفانه، برآوردهای حسابداری، مسئولیت حسابرس.

۱. مقدمه

برآوردهای حسابداری از نظر ماهیت بسیار متفاوت است و زمانی که مبالغ پولی به طور مستقیم قابل مشاهده نباشد توسط مدیریت الزامی است. اندازه گیری این مبالغ پولی مشمول عدم قطعیت تخمینی است که نشان دهنده محدودیت های ذاتی در دانش یا داده ها است. این محدودیت ها باعث ذهنیت ذاتی و تنوع در نتایج اندازه گیری می شود. فرآیند انجام برآوردهای حسابداری شامل انتخاب و به کارگیری روشی با استفاده از مفروضات و داده ها است که نیاز به قضاوت توسط مدیریت دارد و می تواند باعث پیچیدگی در اندازه گیری شود. اثرات پیچیدگی، ذهنی یا سایر عوامل خطر ذاتی در اندازه گیری این مبالغ پولی بر حساسیت آنها به تحریف تأثیر می گذارد (استاندارد ۵۴۰ حسابرسی هنگ کنگ، ۲۰۱۹).

از آنجا که حسابرسان وظیفه جمع آوری شواهد کافی و اظهار نظر درباره مطلوبیت صورت های مالی صاحبکار را دارند باید دانش کافی از استانداردهای حرفه ای حسابرسی و فعالیت تجاری صاحب کار داشته باشند تا بتوانند درباره برآوردهای حسابداری اظهار نظر کنند. چنین برآوردهایی معمولاً بیش از حساب هایی با مبالغ تاریخی در معرض تحریف با اهمیت می باشند، بنابراین حسابرسان هنگام حسابرسی برآوردهای حسابداری باید شواهد بیشتری جمع آوری کنند. در انجام چنین وظیفه ای آنها برای تعیین نوع و مقدار اطلاعاتی که باید جمع آوری کنند باید از قضاوت حرفه ای خود نیز استفاده نمایند (بالکیر، ۲۰۰۰).

بر اساس یافته های متعدد از بازرسی های انجام شده توسط هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام در سال های اخیر می توان مشاهده کرد که اندازه گیری ارزش منصفانه به عنوان یکی از نواحی چالش برانگیز برای حسابرسان محسوب می شود. ابهام در استانداردهای حسابرسی به همراه پیچیدگی های مرتبط با حسابرسی اندازه گیری ارزش منصفانه باعث اختلاف نظر بین شرکت های حسابرسی و هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام درباره آنچه که به منزله شواهد کافی و مناسب حسابرسی ارزش های منصفانه و برآوردهای حسابداری تلقی می شود گشته است. با توجه به این که جمع آوری شواهد به منظور ارزیابی بی طرفانه جزو وظایف حسابرس محسوب می شود در این مقاله به ادبیات پژوهشی و مبانی نظری مسئولیت های حسابرس در قبال برآوردهای حسابرسی مورد بررسی پرداخته می شود (گلور و همکاران، ۲۰۱۴).

۲. مبانی نظری

۱،۲. برآوردهای حسابداری

بسته به ماهیت یک برآورد حسابداری خاص، حساسیت یک ادعا به تحریفی که می تواند با اهمیت باشد، ممکن است تحت تأثیر عدم قطعیت، پیچیدگی، ذهنی بودن یا سایر عوامل خطر ذاتی برآورد، و رابطه متقابل بین آنها قرار گیرد (گلور و همکاران، ۲۰۱۶). همچنین به ارزیابی جداگانه ریسک کنترل هنگام ارزیابی خطرات تحریف با اهمیت در سطح ادعا برای برآوردهای حسابداری نیاز دارد. در ارزیابی ریسک کنترل، حسابرس در نظر می گیرد که آیا در روش های حسابرسی بعدی حسابرس، اتکای برنامه ریزی شده بر اثربخشی عملیاتی کنترل ها در نظر گرفته می شود یا خیر. اگر حسابرس آزمون های کنترل ها را انجام ندهد، ارزیابی حسابرس از خطر تحریف با اهمیت در سطح ادعا را نمی توان برای عملکرد مؤثر کنترل ها با توجه به ادعای خاص کاهش داد (استاندارد ۵۴۰ حسابرسی هنگ کنگ، ۲۰۱۹).

علاوه بر این، استانداردهای ارزیابی ریسک هیئت مدیره، که الزاماتی را برای ارزیابی و پاسخ حسابرس به ریسک در حسابرسی تعیین می‌کند، شامل الزاماتی است که به برآوردهای حسابداری مربوط می‌شود. این الزامات شامل رویه‌هایی در رابطه با شناسایی و ارزیابی خطرات تحریف با اهمیت در برآوردهای حسابداری، شناسایی و ارزیابی تحریف‌ها در برآوردهای حسابداری، و ارزیابی سوگیری مدیریت بالقوه مرتبط با برآوردهای حسابداری است. استانداردهای حسابرسی همچنین الزاماتی را برای حسابرس برای برنامه‌ریزی و اجرا تعیین می‌کنند. کار او با مراقبت حرفه‌ای مناسب، که شامل اعمال شک و تردید حرفه‌ای است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۹).

