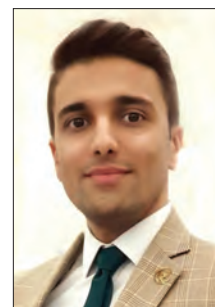


حسابرسان و برآوردهای حسابداری

و این مسئله ارتباط مستقیمی با پیچیدگی و دشواری برآوردهای حسابداری خواهد داشت. به علاوه، به اهمیت برآوردهای حسابداری روز به روز افزوده می شود زیرا محاسبات ارزش منصفانه در صنایع کشورهای مختلف نیز در حال افزایش است. دو برآورد متفاوت برای یک مورد مشخص، می تواند منجر به اطلاعات حسابداری متفاوتی شود و اطلاعات حسابداری قادر است تا مسیر سلامت و عملکرد مالی سازمان و همچنین تصمیمات تجاری کاربران صورت های مالی را تعیین کند (Mamic Sacer و همکاران، ۲۰۱۵). بنابراین با مسئله های مهم روبه رو هستیم که گاهی می تواند بسیار پیچیده شود. همان گونه که از واژه ی برآورد مشهود

زمانی که اندازه گیری دقیق مبالغ امکان پذیر نیست یا نمی توانیم از قطعیت آنها اطمینان حاصل کنیم؛ راه کارهای حسابداری به سوی برآورد مبالغ سوق داده می شود اما مسئله برآوردهای حسابداری به همین جا ختم نمی شود و می تواند بسیار چالش برانگیز شود و همه ما می دانیم که درست در همین نقطه است که نیازمند حسابرسان حرفه ای و باتجربه هستیم. امروزه با گسترش روزافزون سازمان ها و صنایع، برآوردهای حسابداری برای پیش بینی جریان های مالی نیز بسیار حائز اهمیت شده است. به هر اندازه که با جامعه اقتصادی بزرگ تر و پیچیده تری روبه رو باشیم، به همان اندازه نیز رخدادهای مالی آینده در هاله ای از ابهام فرو می روند



ادریس کریمی قره عمر



دور است. هرچه اوضاع پیچیده‌تر و در حال تغییر باشد، آینده‌نگری نیز دشوارتر خواهد بود. اگرچه استانداردهای بسیاری در این زمینه به کمک حسابرسان آمده است و چهارچوب‌های مشخصی تعیین شده‌اند اما در شرایط دشوار و چالش برانگیز، همچنان تجربه حسابرس است که می‌تواند دید نسبتاً درستی را از آینده ارائه دهد. برآورد کردن، متضمن سطح خاصی از ذهنیت است. ذهنیت دارای ابعاد متعددی است و یک ذهنیت حرفه‌ای و قابل قبول، در نتیجه سال‌ها تجربه به دست می‌آید و در نهایت می‌تواند برآوردی مناسب و به دور از سوگیری را ارائه دهد. یکی از ابعاد این ذهنیت، شک و تردید حرفه‌ای است. اعمال شک و تردید حرفه‌ای در رابطه با برآوردهای حسابداری متأثر از توجه حسابرس به عوامل ریسک ذاتی است و اهمیت آن هنگامی افزایش می‌یابد که این برآوردها در معرض عدم قطعیت و پیچیدگی بیشتری باشند یا به دلیل سوگیری مدیریت یا تقلب، مستعد تحریف بیشتر باشد (ISA 540، 2018). هر حسابرس باید دارای شک و تردید حرفه‌ای باشد و این مسئله به‌طور مستقیم با میزان کارآمدگی و تجربه حسابرس در ارتباط است. برای مثال یک حسابرس باید از تمامی ظرفیت‌های ممکن برای دستیابی به برآوردی صحیح استفاده کند. برخی از این ظرفیت‌ها را می‌توان اطلاعات و داده‌های مناسب، برآوردهای مدیریت و یک کارشناس برشمرد که می‌توانند به کمک حسابرس بیانند اما در استفاده از این ظرفیت‌ها، شک و تردید حرفه‌ای حسابرس مورد نیاز است. حسابرس باید اطمینان حاصل کند که داده‌ها و اطلاعاتی که در اختیار دارد، عاری از هرگونه سوگیری و تحریف است. یک حسابرس کارآزموده، باید در مقابل برآوردهایی که مدیریت نیز در اختیار وی قرار می‌دهد این شک و تردید حرفه‌ای را حفظ کند (که در ادامه بیشتر به آن خواهیم پرداخت). استفاده از کارشناس

