

طرح راهکار برای پیشرفت حسابداری و حسابرسی



تقویم حسابرس



ارسال مقاله



آخرین شماره نشریه



صدمین شماره



ضمیمه حسابرس



موضوعات محوری

ورود اعضا

مرا به خاطر بسپار

ورود

- ثبت نام در سایت
- گذرواژه را فراموش کرده اید؟

فراتر از اخبار

انتشار مقاله درباره گزارشگری مالی دیجیتال و چگونگی کمک آن به استخراج و تحلیل اطلاعات

بنیاد استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRSF) به تازگی یک مقاله مقدماتی با عنوان «گزارشگری مال...»

۲ اردیبهشت ۱۴۰۳ ۱۵:۵۴

IFRS Foundation

April 2024

Digital Financial Reporting

Facilitating digital comparability and analysis of financial reports

Introduction

Digital financial reporting allows investors and other users of that information to efficiently search, extract and compare comparable accounting and sustainability-related financial disclosures.

Today, many investors, companies and regulators are already getting the benefits. Over 50% of listed companies (by global market capitalisation) are required to undertake digital financial reporting in some extent.

The IFRS digital taxonomy facilitates the reporting of information prepared in accordance with IFRS Standards in a comparable machine format.

This article provides an introduction to digital financial reporting and the IFRS digital taxonomy.

Further resources relating to digital financial reporting and the IFRS digital taxonomy can be found at <https://www.iasb.org/digital-financial-reporting>.

What are digital financial reports?



سمینارها و دوره‌های آموزشی

اولین کنفرانس ملی نقش علوم مدیریت و حسابداری در بهسازی سیاستهای پولی و مالی، 24 اسفند 1403

دومین کنفرانس بین المللی جهش علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، 28 اسفند 1403

دوازدهمین کنفرانس بین المللی تحقیقات بین رشته ای در مدیریت، حسابداری و اقتصاد در ایران، 31 مرداد 1403

یازدهمین کنفرانس بین المللی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران، در 29 شهریور 1403

ادامه رویدادها را ببینید

منابع جدید

Digital Financial Reporting Article (IFRSF)

IAASB Strategy Work Plan 2024-2027 (IAASB)

IESBA Strategy and Work Plan 2024-2027 (IESBA)

Implementing IPSAS A Guide for Trainers (IFAC) (IPSASB)

ضمیمه حسابرس

مزایا و معایب موسسات حسابداری اندغام شده

ترجمه: فروزان جانمردی

چه کسی مسئول کیفیت حسابرسی است؟

ترجمه: معصومه امیری

همنشینی دانشکده حقوق هاروارد درباره راهبردی شرکتی مرور بیست ساله روندهای حقالزحمه حسابرسی و غیرحسابرسی

ترجمه: زهرا نوری

شماره آینده حسابرس

حسابرس

HESABRAS

شماره آینده حسابرس

آخرین شماره نشریه حسابرس

حسابرس

شماره آینده حسابرس

موضوع اندازه‌گیری در گزارشگری همواره از پیچیده‌ترین مباحث نظری و کاربردی حسابداری بوده است. استفاده از ارزشهای روز در اندازه‌گیری اقلام ترازنامه باعث ارائه اطلاعات مربوط می‌شود اما مفروضات و قضاوت‌های متعدد قابلیت اتکای اطلاعات را تحت تاثیر قرار می‌دهد. اگرچه طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی بین‌المللی، گزارشهای مالی با مقاصد عمومی برای نشان دادن ارزش یک شرکت طراحی نشده است اما اطلاعاتی را برای کمک به استفاده‌کنندگان جهت برآورد ارزش یک شرکت ارائه می‌کند.


برپایه چنین اهدافی، مدل بهای تمام شده هسته اصلی اندازه‌گیری اقلام ترازنامه را تشکیل می‌دهد اما تا جایی که قابلیت اتکای اطلاعات مخدوش نشود، از ارزشهای جاری نیز استفاده می‌شود.

استفاده از ارزشهای جاری (منصفانه) برای داراییهای متاثر از تورم مانند املاک، ماشین‌آلات و تجهیزات از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. در شرایط تورم دو رقمی فاصله بین ارزش منصفانه و مبالغ دفتری این‌گونه داراییها به خصوص در شرکتهای تولیدی بزرگ، کیفیت اطلاعات مالی را برای تحلیل عملکرد شرکتهای کاهش می‌دهد. نسبتهای مالی مانند بازده داراییها یا نسبت بدهیها گمراه‌کننده می‌شود و هزینه استهلاک با واقعیت اقتصادی تفاوت بااهمیت خواهد داشت. به همین دلیل رویه تجدید ارزیابی (استفاده از روشهای منصفانه) در استانداردهای حسابداری مجاز شده و با تصویب ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم، مانع مالیاتی آن هم برطرف گردیده است. طبق استانداردهای حسابداری ایران، افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی مگر با مجوز قانونی، ممنوع است اما در استانداردهای بین‌المللی چنین محدودیتی وجود ندارد.

با این وجود، همواره یکی از انگیزه‌های جدی تجدید ارزیابی داراییهای غیر جاری، علی‌رغم مشکلات آن، افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی بوده است. این مشکل هم با وضع قانون برطرف شده ولی فقط هر ۵ سال یک بار مجاز می‌باشد.

بزرگترین مشکل بر سر راه تجدید ارزیابی، اندازه‌گیری داراییهای فاقد بازار فعال از قبیل ماشین‌آلات و سرمایه‌گذاریهای غیر بورسی است. کاستیهای ساختار کارشناسی داراییها در در سنوات گذشته، چالشهای مختلفی را به وجود آورده است. توجه داشته باشیم که چالشهایی مشابه اینها در آمریکا باعث شد که در حدود سال ۱۹۴۰ بورس اوراق بهادار، روش تجدید ارزیابی را که قبل از آن در گزارشگری مالی شرکتهای رایج بود منع کنند. البته مسئله پایین آمدن نرخ تورم هم به این موضوع کمک کرد.

در شرایط تورم بالا در کشور، حرکت تدریجی به سمت ارزشهای منصفانه برای بهبود شفافیت در گزارشگری مالی ضرورت دارد اما کیفیت اندازه‌گیریها ریسک مهمی است که این هدف را تهدید می‌کند. برای مدیریت این ریسک مهم سازوکارهای نظام ارزیابی در کشور باید بهبود یابد و حساب‌رسان هم توجه بیشتری نسبت به کیفیت تجدید ارزیابیها داشته باشند تا از انعکاس اقلام بی‌کیفیت در ترازنامه شرکتهای به خصوص شرکتهای بورسی جلوگیری شود و اطلاعات مفیدتری در صورتهای مالی ارائه گردد.



موسی بزرگ اصل



<p>مدیر امور اجرایی: محمود مجد</p> <p>صفحه‌آرایی: زهرا نجفی</p> <p>تایپ و حروف چینی: مهناز زریو</p> <p>طراح جلد: آدین رستمی</p>	<p>ویراستار فنی: دکتر رافیک باغومیان</p> <p>دبیر بخش اخبار: معصومه امیری مقدم</p> <p>دستیار سردبیر: دکتر محمد صیادی</p>	<p>شورای مدیریت: دکتر محمد جلیلی قدرت‌اله اسماعیلی دکتر موسی بزرگ اصل اکبر سهیلی پور محمود پوربهرامی محمدجواد صفار هوشنگ نادریان دکتر رضا نظری لطفعلی لطفعلیان صارمی</p>	<p>صاحب امتیاز: سازمان حسابرسی</p> <p>مدیر مسئول: اکبر سهیلی پور</p> <p>سردبیر: دکتر رضا نظری</p>	<p>حسابرس</p> <p>فصلنامه تحلیلی، اطلاع‌رسانی، پژوهشی</p> <p>سال بیست و هشتم</p> <p>شماره ۱۲۶</p> <p>بهار ۱۴۰۳</p> <p>شمارگان: ۱۵۰۰ نسخه</p>
---	--	---	--	---

آدرس: تهران، میدان آرژانتین، بلوار بیهقی، نبش کوچه ۱۲ غربی، پلاک ۱۲ کدپستی: ۱۵۱۴۷۴۶۴۱۷ صندوق پستی: ۱۴۳۳۵/۴۷۹ تلفن: ۸۸۵۰۳۴۴۵ نامبر: ۸۸۵۰۲۶۰۲

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

چاپ و صحافی نوید نواندیش: تهران - خیابان دماوند - بین وحیدیه و سلان - بعد از خیابان بخت‌آزاد - پلاک ۸۷۵ - تلفن: ۷۷۰۳۴۱۴۰

در این شماره می خوانیم:

موضوع محوری:

چالشهای بهکارگیری استاندارد حسابداری ارزش منصفانه و تجدید ارزیابی داراییهای ثابت

مصاحبه‌ها

- ۱۳ این همه انتظار به جا و نابه جا از حسابرس گفتگو با: مجتبی علمیرزایی
- ۱۸ رقم تعهدات بازنشستگی آنچنان بالاست که در صورت ثبت در دفاتر کلیه بانکها گفتگو با: مجید دارابی
- ۲۴ جای خالی رهنمودهای فنی مناسب برای بهکارگیری درست الزامات ارزش منصفانه گفتگو با: ولی اله جعفری
- ۲۹ ریشه ارزش اقتصادی در مکتب بازار کامل و ریشه ارزش منصفانه در مکتب بازار ناقص گفتگو با: دکتر یداله تاری وردی

رویدادها

- ۴ فراتر از اخبار: رویدادهای ایران و جهان

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.

و هو اسرع الحاسبين (انعام ۲۶)
و او سریعترین حسابرسان است

حسابرس

شماره ۱۲۶

بهار

سال ۱۴۰۳

همکاران محقق و پژوهشگر

در این شماره به ترتیب حروف الفبا:

معصومه امیری مقدم

فروزان جانمردی

زهرا نوری

آدرس: تهران، میدان آرژانتین، بلوار

بیهقی، نبش کوچه ۱۲ غربی، پلاک ۱۲

کدپستی: ۱۵۱۴۷۴۶۴۱۷

صندوق پستی: ۴۷۹/ ۱۴۳۳۵

تلفن: ۸۸۵۰۳۴۴۵

نمابر: ۸۸۵۰۲۶۰۲

E-mail: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

مقاله‌ها

- ۳۳ پرسش و پاسخی کوتاه در خصوص ارزش منصفانه برای اوراق بهادار
- ۳۶ حسابداری ارزش منصفانه: مزایا، چالشها و پیامدهای آن برای گزارشگری مالی
- ۴۲ تمرکز مجدد بر سرمایه انسانی؛ هدایت انتظام‌بخشی، رهبری و محل کار فردا
- ۴۶ تضاد پیرامون تعادل بین کار و زندگی در موسسه‌های حسابرسی
- ۵۶ مروری کوتاه بر چالشهای اصلی ارزشگذاری دارایی
- ۵۸ انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ با عنوان ارائه و افشا در صورتهای مالی
- ۶۰ آیا ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟ دکتر محسن قاسمی
- ۶۶ مدل سه خط در راهبری و مدیریت ریسک مرتضی اسدی و آرشینا منتظری
- ۷۴ آشنایی با شورای استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری دکتر محمد صیادی

مقاله‌های منتشر شده در

مرکز اطلاع‌رسانی الکترونیکی مجله حسابرس

- آموزش حسابداران برای آینده‌ای پایدار
- بازنگری پس از اجرای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳: اندازه‌گیری ارزش منصفانه
- دیدگاه‌هایی در خصوص استاندارد گزارشگری مالی ۱۳: اندازه‌گیری ارزش منصفانه
- آیا ارزشهای منصفانه به‌درستی تعیین و افشا می‌شوند؟
- شش اصل برای به‌کارگیری اثربخش مدل‌های زبان بزرگ هوش مصنوعی
- نگاهی اجمالی به کاربرد روشهای یادگیری ماشین و علی ابراهیمی کردلر و میثم باقری
- مدل کوزو برای مدیریت ریسک بنگاه ... محسن صلواتی، خدیجه اطیابی، مونا محمدصالی و
- نفیسه میرزایی بانی

فراتر از اخبار



انتصاب مدیرعامل و رییس هیئت عامل سازمان حسابرسی

وزیر امور اقتصادی و دارایی طی حکمی دکتر محمد جلیلی را به سمت مدیرعامل و رییس هیئت عامل سازمان حسابرسی منصوب کرد.

در متن حکمی که از سوی دکتر سیداحسان خاندوزی صادر شد، آمده است؛ نظر به تعهد، تخصص و تجارب ارزنده جنابعالی، با استناد به مفاد بند (۱) ماده (۱۱) و مواد (۱۲) و (۱۴) اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و صورتجلسه مورخ ۱۴۰۲/۱۲/۲۰ مجمع عمومی عادی به طور فوق العاده سازمان مذکور، به موجب این حکم به عنوان «مدیرعامل و رییس هیئت عامل سازمان حسابرسی» منصوب می شوید.

امیدوارم در سایه عنایت پروردگار با همفکری و همدلی کارکنان سازمان حسابرسی و همکاری با نهادهای تخصصی ذیربط، تمامی تلاش و مساعی خود را در راستای نیل به اهداف ذیل معطوف فرمایید:

• نقش آفرینی پویا فعال و اثرگذار با هدف قرارگیری سازمان در جایگاه واقعی خود

• استفاده از ظرفیتهای موجود در سازمان جذب و تکمیل نیروی انسانی نخبه با هدف افزایش تحرک و پویایی سازمان

• استفاده از فناوریهای نوین و مکانیزه نمودن فعالیتهای مبتنی بر سامانه در سازمان و ارائه سرویسهای برخط داده پایه

رویدادهای **ایران و جهان** روزانه

در مرکز اطلاع رسانی اینترنتی

حسابرس منتشر می شود.

با مراجعه به مرکز اطلاع رسانی

اینترنتی **حسابرس** به آدرس

www.hesabras.org

از مشروح خبرهای حرفه در این

بخش آگاه شوید.

- بازنگری و تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی متناسب با نیازهای زیست بوم اقتصادی جاری در کشور
- همکاری در بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات مربوط از مسیر وزارت متبوع
- ایجاد سازوکارهای نظام پایش داخلی و ارزیابی عملکرد با هدف ارتقای حاکمیت شرکتی رشد بهره‌وری و شفافیت در عملکرد

📌 انتشار رهنمود مشارکت‌پذیری توسط بنیاد و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRSF) و گروه مشورتی گزارشگری مالی اروپا (EFRAG) رهنمودی منتشر کردند تا سطح بالای همسویی به‌دست‌آمده بین استانداردهای افشای پایداری هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB Standards) و استانداردهای گزارشگری پایداری اروپا (ESRS) و چگونگی امکان به‌کارگیری هر دو این مجموعه استانداردها توسط شرکت را همراه با تحلیل تفصیلی همسویی در موارد افشای مربوط به آب‌وهوا نشان دهد.

این رهنمود یک پشتیبانی عملی فراهم می‌کند که توضیح می‌دهد شرکتها چگونه می‌توانند هر دو مجموعه استانداردها را به‌صورت کارآمد رعایت کنند.

این رهنمود:

- همسویی الزامهای عمومی از جمله درباره مفاهیم مهم مانند اهمیت، ارائه و افشای موضوعهای پایداری به‌غیر از آب‌وهوا را توصیف می‌کند؛ و
 - اطلاعاتی فراهم می‌کند درباره همسویی موارد افشای مربوط به آب‌وهوا و آنچه یک شرکت درباره الزامات دو مجموعه استاندارد باید بداند تا بتواند هر دو مجموعه را رعایت کند.
- برای مطالعه این رهنمود، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

📌 انتشار دانشنامه پایداری دیجیتال هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) به‌تازگی دانشنامه افشای پایداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (ISSB Taxonomy) را منتشر کرد تا به عهد خود مبنی بر توانمندسازی سرمایه‌گذاران و دیگر ارائه‌کنندگان سرمایه در تحلیل کارآمد موارد افشای مالی مربوط به پایداری پایبند باشد.

استفاده از دانشنامه هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری به‌وسیله شرکتها، سرمایه‌گذاران را در جستجو، استخراج و مقایسه موارد افشای مالی مربوط به پایداری، در زمان تدوین خط‌مبنای جهانی استانداردهای این هیئت، توانمند می‌سازد.

این دانشنامه که مطابق با دانشنامه حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه شده است تا شرکتها بتوانند یک مجموعه گزارشگری مالی دیجیتال همه‌جانبه برای سرمایه‌گذاران فراهم کنند. این دانشنامه می‌تواند با دیگر دانشنامه‌های دیجیتال نیز استفاده شود.

📌 انتشار گزارش سالانه بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای سال ۲۰۲۳

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌تازگی گزارش سالانه و صورتهای مالی حسابرسی شده خود برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۲۳ را منتشر کرد تا اصل راهنمای بنیاد مبنی بر این‌که اطلاعات بهتر منجر به تصمیمهای بهتر می‌شود را تثبیت کند.

این گزارش با تاکید بر نقش اساسی اطلاعات شفاف و مقایسه‌پذیر حسابداری و مربوط به پایداری در بازارهای سرمایه جهان، چگونگی

پشتیبانی استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و استانداردهای افشای پایداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی - که به‌طور جمعی از آن‌ها به‌عنوان **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS Standards)** یاد می‌شود - از تخصیص سرمایه کارآمد در کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و ریسک‌ها در سطح جهان را پررنگ می‌کند.

اولویت‌های سال ۲۰۲۴ از جمله موارد زیر است:

- **نهایی‌سازی تصمیم‌ها درباره پروژه‌های مهم از جمله ویرایش سوم استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط (IFRS for SMEs)** و شروع پروژه‌های جدید درباره دارایی‌های نامشهود و صورت جریانه‌های نقدی؛
- **پشتیبانی از پیاده‌سازی استانداردهای افشای پایداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و نهایی‌سازی برنامه کار آینده هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری؛ و**
- **تعامل با مراجع انتظام‌بخشی و دیگر مراجع درباره به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و با شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان بازار سرمایه درباره استفاده آن‌ها از استانداردها.**

🔗 شروع بررسی جامع حسابداری دارایی‌های نامشهود از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در حال بررسی جامع الزام‌های حسابداری برای دارایی‌های نامشهود است. این پروژه ارزیابی می‌کند که الزام‌های **استاندارد بین‌المللی حسابداری ۳۸ (IAS 38)** با عنوان «دارایی‌های نامشهود» همچنان مرتبط هستند و مدل‌های تجاری فعلی را منعکس می‌کنند یا این‌که هیئت باید الزام‌ها را بهبود بخشد. مرحله پژوهش و برنامه‌ریزی اولیه با هدف تعریف دامنه موضوع‌های مورد بررسی در پروژه و جستجوی بهترین رویکرد برای برنامه‌ریزی و سازماندهی کار است.

🔗 شروع پروژه‌های پژوهشی هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری در مورد ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با سرمایه‌های طبیعی و انسانی

هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) براساس مشورت‌خواهی جدید درباره اولویت‌های آینده، پروژه‌هایی را برای تحقیق در مورد افشای ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با موارد زیر آغاز خواهد کرد:

- **تنوع زیستی، زیست بوم‌ها و خدمات زیست بومی**
- **سرمایه انسانی**

پروژه‌های پژوهشی بر روی نیازهای اطلاعاتی مشترک سرمایه‌گذاران در ارزیابی احتمال و چگونگی انتظار اثرگذاری این ریسک‌ها و فرصت‌ها به‌طور منطقی بر چشم‌انداز شرکت، تمرکز خواهند کرد.

🔗 هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به پروژه ترکیب‌های تجاری تحت کنترل مشترک پایان داد

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری خلاصه‌ای از پروژه خود در مورد **ترکیب‌های تجاری تحت کنترل مشترک (BCUCC)** را منتشر کرد. **استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۳ (IFRS 3)** با عنوان «ترکیب‌های تجاری» الزام‌های گزارشگری را برای موارد تحصیل تعیین می‌کند که در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از آن‌ها به‌عنوان ترکیب تجاری یاد می‌شود.