اگرچه این بخش برای همه برآوردهای حسابداری، از جمله برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه اعمال می‌شود، اما میزان عدم قطعیت تخمینی که برآورد حسابداری مشمول عدم قطعیت برآورد می‌شود، به‌طور عمده متفاوت خواهد بود. ماهیت، زمان‌بندی، و میزان ارزیابی ریسک و روش‌های حسابرسی بعدی مورد نیاز این بخش، در رابطه با عدم قطعیت برآورد و ارزیابی خطرات مربوط به تحریف با اهمیت متفاوت است. برای برخی برآوردهای حسابداری، عدم قطعیت تخمین ممکن است بر اساس ماهیت آنها بسیار کم باشد، و پیچیدگی و ذهنیت موجود در انجام آنها نیز ممکن است بسیار کم باشد. برای چنین برآوردهای حسابداری، انتظار نمی‌رود رویه‌های ارزیابی ریسک و روش‌های حسابرسی بعدی مورد نیاز در این بخش گسترده باشد. زمانی که عدم قطعیت، پیچیدگی یا ذهنیت تخمین بسیار زیاد باشد، انتظار می‌رود چنین رویه‌هایی بسیار گسترده‌تر باشند. این بخش حاوی راهنمایی در مورد چگونگی مقیاس بندی الزامات این بخش است (استاندارد حسابداری امریکا، ۲۰۲۳).

منتقدان برآوردهای حسابداری اعتقاد دارند از آنجایی که این روش بر مبنای فرض‌هایی می‌باشد که اختیارهای بسیار زیادی را به مدیریت واحد تجاری می‌دهد، قابلیت تأیید چندانی ندارد. بنابراین برآوردهای حسابداری لزوماً از بی طرفی در تهیه صورت‌های مالی برخوردار نیستند. علاوه بر آن این شیوه، اطلاعاتی از ارزش بازار را برای اندازه‌گیری بسیاری از دارایی‌ها فراهم می‌آورد که بر سود گزارش شده شرکت، که توسط ذینفعان جهت ارزیابی شرکت استفاده می‌شود، تأثیر می‌گذارد. بنابراین از آنجایی که برآوردهای حسابداری در صورت‌های مالی با بی ثباتی زیاد و محافظه‌کاری کمتری تهیه می‌شوند، ممکن است به مدیران این اجازه را بدهند تا تاریخ شناسایی را به تأخیر انداخته و باعث آسیب رساندن به درک سرمایه‌گذاران و قانون‌گذاران از عملکرد مالی شرکت شود (ملکی، ۱۳۹۲).

۱.۲. اندازه‌گیری ارزش منصفانه

بر اساس بیانیه ۱۵۷ هیات استاندارد های حسابداری مالی با نام "اندازه‌گیری ارزش منصفانه" ارزش منصفانه عبارت است از قیمتی که در ازای فروش یک دارایی دریافت شود 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 (گلاور و همکاران، ۲۰۱۹).

تکامل چارچوب‌های گزارشگری مالی به سمت استفاده بیشتر از برآوردها شامل استفاده گسترده از اندازه‌گیری ارزش منصفانه است که باید برآورد شود. برای اهداف این قانون‌سازی، اندازه‌گیری ارزش منصفانه شکلی از برآورد حسابداری

در نظر گرفته می‌شود، زیرا عموماً دارای بسیاری از ویژگی‌های مشابه با سایر برآوردها، از جمله مفروضات ذهنی و عدم قطعیت اندازه‌گیری است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۹).

شناسایی چالش‌های فنی اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه طبق چارچوب پیشنهاد شده در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۳ و عوامل فنی زمینه‌ساز مقاومت در برابر گزارشگری مالی ارزش منصفانه محور نشان داد که دیدگاه خبرگان حرفه در ایران نسبت به الگوی ارزش منصفانه مثبت است؛ اما چالش‌های فنی در خصوص اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه موجب می‌شود که در عمل، پذیرش الگوی ارزش منصفانه و به کارگیری گسترده آن چالش برانگیز شود (گل محمدی و همکاران، ۱۳۹۷).

۲,۲. مسئولیت حسابرس

اعمال شک و تردید حرفه‌ای در رابطه با برآوردهای حسابداری تحت تأثیر در نظر گرفتن عوامل خطر ذاتی توسط حسابرس قرار می‌گیرد و اهمیت آن زمانی افزایش می‌یابد که برآوردهای حسابداری در معرض درجه بیشتری از عدم قطعیت برآورد قرار می‌گیرند یا به میزان بیشتری تحت تأثیر پیچیدگی، ذهنی یا موارد دیگر قرار می‌گیرند. عوامل خطر ذاتی به طور مشابه، اعمال شک و تردید حرفه‌ای زمانی مهم است که حساسیت بیشتری به تحریف ناشی از سوگیری مدیریت یا تقلب وجود داشته باشد (استاندارد ۵۴۰ حسابرسی هنگ‌کنگ، ۲۰۱۹).