است، ارقام به دست آمده در این فرایند به صورت تقریبی هستند و می‌توان گفت که برآورد کردن، نوعی تخمین زدن است اما با این حال، میزان دقت در همین برآوردها نیز بسیار حائز اهمیت است. باید اطمینان حاصل شود که برآورد به دست آمده عاری از هرگونه تقلب و تحریف است و این اطمینان توسط حسابرس کارآزموده حاصل می‌شود. میزان اهمیت برآوردهای حسابداری در دنیای امروز و همچنین فوایدی که می‌تواند برای صنایع، سرمایه‌گذاران و مدیریت سود داشته باشد، حسابرسان را بر آن داشته است که در این امر دقت کافی و وافی را لحاظ کنند و میزان تجارب خود را در این زمینه بهبود بخشند. برآورد کردن، نیازمند نگرشی سوی افق‌های

نیز می‌تواند گاهی به کمک حسابرس بیاید اما اگر حسابرس دارای تجربه کافی نباشد و صرفاً براساس گفته‌های کارشناس پیش رود، مشکلات عدیده‌ای را در آینده متحمل خواهد شد. آن سطح خاص ذهنیت حرفه‌ای که از آن سخن گفتیم، در طی تجربیات حرفه‌ای بسیاری به دست می‌آید و به حسابرسان این توانایی را می‌دهد که برآوردی مناسب داشته باشند اما با این حال، آینده برای بشر همیشه مبهم بوده است. باید به‌خاطر داشته باشیم که نمی‌توان در مورد آینده به قطعیت رسید اما می‌توان با ارائه شواهدی مناسب، از نتیجه‌گیری معقول در مورد نتایج احتمالی آینده حمایت کرد.

مسند قضاوت

حسابرسان و تمامی تنظیم‌کنندگان صورتهای مالی، بر مسند قضاوت می‌نشینند. قضاوت، پایه و اساس بسیاری از تصمیمات یک حسابرس است و یکی از کلیدی‌ترین مهارت‌ها به‌شمار می‌آید. اگرچه در امر برآورد کردن، اطلاعات و ظرفیت‌های بسیاری به کمک حسابداران می‌آید اما در نهایت این حسابرس است که باید برآورد حرفه‌ای خود را ارائه دهد و تا زمانی که بر مسند قضاوت ننشیند، نمی‌تواند دست به برآورد بزند. در فرایند برآورد حسابداری، شواهد موثقی مورد نیاز است و در پشت هر برآورد یک حسابرس، باید مدارک محکمی وجود داشته باشد که دال بر روند صحیح و قابلیت اطمینان‌پذیری برآورد باشد اما در نهایت، برآورد کردن، فرایندی مبتنی بر قضاوت است و لزوماً تنها یک پاسخ صحیح وجود ندارد (ICAS، 2012). این امر در شرایط پیچیده اقتصادی بیشتر مشهود می‌شود و احساس نیاز به قضاوت حرفه‌ای یک حسابرس که در نتیجه سال‌ها تجربه است، بیش از پیش درک می‌شود. برای دستیابی به قضاوت صحیح در هر امری از دنیای امروز، ما نیازمند داده‌ها و



مورد بررسی قرار دهد تا از میزان بالای تحریف‌ها، سوگیری‌ها یا جانبداری‌های احتمالی مدیریت جلوگیری کند.

حسابرس و مدیریت

مدیریت، بخشی آگاه در یک سازمان است که دارای بیشترین بینش نسبت به وضعیت موجود و شرایط آتی است. این مسئله که امری بدیهی و مشهود است، دقیقاً همان چیزی است که می‌تواند حسابرسان کم‌تجربه را گمراه سازد و سبب اعتماد بیش از اندازه و نادرست آنها نسبت به مدیریت شود. یکی از زمینه‌هایی که حسابرس باید به‌طور خاص به آن بپردازد و اطمینان حاصل کند که عاری از هرگونه سوگیری است، برآوردها و قضاوت‌های مدیریت است. همان‌گونه که در قسمت قبل اشاره شد، برآوردهای مدیریت سازمان می‌تواند یکی از ظرفیت‌های بسیار مناسبی باشد که در اختیار حسابرس قرار دارد. این برآوردها می‌تواند به کمک رشد سازمان بیاید و مسیر را برای تمامی افراد هموار سازد اما داده‌ها و برآوردهای مدیریت، همان‌گونه