با این حال، این استاندارد نحوه گزارش معامله‌هایی که شامل نقل و انتقال‌های تجاری بین شرکت‌های تحت کنترل مشترک هستند (مثل شرکت‌های هم‌گروه) را مشخص نمی‌کند. در خلاصه پروژه منتشر شده، دلایل تصمیم هیئت در نوامبر ۲۰۲۳ مبنی بر عدم ارائه الزام‌هایی برای گزارشگری ترکیب‌های تجاری تحت کنترل مشترک بیان شده است.

❶ فراخوان برای اصلاحیه‌های پیشنهادی با توجه به تفاسیر کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSASB) پیش‌نویس پیشنهادی ۸۹ (ED 89) با عنوان اصلاحات با توجه به تفاسیر کمیته تفسیر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRIC) را به منظور نظرخواهی همگانی منتشر کرد. این پیش‌نویس، اصلاحیه‌هایی را مبتنی بر پنج تفسیر منتشر شده از سوی کمیته تفسیر که هیئت هنوز آن‌ها را بررسی نکرده است، پیشنهاد می‌کند.

هیئت برای راهنمایی مبتنی بر تفاسیر کمیته، اصلاحاتی را برای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی پیشنهاد می‌کند که برای موسسات بخش عمومی قابل اجرا بوده و در به‌کارگیری اصول استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی موجود سودمند هستند.

بازخوردهای دریافتی برای این پیش‌نویس به شکل دهی به روزرسانی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در راستای شفاف‌سازی به‌کارگیری اصول حسابداری موجود برای این موارد خاص کمک خواهد کرد. مهلت ارسال نظرها تا ۱۷ ژوئن ۲۰۲۴ تعیین شده است. برای مطالعه این پیش‌نویس، به مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

❷ انتشار اصلاحیه‌هایی برای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی اصلاحیه‌هایی را برای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۲۰۲۳ منتشر کرد.

این اصلاحیه‌ها، از جمله اصلاحات در استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به منظور همسویی با اصلاحیه‌های استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) مبتنی بر پروژه‌های اصلاحات کم‌دامنه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) را دربر می‌گیرد.

این بیانیه در مارس ۲۰۲۴ توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تصویب شد. برای مطالعه این اصلاحیه‌ها، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

❸ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۹ (IFRS 19) منتشر شد

با انتشار استاندارد ۱۹، گزارشگری مالی برای شرکت‌های فرعی واجد شرایط ساده می‌شود. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی جدید را برای شرکت‌های فرعی منتشر کرد. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۹ با عنوان "شرکت‌های فرعی بدون پاسخگویی عمومی: افشاء" به شرکت‌های فرعی واجد شرایط اجازه می‌دهد از استانداردهای حسابداری با کاهش افشاء استفاده کنند. به‌کارگیری این استاندارد هزینه‌های تهیه صورتهای مالی شرکت‌های فرعی را کاهش می‌دهد و در عین حال مفید بودن اطلاعات را برای استفاده‌کنندگان صورتهای مالی آن‌ها حفظ می‌کند.

آندریاس بارکو، رییس هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، همزمان با انتشار این استاندارد گفت: استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۹ هزینه‌ها را در اکوسیستم گزارشگری مالی به‌ویژه برای شرکتها کاهش می‌دهد و در عین حال نیازهای اطلاعاتی کاربران را برآورده می‌کند. با استفاده از زبان گزارشگری مالی جهانی در شرکت‌های گروه، گزارشگری را برای شرکت‌های فرعی ساده می‌کند. شرکت‌های فرعی در صورتی واجد شرایط به‌کارگیری استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۹ هستند که پاسخگویی عمومی نداشته باشند و شرکت اصلی آن‌ها استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی را در صورت‌های مالی تلفیقی خود اعمال کند. یک شرکت فرعی در صورتی که دارایی یا بدهیهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را نداشته باشد و داراییها را به‌عنوان امانت برای گروه وسیعی از افراد خارجی نگهداری نکند، پاسخگویی عمومی نیست.

● بهبود توان تحلیلی سرمایه‌گذار از عملکرد مالی شرکت، در پی انتشار استاندارد حسابداری جدید

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری به‌تازگی کار بر روی استاندارد جدید، یعنی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (IFRS 18) با عنوان ارائه و افشا در صورت‌های مالی، به‌منظور بهبود استفاده‌پذیری اطلاعات ارائه‌شده و افشاشده در صورت‌های مالی را به پایان رسانده است.

این استاندارد به سرمایه‌گذاران اطلاعات شفاف‌تر و مقایسه‌پذیرتر درباره عملکرد مالی شرکتها داده و در نتیجه، گرفتن تصمیم‌های سرمایه‌گذاری بهتر را ممکن می‌کند. این استاندارد بر همه شرکت‌هایی که از استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌کنند، اثر می‌گذارد.

استاندارد شماره ۱۸، سه مجموعه از الزام‌های جدید را به‌منظور بهبود گزارشگری عملکرد مالی شرکتها معرفی کرده و به سرمایه‌گذاران، مبنای بهتری برای تحلیل و مقایسه شرکتها می‌دهد. این سه مجموعه شامل موارد زیر است:

- بهبود مقایسه‌پذیری در صورت سودوزیان (صورت درآمدها)
- بهبود شفافیت در سنجش‌های عملکردی تعریف‌شده به‌وسیله مدیریت
- گروه‌بندی مفیدتر اطلاعات در صورت‌های مالی

● گزارش پیشرفت در به‌کارگیری استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری

کانادا، ژاپن و سنگاپور در حال مشورت‌خواهی برای معرفی موارد افشای مربوط به پایداری در چارچوبهای انتظام‌بخشی حوزه گزارشگری خود، از طریق به‌کارگیری یا نوع دیگری از استفاده از استانداردهای افشای پایداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی هستند. کشورهای دیگری از جمله استرالیا و مالزی، به‌تازگی دوره مشورت‌خواهی را به پایان رسانده‌اند. حوزه‌های گزارشگری از جمله برزیل، کاستاریکا، سریلانکا، نیجریه و ترکیه، قبلاً تصمیم خود مبنی بر به‌کارگیری یا استفاده از استانداردهای هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری را اعلام کرده‌اند.

● فراخوان برای جذب اعضای جدید هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری از مناطق آسیا و اقیانوسیه

اعضای هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در جستجوی نامزدهایی برای کسب دو موقعیت شغلی موجود در هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری از سال ۲۰۲۵ هستند.

- مسئولیت‌های این نقش از جمله موارد زیر است:
- همکاری با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری

- همکاری با کارشناسان فنی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری
 - همکاری با ذینفعان خارج از هیئت
 - همکاری با هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری
- فرصت ثبت درخواست تا ۳۱ مه ۲۰۲۴ تعیین شده است.

📌 انتشار دانشنامه حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سال ۲۰۲۴

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌تازگی دانشنامه حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سال ۲۰۲۴ را منتشر کرده است.

این نسخه از دانشنامه بر اساس استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی که در ۱ ژانویه ۲۰۲۴ منتشر شده‌اند، شامل استانداردهایی که هنوز لازم‌الاجرا نمی‌باشند، تهیه شده است. این دانشنامه شامل تغییرات در نسخه ۲۰۲۳ دانشنامه است تا الزامهای جدید و تجدیدنظرشده ارائه و افشای ناشی از موارد زیر را منعکس کند:

- اصلاحیه مالیات - قواعد مدل ستون دوم (Pillar-Two Model) (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱۲ (IAS 12) که در مه ۲۰۲۳ منتشر شد؛
- اصلاحیه مالیات - قواعد مدل ستون دوم (اصلاحیه‌ها در بخش ۲۹ از استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی برای بنگاه‌های کوچک و متوسط) که در سپتامبر ۲۰۲۳ منتشر شد؛
- ترتیبات تأمین مالی تأمین‌کننده (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۷ و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۷ (IFRS 7)) منتشر شده در مه ۲۰۲۳؛ و
- نبود تبادل‌پذیری (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۱) منتشر شده در اوت ۲۰۲۳.

📌 اعلام راهبرد و برنامه کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی برای پیشبرد استانداردهای جهانی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی (IAASB) به‌تازگی راهبرد و برنامه کار خود برای سالهای ۲۰۲۴ تا ۲۰۲۷ را با عنوان «افزایش اعتماد به حسابرسی و اطمینان بخشی: راهبرد و برنامه کار هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان بخشی برای سالهای ۲۰۲۴ تا ۲۰۲۷» منتشر کرد.

این سند، نقش اساسی حسابرسی و اطمینان بخشی در تسریع اعتماد به اقتصادهای جهانی را بازتاب می‌دهد. به‌طور همزمان، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) نیز راهبرد و برنامه کار خود را با عنوان «به‌سوی آینده‌ای پایدارتر: پیشبرد مرکزیت اخلاق حرفه‌ای» منتشر کرد. برای مطالعه این سند به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

📌 انتشار نقشه راه چهارساله هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران به‌تازگی انتشار راهبرد و برنامه کار سالهای ۲۰۲۴ تا ۲۰۲۷ را با عنوان «به‌سوی آینده‌ای پایدارتر: پیشبرد مرکزیت اخلاق حرفه‌ای» اعلام کرد. این سند، چشم‌انداز و اهداف و اقدامهای راهبردی هیئت را

تعیین کرده و بر عزم این نهاد برای قراردادن آیین اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای در مرکز کسب‌وکار و سازمانها تاکید می‌کند. هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در تهیه این سند با هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، که به‌تازگی راهبرد و برنامه کار ۲۰۲۴ تا ۲۰۲۷ خود را منتشر کرد، از نزدیک همکاری کرده است. برای مطالعه این سند، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرسی، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار رهنمود روزآمد برای مربیان به‌منظور حمایت از پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری

بخش عمومی

فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) به‌منظور کمک به دولتها و واحدهای دولتی برای گزارشگری در چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی (IPSAS) بر مبنای تعهدی، به‌تازگی مجموعه‌ای از مطالب آموزشی با عنوان «پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی: رهنمودی برای مربیان» برای استفاده مربیان در آموزش به دیگران در زمینه استانداردها و چگونگی به‌کارگیری آنها منتشر کرد.

این رهنمود، نسخه سال ۲۰۲۴ از «آموزش مربیان: مقدمه‌ای بر استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی» است که در نوامبر ۲۰۲۰ منتشر شد. این نسخه شامل به‌روزرسانیهایی به‌منظور ترکیب استانداردها و بیانیه‌هایی است که به‌تازگی منتشر شده‌اند، از جمله استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی شماره ۴۶ (IPSAS 46) با عنوان اندازه‌گیری، استاندارد شماره ۴۷ با عنوان درآمد، استاندارد شماره ۴۸ با عنوان هزینه‌های انتقال و استاندارد شماره ۴۳ با عنوان اجاره‌ها. برای مطالعه این رهنمود به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرسی، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار پیش‌نویس پیشنهادی درباره تمهیدات انتقال حقوق نسبت به داراییها

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌تازگی پیش‌نویس پیشنهادی شماره ۸۸ با عنوان تمهیدات انتقال حقوق نسبت به داراییها (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۷ و ۴۸ (IPSAS 47 & IPSAS 48)) را برای نظرخواهی عمومی منتشر کرد.

اصلاحیه‌های پیشنهادی در استاندارد شماره ۴۷ با عنوان «درآمد»، با اصولی که در حال حاضر در پیش‌نویس شماره ۸۴ با عنوان «اجاره‌های واگذارشده و داراییهای غیرنقدی دارای حق استفاده» (اصلاحیه‌ها در استاندارد بین‌المللی حسابداری بخش عمومی ۴۳ و ۲۳) مطرح شده و در ژانویه ۲۰۲۳ منتشر شده و به‌شدت موردحمایت ذینفعان قرار گرفتند، سازگار هستند. همچنین پیش‌نویس شماره ۸۸ تعدادی نمونه توضیحی همراه با استاندارد شماره ۴۷ و ۴۸ با عنوان «هزینه‌های انتقال» در زمینه انواع دیگر تمهیدات انتقال حقوق به داراییهایی که در بخش عمومی رایج هستند، ارائه کرده است.

بازخوردهای ارسال شده به هر دوی پیش‌نویسهای شماره ۸۸ و ۴۸، به تهیه بیانیه نهایی تمهیدات از نوع اجاره کمک خواهد کرد. فرصت ارسال نظرات تا ۳۱ مه ۲۰۲۴ تعیین شده است.

برای مطالعه این پیش‌نویس، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرسی، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتشار خلاصه ممنوعیتهای مطرح‌شده در آیین اخلاق حرفه‌ای برای حسابرسیهای واحدهای تجاری

دارای منافع عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA) به‌تازگی یک خلاصه سطح بالا از ممنوعیتهای

وضع شده در آیین اصول اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای (the Code) (از جمله استانداردهای بین‌المللی استقلال)، به‌ویژه در ارتباط با استقلال برای حسابرسی‌های واحدهای تجاری دارای منافع همگانی (PIEs) منتشر کرده است. این خلاصه برای تأکید بر خدمات غیراطمینان‌بخشی، روابط، منافع یا شرایطی که برای حسابرسی‌های واحدهای تجاری دارای منافع همگانی ممنوع هستند، طراحی شده است. این خلاصه، یک مرجع مفید برای ذینفعان، از جمله مراجع انتظام‌بخشی و نهادهای نظارت بر حسابرسی، موسسات حسابرسی و شاغلین در زمینه حسابرسی، تشکل راهبری شرکتی، سرمایه‌گذاران، تهیه‌کنندگان و نهادها یا انجمنهای آموزشی خواهد بود. این خلاصه جایگزین مطالعه آیین اصول اخلاق حرفه‌ای نخواهد بود. ارجاع‌های پانوشت به مقررات مربوط در آیین، به‌منظور کمک به درک بیشتر ممنوعیتها ارائه شده‌اند. برای مطالعه این خلاصه، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

تکامل رویه‌های گزارشگری و اطمینان‌بخشی پایداری در شرکت‌های بزرگ جهانی

بر اساس گزارش «وضعیت موجود: افشا و اطمینان‌بخشی پایداری ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۲: روندها و تحلیل» که به‌تازگی به‌طور مشترک توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و انجمن حسابداران خبره مدیریت (CIMA) منتشر شد، بزرگترین شرکت‌های جهانی در حال ارائه گزارش‌های پایداری تفصیلی‌تر و گسترده‌تر و همچنین کسب دامنه وسیع‌تری از اطمینان‌بخشی در زمینه آن موارد افشا هستند.

بر اساس این گزارش:

- ۸۹ درصد از شرکتها، سطحی از ارائه جزئیات در زمینه پایداری را گزارش کرده‌اند.
 - ۹۶ درصد درباره دستکم بعضی از موارد افشای پایداری خود به اطمینان‌بخشی دست یافته‌اند.
 - ترکیب استانداردهای گزارشگری مورد استفاده شرکتها، از هم گسیخته باقی مانده‌اند.
- این مطالعه که به‌صورت سالانه انجام می‌شود و اکنون داده‌های سال ۲۰۲۲ را نیز بررسی کرده است، همچنین دریافت که استفاده از استانداردها و چارچوبهای پایداری متنوع، همچنان برای سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان و دیگر ذینفعان، در پیدا کردن اطلاعات پایداری یکنواخت و مقایسه‌پذیر مشکل ایجاد می‌کند. برای دریافت این گزارش به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

اقدام هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی برای تقویت تلاشهای حسابسان در

زمینه تقلب

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی به‌تازگی اصلاحیه‌های پیشنهادی برای تقویت استانداردهای هیئت در حوزه مسئولیت‌های حسابرس در زمینه تقلب را منتشر کرده است.

شکستهای اخیر شرکتها در سراسر جهان، اهمیت مزایای شفاف‌سازی و ارتقای نقش حسابسان در پاسخ به تقلب و موارد مشکوک به تقلب را به‌عنوان ابزاری برای ارتقای اعتماد عمومی نسبت به گزارشگری مالی، نشان داده است.

تغییرهای مهم در اصلاحیه‌های پیشنهادی در **استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۴۰ (ISA 240) (تجدید نظر شده)** با عنوان «مسئولیت‌های حسابرس در زمینه تقلب در حسابرسی صورتهای مالی» از جمله موارد زیر است:

۱- مسئولیت‌های شفاف‌سازی شده حسابرس

۲- تاکید بر تردید حرفه‌ای

۳- شناسایی و ارزیابی تقویت‌شده ریسک‌های تحریف بااهمیت

۴- پاسخ صریح به تقلب یا مورد مشکوک به تقلب

۵- افزایش ارتباط مداوم با مدیریت

۶- افزایش شفافیت مسئولیتهای حسابرسان

۷- افزایش الزامهای مستندسازی حسابرس

فرصت ارسال نظرها تا ۵ ژوئن ۲۰۲۴ تعیین شده است.

برای مطالعه این پیش‌نویس به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.

انتصاب ارکی لیکانن برای بار سوم به سمت ریاست هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

اعضای هیئت امنای بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌تازگی ارکی لیکانن (Erkki Liikanen) را برای بار سوم به ریاست هیئت امنای بنیاد منصوب کردند تا همزمان با نهادینه‌سازی فعالیت هیئت استانداردهای بین‌المللی پایداری و تقویت استانداردهای حسابداری مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تهیه‌شده به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، تداوم و ثبات در رهبری سازمان را تضمین کنند.

دوره ریاست ارکی لیکانن تا سپتامبر ۲۰۲۷ ادامه خواهد داشت.

لیکانن از اکتبر ۲۰۱۸ به‌عنوان رییس هیئت امنای بنیاد خدمت کرده است. وی پیش از آن رییس بانک مرکزی فنلاند بود و همچنین به‌عنوان عضو کمیسیون اروپا (EC) فعالیت می‌کرد.

انتشار خلاصه پژوهش استانداردهای گزارشگری مالی در باره رهنمود قضاوت پیرامون اهمیت

بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به‌تازگی خلاصه‌ای از شواهد جمع‌آوری شده به‌وسیله استانداردهای گزارشگری مالی، درباره آثار رهنمود قضاوت‌های پیرامون اهمیت در استانداردهای حسابداری و دیگر مطالب را منتشر کرد.

شرکتها باید هنگام تعیین شناخت، اندازه‌گیری، ارائه و افشا در صورتهای مالی خود، قضاوت کنند که آیا اطلاعات بااهمیت هستند یا خیر؛ به این معنی که آیا این انتظار معقول وجود دارد که اطلاعات ممکن است بر تصمیمهای سرمایه‌گذار اثرگذار باشند.

قضاوت‌های پیرامون اهمیت، برای به‌کارگیری استانداردهای حسابداری مجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی ضروری هستند. استانداردهای گزارشگری مالی که در این اقدام پژوهشی و به‌طور مشترک با دانشگاه‌هایان در حوزه‌های گزارشگری کار کردند، از کشورهای استرالیا، بوتسوانا، چین، مالزی، مکزیک و نیوزلند هستند.

برای مطالعه این خلاصه پژوهش، به صفحه اول مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی حسابرس، پیوند «منابع جدید» سر بزنید.