وظیفه حسابرس رابطه مستقیمی با پیچیدگی‌های استانداردهای گزارشگری در خصوص نحوه اندازه‌گیری برآوردهای حسابداری و ارزش منصفانه مربوط به آن دارد. عوامل وظیفه‌ای آن دسته از عواملی هستند که از طریق پاسخگویی به درخواست‌ها و تقاضا بر ماهیت وظیفه و عملکرد فردی تأثیر می‌گذارند (بونر، ۲۰۰۸).

حسابرس باید نتایج برآوردهای حسابداری قبلی، یا در صورت لزوم، برآورد مجدد بعدی آنها را برای کمک به شناسایی و ارزیابی خطرات تحریف بااهمیت در دوره جاری بررسی کند. حسابرس باید ویژگی‌های برآوردهای حسابداری را در تعیین ماهیت و میزان آن بررسی در نظر بگیرد. هدف این بررسی، زیر سؤال بردن قضاوت‌های مربوط به برآوردهای حسابداری دوره قبلی نیست که بر اساس اطلاعات موجود در زمان انجام، مناسب بوده است (استاندارد ۵۴۰ حسابرسی هنگ‌کنگ، ۲۰۱۹).

حسابرس باید ارزیابی کند که آیا قضاوت‌ها و تصمیمات مدیریت در انجام برآوردهای حسابداری مندرج در صورت‌های مالی، حتی اگر به صورت جداگانه معقول باشند، نشان‌دهنده سوگیری احتمالی مدیریت هستند یا خیر. زمانی که شاخص‌های سوگیری احتمالی مدیریت شناسایی شد، حسابرس باید پیامدهای آن را برای حسابرسی ارزیابی کند. در مواردی که قصد گمراه کردن وجود دارد، سوگیری مدیریت ماهیت کلاهبرداری دارد (بونر، ۲۰۰۸).

حسابرس باید از مدیریت و در صورت اقتضا از مقامات مسئول در مورد مناسب بودن روش‌ها، مفروضات مهم و داده‌های مورد استفاده در برآوردهای حسابداری و افشاهای مربوطه برای دستیابی به شناخت، اندازه‌گیری یا افشای مطابق مناسب درخواست کند. حسابرس همچنین باید نیاز به اخذ نمایندگی در مورد برآوردهای حسابداری خاص، از جمله در رابطه با روش‌ها، مفروضات، یا داده‌های مورد استفاده را در نظر بگیرد (بل و همکار، ۲۰۱۲).

استاندارد جدید مبتنی بر رویکردهای مشترک در سه استاندارد موجود است (استانداردهای حسابرسی آمریکا) و هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی) را در موارد زیر تقویت خواهد کرد:

- ارائه دستورالعمل برای ترغیب حسابرسان به توجه بیشتر پرداختن به تعصب بالقوه مدیریت در برآوردهای حسابداری، به عنوان بخشی از اعمال شک و تردید حرفه‌ای.
- بسط برخی الزامات کلیدی استاندارد موجود در حسابرسی اندازه‌گیری‌های ارزش منصفانه، جدیدترین و جامع‌ترین استاندارد از سه استاندارد موجود، به سایر برآوردهای حسابداری در حساب‌های مهم و اطلاعات افشا، که منعکس‌کننده رویکرد یکسان‌تر برای آزمون‌های اساسی برای برآوردها است.
- ادغام صریح‌تر الزامات با استانداردهای ارزیابی ریسک هیئت مدیره برای تمرکز حسابرسان بر برآوردهایی با خطر بیشتر تحریف با اهمیت.
- به روز رسانی‌های دیگر برای الزامات حسابرسی برآوردهای حسابداری برای ارائه وضوح و ویژگی بیشتر.
- ارائه یک ضمیمه موضوعات خاص برای پرداختن به برخی جنبه‌های منحصر به فرد برای حسابرسی ارزش منصفانه ابزارهای مالی، از جمله استفاده از اطلاعات قیمت‌گذاری از اشخاص ثالث مانند خدمات قیمت‌گذاری و کارگزاران یا معامله‌گران (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۹).

۳,۲. نمونه‌های از برآورد حسابداری

نوروش و همکاران (۱۳۹۹) به نمونه‌هایی از برآورد حسابداری اشاره داشتند. از جمله:

درآمد تحقق یافته دریافت نشده

ذخیره مالیات بردرآمد

ذخیره زیان ناشی از دعاوی حقوقی

زیان ناشی از قراردادهای بلندمدت پیمانکاری در دست اجاره

و ذخیره برای هزینه خدمات پس از فروش (نوروش و همکاران، ۱۳۹۹).

۳. پیشینه تجربی پژوهش

حتی اگر حسابرسان قادر به درک مدل‌های منتخب مدیران شوند باز هم تعیین مناسب بودن فروض‌های مدل دشوار می‌باشد به ویژه هنگامی که شرایط بازار نوسان داشته باشد و یا دسترسی به داده‌های مستقل بازار امکان پذیر نباشد این عوامل به صورت 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 (هامفری و همکاران، ۲۰۰۹).