باید به هر دوی آنها توجه کافی داشت. این مسئله، در حسابداری ارزش منصفانه بیشتر نمود پیدا می‌کند. ارزش منصفانه که بسیار مورد توجه قرار دارد، یک روش گزارشگری مالی است که در ورای برآوردی منطقی و اصولی قرار دارد. اگرچه ما در ارزش منصفانه نمی‌توانیم شاهد انصافی صددرصدی باشیم اما می‌توان نظاره‌گر حجم بالایی از صحت، شفافیت و صداقت در برآوردها بود. حسابرسان در این راه باید به تمامی روش‌های مورد استفاده در محاسبات ارزش منصفانه واقف باشند تا بتوانند از تحریف‌های احتمالی جلوگیری کنند. اگرچه استانداردها سعی در جلوگیری از تحریف‌ها دارند اما خود نیز بر این مسئله اذعان دارند که حتی اگر تمامی فرایندها به‌نحوی صحیح و طبق اصول پیش رود باز هم ممکن است تحریف‌هایی شناخته نشود و این مسئله اجتناب‌ناپذیر است. راه‌های تحریف و سوگیری بسیار است و یک حسابرس ممکن است نتواند به‌طور صددرصدی تمام تحریف‌ها را مشخص سازد اما می‌تواند تمامی برآوردها و قضاوت‌ها را

اطلاعات صحیح هستیم. امر حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست. بنابراین برآوردکردن برخاسته از قضاوت است و قضاوت نیز مبتنی بر داده، اطلاعات و برخی از مفروضات ذهنی است. زمانی که صحبت از داده و اطلاعات به میان می‌آید، نمی‌توان مسئله سوگیری را نادیده گرفت. سوگیری و تحریف‌های عمدی و غیرعمدی، یکی از مهم‌ترین مواردی هستند که همیشه مورد توجه حسابرسان قرار داشته است. هر حسابرس کارآموده به‌خوبی می‌داند که وجود سوگیری در یک اطلاعات که قرار است زمینه‌ساز ایجاد صورتی مالی شود، می‌تواند چه آسیبی به نتیجه حسابرسی بزند. اگر یک حسابرس، داده‌های درستی را در اختیار نداشته باشد، هر اندازه که تجربه داشته باشد نیز در نهایت نمی‌تواند برآوردی درست ارائه دهد. قضاوتی با درصد خطای بسیار پایین زمانی رخ می‌دهد که تمامی موارد موجود، به دور از تحریف و سوگیری یا تقلب باشند. خواه این تحریف‌ها و سوگیری‌ها عمدی باشند و خواه غیرعمدی، تفاوتی در نتیجه برآورد نمی‌گذارد و

porting. An international guide for preparers, auditors, regulators and standard setters. ICAS. Retrieved from https://www.icas.com/_data/assets/pdf_file/0013/2605/Professional-Judgement-Framework-Report-ICAS.pdf

ISA 540 and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 540 (Revised), Final pronouncement October 2018, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-540-Revised-and-Conforming-Amendments_0.pdf

Ivana Mamic Sacer, Sanja Sever Malis, Ivana Pavic. 2015, The Impact of Accounting Estimates on Financial Position and Business Performance – Case of Non-Current Intangible and Tangible Assets, *Procedia Economics and Finance* 39 (2016) 399 – 411, 3rd GLOBAL CONFERENCE on BUSINESS, ECONOMICS, MANAGEMENT and TOURISM, 26-28 November 2015, Rome, Italy. <https://www.science-direct.com/science/article/pii/S2212567116303410>

KPMG (2015) Getting Accounting Judgments and Estimates "Right". Board Perspectives, Retrieved from <https://board-leadership.kpmg.us/content/dam/blc/pdfs/2014/accounting-judgments-estimates-board-perspectives.pdf>

ادریس کریمی قره‌عمر: حسابدار مستقل - سرپرست ارشد حسابرسی

اعمال کند. به‌رحال نمی‌توان گفت که برآوردهای تولید شده توسط مدیریت همیشه دارای سوگیری هستند. همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد، گاهی برآوردهای مدیریتی می‌تواند بسیار به کمک سازمان بیاید اما این مسئله نیز سبب نمی‌شود تا حسابرسان به کنترل این برآوردها نپردازند.