مجتبی علیمیرزایی

شریک موسسه

حسابرسی

هدف نوین نگر



این همه انتظار به جا و نابه جا از حسابرسی

شک ندارم که درک استانداردهای اندازه گیری ارزشی منصفانه و اهداف آن به طور عام سخت است

حسابرس

میز گفتگوی حسابرس و موضوع پرچالش تجدید ارزیابی و ارزش منصفانه. کنش "تورم و بالارفتن قیمتها" و واکنش "تجدید ارزیابی داراییها". کشمکش بین ویژگیهای کیفی "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن" این بار بر سر موضوع تجدید ارزیابی داراییها (Revalue) و استفاده از ارزشهای منصفانه (Fair value). در برگی دیگر از حسابرس با جناب آقای علیمیرزایی که سالهاست در حرفه حسابرسی صاحب نظر بوده اند همراه می شویم. همانطور که می دانیم در گزارشگری مالی قابلیت مقایسه اطلاعات مالی و حصول اطمینان از یکنواختی در گزارشگری مالی موضوع مهمی است. جناب علیمیرزایی بفرمایید به کارگیری استاندارد حسابداری ارزش منصفانه چگونه بر این ویژگیها اثر دارد؟

علمیرزایی

برای قابلیت مقایسه اطلاعات مالی و حصول اطمینان از یکنواختی در گزارشگری مالی، یکی از ابزارهای مهم، همسان‌بودن اندازه‌گیری عناصر صورتهای مالی است و بدون این امر، هدف تحصیل نمی‌شود. در استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه که با مطالعات تحقیقی گسترده توسط کمیته استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی منتشر گردیده، تلاش بر این شده است که جزئیات بیشتری در خصوص چگونگی اندازه‌گیری ارزش منصفانه شامل تکنیکهای ارزشیابی و سلسله مراتب ارزش منصفانه داده شود تا برداشتها و تفاسیر مرتبط با اندازه‌گیری ارزش منصفانه هر چه بیشتر محدود شود. ملاحظه می‌فرمایید که استاندارد ۴۲ با عنوان اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نقش بسیار قابل توجهی را در تقویت قابلیت مقایسه اطلاعات و رعایت یکنواختی آن ایفا می‌کند اگر چه باید اذعان کرد که هنوز جای بیشتری برای محدود کردن دامنه اندازه‌گیریها در سطح بین‌المللی و به‌خصوص در کشور خودمان با توجه به شرایط اقتصادی موجود که می‌توان نوعی رکود تورمی اطلاق نمود، وجود دارد که بدیهی است این مهم صرفاً با انجام تحقیقات کاربردی در ایران قابل دستیابی است.

سازمان

مهمترین چالشها در خصوص به‌کارگیری استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه کدامند؟

علمیرزایی

ابتدا باید تاکید کنم که پاسخ بنده در خصوص چالشها، صرفاً مرتبط با استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه است و به‌کارگیری ارزش منصفانه را که خود چالشهای بسیاری دارد در بر نمی‌گیرد.

به‌علاوه مطرح کردن چالشها به این معنی نیست که استاندارد نباید باشد یا حداقل در ایران نباید منتشر می‌شد، چراکه اساساً این استاندارد با توجه به کلی بودن تعریف ارزش منصفانه، در جهت تحدید دامنه اندازه‌گیریهاست و در آینده نیز با توجه به شرایط باید با تفصیل بیشتری همراه شود.

چالش اصلی و اولیه به‌کارگیری این استاندارد، مدیران

اجرایی واحدهای تجاری هستند که بتوانند خود را مسلح به دانش روز کنند و به‌اهمیت استاندارد پی‌برند. در سالهای اخیر با ورود اشخاص حرفه‌ای مالی در حوزه مدیریت راهبردی شرکتها این موضوع بهتر شده است ولی شک ندارم که درک این استاندارد و اهداف آن به‌طور عام سخت است و خیلی بعید است که مدیران تمایلی به استفاده از آن پیدا کنند. چالش بعدی کمبود متخصصین ارزشیابی در خصوص انواع داراییها و نیز نبود استانداردهای خاص برای همسان‌سازی ارزشیابیها می‌باشد. درست است که کارشناسان رسمی دادگستری مدتهای مدیدی به امر ارزشیابی داراییهای غیرمالی پرداخته‌اند ولی بعید می‌دانم که بدون آموزش اهداف این استاندارد به‌ایشان و تهیه رهنمودهای اجرایی بیشتر، تمایلی به تغییر روشهای ارزشیابی خود داشته باشند. چالش دیگر این است که حسابرسان چاره‌ای جز اتکا به نظرات متخصصین ارزشیابی ندارند و معمولاً از ورود در نحوه اندازه‌گیری به‌طور کامل و انطباق آن با استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه خودداری می‌کنند که البته به‌نظر من به‌لحاظ مسئولیتهای حرفه‌ای این امر درست است اگر چه استانداردهای حسابرسی در این خصوص متاسفانه مسئولیت را برعهده

باید با کوچکتر کردن

دامنه اختلافات در قضاوت

ترتیبی اتخاذ کنیم که

اشخاص مختلف نتوانند

قضاوتهای بسیار متفاوت

ارائه دهند

داراییهای ثابت مشهود، از سطح ۲ استفاده می‌شده است. آنچه که در استاندارد آمده ارائه تفصیل بیشتر در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه است. قبلاً اشاره کردم که اجرای استاندارد با چه چالشهایی مواجه است. این چالشها معمولاً در مورد استانداردهای پیچیده‌تر همیشه وجود دارد و مدت زمانی طول می‌کشد که بهتر شود. برای مثال زمانی که استاندارد تلفیق منتشر شد به علت مشکلات تعیین ارزش منصفانه معمولاً شرکتها تفاوت بهای تحصیل و ارزش دفتری را به عنوان سرقفلی در نظر می‌گرفتند و یکی از بندهای حسابرسان همیشه این موضوع بوده است که حتی ممکن است هنوز هم برای برخی جا نیفتاده باشد. در این خصوص تاکید حسابرسان در گزارش در خصوص این انحراف و نیز تاکید سازمان بورس بر رفع این موارد توسط شرکتهای پذیرفته‌شده بعد از چندین سال بالاخره تا حدود زیادی به بار نشست است. بر این اساس معتقدم که در آینده نیز موضوع سلسله مراتب ارزش منصفانه با درک بیشتری رعایت خواهد شد.

حسابرس

تعیین ارزش منصفانه مستلزم قضاوت کارشناس یا ارزیاب است. کارشناسان مختلف ممکن است داراییها و بدهیهای مشابه را به طور متفاوت قیمت‌گذاری کنند. با این چالش چگونه باید برخورد کرد؟

علیمیرزایی

اولاً مشکل قضاوت کارشناس ارزشیابی همانند قضاوت حسابرسان در خصوص مسایل مختلف هنگام گزارشگری نسبت به صورتهای مالی است و همیشه این تفاوتها به دلایل مختلف در امر قضاوت وجود دارد و هیچ وقت نمی‌توان ادعا کرد که دو حسابرس یا دو قاضی یا دو کارشناس در خصوص موضوع مورد بحث مشابه نظر یکسانی ارائه کنند. این امر، همیشه تاریخ بوده و خواهد بود ولی دست‌اندرکاران هر حرفه تلاش کرده‌اند که با ارائه تفصیل بیشتر در هر زمینه دامنه اختلافات در این قضاوتها را محدود کنند. در واقع به صرف متفاوت بودن قضاوت در فرد حرفه‌ای نسبت به یک موضوع نباید اصل قضاوت را زیر سؤال ببریم بلکه باید با کوچکتر کردن دامنه اختلافات در قضاوت، ترتیبی اتخاذ کنیم که

حسابرس گذاشته است. از این نظر باید اقداماتی صورت گیرد که کارشناسان ارزیابی با برقراری تشکیلات حرفه‌ای و به‌روز و تهیه استانداردهای ارزشیابی بر اساس مدل‌های روز دنیا و منطبق با شرایط محیط اقتصادی کشور خودمان، بار این مسئولیت را بپذیرند. انتظارات از حسابرس در کشور خیلی بالا رفته است و این امر باعث می‌شود که حرفه حسابرسی با این همه انتظارات به‌جا و ناب‌جا، به‌ویژه در شرایط اقتصادی ملتهب و توأم با رفتارهای اقتصادی نامناسب روزافزون، زمین‌گیر شود.

حسابرس

باتوجه به این‌که هنوز در ایران صورتهای مالی که الزامات استاندارد ارزش منصفانه را به‌طور کامل رعایت کرده باشد در دسترس نیست، آیا درک درستی از موضوع سلسله مراتب ارزش منصفانه وجود دارد. مشکلات این سطح‌بندی چیست؟

علیمیرزایی

به‌نظر من نمی‌توان گفت که عدم‌رعایت الزامات استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه به‌منزله درک نادرست از موضوع سلسله مراتب ارزش منصفانه است. سطح‌بندی مورد نظر قبلاً هم در عمل اجرا می‌شده است. به‌طور مثال در مورد

معتقدم که در آینده نیز

موضوع سلسله مراتب

ارزش منصفانه

با درک بیشتری

رعایت خواهد شد

به کار گرفته شده است بدین معنا که برای تعیین میزان کاهش ارزش یک دارائی ثابت از قاعده "اقل بهای تمام شده و مبلغ قابل بازیافت" استفاده شده و مبلغ قابل بازیافت معادل "اکثر ارزش اقتصادی و خالص ارزش فروش" تعریف شده است. با این حال، باتوجه به شرایط تورمی کشور، به قدری ارزش داراییها افزایش یافته که اساساً نیازی به محاسبه ارزش اقتصادی نبوده است. اگر این اتفاق نیفتاده بود و محاسبه ارزش اقتصادی ضرورت یافته بود، می توانستیم از نتایج قبلی به دست آمده، نظر بدهیم که مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده از دارایی" اساساً چون مبتنی بر مفروضات متعددی در خصوص پیش بینی اطلاعات مالی آتی است آیا به قدری قابل اتکا است که اکنون در تعیین ارزش منصفانه به کار گرفته شود یا خیر. پس تجربه ای از گذشته نداریم. به لحاظ تئوری نیز معتقدم که با توجه به تغییرات قابل توجه وضعیت اقتصادی، تعیین ارزش اقتصادی خیلی متأثر از شرایط اقتصادی و بازار در کشور است و بنابراین اعتقادی به کاربرد آن در تعیین ارزش منصفانه ندارم و ترجیح می دهم که خالص ارزش فروش مبنا قرار گیرد. با این حال مفهوم فوق ممکن است در برخی موارد که مستلزم مفروضات چندانی نیست کاربرد دارد مثل هنگامی که آپارتمان کلنگی طبق شواهد کافی مورد موافقت کلیه ساکنین برای ساخت مجدد قرار گرفته باشد، استفاده از ارزش فروش آن در زمان کسب موافقت به عنوان ارزش منصفانه، کاملاً به جا و بهتر از ارزش فروش آپارتمان به قیمت کلنگی می باشد.

سازش

در چه زمینه هایی رهنمود به کارگیری ارزش منصفانه و یا مطالب آموزشی مورد نیاز است؟

علیمیرزایی

اهمیت به کارگیری ارزش منصفانه برای ارائه مطلوب صورتهای مالی بر هیچکس پوشیده نیست بنابراین استفاده کنندگان فعلی صورتهای مالی قطعاً به دنبال به کارگیری آن هستند و خواهند بود ولی در صورت عدم درک کامل موضوع توسط تهیه کنندگان صورتهای مالی و بهینه سازی روشهای ارزشگذاری، به همان اندازه می تواند برای استفاده کنندگان بالفعل مشکلات عمده ای ایجاد کند بر همین

باتوجه به شرایط تورمی کشور

به قدری ارزش داراییها

افزایش یافته که

اساساً نیازی به محاسبه

ارزش اقتصادی

نبوده است

اشخاص مختلف نتوانند قضاوتهای بسیار متفاوت ارائه دهند. استاندارد اندازه گیری ارزش منصفانه دقیقاً با همین هدف منتشر شده و باید آن را سرآغازی بر بهبود اندازه گیری ارزش منصفانه مورد حمایت قرارداد و در رفع کاستیهای آن با نظر کارشناسان هر رشته اقدام نمود. در واقع برگشت به عقب به هیچ وجه صحیح نیست. امر قضاوت هیچ وقت بدون چالش نبوده است و نخواهد بود. به عنوان یک حسابرس، گاهی برخی از استانداردها ممکن است مورد موافقت من نباشد چرا که اجرای آن مسلماً بار اضافی بر حسابرس تحمیل می کند ولی این واقعیت حرفه ای را همیشه مد نظر هست که صورتهای مالی در هر شرایط اقتصادی و سیاسی و اجتماعی باید معرف منصفانه ترین اطلاعات قابل استفاده در شرایط باشد.

سازش

در خصوص اندازه گیری ارزش منصفانه در مورد داراییهای غیرمالی مفهوم بیشترین و بهترین استفاده از داراییهای غیرمالی، یا فروش آن به دیگر فعالان بازار در ایران چقدر کاربردی است مشکلات کاربرد آن چیست؟

علیمیرزایی

مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده از داراییهای غیرمالی" یا فروش آن قبلاً نیز در استاندارد داراییهای ثابت مشهود

استانداردهای مزبور جزئیات بهتری را ارائه می‌نمودند و لذا ارائه رهنمودهایی که جایگزین این استانداردها شود بسیار ضروری است.

سپاس

به نظر شما چه مدت پس از به‌کارگیری استاندارد حسابداری اندازه‌گیری ارزش منصفانه باید بررسی پس از به‌کارگیری استاندارد را انجام داد. در این بررسی چه موضوعاتی باید مورد توجه قرار گیرد؟

علیمیرزایی

به نظر من قبل از تدوین هر استاندارد لازم است شرایط محیطی با دقت مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد تا امکان اجرایی شدن آن با اطمینان بیشتری فراهم شود. تجربه‌ای که در این سالها کسب کرده‌ام نشان می‌دهد که معمولاً پس از تدوین استاندارد هیچگونه بررسی مجددی به صورت سیستماتیک در خصوص آن صورت نمی‌گیرد. مثلاً در بحث مربوط به محاسبه ارزش اقتصادی برای تعیین کاهش ارزش داراییها، هیچگونه تجربه‌ای به دست نیامده است اگر چه همانگونه که عرض کردم این موضوع به دلیل تورم و افزایش بی‌رویه قیمتها بوده است.

با این حال، با فرض این‌که در آینده به دنبال بررسی موضوع مورد سؤال باشیم، فکر می‌کنم که پایش سالانه موضوع به لحاظ سخت بودن اجرای استاندارد ضرورت داشته باشد. این پایش عمدتاً شامل موضوعات مهمی چون به‌کارگیری مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده از داراییهای غیرمالی"، به علت استفاده مکرر برای تجدید ارزیابی داراییها به ویژه داراییهای ثابت مشهود، ملاحظات مدنظر توسط ارزشیابان حرفه‌ای در تعیین ارزش کارشناسی و دقت در گزارشات ایشان با تاکید بر افشای اطلاعات لازم برای ارزیابی و نیز مدلهای ارزیابی داراییهای مالی به ویژه سهام برای تعیین بهترین و مناسب‌ترین مدلها باشد.

سپاس

جناب علیمیرزایی، از این‌که از پنجره گفتگوی حسابرس با مخاطبان به گفتگو نشستید کمال تشکر را داریم.

لازم است استانداردهای جداگانه‌ای

توسط مراجع ذیربط در کشور

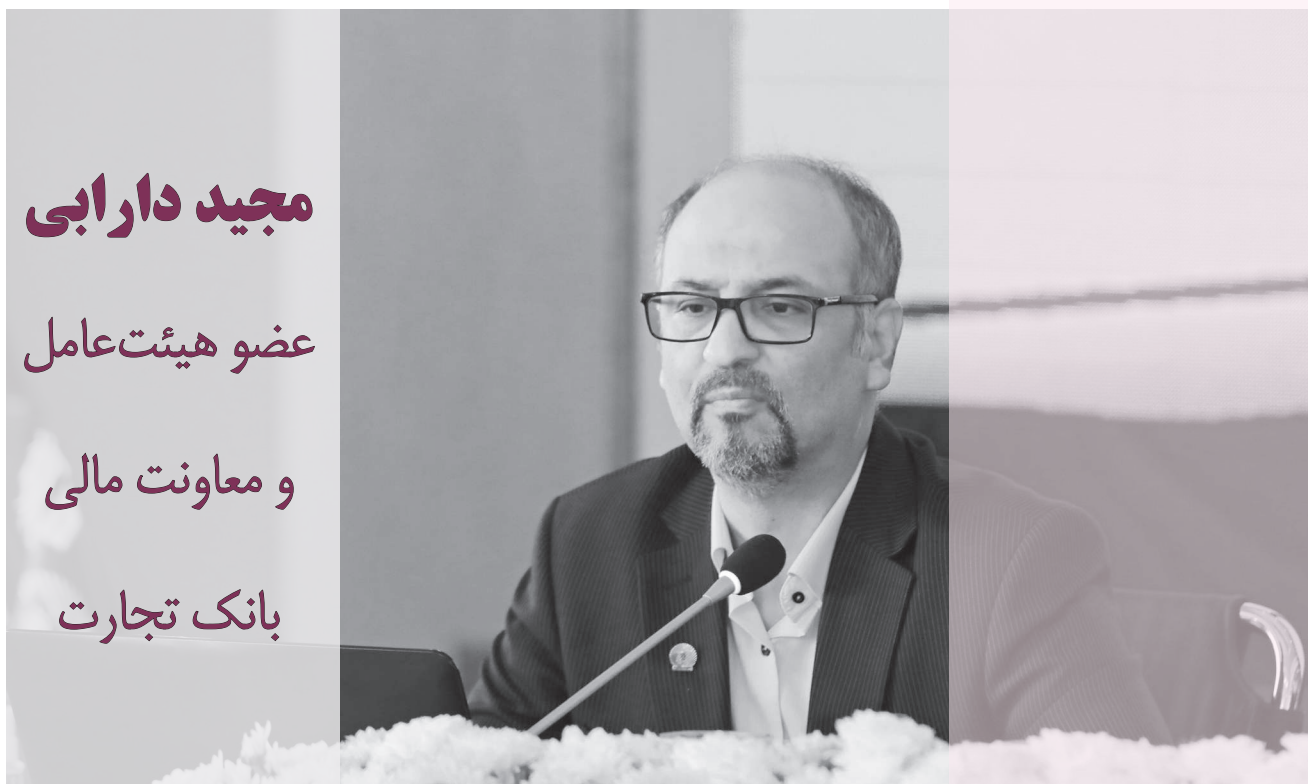
شامل سازمان حسابرسی یا

کانون کارشناسان رسمی و

موسسات ارزیابی سهام

تدوین و به مورد اجرا گذاشته شود

اساس تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری در ایران با به‌کارگیری ارزش منصفانه در مواردی چون سرمایه‌گذاری در املاک و سرمایه‌گذاریهای بلندمدت در سهام و دارایی و بدهیهای مالی به دلایل مشکلات اندازه‌گیری و نیز مسایل مالیاتی کنار نیامده‌اند. بدین لحاظ باید تمام دست‌اندرکاران شامل تهیه‌کنندگان صورتهای مالی، حسابرسان و ارزشیابان حرفه‌ای مجهز به ابزار لازم از جمله مدلهای ارزشیابی اعم از داراییها و بدهی مالی و غیرمالی شوند. برای این منظور لازم است استانداردهای جداگانه‌ای توسط مراجع ذیربط در کشور شامل سازمان حسابرسی یا کانون کارشناسان رسمی و موسسات ارزیابی سهام، تدوین و به مورد اجرا گذاشته شود. ضمناً اعتقاد من همیشه بر این است که رهنمودهایی که شامل مثالهایی از وضعیتهای مختلف و چگونگی برخورد با آنها باشد، همیشه به درک بهتر از موضوعات کمک شایانی می‌کند چرا که معمولاً استانداردها با عبارات و مفاهیم کلی مطرح شده در آنها نمی‌تواند حق مطالب را ادا کند. به ویژه که در تدوین استانداردهای جدید، از جمله استاندارد قرارداد با مشتریان، از مفاهیم بسیار کلی تری استفاده شده که موجب حذف استانداردهای حسابداری درآمد عملیاتی، پیمانهای بلند مدت و درآمد ساخت املاک شده است در حالی که



مجید دارابی

عضو هیئت‌عامل

و معاونت مالی

بانک تجارت

رقم تعهدات بازنشستگی آن‌چنان بالاست که در صورت ثبت در دفاتر کلیه بانکها مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت می‌گردند

حسابرس

مدیر حسابرسی دیروز در سازمان حسابرسی و اینک عضو هیئت‌عامل و معاونت مالی بانک تجارت. خوش آمدید جناب آقای دارابی همراه همیشگی ما در مجله حسابرس. با همراهی شما در این شماره از چالشهای تجدید ارزیابی و اندازه‌گیری ارزش منصفانه با مخاطبان حسابرس به‌گفتگو خواهیم نشست. مبالغه در قیمت‌گذاری و ارزیابی "داراییهای ثابت" با توجه به فقدان نظام مدون ارزیابی در کشور، نبود استانداردهای ارزیابی و عدم وجود ضوابط اصولی ارزیابی و قیمت‌گذاری مطابق روال و رویه‌های معمول در کشورهای پیشرفته و بسیاری از کشورهای هم‌تراز ما، بنا به مشاهدات متعدد

می‌شود اگر در کشور ایجاد شود قطعاً در راستای تجدید ارزیابی دقیقتر و ایجاد اطمینان بیشتر در استفاده‌کنندگان از این‌گونه اطلاعات موثر خواهد بود.