مطالعات تردید حرفه‌ای را به عنوان ابزار ارزیابی ریسک عدم درستی 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. 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 نشان دهنده ریسک بیشتر هستند شناسایی نماید. بنابراین در برخی موارد که حسابرس دارای تجربه کافی میباشد، دانش او باعث مضاعف شدن دیدگاه انتقادی می شود و بالعکس (نلسون، ۲۰۰۹).

در بررسی ادراک حسابرسان از حسابداری برآوردهای ارزش منصفانه در سریلانکا نتایج پژوهش نشان داد که حسابرسان سریلانکا عموماً از سودمندی در تصمیم حسابداری برآوردهای ارزش منصفانه، حمایت می کنند؛ با این وجود مسائل خاصی در کشورهای در حال توسعه مانند نبود دانش فنی، شیوع بازارهای غیر فعال و مشکلات مرتبط با تفاوت تکنیک های استفاده شده در تعیین ارزش منصفانه در صنایع مختلف قابل مشاهده است (کوماسیری و همکار، ۲۰۱۱).

بازرسی های اخیر هیأت نظارت حسابداری بر شرکت های عام از ۴ حسابرس بزرگ نشان می دهد که برخی حسابرسان، یا بازرسان، یا هر دو، در تعیین اینکه چه چیزی به منزله شواهد منطقی در ارزیابی برآوردهای با عدم قطعیت بالا تحت استانداردهای حسابرسی است دچار چالش هستند. به عنوان مثال، در گزارش بازرسی هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام سال ۲۰۱۰، کاستی های ارزیابی گزارش شده که شامل گزارش هایی مبنی بر شکست حسابرسان در ارزیابی معقول بودن فرضیات مهم و توسعه یافته توسط مدیریت یا متخصصان خارجی بوده است. همچنین این گزارش شامل ادعاهایی مبنی بر اتکای بیش از حد حسابرسان به پرس و جوهای بدون تأیید، شکست در آزمون شاخص های ارزش منصفانه و اتکای نامناسب به آزمون هایی که به اندازه کافی دقیق نبوده اند است (بل و همکاران، ۲۰۱۲). افشای اجباری پیشنهاد شده برای تخمین های ارزش منصفانه با عدم قطعیت بالا باید انگیزه هایی ایجاد کند که دقت تخمین مدیریت را تشویق کند و سوگیری مدیریت را کاهش دهد (مایولدینو همکار، ۲۰۱۳).

توانایی مدیریت در پیش بینی دقیق یک شایستگی اصلی برای مدیریت است، و افشاگری های پیشنهادی باید به کاربران کمک کند تا پیش بینی های خوب را از آن هایی که چندان خوب نیستند، متمایز کنند. همچنین، افشاگری ها می توانند، توسعه مدیریت و استفاده از شواهد قابل حسابرسی با سطح منطقی دقت را تشویق کنند که (۱) به مدیران کمک کند تا فرایندها و کنترل های برآورد ارزش منصفانه خود را بهبود بخشند، (۲) توانایی حسابرسان را برای افزودن ارزش به کاربران از طریق ارائه تضمین منطقی در معیارهای پاسخگویی ارزش های منصفانه را بهبود بخشند (۳) کاهش ریسک های دادخواهی مدیران و حسابرسان را در پی داشته باشند (بل و همکاران، ۲۰۱۲).

پیچیدگی وظایف به عنوان یکی از عوامل اولیه تأثیرگذار بر ارزش های منصفانه و سایر برآوردها شناسایی شده، زیرا ابهام ذاتی و سایر عوامل محیطی منجر به پیچیدگی وظایف حسابرسان می گردند که به نوبه خود بر عملکرد حسابرسان تأثیر منفی خواهد داشت. پیچیدگی وظایف شامل دو بعد ۱: دشواری وظیفه ۲: ساختار وظیفه است. این عوامل ممکن است در تعامل با عوامل محیطی منجر به افزایش فرصت های جانبداری توسط مدیریت و نهایتاً پیچیده تر شدن وظیفه حسابرس گردند (نیاکانی و همکاران، ۲۰۲۰).

بحران مالی ۲۰۰۸ چنین بینشی ارائه کرده است که آیا سازمان های قانون گذار واقعاً انگیزه هایی برای حسابرسان به منظور بهبود کیفیت حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها ارائه می دهند یا خیر؟ با وجود اینکه بررسی پژوهش ها چنین نشان می دهند که قانون گذاری منظم تر کیفیت گزارش دهی ارزش های منصفانه و سایر برآوردها را بهبود می بخشد، اما پژوهش ها

هنوز فواید نظم قوانین مربوط را نسبت به هزینه‌هایی که بر کیفیت حسابرسی تحمیل می‌کنند، روشن ننموده‌اند (مندز و همکاران، ۲۰۱۸).