سخن آخر

برآوردهای حسابداری، یک موضوع اصلی در حرفه حسابداری است که روزبه‌روز به اهمیت آن افزوده می‌شود و به امری اجتناب‌ناپذیر در تهیه صورت‌های مالی تبدیل شده است. بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی، بازرسی نامطلوبی را در مورد برآوردهای حسابداری اعمال شده توسط شرکت‌ها ابراز می‌کنند (KPMG، ۲۰۱۵) که این واقعیت، خود نشان‌دهنده آن است که برآوردهای حسابداری، یک موضوع تخصصی در حرفه حسابداری است و نیازمند تجربه حرفه‌ای یک حسابرس است. این برآوردها را می‌توان از دیدگاه افراد مختلفی مورد بررسی قرار داد. قبل از آن که به حسابرسان برسیم، تدوین‌گران استانداردهای حسابداری قرار دارند که باید روند کاری درستی را پیش ببرند. استانداردها سازان هنگام تدوین، باید استانداردهایی را ایجاد کنند که قضاوت را در چهارچوبی مبتنی بر اصول مجاز سازد (ICAS، ۲۰۱۲). استانداردها توانسته‌اند حجم قابل توجهی از توصیه‌های مربوط به فرایند برآورد را در اختیار حسابرسان قرار دهند اما در جامعه جهانی اقتصادی اکنون که روزبه‌روز در حال تغییر و افزایش گستره خود است، زمانی که پای قضاوت حرفه‌ای به میان می‌آید، فراتر از استانداردها و ظرفیت‌های موجود باید متوجه حسابرسان کارآموده شویم. ■

منبع

ICAS (2012) A professional judgement framework for financial re-

که می‌تواند بسیار مفید واقع شود به همان نسبت نیز می‌تواند برای تمامی سازمان مخرب باشد. در نتیجه حسابرسان، همیشه باید شک و تردید حرفه‌ای خود را حفظ کند. مسئله برآوردهای مدیریت سازمان دارای جنبه‌های متعدد است. یکی از ابعاد این ماجرا مربوط به سوگیری عمدی مدیران در برآوردها است. مدیریت به‌علت میزان اهمیتی که در سازمان دارد می‌تواند به دلایل بسیار زیادی مانند تغییر در ارقام سوددهی، دست به تحریف برآوردها بزند. حسابرسان حرفه‌ای، هیچ‌گاه به‌طور کامل و بیش از اندازه به برآوردهای مدیریت اطمینان نمی‌کنند و تمامی موارد را بررسی می‌کنند تا از عدم وجود سوگیری اطمینان حاصل کنند. یکی دیگر از ابعاد این مسئله، سوگیری غیرعمدی مدیران در برآوردهاست. مدیران براساس داده‌ها و اطلاعات گسترده‌ای که در اختیار دارند اقدام به برآوردهای مالی می‌کنند و داده‌هایی که در اختیار مدیریت قرار دارند نیز می‌توانند دچار سوگیری‌های غیرعمدی متعددی شوند و این سوگیری‌ها اگر توسط خود مدیریت یا حسابرس مورد بررسی قرار نگیرد، می‌تواند نتیجه برآورد را تغییر دهد و تحریف سازد. حسابرسان نه تنها باید برآوردهای مدیریت را مورد بررسی دقیق قرار دهند، بلکه باید روش و مدل‌های به‌کار گرفته شده را نیز بدانند و بر آنها مسلط باشند. روند انجام برآورد توسط مدیریت باید برای حسابرس روشن باشد و نقطه ابهامی وجود نداشته باشد. یک حسابرس باید به مسئله ابهام در صورت‌های مالی و برآوردهای مدیریت نیز پردازد و به‌طور کامل از مدل مورد استفاده در انجام برآورد آگاهی یابد. هرگونه موردی که دارای ابهام باشد، می‌تواند منجر به نادیده گرفته شدن یک تحریف شود. اگر مدیریت سازمان قصد تغییر در روش‌های موجود را داشته باشد نیز، این حسابرس است که باید تمامی علل تغییر را واکاوی کند، روش جدید را مورد بررسی قرار دهد و با تسلط کامل بر روش‌های مورد استفاده، نظارت حداکثری خود را بر روند