سازش

طبق آنچه در ماده ۱۴ قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی کشور و حمایت از کالای ایرانی ذکر شده است "به‌منظور رونق تولید و ایجاد اشتغال از طریق اصلاح ساختار مالی شرکتها و کارآمدسازی افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی داراییهای اشخاص حقوقی و افزایش سرمایه از این محل مجاز" شمرده شده است. آیا اصلاح ساختار سرمایه به این شکل کمکی به رونق تولید و ایجاد اشتغال مورد هدف قانون می‌کند؟

دارایی

شفاف نمودن صورتهای مالی و توجه به ویژگی مربوط بودن اطلاعات اقدامی مفید و مطلوب است. هرچند افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی داراییها و افزایش سرمایه از این محل تقریباً هیچ تاثیر مستقیمی بر رونق تولید و ایجاد اشتغال مورد هدف قانون ندارد. لیکن ساختار مالی را اصلاح نموده و با برطرف شدن برخی موانع بر رونق تولید اثر می‌گذارد. مثلاً

قابل ذکر است

عدم انتقال تمام یا بخشی از

مازاد تجدید ارزیابی به

سرمایه مانع برخورداری از

معافیت مالیاتی نخواهد شد

و شواهد قابل توجه عملاً ارزیابیهای انجام‌شده در موارد زیادی بسیار متفاوت از ارزش موردانتظار انجام می‌پذیرد یا مشکوک به ارزیابیهای دست‌و‌لبازانه است. در آغاز بفرمایید در غیاب وجود دستورالعمل، کارشناسی رسمی در ایران از نگاه صورتهای مالی چه میزان قابلیت اتکا دارد؟

دارایی

فقدان استانداردهای ارزیابی لزوماً به معنای عدم‌تکاپذیری ارزیابی انجام‌شده توسط کارشناسان رسمی نیست. باید بپذیریم کارشناسان مربوط دارای چنان صلاحیت علمی و تجربی بوده که پس از آزمون و سپری کردن فرایند پذیرش کارشناسی، مجاز به فعالیت می‌باشند و در طول مدت عضویت توسط کانون یا مرکز مشاوره وکلا و کارشناسان قوه قضاییه تحت نظر و مدیریت قرار دارند.

سازش

تاثیر وجود دستورالعمل ارزیابی چیست؟

دارایی

وجود دستورالعملی مدون و انتشار آن جهت اطمینان‌دهی به جامعه، می‌تواند نقش به‌سزایی در پذیرش ارزیابی انجام‌شده داشته باشد و از تفاوت قابل توجه نیز در ارائه نظرات کارشناسی اجتناب می‌گردد. هر چند تاکنون آماری مبنی بر تفاوت معنادار در ارزیابیهای ارائه شده نسبت به یک موضوع خاص، وجود نداشته و یا قابل توجه نبوده است. لذا در حال حاضر همین ارزیابیها مبنای نظر حقوقدانان و اعمال اقدامات مالی قرار می‌گیرد.

سازش

تا قبل از تدوین دستورالعملهای لازم چه باید کرد؟

دارایی

در این راستا آموزش مستمر کارشناسان را می‌تواند گام موثری در جهت کاهش اختلاف نظرهای کارشناسی تا قبل از تدوین دستورالعملهای لازم در نظر گرفت. در عین حال وجود نظام درون ارزیابی شامل استانداردهای ارزیابی و وجود شاخصهای مشخص در صنایع مختلف که توسط واحدهای مستقل در زمانهای خاص و بدون توجه به نحوه استفاده از آنها تهیه

محسوب می‌شود؟ نظر شما در خصوص این نظر سازمان بورس چیست؟

دارایی

طبق آخرین اصلاحیه سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۱۴۰۱/۶/۱۴، "تنها ارزش زمینها و ساختمانهایی جهت انتقال به سرمایه قابل قبول می‌باشد که تحت مالکیت مسلم شرکت متقاضی بوده و دارای سند مالکیت رسمی نسبت به همه حقوق مالکانه ملک باشد مگر درخصوص مواردی که به تصریح قانون از این حکم استثناء شده باشد". همچنین در استاندارد حسابداری تصریح گردیده است هنگام تجدید ارزیابی یک قلم از داراییها باید تمام اقلام آن طبقه نیز مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند. که این موضوع در ماده ۱ آیین‌نامه اجرایی تبصره (۱) ماده (۱۴۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم، مبنی بر رعایت استانداردهای حسابداری جهت برخورداری از معافیت مالیاتی قید گردیده است. لذا بر این اساس تجدید ارزیابی کل داراییهای یک طبقه طبق استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی ضروری می‌باشد، هرچند نظر سازمان بورس در جهت اطمینان‌دهی از ورود و وجود منافع قابل اتکا برای سهامداران بوده لیکن از آنجایی که مراحل اطمینان بخشی توسط کارشناسان رسمی و حسابرسان و بازرسان قانونی مورد بررسی قرار گرفته است، لذا مناسب‌تر است که بر این مبنای سازمان بورس نیز نسبت به تعدیل رویکرد اقدام نماید. قابل ذکر است عدم انتقال تمام یا بخشی از مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه مانع برخورداری از معافیت مالیاتی نخواهد شد.

سازمان

با توجه به این‌که کارشناس ارزیابی در بخش عمومی کارشناس منتخب مجمع عمومی می‌تواند از کارکنان خود مجموعه باشد تجدید ارزیابی در بخش عمومی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

دارایی

بخش عمومی به صورت عام که شامل وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی است مدنظر آیین‌نامه نیست و صرفاً برای شرکت‌های دولتی استفاده از کارشناس منتخب مجمع عمومی را

در شرکتهای دولتی

تاثیر افزایش سرمایه از

طریق تجدید ارزیابی

داراییهای ثابت

به اندازه بخش غیردولتی به ویژه

شرکتهای بورسی نیست

موسسات مالی و اعتباری، تسهیلات به شرکتهای مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت ارائه نمی‌کنند، لیکن پس از تجدید ارزیابی و افزایش سرمایه و بهبود برخی نسبتهای مالی و بالابردن رتبه اعتباری، بدین ترتیب از شمول ماده مزبور خارج شده و بانکها مجاز به ارائه تسهیلات به این‌گونه بنگاههای اقتصادی می‌باشند که خود منجر به رونق تولید و تداوم فعالیت آن‌ها می‌گردد.

سازمان

سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۷ خرداد ۱۳۹۹، ضمن مشخص کردن ترتیبات کارشناسی زمین و ساختمان و مندرجات گزارش هیئت کارشناسی به منظور تجدید ارزیابی، مقرر کرده است که تنها ارزش زمین و ساختمانهای دارای سند مالکیت تک برگ و سند دفترچه‌ای منگوله‌دار به نام واحد تجاری، جهت انتقال به سرمایه قابل قبول می‌باشد و ارزش سایر اسناد و املاک اوقافی قابل انتقال به سرمایه نمی‌باشد. در چنین شرایطی، آیا عدم تجدید ارزیابی زمینها و ساختمانهای فاقد ویژگیهای مورد قبول سازمان بورس و اوراق بهادار، انحراف از استانداردهای حسابداری

دارایی

بله کاملاً موافقم. تجدید ارزیابی بیانگر ارزش منصفانه ارقام داراییهاست که بر مبنای یک معامله فرضی بین فعالان بازار شکل می‌گیرد. گاه به دلیل عدم وجود بازار فعال و کارا از تکنیکها و سازوکارهایی برای دستیابی به ارزش منصفانه داراییها استفاده می‌شود که از شفافیت لازم برخوردار نیست و در عین حال ذهنی می‌باشد. در هر دو حالت وجود یا عدم وجود بازار، به دلیل وجود شرایط خاص تجدید ارزیابی جریانهای نقدی به هیچ عنوان در تجدید ارزیابی متبلور نیست و ارزشهای تصفیه نیز به خودی خود اطلاعاتی در خصوص زمان و میزان جریانهای نقدی ناشی از داراییها در آینده ارائه نمی‌دهد. این از نقاط ضعف برجسته تجدید ارزیابی داراییها محسوب می‌شود.

سازش

چالشهای موجود در تجدید ارزیابی داراییهای نامشهود در شرکتهای دانش بنیان کدامند؟

مجاز دانسته است. در شرکتهای دولتی تاثیر افزایش سرمایه از طریق تجدید ارزیابی داراییهای ثابت به اندازه بخش غیردولتی به ویژه شرکتهای بورسی نیست چرا که در بخش دولتی صرفاً سهام دولت و مبلغ دفتری داراییها افزایش می‌یابد و هیچگونه نقل و انتقال سهامی هم صورت نمی‌گیرد، در حالی که در بخش غیردولتی و به ویژه در شرکتهای سهامی این ارزیابیها در نهایت عامل افزایش سرمایه و به احتمال زیاد نقل و انتقال سهام هم بر اساس آن انجام می‌شود، لذا در شرکتهای دولتی حساسیتها آنچنان بالا نیست، ضمن این که در شرکتهای دولتی صنایع خاصی وجود دارد که صرفاً متخصصین آن در بخش دولتی و همان شرکت قرار دارند و بعضاً کارشناسان بیرونی تخصص لازم را برای ارزیابی آن داراییها ندارند. علاوه بر این که برای تجدید ارزیابی شرکتهای دولتی حساسیت کمتری وجود دارد، در هنگام تهیه گزارش حسابرس و بازرس قانونی در مورد افزایش سرمایه قطعاً حسابرسان محترم از منطقی بودن مبنای تجدید ارزیابی اطمینان حاصل می‌نمایند، حتی اگر لازم باشد از کارشناسان مستقل استفاده می‌کنند تا پس از آن گزارش توجیهی افزایش سرمایه را صادر نمایند. در هر صورت دارابودن شرط استقلال و برخورداری از صلاحیت فنی جهت پیشبرد مقاصد حرفه‌ای از اولویتها و الزامات اطمینان بخشی در هر نوع فعالیت است. هرچند استفاده از کارشناسان تحت استخدام شرکتهای می‌تواند به دلیل شناخت بیشتر و عمیق تر ایشان نسبت به داراییهای شرکت مناسب تر باشد و نیز موجب تسریع انجام عملیات و کاهش چشمگیر هزینه‌ها شود، لیکن به دلیل شائبه عدم برخورداری از استقلال مناسب، منجر به تردید در نتایج حاصله و اطمینان بخشی می‌گردد. همچنین طبق استانداردهای حسابداری معتبر بودن نتایج ارزیابی مدنظر است و چنانچه شرکت از ارزیابان با صلاحیت در استخدام استفاده نماید به شرط آن که نتایج کار آنها مورد تایید ارزیابان مستقل قرار گیرد بلامانع است.

سازش

ارزشهای تجدید ارزیابی، ارزشهای تصفیه است و ارزشهای مبتنی بر جریانهای نقدی نیست. نظر شما در این خصوص چیست؟

ارزشهای تصفیه نیز به خودی خود

اطلاعاتی در خصوص زمان و

میزان جریانهای نقدی ناشی از

داراییها در آینده ارائه نمی‌دهد

این از نقاط ضعف برجسته

تجدید ارزیابی داراییها

محسوب می‌شود

کسر استهلاک انباشته) گزارش شوند و شرکتها مجاز نیستند داراییهای ثابت را بیشتر از بهای تمام شده گزارش نمایند حتی اگر ارزش بازار داراییهای ثابت بیشتر از ارزش دفتری باشد. اما طبق استانداردهای بین‌المللی حسابداری و استاندارد حسابداری ایران، گزارش اضافه ارزش مجاز می‌باشد. به نظر شما کدام نحوه حسابداری مطرح شده با توجه به محیط اقتصادی ایران مناسب است؟

دارایی

در شرایط خاص اقتصادی در ایران با نرخهای تورم بالا در چندین سال متوالی و کاهش ارزش پول به‌کارگیری استانداردهای امریکا و ثبت داراییها صرفاً به‌قیمت تمام شده پس از کسر استهلاک قطعاً نهنه‌تها مفید نیست بلکه بنظرم گمراه‌کننده هم هست لذا رعایت استانداردهای ایران و ثبت اضافه ارزش مناسب‌تر است و اطلاعات مربوطتری ارائه می‌نماید.

حسابداری

با توجه به تجربیات شما در حسابرسی و پس از آن در سمت اجرایی بانکها اگر مورد دیگری در زمینه تجدید ارزیابی داراییها و موارد مرتبط وجود دارد مطرح بفرمایید.

دارایی

بر اساس مفاد ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت "اگر بر ارزشهای وارده حداقل نصف سرمایه شرکت از میان برود هیئت‌مدیره مکلف است بلافاصله مجمع عمومی فوق‌العاده صاحبان سهام را دعوت نماید تا موضوع انحلال یا بقاء شرکت مورد شور و رای واقع شود. هرگاه مجمع مزبور رای به انحلال شرکت ندهد باید در همان جلسه و با رعایت مقررات ماده ۶ این قانون سرمایه شرکت را به مبلغ سرمایه موجود کاهش دهد". این‌گونه شرکتها را اصطلاحاً شرکت‌های ورشکسته نیز می‌نامند اما بسیاری از این شرکتها که مشمول این قانون هستند شرکت‌های ارزشمندی هستند که با مدیریت مناسب و از طرق مختلف از جمله افزایش سرمایه از محل‌های تجدید ارزیابی و آورده

به نظر می‌رسد در خصوص

واحدهای دانش بنیان

صرف تکیه بر

الزامات شناسایی

مخارج توسعه به‌عنوان

دارایی چاره‌نهایی نیست

دارایی

بر اساس الزامات استانداردهای حسابداری تنها مخارج توسعه به‌عنوان داراییهای نامشهود قابل اندازه‌گیری و شناسایی به‌عنوان دارایی می‌باشد. در حالی‌که شرکت‌های دانش بنیان در بسیاری از موارد مخارج تحقیقاتی هنگفتی را متحمل می‌شوند که با شرایط مخارج توسعه فاصله زیادی دارد. با توجه به استانداردهای کنونی این مبالغ باید به‌عنوان هزینه دوره شناسایی شود. این امر برای این شرکتها آسیبهایی جبران‌ناپذیری به‌همراه دارد. به نظر می‌رسد در خصوص واحدهای دانش بنیان، صرف تکیه بر الزامات شناسایی مخارج توسعه به‌عنوان دارایی چاره‌نهایی نیست و باید به‌سمتی حرکت کرد که ضمن سرمایه‌ای نمودن مخارج تحقیقاتی، زبان کاهش ارزش این مبالغ در دوره‌ای که انتفاع از آنها متصور نیست، بلادرنگ مورد شناسایی قرار گیرد.

حسابداری

طبق اصول پذیرفته شده حسابداری امریکا، داراییهای ثابت باید به ارزش دفتری (بهای تمام شده پس از

مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت می‌گردند. در این راستا در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بر وجود حق قانونی تهاوتر به‌عنوان یکی از شاخصه‌های این موضوع تاکید شده است.

به‌دلایل زیر این تعهدات نباید مستقیماً در سودزبان بانکها اثر بگذارد.

۱- سودزبان بانکها نتیجه عملکرد مدیران است در صورتی‌که این‌گونه اقلام که کاملاً نتیجه عملکرد را زیر و رو خواهد کرد نتیجه عملکرد مدیران نیست.

۲- افزایش داراییها به‌ویژه داراییهای ثابت ناشی از موضوع فوق را با تصویب یک قانون آمره مستقیماً به‌افزایش سرمایه می‌بریم در صورتی‌که افزایش تعهدات ناشی از همین موضوع را به‌گونه‌ای دیگر عمل می‌کنیم.

۳- این‌گونه اقلام شرایط عدول از استانداردهای حسابداری را دارند چراکه نه نتیجه عملکرد مدیران است و نه در صورت رعایت شفافیت بیشتری ارائه می‌کنند بلکه کاملاً عملکرد بانکها را گمراه‌کننده خواهد نمود. لذا پیشنهادی در این ارتباط به‌مقامات مسئول ارائه شده که جمع جبری افزایش داراییها و افزایش بدهیهای ناشی از تورم حاد و یا کاهش شدید ارزش پول به‌ویژه تعهدات آتی بازنشستگان بانکها چون از یک مقوله هستند به‌حساب افزایش سرمایه منظور شوند هرچند به‌اعتقاد من شرایط عدول از استاندارد را دارند و نیازی به قانون آمره ندارند لیکن در صورت ضرورت مصوبات لازم را از مراجع ذیربط اخذ نمایند.

سپاس

امیدواریم پنجره گفتگوی حسابرس منشا اخذ تصمیمات خوب و مناسبی در جهت رفع این بند از گزارش حسابرسی بانکها شود. برای شما آرزوی

موفقیت داریم. 

نقدی می‌توانند از شمولیت این ماده قانونی خارج شوند. همچنین طبق ماده ۱۰ آیین‌نامه اجرایی تبصره (۱) ماده (۱۴۹) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم "پوشش زیان از محل مازاد تجدید ارزیابی و انتقال این مازاد به حساب سودزبان یا اندوخته یا توزیع آن به هر شکل بین صاحبان سرمایه، به‌منزله عدم‌رعایت استانداردهای حسابداری و همچنین تحقق درآمد در آن سال است و مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود". یکی از چالشهای کنونی حسابرسان و مدیران شرکتهای بانکی و بیمه‌ای کفایت کاهش ارزش مطالبات و تعهدات بازنشستگی کارکنان است که هر ساله موجب تعدیل اظهارنظر گزارشات حسابرس مستقل شده است. در صورت شناسایی و ثبت تعدیلات موردنظر حسابرسان اکثر شرکتهای مذکور مشمول ماده ۱۴۱ اصلاحیه قانون تجارت خواهند شد. موضوع تهاوتر داراییها و بدهیها، درآمدها و هزینه‌ها مطابق با استاندارد حسابداری شماره ۱ "ارائه صورتهای مالی" نیازمند الزام یا تجویز از سوی سایر استانداردهای حسابداری شمرده شده است. در شرایط تورم حاد یا به‌عبارتی کاهش چشمگیر ارزش پول همه متوجه تجدید ارزیابی داراییها هستیم. علاوه‌بر استانداردهای مرتبط قوانین آمره‌ای هم تدوین شده که اطلاعات صورتهای مالی را شفاف‌تر کنیم، لیکن متأسفانه به‌رشد و جهش تعهدات آتی که در برخی از نگاه‌ها از جمله بانکها وجود دارد توجه نشده است.