برآوردهای حسابداری نسبت به خطاهای مدیریتی و جهت داری مدیریت حساس هستند، در نتیجه ریسک حسابرسی را ایجاد می‌کنند. بنابراین، تعیین و درک عوامل تعیین کننده و پیامدهای تأثیر حساب‌برسان بر برآوردهای حسابداری مشتریان مهم است (مایولدین و همکاران، ۲۰۱۳).

دشواری وظایف معمولاً دارای اثرات سو بر کیفیت تصمیم‌گیری می‌باشند؛ ابعاد اقتصادی و برآوردی در ارتباط با حسابرسی ارزش‌های منصفانه و سایر برآوردها، وظایف را به طور کلی دشوارتر می‌نماید. علاوه بر این روش‌های ارزش-گذاری مورد استفاده در برآوردهای مدیریت ذاتاً پیچیده بوده و ممکن است، حسابرسی نیاز داشته باشد که چندین روش و علامت را برای هر برآورد مورد استفاده قرار دهد. علاوه بر این توانایی حسابرسی مدل‌ها و فرضیات به گونه‌ای موثر، بیشتر نیازمند مهارت‌هایی در زمینه امور مالی و اقتصاد تا حسابداری است (پین، ۱۹۹۳؛ هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷؛ به نقل از براتن و همکاران، ۲۰۱۳).

به کارگیری متخصصان ارزش‌گذار مسئله‌ای است که هم مدیران و هم حساب‌برسان با آن مواجه هستند. با این همه، قانونگذاران، از اعتماد بالقوه و بیش از حد مدیران و حساب‌برسان به متخصصان، ابراز نگرانی نموده‌اند. زیرا اگر تهیه‌کنندگان و حساب‌برسان برای برآورد از اطلاعات و روش‌های مشابه استفاده نمایند، برآوردهای آنها می‌تواند از میزان همبستگی بالایی برخوردار باشد و تأییدکننده گزارش‌های مدیران باشد (بل و همکاران، ۲۰۱۲).

تحقیقات دانشگاهی تا حد زیادی بر عملکرد نامطلوب حساب‌برسان در حسابرسی برآوردهای حسابداری متمرکزند. زیرا حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه کار دشواری است و حساب‌برسان اغلب برای حسابرسی ارزش منصفانه، به خصوص برآوردهای پیچیده و ذهنی، آموزش ندیده و تخصص لازم را ندارند (کاستر و همکاران، ۲۰۲۱).

نتایج نشان می‌دهند که فراوانی برآوردها باعث شده است که شرکت‌های بزرگ حسابداری از متخصصان ارزش‌گذاری استفاده کرده و از آنها تقاضا نمایند تا در ارزیابی منطقی بودن برآوردها به حساب‌برسان شرکت‌ها کمک نمایند. این متخصصان تیم حسابرسی به جای حسابرسی، دارای سوابق زیادی در زمینه مالی و ارزش‌گذاری می‌باشند. متخصصان تیم حسابرسی عمدتاً به ارزیابی روش‌های برآورد اقدام ورزیده و فرض‌های مربوط به نرخ تنزیل، شاخص‌های بازار و روند عمومی صنایع یا اقتصاد را ارزیابی می‌کنند. برعکس، حساب‌برسان معمولاً به ارزیابی فرض‌های مربوط به معیارهای مالی مشتریان مانند درآمدها و هزینه‌های آتی می‌پردازند. حساب‌برسان این مسئولیت را بر عهده دارند که انحراف‌های عمده برآوردها را بررسی کنند و معمولاً تنها مجموعه کوچکی از دستورالعمل‌ها را برای آزمون برآوردها اجرا می‌نمایند. بنابراین، حساب‌برسان هم کار انجام شده توسط تیم حسابرسی و هم تیم متخصص را بررسی می‌کنند تا در نهایت نتیجه‌گیری خود را درباره برآوردها ارائه نمایند (گریفیت، ۲۰۱۴).

با اجرای پژوهشی روی ۹۳ حساب‌برس ارشد نشان داده شد که اتکای بیش از اندازه حساب‌برسان به کارشناسان صاحب کار را می‌توان از طریق آثار مشترک ریسک صاحبکار و میزان وجود داده‌های کمی در گزارش کارشناس توجیه کرد. هنگامی

که ریسک صاحبکار بالاست و گزارش کارشناس دارای سطح بالایی از داده‌های کمی است، حسابرس تحت تأثیر میزان داده‌های کمی گزارش شده کارشناس قرار می‌گیرد (جو و همکاران، ۲۰۱۴).

مطالعات حاکی از آن است، زمانی که کنترل‌های داخلی موثر و مدیریت از یک متخصص ثالث برای برآورد ارزش منصفانه استفاده می‌کند، حسابرسان کمترین ریسک ذاتی را دارند. تحقیقات نشان می‌دهد حسابرسان اتکای بیشتری به متخصصان ثالث استخدام شده برای مدیریت نسبت به تخصص و تجربه خود دارند. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهند که به طور کلی، حسابرسان با تلاش بیشتری در پردازش شناختی درگیر می‌شوند اما حضور یک متخصص ثالث باعث می‌شود که آن‌ها توجه بیشتری به شخص متخصص داشته باشند که نشان‌دهنده تأثیر گزاری تخصص منبع بر ارزیابی ریسک‌های برآورده‌ای پیچیده و ذهنیت حسابرسان است (میاه و همکاران، ۲۰۱۹).