سپاس

منظور شما از تعهدات آتی چیست؟

دارایی

بله منظورم تعهدات آتی مربوط به بازنشستگان می‌باشد که بانکها متعهد به‌تامین آن هستند. کوچکترین تغییر در حقوق بازنشستگی و مستمری بازنشستگان تاثیر اساسی در تعهدات آتی آنها تا سن امید به زندگی دارد و کاهش شدید ارزش پول یا تورم حاد موجود این تعهدات را بسیار افزایش داده به‌گونه‌ای که در حال حاضر یکی از شروط گزارشهای حسابرسی و بازرسی قانونی در بانکها می‌باشد چرا که آن‌چنان رقم بالاست که در صورت ثبت در دفاتر کلیه بانکها

جای خالی رهنمودهای فنی مناسب برای به کارگیری درست الزامات ارزش منصفانه



ولی‌اله جعفری

مدیر نظارت بر

ناشران سازمان

بورس و اوراق بهادار

سازمان

جناب آقای جعفری جنابعالی در سازمان بورس و اوراق بهادار، نقطه تلاقی دو سر طیف یعنی شرکتها و استفاده‌کنندگان قرار دارید. همانطور که می‌دانیم تکلیف ناشران (شرکتها) در ارائه اطلاعات به دلیل تصویب استانداردهای جدید مثل استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه بیشتر شده است. ابتدا در راستای موضوع ارزش منصفانه که ابهامات و پرسشهای زیادی در رابطه با آن وجود دارد برای خوانندگان حسابرس توضیحاتی بفرمایید و چالشهای آن را به طور مختصر بیان کنید.

جعفری

استاندارد حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند قابلیت مقایسه را در صورتهای مالی تحت‌تاثیر قرار دهد؛ وجود آزادی عمل و اختیار برای انتخاب رویه توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات در کنار چالشهای فنی همچون عدم وجود درک و تفسیر یکسان و یکپارچه از الزامات ارزش منصفانه، پیچیدگی و دشواری اجرای آنها در عمل می‌تواند به کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات بینجامد. علاوه بر آن یک قلم

جعفری

در کشورهای توسعه یافته که بازارهای فعال در دسترس هستند، محققان و تصمیم‌گیران تلاشهایی را برای محدود کردن نواقص ارزش منصفانه در فرایند اندازه‌گیری انجام داده‌اند؛ اما در کشورهای در حال توسعه که بازارهای فعال به راحتی قابل دسترسی نیستند، بحثها همچنان ادامه دارد؛ بنابراین، می‌توان گفت که بسیاری از مشکلات پیاده‌سازی در حسابداری ارزش منصفانه، در مورد بازارهای فعال به ویژه در کشورهای در حال توسعه برجسته هستند.

سازمان

این استاندارد این طور می‌نماید که طرف استفاده‌کننده و تصمیم‌گیرنده را گرفته است.

جعفری

علی‌رغم نقدهای وارده به حسابداری ارزش منصفانه و نحوه اندازه‌گیری آن، می‌توان بیان کرد که حسابداری ارزش منصفانه برای تصمیم‌گیریهایی مختلف نسبت به حسابداری بهای تمام‌شده تاریخی مربوطتر است، زیرا حسابداری ارزش منصفانه ارزش بازار جاری یک قلم را در یک زمان معین، منعکس می‌کند.

خاص ممکن است در یک واحد تجاری به ارزش منصفانه و در واحد تجاری دیگری به‌بهای تمام‌شده تاریخی اندازه‌گیری شود، به‌علاوه شناسایی ارزش منصفانه دارایی یا بدهی در برخی شرایط، بستگی به مفروضات واحد تجاری دارد؛ به این معنا که ممکن است چندین ارزش منصفانه برای یک قلم در یک زمان وجود داشته باشد. با توجه به عدم وجود یکنواختی در اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه، جای خالی رهنمودهای فنی مناسب برای به‌کارگیری درست الزامات ارزش منصفانه‌محور احساس می‌شود.

سازمان

در خصوص به‌کارگیری ارزش منصفانه چالشهایی مانند پیچیدگی ارزشیابی، نبود شفافیت، نوسانات و ناپایداری بازار و نبود بازار فعال، اتکا به مفروضات و ورودیهایی ذهنی، استفاده از قضاوت مطرح می‌شود. شما در این خصوص چه نظری دارید؟ مشکل عمده کجاست؟

جعفری

برای این‌که صورتهای مالی یا هر اطلاعات حسابداری دیگر مفید باشد، باید دو ویژگی کیفی مهم "مربوط بودن" و "قابلیت اتکا" را داشته باشند. حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه بر درست و قابل اعتماد بودن قیمت‌های بازار تاکید زیادی دارد. در شرایطی که قیمت‌های بازار از ارزشهای ذاتی و بنیادی متمایز باشند، اثربخشی اطلاعات حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه با چالش مواجه می‌شود. ارزش منصفانه اثربخش در بازارهای فعال وجود دارد و عدم وجود بازارهای شفاف و فعال واحدهای تجاری را ترغیب می‌کند تا تاکید بیشتری بر رویکرد برآوردهای ذهنی در تعیین ارزش منصفانه داراییها یا بدهیها داشته باشند. چنین برآوردها و قضاوتهای ذهنی می‌تواند دارای خطاها و سوگیریهایی باشد که منجر به تحریف ترازنامه و صورت سودوزیان شود؛ بنابراین اثربخشی گزارشگری مالی مبتنی بر ارزش منصفانه در ایران از بعد ارزیابی وظیفه مباشرت و کارایی آن از دیدگاه استفاده‌کنندگان از اطلاعات بحث‌برانگیز است.

سازمان

پس با این نگاه مشکل در جغرافیای بازار است.

به عقیده اینجانب

با ترجمه و به‌کارگیری

استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری

(IVS)

می‌توان بخشی از این چالش را

کاهش داد

سازش

با توجه به این که هنوز در ایران صورتهای مالی که الزامات ارزش منصفانه را به طور کامل رعایت کرده باشند در دسترس نیست. آیا درک درستی از موضوع سلسله مراتب ارزش منصفانه وجود دارد؟ مشکلات این سطح بندی چیست؟

جعفری

هدف سلسله مراتب ارزش منصفانه ارتقای ثبات رویه و قابلیت مقایسه در اندازه گیری ارزش منصفانه و افشاهای مرتبط با آن است. سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه حاوی جزییات مبهمی است که اندازه گیری ارزش منصفانه را به طور موثر، دشوار می سازد. شرکتها برای اندازه گیری ارزش منصفانه ملزم هستند که توجه بیشتری به قیمت های بازار داشته باشند؛ آن ها برای اندازه گیری ارزش های منصفانه باید سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه را در نظر بگیرند. سطح اول برای اندازه گیری ارزش منصفانه به دنبال قیمت های مظنه برای داراییها و بدهیهای همانند در یک بازار فعال در هنگام اندازه گیری است. سطح دوم به دنبال قیمت های مظنه برای عناصر مورد اندازه گیری (داراییها و بدهیها مشابه در بازارهای

فعال و غیرفعال) به جز موارد ذکر شده در سطح یک است که به صورت مستقیم یا غیرمستقیم قابل مشاهده باشند. سطح سه در اندازه گیری ارزش های منصفانه، متکی به ورودیهای غیرقابل مشاهده ای است که در تعیین قیمت داراییها و بدهیها از برآوردها استفاده می کند. لذا قابلیت اتکا حسابداری ارزش منصفانه مورد سوال بوده و ابهام موجود در سلسله مراتب آن، مورد انتقاد است.

نقد اصلی مربوط به سطوح دو و سه سلسله مراتب اندازه گیری ارزش منصفانه می باشد؛ این سطوح نیاز به برآوردها و قضاوت های ذهنی دارند که منجر به عدم قطعیت و یا خطا در اندازه گیری ارزش منصفانه می شود. به ویژه در سطح سه سلسله مراتب ارزش منصفانه که به طور عمده به ورودیهای غیرقابل مشاهده وابسته است که توسط واحد تجاری برآورد می شود. اندازه گیری ارزش منصفانه بر اساس سطوح دو و سه سلسله مراتب، فرصتی برای مدیریت واحد تجاری فراهم می کند تا به صورت ذهنی ورودیهای غیرقابل مشاهده را برای شناسایی ارزش منصفانه یک قلم، برآورد کند. چنین برآوردی دارای خطایی است که ممکن است باعث تحریف ترازنامه و صورت سودزبان شود. در نتیجه اطمینان از صحت آن در این دو سطح که با توجه به ارزیابی ذهنی مدیریت انجام می شود، دشوار است.

سازش

تاثیر این گونه ارزیابیها را بر ارقام صورتهای مالی چگونه ارزیابی می کنید؟ تا قبل از تدوین دستورالعملهای لازم چه باید کرد؟

جعفری

هدف اصلی حسابداری ارزش منصفانه، شناسایی ارزش واقعی بازار یک دارایی یا بدهی در تاریخ اندازه گیری می باشد. با این حال در سراسر جهان تقریباً یک اجماع وجود دارد که استفاده از حسابداری ارزش منصفانه به دلیل تعداد محدودیتهایی که بر قابلیت اطمینان آن تاثیر می گذارد، کار ساده ای نیست. برای اندازه گیری دقیق ارزش منصفانه، باید مجموعه ای از عوامل در نظر گرفته شوند. فقدان وجود چنین عواملی در یک زمان واحد می تواند برای شرکتها در اندازه گیری داراییها و بدهیهای خود به روش دقیق، چالش ایجاد کند.

اثر بخشی گزارشگری مالی

مبتنی بر ارزش منصفانه

در ایران از بعد ارزیابی

وظیفه مباشرت و کارایی آن از

دیدگاه استفاده کنندگان از اطلاعات

بحث برانگیز است

داراییهای مذکور) افزایش یافته و توانایی شرکت جهت اخذ تسهیلات مالی دکر شده افزایش می‌یابد.

۲- در صورت تجدید ارزیابی داراییهای استهلاک‌پذیر، هزینه استهلاک این داراییها در صورت سودوزیان به روز شده و با افزایش این هزینه در سرفصلهای بهای تمام‌شده درآمدهای عملیاتی و هزینههای فروش، اداری و عمومی، مانده این سرفصلها افزایش یافته و سود واحد تجاری کاهش می‌یابد. لذا سود شناسایی شده در صورت سودوزیان به سود اقتصادی نزدیک شده و در نتیجه آن سود قابل تقسیم و سود تقسیمی در مجامع عمومی کاهش یافته و از تقسیم سود موهوم و خروج منافع از شرکت جلوگیری به عمل می‌آید. در نتیجه واحد تجاری می‌تواند از منابع موجود در جهت به‌کارگیری در سرمایه در گردش لازم برای افزایش تولید و تامین نیروی انسانی مورد نیاز برای خود استفاده کند.

۳- شایان ذکر است در صورت تایید هزینههای بند فوق به‌عنوان هزینه قابل قبول توسط سازمان امور مالیاتی، مالیات پرداختی شرکتها نیز کاهش یافته و به‌مالیات عادلانه نزدیک می‌شود. که این مهم نیز باعث جلوگیری از خروج منابع از شرکتها می‌شود.

سازمان

در چنین شرایطی، آیا عدم تجدید ارزیابی زمینها و ساختمانهای فاقد ویژگیهای مورد قبول سازمان بورس و اوراق بهادار، انحراف از استانداردهای حسابداری محسوب نمی‌شود؟ نظر شما در خصوص این نظر سازمان بورس چیست؟

جعفری

طبق بند ۲۰۵ ابلاغیه سازمان بورس اوراق و بهادار مورخ ۱۳۹۹/۰۳/۰۷ با عنوان "تکات تکمیلی در ارزیابی داراییها جهت افزایش سرمایه"، سازمان صرفاً از انتقال مازاد تجدید ارزیابی داراییهای ذکر شده به سرمایه جلوگیری کرده و با تجدید ارزیابی این داراییها مخالفتی ندارد. با توجه به بند ۳۴ استاندارد حسابداری ۱۱ (داراییهای ثابت مشهود)، "هرگاه يك قلم از داراییهای ثابت مشهود تجدید ارزیابی شود، تجدید ارزیابی تمام اقلام طبقه‌ای که دارای مزبور به آن تعلق دارد، الزامی است." لذا انحرافی در به‌کارگیری استانداردهای

نقد اصلی مربوط به

سطوح دو و سه

سلسله مراتب

اندازه‌گیری ارزش منصفانه

می‌باشد

در اندازه‌گیری ارزش منصفانه، هر واحد تجاری باید آن دسته از فنون ارزش‌گذاری را استفاده کند که از ورودیهای مربوط به بازارهای رسمی بیشترین استفاده و از ورودیهای بازارهای غیررسمی کمترین استفاده را انجام دهد.

سازمان

آیا اصلاح ساختار سرمایه به این شکل کمکی به رونق تولید و ایجاد اشتغال مورد هدف قانون می‌کند؟

جعفری

در شرایط فعلی، مبالغ سرفصل داراییهای غیرجاری مندرج در صورت وضعیت مالی شرکتها که به‌بهای تمام‌شده تاریخی ثبت شده است، عمدتاً تفاوت با اهمیتی با ارزش منصفانه آن داراییها دارد که در صورت به‌روز شدن مبالغ و کاهش اختلاف آن با ارزش منصفانه، شرایطی به‌شرح موارد ذیل ایجاد شده که باعث اصلاح ساختار مالی شرکتها و به تبع آن رونق تولید و ایجاد اشتغال می‌شود:

۱- یکی از اصلی‌ترین معیارهای بانکها و موسسات مالی برای سنجش توانایی و اعطای تسهیلات بانکی به واحدهای تجاری، ساختار مالی و مبلغ سرمایه ثبت‌شده این واحدها می‌باشد. لذا با افزایش مبلغ داراییهای غیرجاری، مبلغ جمع داراییها و در پی آن مبالغ حقوق مالکانه و سرمایه واحد تجاری (از طریق افزایش سرمایه از محل مازاد تجدید ارزیابی

استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری (IVS)، می‌توان بخشی از این چالش را کاهش داد.

سازد

چالشهای موجود در تجدید ارزیابی داراییهای نامشهود در شرکتهای دانش‌بنیان کدامند؟

جعفری

با توجه به‌خاص بودن سرفصل داراییهای نامشهود در این شرکتها، استفاده از شرایط مندرج در استاندارد حسابداری ۴۲ (اندازه‌گیری ارزش منصفانه) در خصوص اندازه‌گیری ارزش منصفانه داراییهای مذکور مبنی بر وجود بازار اصلی برای دارایی یا در صورت نبود بازار اصلی، بازار دارای بیشترین مزایا برای دارایی، مقدور نبوده و در این خصوص می‌بایست از کارشناسان متخصص در هر حوزه استفاده نمود.


سازد

ارزشهای تجدید ارزیابی، ارزشهای تصفیه است و ارزشهای مبتنی بر جریانهای نقدی نیست. نظر شما در این خصوص چیست؟

جعفری

در زمان ارزشگذاری یا روش تجدید ارزیابی، کلیه داراییهای واحد تجاری به ارزش روز قیمت‌گذاری می‌شود که این مشابه با مفهوم روش ارزش تصفیه است. این در حالیست که در روش ارزشگذاری مبتنی بر جریانهای نقدی، ارزش شرکت بر اساس ارزش فعلی جریانهای نقدی آتی محاسبه می‌گردد. شایان ذکر است روش ارزشهای مبتنی بر جریانهای نقدی، در عمل برای ارزشگذاری کل واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد و ماهیت آن با روش تجدید ارزیابی که برای ارزشگذاری سرفصلهای جداگانه داراییها می‌باشد، متفاوت است. علاوه بر آن، روش ارزشهای مبتنی بر جریانهای نقدی برآوردی بوده و ممکن است قابلیت اتکای کمتری داشته باشد.

سازد

نگاه متفاوت جنابعالی به موضوع تجدید ارزیابی و ارزش منصفانه برای همراهان حسابرس خواندنی خواهد بود. از جنابعالی برای انجام مصاحبه سپاسگزاریم. 

سطوح سلسله مراتب

ارزش منصفانه حاوی

جزئیات مبهمی است که

اندازه‌گیری ارزش منصفانه را

به‌طور موثر

دشوار می‌سازد

حسابداری صورت نگرفته و درج این بند در ابلاغیه به‌جهت این است که اگر مالکیت دارایی در سالهای آتی با مشکل مواجه شود و مازاد تجدید ارزیابی به سرمایه منتقل شده باشد، امکان شناسایی زیان کاهش ارزش موضوع استاندارد حسابداری ۳۲ (کاهش ارزش داراییها) میسر نمی‌باشد.

سازد

نکات حسابرسی در خصوص داراییهای ثابت تجدید ارزیابی شده و چالشهای عمده در این خصوص را بیان کنید؟

جعفری

مطابق با بند ۷ استاندارد حسابرسی ۶۲۰ (استفاده از کارشناس حسابرس)، اگر برای کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، بهره‌مندی از تخصص در حوزه‌ای غیر از حسابداری و حسابرسی ضروری باشد، حسابرس باید در مورد استفاده از کارشناس حسابرس تصمیم‌گیری کند. لذا حسابرسان معتمد نیز در صورت لزوم می‌بایست از خدمات کارشناسان رسمی استفاده‌کنند. یکی از نکات مهم در این خصوص، بررسی نحوه ارزیابی داراییها توسط کارشناسان رسمی می‌باشد. به‌عقیده اینجانب با ترجمه و به‌کارگیری

ریشه ارزش اقتصادی در

مکتب بازار کامل

و

ریشه ارزش منصفانه در

مکتب بازار ناقص



دکتر یداله تاری وردی

عضو کارگروه فنی و استانداردهای جامعه حسابداران رسمی ایران

سپاس

جناب دکتر تاری وردی با حضور شما قصد داریم مسایل حوزه تجدید ارزیابی و ارزش منصفانه را برای خوانندگان حسابرس از جنبه تئوریک و نظری واکاوی نماییم. ابتدا نظر خود را در مورد نظام بهای تمام شده و بزرگترین چالش آن را بفرمایید.

دکتر تاری وردی

چمبرز می گوید در نظام بهای تمام شده تاریخی، بزرگترین چالش ارائه اقلام در صورتهای مالی، موضوع «قابلیت تجمیع» است. به بیان بهتر، نمی توان داراییهایی که در مقاطع زمانی مختلف با مبالغ متفاوت تحصیل می شوند، با یکدیگر جمع نمود. به نظر می رسد، تجویز استاندارد حسابداری ارزش منصفانه، چالش قابلیت تجمیع را رفع می کند و به این ترتیب، ویژگی قابلیت مقایسه اطلاعات مالی و ویژگی یکنواختی و گزارشگری مالی را ارتقاء می دهد.

حسابداری

از جنبه نظری موضوع ارزش منصفانه را بیشتر تشریح بفرمایید.

دکتر تاروی وردی

اسکات در کتاب تئوری حسابداری خویش، چهار دلیل برای گرایش به رویکرد اندازه‌گیری (ارزش منصفانه) در صورتهای مالی ارائه می‌کند از جمله این دلایل، به کیفیت پایین سود حسابداری برپایه تحقیق لَو (Lev) اشاره می‌کند. به‌باور اسکات، برای ارتقای کیفیت سود حسابداری، داراییها و بدهیها باید به ارزش منصفانه در صورتهای مالی ارائه شوند. با استدلال اسکات می‌توان بیان نمود، با به‌کارگیری ارزش منصفانه و افزایش کیفیت سود، زمینه مقایسه‌پذیری بهتر اطلاعات مالی و نیز یکنواختی در گزارشگری مالی فراهم می‌شود.

اسکات در فصل ششم کتابش، بیان می‌دارد منظور از اندازه‌گیری در صورتهای مالی، ارائه اقلام در صورتهای مالی به ارزش منصفانه به‌منظور قابلیت اتکاست. به‌نظر می‌رسد، به‌کارگیری ارزشهای منصفانه به‌کالیبره کردن مدل اندازه‌گیری سود کمک می‌کند.

حسابداری

آیا اجرای استاندارد حسابداری اندازه‌گیری ارزش منصفانه، نیازمند استاندارد حسابداری دیگری است؟

دکتر تاروی وردی

با رجوع به پیشینه تدوین استانداردهای حسابداری در آمریکا، روشن می‌شود، پیش از بیانیه‌های ۱۵۷ و ۱۵۹ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB) در خصوص به‌کارگیری ارزش منصفانه، به‌دلیل تورم بالا در دهه ۷۰ میلادی در آمریکا، بیانیه شماره ۳۳ توسط هیئت تدوین استانداردهای مالی تدوین شده است.

در سطح بین‌الملل نیز، پیش از آن‌که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ (IFRS 13) تدوین شود، استاندارد بین‌المللی حسابداری ۲۹ (IAS 29) در مورد صورتهای مالی تورمی تجویز شده است. منطقی به‌نظر می‌رسد در ایران نیز پیش از تجویز استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بهتر بود استاندارد حسابداری صورتهای مالی تورمی تجویز می‌گردید.

حسابداری

با توجه به این‌که هنوز در ایران صورتهای مالی که الزامات استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه را به‌طور کامل رعایت کرده باشد در دسترس نیست. آیا درک درستی از موضوع "سلسله مراتب ارزش منصفانه" وجود دارد؟ مشکلات این سطح‌بندی چیست؟

دکتر تاروی وردی

پاسخ منفی است. به‌نظر می‌رسد نبود صورتهای مالی مبتنی بر رعایت کامل الزامات ارزشهای منصفانه در عمل، به‌خودی‌خود چالشی برای درک درستی سلسله مراتب ارزش منصفانه ایجاد نمی‌کند. اتفاقاً، تعیین سلسله مراتب ارزش منصفانه و تجویز افشای الزامات آن در یادداشتهای همراه صورتهای مالی به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی کمک می‌کند به ارزشهای منصفانه تعیین شده در هر یک از سطوح سلسله مراتب ارزش منصفانه، امتیاز یا ضریب متفاوتی بدهند.

در خصوص مشکلات سطح‌بندی با شما موافق هستم، بدون شک باید در مرحله اجرا قرار گیریم تا قادر به ارزیابی آن‌ها باشیم.

حسابداری

مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده" در تعیین ارزش منصفانه داراییهای غیرمالی چیست؟

در ایران نیز پیش از تجویز

استاندارد حسابداری ارزش منصفانه

بهتر بود

استاندارد حسابداری صورتهای مالی تورمی

تجویز می‌گردید

حسابداری ارزش منصفانه باید بررسی پس از به‌کارگیری استاندارد را انجام داد. در این بررسی چه موضوعاتی باید مورد توجه قرار گیرد؟

دکتر تاروی وردی

به‌نظر می‌رسد، پس از یک دوره سه‌ساله می‌توان بررسی آثار به‌کارگیری استاندارد حسابداری ارزش منصفانه را انجام داد. در این راستا، موضوعاتی که می‌توانند بررسی شوند، به‌قرار زیر خواهد بود:

- ۱) آیا به‌کارگیری استاندارد حسابداری ارزش منصفانه، به کیفیت سود حسابداری در مقایسه با قبل از اجرای این استاندارد کمک نموده است؟
- ۲) آیا اندازه‌گیری به ارزش منصفانه، توانسته است به کالبره کردن مدل اندازه‌گیری سود کمک نماید؟
- ۳) آیا به‌کارگیری ارزش منصفانه، توانسته فاصله بین ارزش خالص داراییهای واحد تجاری و ارزش واحد تجاری را به حداقل برساند؟
- ۴) اجرای طرحهای آزمایش یا نظرسنجی در ارزیابی اجرای این استاندارد.

سنا

در چه زمینه‌هایی رهنمود به‌کارگیری ارزش منصفانه و یا مطالب آموزشی مورد نیاز است؟

دکتر تاروی وردی

همانگونه که به‌کارگیری استانداردهای حسابداری به‌طور عام نیازمند رهنمود به‌کارگیری و ارائه آموزشهای مستمر است. درخصوص استاندارد اندازه‌گیری ارزش منصفانه نیز این نیاز احساس می‌شود. از آنجا که دو پارادایم در حال رقابت در حسابداری، یعنی یکی پارادایم تخصیص و دیگری پارادایم اندازه‌گیری وجود دارد، عموماً استانداردهای حسابداری که در چارچوب نظام بهای تمام‌شده تاریخی مطرح می‌شوند، در پارادایم تخصیص قرار می‌گیرند، چالش جدی از این حیث وجود ندارد. اما ایجاد رهنمود به‌کارگیری و مطالب آموزشی در پارادایم اندازه‌گیری باید با حساسیت بیشتر و تشکیل کارگروه‌های تخصصی در سازمان حسابرسی و نیز جامعه حسابداران رسمی ایران انجام گیرد.

سنا

چالشهای به‌کارگیری استاندارد حسابداری اندازه‌گیری

دکتر تاروی وردی

به‌نظر می‌رسد، مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده" ریشه در آموزه‌های اقتصادی به‌ویژه مفهوم هزینه فرصت از دست رفته داشته باشد. با توجه به این‌که در استاندارد حسابداری ۳۲ ایران، با عنوان کاهش ارزش داراییها در تعیین مبلغ بازیافتی، مفهوم هزینه فرصت از دست رفته (مبلغ بیشتر خالص ارزش فروش یا ارزش اقتصادی) به‌کار رفته است، منطقی است در تعیین ارزش منصفانه داراییهای غیرمالی نیز مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده" مطرح شود.

ارزش اقتصادی ریشه در مکتب بازار کامل و ارزش منصفانه ریشه در مکتب بازار ناقص دارد بنابراین، با توجه به این‌که بازارها، ناقص هستند، استدلال "بیشترین و بهترین استفاده" در تعیین ارزش منصفانه منطقی است.

سنا

تعیین ارزش منصفانه مستلزم قضاوت کارشناس یا ارزیاب است. کارشناسان مختلف ممکن است داراییها و بدهیهای مشابه را به‌طور متفاوت قیمت‌گذاری کنند. با این چالش چگونه باید برخورد کرد؟

دکتر تاروی وردی

با شما موافق هستم. به‌کارگیری قضاوت کارشناس یا ارزیاب، قطع به یقین تعدد ارزشهای منصفانه را به‌همراه خواهد داشت. اما به‌صرف این چالش، نمی‌توان از نظرات کارشناسی محروم شد. به‌نظر می‌رسد می‌توان با راهکارهای پیشنهادی زیر تا حدودی چالشهای قیمت‌گذاری متفاوت داراییها و بدهیهای مشابه توسط کارشناسان مختلف را کاهش داد:

- ۱- از کارشناسانی استفاده شود که درصد خطای پیش‌بینی آن‌ها در گذشته کمتر بوده است،
- ۲- مقایسه و ارزیابی ارزش منصفانه تعیین شده کارشناسان با شاخصهای صنعت یا شاخصهای اقتصادی،
- ۳- مقایسه ارزش منصفانه تعیین شده داراییها و بدهیها با مبالغ واگذاری و تسویه آن‌ها، برای تعیین میزان انحراف ارزشهای تعیین شده از مبالغ تحقق یافته یا تحمل شده و
- ۴- به‌کارگیری ارزشهای منصفانه در فضای تنفس محافظه‌کارانه.

سنا

به‌نظر شما چه مدت پس از به‌کارگیری استاندارد

آن است که در استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)، صورتهای مالی تئوری تجویز شده است. تجویز و به‌کارگیری استاندارد صورتهای مالی تئوری، زمینه‌کالیبره شدن مدل اندازه‌گیری سود را فراهم می‌سازد. صرفاً جهت یادآوری بیان می‌شود. قوانین در ایران از جمله قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی و سایر مقررات مالی و بورس در کالیبره کردن مدل اندازه‌گیری سود از مفاهیم گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری جلوتر حرکت نموده‌اند.

سازش

آیا درست است بیان شود، از نظام بهای تمام‌شده تاریخی به نظام ارزشهای منصفانه عبور نموده‌ایم؟

دکتر تاروی وردی

پاسخ منفی است. همانگونه که در کتاب تئوری حسابداری اسکات بیان شده است، هدف از ارائه صورتهای مالی نه تنها ارزیابی واحد تجاری، بلکه ارزیابی عملکرد مدیریت نیز می‌باشد. پس عبور از نظام بهای تمام‌شده تاریخی به نظام ارزشهای منصفانه مطرح نیست، بلکه در صورت سودوزیان، اساساً نظام بهای تمام‌شده تاریخی (شامل اصول تحقق درآمد و تطابق) باید حاکم باشد تا زمینه ارزیابی عملکرد مدیریت فراهم شود. از سوی دیگر، ارائه اقلام به ارزشهای منصفانه در صورت سودوزیان جامع و صورت وضعیت مالی، زمینه ارزیابی واحد تجاری را فراهم می‌سازد. تحلیل فوق با فلسفه وجودی حسابداری مطابقت دارد. یعنی فلسفه وجودی حسابداری با تئوری علامت‌دهی و تئوری نمایندگی توجیه می‌شود، که این دو تئوری با دو هدف اصلی صورتهای مالی در فصل اول مفاهیم گزارشگری مالی ایران مطابقت دارد. در نتیجه، با تئوری علامت‌دهی، به‌کارگیری ارزشهای منصفانه در صورت سودوزیان جامع و صورت وضعیت مالی، همچنین با تئوری نمایندگی به‌کارگیری اصول بهای تمام‌شده تاریخی، شناخت درآمد و تطابق توجیه می‌شود.

سازش

جناب دکتر تاروی وردی از این‌که در این مجال موضوع را از جنبه نظری برای خوانندگان حسابرس توصیف کردید کمال تشکر را داریم.



ارزش منصفانه در ارتباط با مفاهیم گزارشگری مالی را تبیین کنید؟

دکتر تاروی وردی

به‌نظر می‌رسد، بزرگترین چالش در اجرای استاندارد حسابداری ارزش منصفانه در درون مفاهیم گزارشگری مالی باشد، با نگاه به فصل پنجم مفاهیم گزارشگری مالی ایران (اندازه‌گیری در صورتهای مالی) ملاحظه می‌شود مدل اندازه‌گیری انتخاب شده برای سود حسابداری، مدل نگهداشت سرمایه مالی است. با اجرای این مدل، بین بازده سرمایه و بازگشت سرمایه تمایزی رخ نمی‌دهد. چنانچه قرار است استاندارد حسابداری ارزش منصفانه اجرا شود، به‌نظر منطقی می‌رسد که با تجویز و به‌کارگیری استاندارد حسابداری صورتهای مالی تئوری همانند استانداردهای بین‌المللی حسابداری ۲۹ (IAS 29)، بین بازده سرمایه و بازگشت سرمایه باید تمایز قایل شد. یعنی هر تغییر در ارزش منصفانه سود تلقی نشود بلکه با لحاظ حسابداری تئوری، تغییرات در واحد اندازه‌گیری به‌عنوان تعدیل سرمایه صورت گیرد، سپس مابقی تغییرات به‌عنوان سود (زیان) شناسایی شود. اگر این چنین تجویزی در سطح بین‌الملل مرسوم نیست، به‌خاطر

به‌نظر می‌رسد

مفهوم "بیشترین و بهترین استفاده"

ریشه در آموزه‌های اقتصادی به‌ویژه

مفهوم هزینه فرصت

از دست رفته داشته باشد

پرسش و پاسخهای کوتاه در خصوص

ارزش منصفانه برای اوراق بهادار



- ۱- چرا از حسابداری ارزش منصفانه استفاده کنیم؟
- ۲- چگونه ارزش منصفانه را اندازه‌گیری کنیم؟
- ۳- چالشهای حسابداری ارزش منصفانه چیست؟
- ۴- مزایای حسابداری ارزش منصفانه چیست؟
- ۵- چگونه حسابداری ارزش منصفانه را تفسیر کنیم؟
- ۶- چه رویه‌هایی را در حسابداری ارزش منصفانه رعایت کنیم؟

حسابداری ارزش منصفانه روشی برای اندازه‌گیری ارزش داراییها و بدهیها براساس قیمتهای جاری بازار، به‌جای بهای تمام شده تاریخی یا جریانهای نقدی آتی است. از حسابداری ارزش منصفانه به‌طور گسترده برای ابزار مالی همانند اوراق بهادار استفاده می‌شود که در بازارهای فعال و نقدشونده معامله می‌شوند. با این حال، به‌کارگیری حسابداری ارزش منصفانه برای اوراق بهادار نیز چالشها و مزایایی را برای سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و ناشران ایجاد می‌کند. در این مقاله، برخی از جنبه‌های مهم حسابداری ارزش منصفانه اوراق بهادار و چگونگی اثرگذاری آنها بر افشای صورتهای مالی و مقررات اوراق بهادار را بررسی خواهیم کرد.

۱- چرا از حسابداری ارزش منصفانه استفاده کنیم؟

حسابداری ارزش منصفانه اطلاعات مربوطتر و به‌موقعتری در مورد عملکرد اقتصادی و روبه‌روشدن با ریسک شرکتی که اوراق بهادار نگهداری یا منتشر می‌کند، ارائه می‌دهد.



بر دروندادهای سطح ۳ متکی هستند. یک شرکت با توجه به محرکها یا انتظارهای موجود ممکن است از فرضها یا مدل‌های مختلفی برای افزایش یا کاهش تورم ارزش منصفانه اوراق بهادار خود استفاده کند.

۴- مزایای حسابداری ارزش منصفانه چیست؟

به‌رغم وجود چالشها، حسابداری ارزش منصفانه مزایایی هم برای استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی ارائه می‌دهد. یکی از مزایای آن، بهبود مدیریت ریسک و تصمیم‌گیری است. با استفاده از حسابداری ارزش منصفانه، یک شرکت می‌تواند ریسکهای بازار مانند ریسک نرخ بهره، ریسک اعتباری یا ریسک نقدینگی را بهتر نظارت و مدیریت کند. همچنین می‌تواند پورتفوی یا راهبرد خود را با توجه به علامتها و فرصتهای بازار تنظیم کند. مزیت دیگر، افزایش کارایی و نظم بازار است. با استفاده از حسابداری ارزش منصفانه، یک شرکت می‌تواند عملکرد و نمایه ریسک خود را به‌طور واضح و با اعتبار بیشتر به سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و ناشران منتقل کند. همچنین می‌تواند عدم‌تقارن اطلاعاتی و مشکلات نمایندگی را که ممکن است در اثر استفاده از بهای تمام شده تاریخی یا روشهای دیگر ایجاد شود، کاهش دهد.

حسابداری ارزش منصفانه بازتاب‌دهنده تغییرها در شرایط بازار و انتظاراتی است که بر ارزش اوراق بهادار اثر می‌گذارد، نه معامله‌ها یا فرضهای تاریخی که ممکن است دقیق یا یکنواخت نباشند.

حسابداری ارزش منصفانه همچنین مقایسه‌پذیری و شفافیت صورتهای مالی را در بین شرکتهای و صنایع مختلف از اوراق بهادار مشابه استفاده می‌کنند، افزایش می‌دهد.

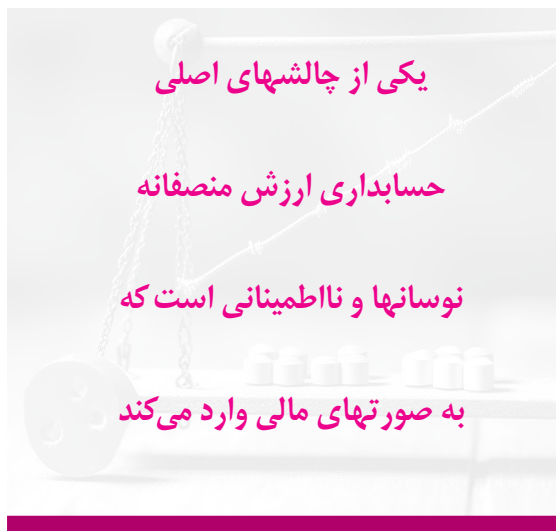
۲- چگونه ارزش منصفانه را اندازه‌گیری کنیم؟

اندازه‌گیری ارزش منصفانه همیشه ساده یا عینی نیست، به‌ویژه برای اوراق بهاداری که به‌طور فعال معامله نمی‌شوند یا ویژگیهای پیچیده‌ای دارند. استانداردهای حسابداری سلسله‌مراتبی از فنون ارزش‌گذاری را براساس در دسترس بودن و اتکاپذیری داده‌های ورودی بازار ارائه می‌کنند. دروندادهای سطح ۱، قیمت‌های اعلامی در بازارهای فعال برای اوراق بهادار یکسان هستند. دروندادهای سطح ۲، دروندادهای قابل مشاهده غیر از قیمت‌های اعلامی هستند، مانند نرخهای بهره بازار، تفاوت بازدهی^۱ یا نوسانهای بازار سهام. دروندادهای سطح ۳، دروندادهای غیرقابل مشاهده‌ای هستند که نیاز به قضاوت یا برآورد درخور توجهی دارند، همانند جریانهای نقدی مورد انتظار، نرخهای تنزیل یا مدل‌های ارزش‌گذاری.

۳- چالشهای حسابداری ارزش منصفانه چیست؟

یکی از چالشهای اصلی حسابداری ارزش منصفانه، نوسانها و نااطمینانی است که به صورتهای مالی وارد می‌کند. تغییر در ارزش منصفانه اوراق بهادار ممکن است بازتاب‌دهنده جریانهای نقدی اساسی یا ماهیت اقتصادی شرکت نباشد، بلکه نوسانهای بازار یا شایعات را بازتاب دهد.

به‌عنوان نمونه، یک شرکت ممکن است سود یا زیان زیادی را در مورد اوراق بهادار خود به‌دلیل تغییر در نرخهای بهره بازار یا سودهای اعتباری گزارش کند، حتی اگر قصد داشته باشد که اوراق را تا سررسید نگه دارد یا آنها را با اوراق مشتقه پوشش داده باشد. چالش دیگر، امکان دستکاری یا سوگیری در فرایند ارزش‌گذاری است؛ به‌ویژه برای اوراق بهاداری که



حسابداری ارزش منصفانه اطلاعات مربوط تر و

به موقعتری در مورد عملکرد اقتصادی و

روبه روشدن با ریسک شرکتی که

اوراق بهادار نگهداری یا منتشر می کند، ارائه می دهد



منصفانه، باید از استانداردها و رویه های حسابداری که بر شناسایی، اندازه گیری، ارائه و افشای اوراق بهادار حاکم است، پیروی کند.

استانداردهای اصلی، استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی (IFRS) و اصول پذیرفته شده حسابداری ایالات متحد (US GAAP) هستند که شباهتها و تفاوت هایی در الزامات خود در زمینه حسابداری ارزش منصفانه دارند.

الزامات اصلی، رویه هایی از اوراق بهادار است که هدف آن حمایت از سرمایه گذاران و ارتقای یکپارچگی و کارایی بازار سرمایه است. این موارد از جمله الزامهای افشا، رویه های حسابرسی و نظارت و اقدامهای اجرایی برای هرگونه تخلف یا تقلب مرتبط با حسابداری ارزش منصفانه را دربر می گیرد.

پانوشت:

1- Credit Spreads

منبع:

• What are the Main Challenges and Benefits of Applying Fair Value Accounting to Securities? <https://www.linkedin.com>. Mar 5, 2024

۵- چگونه حسابداری ارزش منصفانه را تفسیر کنیم؟

برای استفاده موثر از حسابداری ارزش منصفانه، درک و تفسیر مفاهیم و محدودیتهای آن اهمیت دارد. یک جنبه مهم، تمایز بین سود یا زیان تحقق یافته و تحقق نیافته اوراق بهادار و نحوه اثرگذاری آن ها بر صورت سود و زیان و ترازنامه است.