بر مبنای نظر شرکت‌های حسابرسی نمایان شده است که چالش‌های حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه دارایی‌ها و بدهی‌های مالی با غیر مالی تفاوت دارد و ۴۲ درصد از شرکای حسابرسی، مهمترین چالش حسابرسی اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سطوح ۲ و ۳ را نبود شواهد تأیید کننده معرفی کردند (گلور و همکاران، ۲۰۱۶).

با بررسی چالش‌های اندازه‌گیری ارزش منصفانه با استفاده از پرسشنامه و رویکرد گذشته نگر مشخص شده است که چالش‌های بسیار شایع در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه مربوط به ارزیابی مفروضات مدیریت کنترل‌ها و مناسب بودن مدل‌ها و روش‌ها است (کانن و همکاران، ۲۰۱۶). بررسی موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بنگلادش پرداختند نشان داد که سیاستگذاران باید بر عواملی چون حق الزحمه حسابرسی کم و نبود حسابداران واجد شرایط توجه کنند تا استانداردهای بین‌المللی گزارشگر گزارشگری مالی به طور اثربخش اجرا شود (نوران نبی، ۲۰۱۷).

بررسی ادراک حسابرسان در سطوح ۱، ۲ و ۳ برآوردهای ارزش منصفانه نشان داد که با افزایش سطوح ارزش منصفانه، از سطح یک به سه دشواری حسابرسی بیشتر و قابلیت اطمینان کمتر می‌شود و توجه به ملاحظات منفعت هزینه مهمترین عامل موثر در شکست حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه تلقی می‌شود (هرمنسون و همکاران، ۲۰۱۷) بررسی ادراک حسابرسان را در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه ابزارهای مالی در سطح سه ارزش منصفانه در موسسه‌های مالی نشان داد حضور نداشتن کارشناس مالی در تیم‌های حسابرسی چالشی در ارزیابی مدل‌های قیمت گذاری ابزارهای مالی شمرده می‌شود (مندز و همکاران، ۲۰۱۸).

کاستی‌های گزارش شده در حسابرسی برآوردهای ارزش منصفانه و دیگر برآوردهای پیچیده حسابداری، با وجود پیشرفت در استاندارد گذاری و قوانین جدید، در عملکرد حسابرسان همچنان باقی هستند. تداوم این کاستی‌های در حسابرسی ارزش منصفانه و تخمین‌های پیچیده حسابداری نشان می‌دهد که عوامل زیربنایی این کاستی‌ها احتمالاً پیچیده‌تر و چند بعدی‌تر از آنچه قبلاً توسط قانون‌گذاران و تحقیقات دانشگاهی پیشنهاد شده است، در پژوهش‌های دانشگاهی و پیشنهاد‌های قانون‌گذاران تا حد زیادی بر عملکرد نامطلوب حسابرسان به عنوان منبع اصلی کاستی تمرکز کرده است (گلور و همکاران، ۲۰۱۹).

در یک بررسی تأثیر پیچیدگی ناشی از اتخاذ ارزش منصفانه بر هزینه‌های حسابرسی با استفاده از ۱۹۹۶ نمونه مشاهده سال مالی شرکت از ایالات متحده، کشف شد که حسابرسان هزینه‌های حسابرسی بالاتری را برای شرکت‌هایی که در معرض سطح بالاتری از پیچیدگی به دلیل اتخاذ ارزش منصفانه قرار دارند، مطالبه می‌کنند. عواملی مانند هزینه‌های تحقیق و

توسعه، سرفقلی، دارایی کارخانه و تجهیزات روی شدت پیچیدگی تأثیر گذارند. موارد ذکر شده به علت آنکه در معرض اختیارات مدیریت هستند به شدت تحت تأثیر ارزش منصفانه قرار دارند. نتایج نشان می‌دهند که سطح بالاتر پیچیدگی ناشی از منابع بالا، تلاش حسابرسان و سطح ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد، در نتیجه، منجر به هزینه‌های حسابرسی بالاتر می‌شود. با این حال، تجزیه و تحلیل بیشتر نشان می‌دهد که حسابرسان معمولاً هزینه‌های حسابرسی بیشتری را برای پیچیدگی ناشی از سرفقلی و دارایی‌های نامشهود مطالبه نمی‌کنند. این امر به دلیل این است که آن‌ها برنامه حسابرسی خود را به گونه‌ای طراحی می‌کنند که حسابرسی سرفقلی را در زمان انجام حسابرسی پوشش می‌دهد. به طور کلی، نتایج از این گزاره حمایت می‌کنند که قضاوت و اختیارات موجود برای مدیریت، ریسک‌های حسابرسی را افزایش می‌دهد و حسابرسان، برای جبران ریسک‌های بالاتر، هزینه‌های حسابرسی بیشتری را مطالبه می‌کنند (میا، ۲۰۱۹).

زمانی که حسابرس جهت‌گیری احتمالی مدیریت را شناسایی می‌کند، ممکن است نیاز به بحث بیشتر با مدیریت داشته باشد و یا ممکن است نیاز به بررسی مجدد شواهد حسابرسی داشته باشد که آیا شواهد حسابرسی مناسب و کافی برای مناسب بودن روش، فرض‌ها و داده‌های مورد استفاده برای برآوردها به دست آمده است یا خیر. نمونه‌ای از جهت‌گیری مدیریت برای یک برآورد حسابداری خاص ممکن است زمانی باشد که مدیریت یک محدوده مناسب برای چندین فرض مختلف ایجاد کرده باشد، و در هر مورد فرض استفاده شده از انتهای محدوده فرض‌ها بوده که منجر به مطلوب‌ترین نتیجه اندازه‌گیری شده است. (کاستر و همکار، ۲۰۲۱). پیشنهادات مختلفی جهت افزایش کیفیت حسابرسی و حسابداری برآوردهای حسابداری شده است. اما افشای اجباری نحوه حسابرسی تخمین‌های حسابداری طرفداران بیشتری دارد (نیاکانی و همکاران، ۲۰۲۱).

آلیسون کاستر با استفاده از یک تکنیک اقتصادسنجی جدید، معیارهای سالانه تأثیر حسابرسان بر ذخایر مالیاتی مشتریان که یک برآورد پیچیده، ذهنی و فراگیر در صنایع است را برآورد کرده است. این تأثیر در دفاتر حسابرسی پر مشغله، دفاتر در مناطق جغرافیایی با اعتماد متقابل بیشتر، و دفاتری که مشتریان کارمندان را از نیروی کار با کیفیت بالاتر جذب می‌کنند کم است (کاستر و همکاران، ۲۰۲۱).

در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه، پژوهش‌های کمی در داخل کشور صورت گرفته است. بررسی پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و تأثیر آن بر سود حسابداری بیان‌کننده این بود که بین دیدگاه مدیران مالی با دیدگاه سایر نمونه‌ها نسبت به اثر پذیرش استاندارد ارزش منصفانه بر سود حسابداری، تفاوت وجود دارد؛ اما بین دیدگاه دانشجویان و حسابرسان داخلی تفاوتی وجود ندارد و همچنین بین دیدگاه تدوین‌کنندگان استاندارد و دانشجویان تفاوت وجود ندارد؛ اما بین دیدگاه حسابرسان داخلی و تدوین‌کنندگان استاندارد تفاوت وجود دارد (حجازی و همکاران، ۱۳۹۶). تدوین مدلی برای پیاده‌سازی نظام ارزش‌های منصفانه در ایران با تأکید بر اندازه‌گیری ارزش منصفانه بر اساس دیدگاه ۱۷ نفر از خبرگان حوزه‌های مختلف بیانگر این بود که نبود بازارهای منسجم و فعال، نوسانهای اقتصادی، وجود پدیده ترس از بازار و اتکای پایین قیمت‌ها در بازارهایی مانند فرابورس ایران، از مسائل بسیار مهم در زمینه اندازه‌گیری ارزش منصفانه است که کار اندازه‌گیری را با محدودیت مواجه می‌کند (کریمی و همکاران، ۱۳۹۶).

۴. نتیجه گیری

همان طور که مطرح گردید، اندازه گیری ارزش منصفانه به عنوان یکی از حوزه های چالش برانگیز برای حسابرسان محسوب می شود؛ عوامل مختلفی می تواند کیفیت قضاوت حسابرسان در این حوزه را تحت تأثیر قرار دهد. در این مقاله با مروری بر پژوهش های انجام شده در این زمینه، برخی از عوامل محیطی، وظیفه ای و فردی مورد بررسی قرار گرفت که هر یک از این عوامل به طور جداگانه و یا در تعامل با دیگر عوامل می تواند قضاوت حسابرسان در زمینه حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها را تحت الشعاع قرار دهند.

همان طور که اشاره گردید عوامل محیطی شامل آن دسته عواملی هستند که در محیط پیرامون حسابرس بوده و به فرد یا وظیفه ای که انجام می دهد مربوط نمی باشد. عواملی نظیر ابهام در برآورد، تأثیرات قانونی و نظارتی و ارتباط متقابل بین شرکت های 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 وظیفه ای آن دسته از عواملی هستند که از طریق افزایش پاسخ گویی به درخواست ها و تقاضا بر ماهیت وظیفه و عملکرد فردی تأثیر می گذارند. پیچیدگی وظیفه از عوامل اولیه اثر گذار بر حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها می باشد که از دو بعد دشواری وظیفه و ساختار وظیفه به آن اشاره گردید. همچنین این عوامل در تعامل با عوامل محیطی منجر به افزایش فرصت های جانبداری توسط مدیران و نهایتاً پیچیده تر شدن وظیفه حسابرس می گردند.