سود یا زیان تحقق یافته، جریانهای نقدی واقعی است که از فروش یا تسویه اوراق بهادار ناشی می شود؛ در حالی که سود یا زیان تحقق نیافته، تغییر در ارزش منصفانه اوراق بهاداری است که هنوز در اختیار شرکت است.

با توجه به طبقه بندی و هدف اوراق بهادار، سود یا زیان تحقق نیافته ممکن است در صورت سود و زیان جامع که بخش جداگانه ای از حقوق صاحبان سهام است، شناسایی شود. جنبه دیگر ارزیابی، اتکاپذیری و یکنواختی فنون ارزش گذاری و ورودیهای مورد استفاده توسط شرکت و نحوه مقایسه آنها با انتظارات و معیارهای بازار است. این امر ممکن است نیازمند افشای بیشتر و تحلیل سلسله مراتب ارزش منصفانه، حساسیت ارزش منصفانه به فرضها یا متغیرهای کلیدی و تطبیق تغییرها در ارزش منصفانه در طول زمان باشد.

۶- چه رویه هایی را در حسابداری ارزش منصفانه

رعایت کنیم؟

یک شرکت برای به کارگیری صحیح حسابداری ارزش

حسابداری ارزش منصفانه:

مزایا، چالشها و پیامدهای آن

برای گزارشگری مالی

Pragnesh B. Dalwadi 

مقدمه

ایده اصلی حسابداری ارزش منصفانه، طی سالها بحث و توجه زیادی را به همراه داشته است. حسابداری ارزش منصفانه با ارزشگذاری داراییها و بدهیها بر مبنای قیمت فعلی آنها در بازار، با حسابداری بهای تمام شده تاریخی متعارف تفاوت دارد. نیاز به داده‌های مالی شفافتر و مربوطتر، به‌ویژه در موقعیتهای اقتصادی پویا و پیوسته در حال تغییر، موجب افزایش توسعه حسابداری ارزش منصفانه شده است. هدف این مقاله، بررسی ایده حسابداری ارزش منصفانه و همچنین مزایا، معایب و پیامدهای گزارشگری مالی آن است. این مقاله به دنبال آن است تا کاربردهای عملی حسابداری ارزش منصفانه را در حالی که تحلیلی متوازن از مزایا و معایب آن ارائه می‌دهد، بیان کند. اهمیت حسابداری ارزش منصفانه در بحثهای مالی و حسابداری افزایش یافته است.



ممکن است تغییرهای ارزش را به طور دقیق نشان ندهد، اهمیت دارد.

ج) تسهیل تصمیم‌گیری بهتر برای سرمایه‌گذاران و ذینفعان: حسابداری ارزش منصفانه، اطلاعاتی را در اختیار سرمایه‌گذاران و ذینفعان قرار می‌دهد که امکان تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر را فراهم می‌سازد. آن‌ها می‌توانند سلامت مالی و عملکرد واحد تجاری را براساس ارزشهای فعلی بازار ارزیابی کنند.

د) بهبود ارزیابی و مدیریت ریسک: حسابداری ارزش منصفانه با بازتاب به موقع ارزشهای بازار، به ذینفعان در ارزیابی و مدیریت ریسک کمک می‌کند. این نمایش دقیق‌تری از سود یا زیان احتمالی ارائه می‌دهد و راهبردهای پیشگیرانه در راستای کاهش ریسک را امکان‌پذیر می‌سازد.

چالشهای حسابداری ارزش منصفانه

الف) ذهنی‌بودن و نبود یکنواختی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه: اندازه‌گیریهای ارزش منصفانه بیشتر اوقات نیازمند قضاوت و برآورد هستند، که منجر به ذهنی‌بودن می‌شوند. واحدهای تجاری مختلف ممکن

مفهوم حسابداری ارزش منصفانه

حسابداری ارزش منصفانه، روشی است که برای اندازه‌گیری و گزارش ارزش داراییها و بدهیها براساس قیمتهای فعلی برآوردشده در بازار استفاده می‌شود و بازتاب‌دهنده قیمتی است که از فروش یک دارایی دریافت یا برای انتقال یک بدهی در یک معامله منظم بین فعالان بازار، پرداخت می‌شود. ارزش منصفانه یک برآورد تک‌نقطه‌ای نیست؛ بلکه دامنه‌ای از مقادیر ممکن را منوط به فنون ارزش‌گذاری مورد استفاده و فرضهای به‌کارگرفته‌شده دربر می‌گیرد.

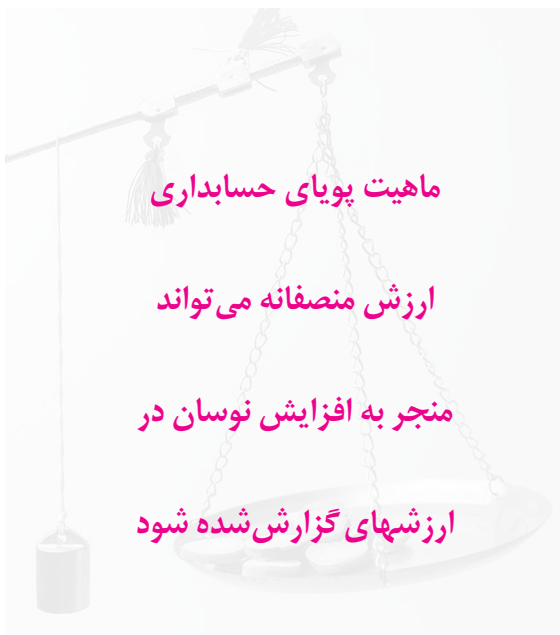
در مقابل، در حسابداری بهای تمام‌شده تاریخی، داراییها و بدهیها به قیمت اصلی خریدشان ثبت می‌شوند و تعدیلهای بعدی به‌طور معمول محدود به استهلاک داراییهای مشهود یا نامشهود است. حسابداری ارزش منصفانه نیاز به درک ماهیت متغیر بازارها و شرایط اقتصادی را در نظر می‌گیرد. مقایسه این دو روش، تغییر از ارزش‌گذاری ایستا به اندازه‌گیریهایی پویا و مبتنی بر بازار را پررنگ می‌سازد.

حسابداری ارزش منصفانه در چارچوبهای گزارشگری مالی مختلف، مانند **استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)** و **اصول پذیرفته‌شده حسابداری امریکا (GAAP)** گنجانده شده است. منظور از گنجاندن اندازه‌گیری ارزش منصفانه در این استانداردها، ارائه اطلاعات مربوط و به‌موقع درباره داراییها و بدهیهای واحد تجاری به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی است.

مزایای حسابداری ارزش منصفانه

الف) افزایش اعتماد و شفافیت در صورتهای مالی: حسابداری ارزش منصفانه، با ارائه اطلاعاتی که واقعیتهای اقتصادی وضعیت مالی واحد تجاری را با دقت بیشتری برای ذینفعان بازتاب می‌دهد، شفافیت صورتهای مالی را افزایش می‌دهد. این شفافیت می‌تواند منجر به افزایش اعتماد و اطمینان در میان ذینفعان شود.

ب) بازتاب شرایط فعلی بازار و واقعیتهای اقتصادی: حسابداری ارزش منصفانه به صورتهای مالی کمک می‌کند تا با بازتاب به‌روزترین شرایط بازار، به‌روز بمانند. این امر به‌ویژه در بازارهای بی‌ثبات که در آن اندازه‌گیری هزینه‌های تاریخی



اطلاعاتی بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شود. واحدهای تجاری ممکن است که انگیزه‌هایی برای دستکاری برآوردها در حسابداری ارزش منصفانه به‌منظور ارائه یک تصویر مالی مطلوبتر داشته باشند.

پیامدها برای گزارشگری مالی

(الف) اثر بر ارائه ترازنامه و ساختار دارایی-بدهی: حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند به‌طور درخور توجهی بر ارائه داراییها و بدهیها در ترازنامه اثر بگذارد. داراییهایی که پیش از این به بهای تمام‌شده تاریخی ثبت شده‌اند، اکنون ممکن است که ارزشهای جاری بازار را بازتاب داده و بر وضعیت مالی واحد تجاری اثر بگذارند.

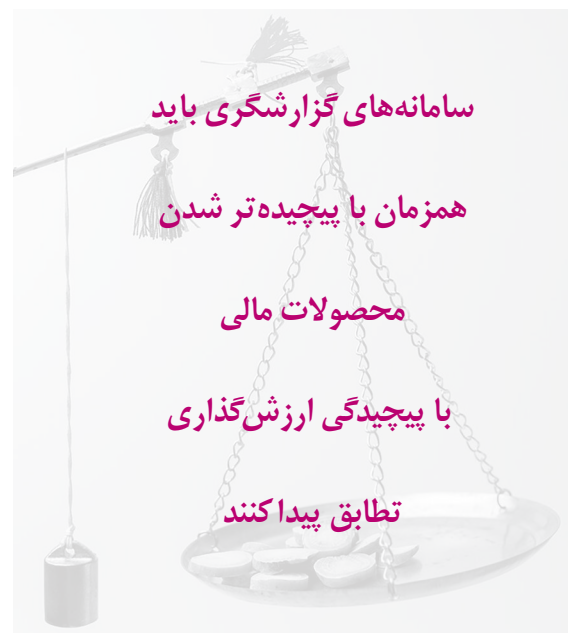
(ب) آثار بر صورت درآمد و شناسایی سود و زیان: تغییرهای حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند منجر به شناسایی سود یا زیان در صورت سود و زیان شود؛ حتی اگر معامله واقعی صورت نگیرد. این امر می‌تواند بر سود گزارش شده واحد تجاری و بر ادراک ذینفعان اثر بگذارد.

(ج) الزامهای افشا و شفافیت در روش‌شناسیهای گزارشگری: پیچیدگی اندازه‌گیری ارزش منصفانه، بیشتر نیازمند افشای تفصیلی روشهای ارزش‌گذاری، فرضها و دروندادهای مورد استفاده است. هدف از ارائه این موارد افشا، افزایش شفافیت است و به ذینفعان اجازه می‌دهد تا اتکالپذیری برآوردهای ارزش منصفانه را ارزیابی کنند.

(د) اثر بر نسبتهای مالی، تحلیل عملکرد و ارزش‌گذاری: حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند بر نسبتها و معیارهای مالی، مانند نسبتهای قیمت به سود و نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام اثر بگذارد. این تغییرها بر نحوه ارزیابی عملکرد و ارزش‌گذاری واحد تجاری توسط سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران اثر می‌گذارد.

چارچوب نظارتی و استانداردها

(الف) مروری بر دستورالعملهای اندازه‌گیری ارزش منصفانه (استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ (IFRS 13)، استاندارد حسابداری مالی ۸۲۰ (ASC 820): استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و اصول پذیرفته‌شده حسابداری در



است از فرضها و روشهای متفاوتی استفاده کنند که منجر به نبود یکنواختی می‌شود. این مسئله می‌تواند نگرانیهایی را در مورد اتکالپذیری و مقایسه‌پذیری صورتهای مالی ایجاد کند.

(ب) ناپایداری بازار و اثر احتمالی بر سود: ماهیت پویای حسابداری ارزش منصفانه می‌تواند منجر به افزایش نوسان در ارزشهای گزارش شده شود. این بی‌ثباتی می‌تواند بر سود گزارش شده یک واحد تجاری اثر گذاشته و به‌طور احتمالی باعث ایجاد نوسانهایی شود که به‌طور دقیق تغییرهای عملیاتی اساسی را بازتاب نمی‌دهد.

(ج) پیچیدگی در ارزش‌گذاری داراییها و بدهیهای غیرنقدی: ارزش‌گذاری داراییهای غیر نقدشونده یا بدهیها، همانند برخی از اوراق مشتقه یا اوراق بهادار، به‌دلیل نبود قیمت‌های بازار در دسترس، می‌تواند چالش‌برانگیز باشد. این پیچیدگی می‌تواند منجر به مشکلات ارزیابی و خطاهای احتمالی در گزارشگری مالی شود.

(د) عدم تقارن اطلاعاتی و احتمال دستکاری: پیچیدگی اندازه‌گیری ارزش منصفانه می‌تواند منجر به عدم تقارن

اندازه‌گیری ارزش منصفانه را متحول کنند. این فناوریها می‌توانند دقت ارزیابیها را افزایش داده، شفافیت داده‌ها را بهبود بخشیده و فرایندهای گزارشگری را تسهیل کنند. با این حال، آن‌ها همچنین نگرانیهایی در مورد امنیت داده‌ها، سوگیری الگوریتمی و احتمال اتکای بیش از حد به فرایندهای خودکار ایجاد می‌کنند.

۲- ابزار مالی پیچیده: همانطور که بازارهای مالی ابزار پیچیده‌تری را معرفی می‌کنند، تعیین ارزش منصفانه این داراییها پیچیده‌تر می‌شود. گزارشگری مالی آینده باید چالشهای ارزش‌گذاری ابزار مشتقه، محصولات ساختاریافته و سایر ابزار مالی نوآورانه را به‌طور دقیق برطرف کند. مراجع انتظام‌بخشی و نهادهای استانداردگذار، به‌احتمال نیاز به تطبیق مستمر برای اطمینان از راهنمایی مناسب برای این ارزش‌گذاریها دارند.

۳- الزامهای پیشرفته برای موارد افشا: تقاضای

ایالات متحد، دستورالعملهای جامعی را برای حسابداری ارزش منصفانه ارائه می‌دهند. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۳ با موضوع «اندازه‌گیری ارزش منصفانه» یک استاندارد کلیدی است که چارچوب واحدی را برای اندازه‌گیری ارزش منصفانه و تشریح روشهای تعیین برآورد ارزش منصفانه ایجاد می‌کند. به‌طور مشابه، استاندارد حسابداری مالی ۸۲۰ ایالات متحد نیز که با موضوع «اندازه‌گیریها و افشای ارزش منصفانه» شناخته می‌شود، رهنمودهایی را در مورد نحوه اندازه‌گیری و افشای ارزش منصفانه در چارچوب اصول حسابداری پذیرفته‌شده ایالات متحد ارائه می‌دهد.

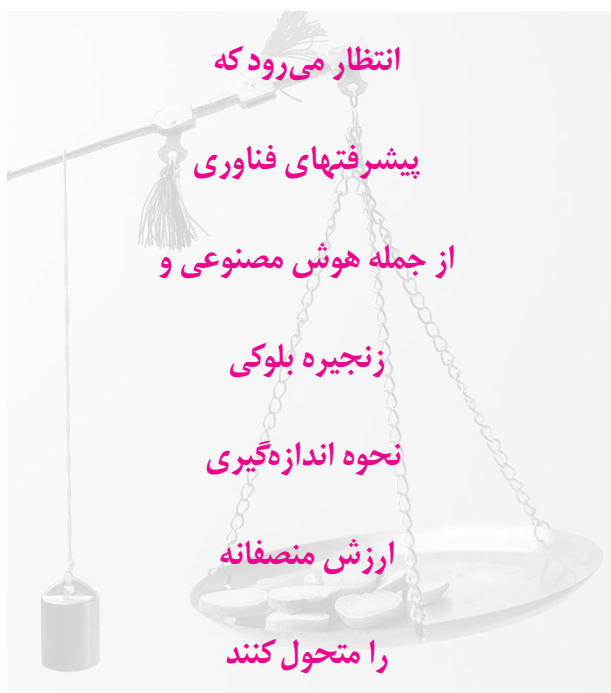
ب) تلاشها و چالشهای هماهنگ‌سازی در به‌کارگیری جهانی: با جهانی‌شدن روزافزون دنیای کسب‌وکار، نیاز به شیوه‌های گزارشگری مالی منسجم اهمیت بسیار زیادی پیدا کرده است. با این حال، دستیابی به هماهنگی در روشهای اندازه‌گیری ارزش منصفانه در حوزه‌های گزارشگری مختلف، بدون چالش نیست. چالشهای موجود در به‌کارگیری جهانی، از جمله تفسیرهای متفاوت از ارزش منصفانه، دیدگاه‌های فرهنگی متفاوت در مورد ریسک و سطوح مختلف زیرساخت انتظام‌بخشی را در بر می‌گیرد.

ج) پاسخهای انتظام‌بخشی به چالشها و انتقادات: حسابداری ارزش منصفانه به سهم خود با انتقادات و چالشهایی به‌ویژه در زمان بی‌ثباتی اقتصادی مواجه است. این پاسخها ممکن است که تغییراتی در فنون اندازه‌گیری، ارتقای الزامهای افشا، یا رهنمود در مورد چالشهای خاص ارزش‌گذاری را در بر بگیرد.

روندها و ملاحظات آینده

از آنجا که چشم‌انداز مالی روندی در حال تحول دارد، مفهوم حسابداری ارزش منصفانه نیز در معرض توسعه و بررسی دقیق است. با نگاهی به آینده، احتمال می‌رود که روندها و ملاحظات مختلف، گفتمان پیرامون حسابداری ارزش منصفانه، مزایا، چالشها و پیامدهای آن برای گزارشگری مالی را شکل دهند:

۱- پیشرفتهای فناوری: انتظار می‌رود که پیشرفتهای فناوری، از جمله هوش مصنوعی و زنجیره بلوکی، نحوه



باید به این چالشها رسیدگی کنند.

۶- ناپایداری و عدم قطعیت بازار: در یک محیط اقتصادی که به سرعت در حال تغییر است، نوسانهای بازار می‌تواند به‌طور درخور توجهی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه اثرگذار باشد. گزارشگری مالی آینده باید به نحوه محاسبه نوسانها و عدم قطعیت‌های ناگهانی بازار، به‌ویژه در مواقع بحران یا رکود اقتصادی، بپردازد.

۷- قضاوت حرفه‌ای و اخلاق حرفه‌ای: اندازه‌گیری ارزش منصفانه بیشتر اوقات مستلزم درجه‌ای از قضاوت حرفه‌ای است. حفظ استانداردهای اخلاقی بالا و اطمینان از اجتناب از تضاد منافع در میان کارشناسان مالی که در فعالیتهای ارزش‌گذاری فعالیت می‌کنند، همچنان با اهمیت خواهد بود. در آینده، ممکن است بر آموزش و گواهینامه‌های حرفه‌ای تاکید بیشتری شود.

۸- سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و داراییهای نامشهود: ارزش‌گذاری سرمایه‌گذاریهای بلندمدت و داراییهای نامشهود چالشهای منحصربه‌فردی را به‌همراه دارد. گزارشگری مالی آینده ممکن است بر توسعه روشهای قویتر برای ارزش‌گذاری داراییهای نامشهود همانند مالکیت معنوی، ارزش برند و سرقتی تمرکز کند، که می‌تواند به‌طور درخور توجهی بر موقعیت مالی شرکت اثر بگذارد.

۹- واکنش انتظام‌بخشی به بحرانهای مالی: واکنش انتظام‌بخشی به بحرانهای مالی آتی ممکن است بر استانداردهای حسابداری ارزش منصفانه اثر بگذارد. ایجاد موازنه بین ارائه شفافیت و جلوگیری از ترسهای بی‌مورد در زمان آشفتگی بازار، ملاحظات مهمی برای استانداردها و نهادها خواهد بود.

۱۰- همکاری ذینفعان: حسابداری ارزش منصفانه مستلزم همکاری بین ذینفعان مختلف از جمله نهادهای انتظام‌بخشی، استانداردها، حساب‌برسان و سرمایه‌گذاران است. احتمال دارد که تحولات آتی مستلزم افزایش گفتگو و همکاری برای رسیدگی به چالشها، انطباق با روندهای نوظهور و تضمین اثربخشی گزارشگری حسابداری ارزش منصفانه باشد.