نهایتاً به عوامل فردی حسابرس (ویژگی های فرد تصمیم گیرنده و یا فرآیند شناختی که وی در هنگام قضاوت یا تصمیم گیری به کار می رود) اشاره شد که از دو بعد دانش و تخصص و تردید حرفه ای مورد بررسی قرار گرفت. اجرای تحقیق های مرتبط با این عوامل و تعامل بین آنها به محققان، حسابرسان و قانونگذاران کمک می کند که به ارزیابی راه های ارتقای کیفیت حسابرسی ارزش های منصفانه و سایر برآوردها، اقدام نمایند. همچنین بررسی متون مرتبط با حسابرسی ارزش منصفانه و سایر برآوردها نشان می دهد که در این زمینه تحقیقات کمی صورت گرفته است که پیشنهاد می گردد محققان در این زمینه پژوهش های بیشتری انجام دهند.

References

- AICPA. (2023). Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures, Effective for audits of financial statements for periods ending on or after December 15, 2023.
- Balkir, I. (2000). Effects of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates. Doctoral thesis in Canada, 35-47.
- Bell, T., & Griffin, J. (2012). Commentary on Auditing High-Uncertainty Fair Value Estimates. *Journal of Practice & Theory*. Pages 9-8
- Bonner, S. (2008). Judgment and Decision Making in Accounting. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Brown, H., Liburd, S., & Mason, S. (2014). The Effect of Reliance on Third-Party Specialists under Varying Levels of Internal Control Effectiveness on the Audit of Fair Value Measurements. Available on: <https://www.scinapse.io/papers/2184565292>.
- Cannon, N., & Bedard, J. (2016). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review*.
- Glover, S. M., Taylor, M. H., & Jing Wu, Y. (2019). Mind the Gap: Why Do Experts Have

- Differences of Opinion Regarding the Sufficiency of Audit Evidence Supporting Complex Fair Value Measurements? *Contemporary Accounting Research*.
- Glover, S., 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.
- Glover, S., Taylor, M., & Wu, Y. (2016). Current practices and challenges in auditing fair value measurements and complex estimates: Implications for auditing standards and the academy. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
- Golmohammadi, M., & Rahmani, A. (2017). Identifying the technical challenges of applying fair value in Iranian metal reporting with emphasis on IFRS13. *Accounting and auditing reviews*. (in Persian).
- Griffith, E. (2014). Auditing Complex Estimates: The Interaction of Audit-Team Specialists. Caveats and Client Source Credibility.
- Hermanson, S., Kerler, W., & Rojas, J. (2017). An Analysis of Auditors' Perceptions Related to Fair Value Estimates. *Journal of Corporate Accounting & Finance*.
- Hong Kong Standard on Auditing 540 (2019). Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures (Revised) Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after 15 December 2019.
- Humphrey, C., Loft, A., Andersson, P., & Jonsson, P. (2009). *Globalisation in Accounting: The Case of the Development of International Auditing Regulation*. Lund Business Press.
- Joe, J., Vandervelde, S., & Wu, Y. (2014). Use of Third Party Specialists Reports When. Available at SSRN.
- Kerami, G., & Bek Beshroieh, S. (1396). Compilation of the implementation model of fair value system in Iran with emphasis on measurement. *Accounting and auditing reviews*. (in Persian).
- Koester, A., Stomberg, B., Williams, B., & Xia, J. (2021). Auditors' Influence on Clients' Accounting Estimates. Available on: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3920001.
- Kumarsiri, J., & Fischer, R. (2011). Auditors' Perceptions of Fair-Value Accounting. *International Journal of Auditing*.
- Maleki, M. (2013). Fair value accounting and the financial crisis, warning or contributing? *Hamish National Accounting and Management*. Shiraz: Kharazmi International Education and Research Institute. (in Persian).
- Mauldin, E., & Wolfe, C. (2013). How Do Auditors Address Control Deficiencies that Bias Accounting Estimates?†. *Contemporary Accounting Research*.
- Mendes, P., Niyama, J., & Silva, C. (2018). Measurement of Instruments Financial Institutions at Fair Value in Financial InstitutionsThe Perception of Auditors in the. *BBR. Brazilian Business Review*.
- Miah, M. (2019). Fair value, management discretion, and audit fees. An empirical analysis. *Corporate accounting and finance*.
- Mihemi, Sh., & Hijazi, R. (2017). Examining different views on the impact of adopting the fair value accounting standard on accounting profit. *Experimental accounting research*. (in Persian).
- Nelson, M. (2009). *A Journal of Practice & Theory*. A model and literature review of professional skepticism in auditing.
- Nuranbabi, M. (2017). Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country. *Journal of Accounting in Emerging*.

Niakani, M., & Samani, N. (2021). Management's and auditors' disclosures of significant accounting estimates and the role of audit committees. Available on: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3903173.

Public Company Accounting Oversight Board. (2019). Notice of Filing of Proposed Rules on Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Measurements, and Amendments to PCAOB Auditing Standards.