به‌طور خلاصه، آینده حسابداری ارزش منصفانه با

سرمایه‌گذاران برای شفافیت و پاسخگویی احتمال می‌رود که منجر به الزامهای افشای دقیقتر مربوط به اندازه‌گیری ارزش منصفانه شود. این امر، درک روشنتری از فرضها و روشهای مورد استفاده در ارزش‌گذاری داراییها و بدهیها به ذینفعان ارائه می‌دهد. ایجاد موازنه میان ارائه اطلاعات کافی و جلوگیری از ارائه اطلاعات اضافی بسیار با اهمیت خواهد بود.



۴- هماهنگ‌سازی جهانی: تلاشها برای هماهنگ‌سازی جهانی استانداردهای حسابداری ادامه خواهد داشت. یکنواختی در اندازه‌گیری ارزش منصفانه در سراسر حوزه‌های گزارشگری، پیچیدگی را برای شرکتهای چندملیتی کاهش و مقایسه‌پذیری برای سرمایه‌گذاران را افزایش می‌دهد. با این حال، دستیابی به هماهنگی به دلیل چارچوبهای نظارتی و شرایط اقتصادی متفاوت می‌تواند چالش‌برانگیز باشد.

۵- یکپارچگی عوامل محیطی، اجتماعی و راهبری (ESG): ترکیب عوامل محیطی، اجتماعی و راهبری با حسابداری ارزش منصفانه، احتمال دارد که پررنگتر باشد. ارزش‌گذاری داراییها و بدهیها در راستای ملاحظات زیست‌محیطی و اجتماعی بر ارزیابی ارزش منصفانه اثر گذاشته و پیچیدگیها و موارد بی‌اطمینانی جدیدی را ایجاد می‌کند. استانداردها و گزارشگران برای ارائه اطلاعات اتکاپذیر و مربوط

مشکل نیست. ذهنی بودن، ارزشها را مستعد سوگیری و دستکاری می‌کند. پیچیدگی برخی ابزار مالی، اندازه‌گیری ارزشها را دشوار می‌کند و قضاوت و ارزیابی ممکن است به تناقضها و اختلاف نظرها منجر شود. تعیین ارزش منصفانه نیز در برابر نوسانهای بازار آسیب‌پذیر هستند و نگرانیهایی را در مورد اعتمادپذیر بودن آنها در میان آشفته‌گی اقتصادی ایجاد می‌کند. حسابداری ارزش منصفانه پیامدهای گزارشگری مالی مختلفی به همراه دارد. ذینفعان خواستار اطلاعات بیشتر درباره روش‌شناسی و فرضهای ارزش‌گذاری هستند تا پذیرندگی و پاسخگویی را افزایش دهند. سامانه‌های گزارشگری باید همزمان با پیچیده‌تر شدن محصولات مالی، با پیچیدگی ارزش‌گذاری تطابق پیدا کنند. فناوری و ادغام عوامل محیطی، اجتماعی و راهبری، جنبه‌های جدیدی را به حسابداری ارزش منصفانه اضافه می‌کنند که مستلزم انطباق و نوآوری مستمر هستند. در نهایت، حسابداری ارزش منصفانه با تغییرهای ثابت در بازارهای مالی تطابق پیدا می‌کند. کاربردپذیری و مقایسه‌پذیری آن یک مزیت است؛ اما به کنترل نظارتی قوی، تخصص اخلاقی و توسعه مستمر روش ارزش‌گذاری نیاز دارد. حسابداری ارزش منصفانه، همزمان با تغییر گزارشگری مالی به وسیله پیشرفت‌های اقتصاد جهانی و پیشرفت‌های فناوری، همچنان به شکل‌دهی سازمانها در نحوه گزارش وضعیت مالی خود ادامه می‌دهد. پتانسیل کامل حسابداری ارزش منصفانه در زمینه گزارشگری مالی در حال تغییر، مستلزم توازن در دقت، پذیرندگی و چابکی است.



منبع:

- Dalwadi Pragnesh B. Fair Value Accounting: Benefits, Challenges and Implications for Financial Reporting. Article in VIDYA - A JOURNAL OF GUJARAT UNIVERSITY · September 2023

پیشرفت‌های فناورانه، تکامل ابزار مالی، تغییر استانداردهای گزارشگری و روندهای اقتصادی و اجتماعی گسترده‌تر شکل خواهد گرفت. ایجاد توازن مناسب میان شفافیت، دقت و اعتماد، به‌عنوان یک چالش مهم برای کارشناسان مالی و نهادهای انتظام‌بخشی باقی خواهد ماند.

نتیجه‌گیری

حسابداری ارزش منصفانه مزایایی دارد. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی ممکن است با ارزیابی به‌موقعتر و مربوطتر اطلاعات دارایی و بدهی، انتخابهای سرمایه‌گذاری آگاهانه داشته باشند. این تکنیک، نوسانهای بازار و ارزش داراییها را محاسبه کرده و دقت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

حسابداری ارزش منصفانه همچنین صورتهای مالی بخشها و کشورها را مقایسه‌پذیر و امکان‌سنجش و تحلیل آنها را فراهم می‌کند. حسابداری ارزش منصفانه بدون



تمرکز مجدد بر سرمایه انسانی

هدایت انتظام بخشی، رهبری و محل کار فردا

آئینا اس. کوتسومادی

February 2023



چرا سرمایه انسانی به موضوع داغ گفتگو تبدیل شده است؟ برخی می‌گویند که این به دلیل همه‌گیری کووید-۱۹ (Covid-19) است. برخی دیگر استدلال خواهند کرد که سرمایه انسانی همیشه ارزشمندترین دارایی یک شرکت بوده و خواهد بود.

سرمایه انسانی اهمیت جدیدی پیدا کرده است؛ زیرا سرمایه‌گذاران و ذینفعان انتظارات بیشتری از مسئولیت اجتماعی و محیطی شرکت دارند. تنوع، برابری و فراگیری (DEI)، سرمایه انسانی، تحصیل استعداد و حفظ نیروی کار بسیار مهم هستند.

در اوت ۲۰۲۰، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) اصلاحیه‌ای را که مدتها منتظر آن بودیم برای مقررات S-K صادر کرد؛ مقرراتی که الزامات افشای تفصیلی را دربر می‌گیرد که برای اظهارنامه‌های ثبت، اظهارنامه‌های نمایندگی، گزارش‌های دوره‌ای و سایر پرونده‌ها در چارچوب قانون اوراق بهادار فدرال اعمال می‌شود. برای نوسازی موارد ۱۰۱، ۱۰۲، و ۱۰۵ از مقررات S-K، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا اصلاحاتی را به تصویب رساند و یک برنامه بازبینی افشا تدوین کرد تا چشم‌انداز نظارتی و کسب‌وکار افشاگریهایی که برای بیش از ۳۰ سال بازنگری در خور توجهی نشده بودند را تغییر دهد. اصلاحات همچنین از تکرار و افشای اطلاعات بی‌اهمیت جلوگیری می‌کند. قوانین نهایی در ۹ نوامبر ۲۰۲۰ اجرایی شد.

خواستار است... این براساس کار گذشته نمایندگی است و می‌تواند معیار متعددی مانند گردش نیروی کار، آموزش مهارتها و توسعه، پاداش، مزایا، جمعیت‌شناسی نیروی کار از جمله تنوع، و سلامت و ایمنی را شامل شود. ("جنس‌لر رئیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا در حال بررسی عمیقتر مسایل سرمایه‌گذاری محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی" (ESG) است.)

نقش بازتعریف شده هیئت‌مدیره

نظارت مستقیم بر سرمایه انسانی، از لحاظ تاریخی بخشی از شرح وظایف هیئت‌مدیره نبوده است. همانطور که تمرکز بر الزامهای افشا معطوف می‌شود، هیئت‌ها به‌طور روزافزون موظف به بررسی پایداری بلندمدت (داخلی و بیرونی) و جهت‌گیری راهبردی شرکتها هستند. آنها نه تنها باید به شرکت کمک کنند تا الزامهای افشای کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا را برآورده شود، بلکه باید چندین قدم برای اجرای این تغییرها بردارند.

برتری افزایش یافته عوامل محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی در سالهای اخیر تمرکز افشا را تغییر داده است. ذینفعان به‌طور روزافزون در تلاش برای درک روش شرکتها برای مدیریت و اندازه‌گیری سرمایه انسانی هستند.

از لحاظ تاریخی، تمرکز هیئت‌مدیره بر مسئولین کلیدی و گروه‌های مدیریتی بوده است. امروزه، هیئت‌ها باید فراتر از آن بروند و نه تنها مدیران اجرایی، بلکه همه نیروی کاری که کسب‌وکار را هدایت می‌کنند و نشان‌دهنده مهمترین سرمایه شرکت هستند، نظارت و ارزیابی کنند. به‌رغم اهمیت آن، ارزش‌گذاری سرمایه انسانی از لحاظ تاریخی دشوار بوده است و آن را به چالشی برای هدفهای گزارشگری و اندازه‌گیری تبدیل کرده است.

گزارشگری و اندازه‌گیری سرمایه انسانی

اگرچه کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا سرمایه انسانی را تعریف نکرده است، هیئت استانداردهای حسابداری پایداری^۴ (SASB) پنج جنبه اصلی پایداری را تدوین کرده که یکی از آنها سرمایه انسانی است. طبق استانداردهای

این اولین بار بود که افشای سرمایه انسانی مورد نیاز بود. طبق بند ۱۰۱ (ج)، شرکت‌های دولتی ملزم به افشای اطلاعات مربوط به منابع انسانی خود، از جمله تعداد افراد شاغل، با تمایز بین کارکنان تمام وقت و پاره وقت؛ تعداد کارکنان در هر بخش؛ و سیاستها، شیوه‌ها و عملکرد مدیریت سرمایه انسانی هستند. با توجه به اصلاحیه‌های نهایی و پس از در نظر گرفتن اظهارنظرهای عمومی، بند ۱۰۱ (ج) نیاز به افشای زیر دارد: «... تا جایی که چنین افشایی برای درک کل کسب‌وکار متقاضی، شرح منابع سرمایه انسانی متقاضی مهم باشد؛ از جمله هرگونه اقدام یا هدفهای سرمایه انسانی که ثبت‌نام‌کننده در مدیریت کسب‌وکار بر آن تمرکز می‌کند.» (قانون نهایی: نوسازی مقررات S-K موارد ۱۰۱، ۱۰۳ و ۱۰۵).

با این حال، نگرانی درخور توجهی در مورد صحت آن اطلاعات وجود دارد که سوالهای جالبی را مطرح می‌کند:

- آیا افشای چنین اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران معنادار خواهد بود؟

- در غیاب تعریفی از سرمایه انسانی از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار، این موارد افشا زمانی که به‌وسیله تفسیر مدیریت انجام می‌شوند، چقدر ذهنی خواهند بود؟

- آیا فقدان رهنمود تفسیری درباره موارد افشای سرمایه انسانی منجر به اطلاعاتی می‌شود که ممکن است به آنها اتکا نشود؟

هر متقاضی معیارها و تعاریف خاص خود را از سرمایه انسانی دارد که قابلیت مقایسه را محدود می‌کند. **جی کلایتون** (Jay Clayton)، رئیس سابق کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، اظهار داشت: "مهم است که معیارها امکان مقایسه دوره به دوره را برای شرکت فراهم کنند... [این] باید از دید مدیریت نگریده شود، خواه تمرکز بر نرخ گردش مالی، تحصیلات و تجربه شرکت باشد، یا نیروی کار، در دسترس بودن کارکنان برای پرکردن موقعیتهای باز یا عوامل دیگر." ("مدرن‌سازی چارچوب برای کسب‌وکار، رویه‌های حقوقی و افشای عوامل ریسک،")

گری جنس‌لر (Gary Gensler)، رییس فعلی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، «اطلاعات بیشتری را در مورد افشای سرمایه انسانی، یا نحوه تعامل شرکتها با کارکنان خود

علاوه بر هیئت استانداردهای حسابداری پایداری، ابتکارهای اطلاعات غیرمالی دیگری نیز وجود دارد؛ مانند کارگروه ویژه افشای آب و هوا^۵ (TCFD)؛ هیئت استانداردهای افشای آب و هوا (CDSB)، که با کارگروه ویژه افشای آب و هوا همسو است؛ و شورای بین المللی گزارشگری یکپارچه^۶ (IIRC)، که بنیاد گزارشگری ارزش^۷ (VRF) را همراه با هیئت استانداردهای حسابداری پایداری تشکیل داد. این استانداردها و چارچوبهای شناخته شده با هدف مشترک کمک به ذینفعان برای درک اثر عوامل محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی در سازمان خود و تغییر طرز فکر به و رای ارقام است.

یک استانداردگذار دیگر، ابتکار گزارشگری جهانی^۸ (GRI)، به ذینفعان داخلی و خارجی اجازه می دهد تا اثر سازمان بر توسعه پایدار، از جمله بر نیروی کار و جامعه را تعیین کنند. شگفت آور است که فکر کنیم هیئت استانداردهای افشای آب و هوا به سال ۲۰۰۷ بازمی گردد، اما تا سال ۲۰۲۲ طول کشید تا به طور جدی عوامل مختلف را برای اندازه گیری و افشای مناسب سرمایه انسانی در نظر بگیرد. چند سال دیگر طول می کشد تا معیارها و راهبردها یکسان شود؟

محل کار فردا

همه گیری کووید-۱۹، به رغم اینکه برای بسیاری از مردم در سراسر جهان فاجعه بار بوده، ممکن است اثر مثبتی بر آینده شغلی داشته باشد. بسیاری از افراد نگاه دقیقتری به زندگی، شغل و خانواده خود انداختند و آنچه برایشان مهم است، از جمله کیفیت زندگی، نقش کار و جایی که دوست دارند در آینده باشند را دوباره ارزیابی کردند. انتقال انبوه نیروی کار، رهبران را مجبور کرد تا به محیط کار، پاداش و مزایای کارکنان بپردازند و آن را اصلاح کنند تا استعدادها موجود را حفظ کرده و استعدادهای جدید به دست آورند.

این بیماری همه گیر، رابطه بین کارفرما و کارمندان را دوباره تعریف کرد. کسب و کارها مجبور شده اند طرز فکر خود را به سمت نیروی کار خود تغییر دهند و نشان دهند که چگونه کارمندان اهمیت دارند. به این باور رسیدند که ارزش وجودی کارمندان بیش از دستمزد آنها است- که نیاز به شنیده شدن، مشارکت و توانمندسازی دارند.

از آنجایی که شرکتهای بیشتری

در حال توسعه گروههای مالی

اختصاص یافته به

پایداری و نوآوری هستند

نقش مدیر ارشد مالی

در حال انتقال به


مدیر ارشد ارزش (CVO) است

حسابداری پایداری، بُعد پایداری سرمایه انسانی "به مدیریت منابع انسانی یک شرکت (کارکنان و پیمانکاران فردی) به عنوان داراییهای کلیدی برای ارائه ارزش بلندمدت می پردازد". هیئت استانداردهای حسابداری پایداری به سه حوزه مرتبط با مدیریت سرمایه انسانی می پردازد: سلامت و ایمنی کارکنان، تنوع کارکنان و رویه های نیروی کار.

اگرچه هیئت استانداردهای حسابداری پایداری حوزه های کلیدی مرتبط با سرمایه انسانی را تعریف کرده است، شرکتهای هنوز برای اندازه گیری آن تلاش می کنند. با نگاهی به آمارهای نسبی و واقعی، رقبای همتا و هیئت مدیره می توانند به شرکتهای کمک کنند تا ببینند چگونه با دیگران در بازار مقایسه می شوند و آیا زمینه هایی برای بهبود وجود دارد یا خیر. شرکتهای باید کارکنان تمام وقت، پاره وقت و فصلی و همچنین پیمانکاران مستقل را در نظر بگیرند و باید چگونگی ارتباط مدیریت، سلامت و تنوع در هر یک از این دسته ها را با مدیریت ریسک کلی و طرح کسب و کار شرکت ارزیابی کنند.

کیفیت داده ها نه تنها برای افشای دقیق، بلکه برای سازماندهی دوباره یک نهاد نیز، هنگام ارزیابی این که چه چیزی کار می کند و چه چیزی باید تغییر کند، اساسی است. به این ترتیب، شرکتهای باید نسبت به صحت و اتکال پذیری داده های جمع آوری شده و تحلیل شده، با دیده تردید بنگرند.

یک تلاش جهانی

پرداختن به سرمایه انسانی یک تلاش سازمانی و همچنین جهانی است که فراتر از مرزها، بخشها و صنایع گسترش می‌یابد. همانطور که شرکتها روی اندازه‌گیری این عامل حیاتی کار می‌کنند، روش کار خود را اصلاح کرده و به مهارتهای نرم بیشتری در دنیای کار جدید نیاز دارند. همه‌گیری چالش برانگیز بود، اما فرصتهایی را نیز ایجاد کرد. در بازار فعلی، سازگاری، انعطاف‌پذیری، چابکی و تاباوری بسیار مهم هستند. شرکتها با ترکیب انعطاف‌پذیری تنوع، برابری و فراگیری سود می‌برند. به دلیل استقبال گسترده از کار از راه دور، کسبوکارها نیز باید از نظر محیط کاری چابک باشند، که به سازمانها اجازه می‌دهد جستجوی خود را برای نامزدها گسترش داده و کارمندان را استخدام کنند که با نوع شغل یا لزوم تعامل چهره به چهره تعریف نشده‌اند. نوآوری و فناوری به تغییر نحوه تکامل نیروی کار و سرمایه انسانی ادامه می‌دهد و در سالهای آینده عامل کسبوکار بزرگتری خواهند بود. زیرا همانطور که **هراکلیتوس** (Heraclitus) فیلسوف می‌گوید: "هیچ چیز ماندگار نیست، به جز تغییر." 

پانوشتها:

- 1- Diversity, Equity, and Inclusion (DEI)
- 2- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 3- Environmental, Social and Corporate Governance (ESG)
- 4- Sustainability Accounting Standards Board (SASB)
- 5- Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)
- 6- International Integrated Reporting Council (IIRC)
- 7- Value Reporting Foundation (VRF)
- 8- Global Reporting Initiative (GRI)
- 9- Chief Financial Officer (CFO)
- 10- Chief Value Officer (CVO)
- 11- Compliance

منبع:

- Athina S. Koutsoumadi, **A Renewed Focus on Human Capital**, CPA Journal, Feb 2023

مدیران اجرایی نه تنها با کارکنان در مورد مأموریت، نتایج مالی و هدفهای بلندمدت شرکت، بلکه با سایر ذینفعان نیز شفافتر از همیشه شده‌اند. این به کارمندان کمک می‌کند تا با وجود محیط کار از راه دور، حس ارتباط بیشتری داشته باشند. برای حس ارتباط دیگر نیازی به حضور فیزیکی نیست. ارتباط، شفافیت و جهت‌دهی ارزش به ارمان می‌آورد و ارزش، انتقال **مدیر ارشد مالی** (CFO) به پایداری است. از آنجایی که شرکتها بیشتر در حال توسعه گروه‌های مالی اختصاص یافته به پایداری و نوآوری هستند، نقش مدیر ارشد مالی در حال انتقال به **مدیر ارشد ارزش** (CVO) است.

موسسه‌ای که نویسنده در آن کار می‌کند، **مازارس** (Ma-zars)، معتقد است که سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی ضروری است؛ زیرا ماندگاری مهارتها در حال کوتاه‌شدن است. توسعه فناوری و دیجیتالی‌شدن، پیوسته است. دانشی که امروز به دست می‌آید، فردا منسوخ خواهد شد. بنابراین، ایجاد فرهنگ یادگیری با سرمایه‌گذاری مستمر روی سرمایه انسانی، کلید حفظ و تقویت موقعیت رقابتی شرکتها است. فرایندهای جدید و فناوری‌های لازم باید با راهبری صحیحی که از کارکنان در سراسر سازمان حمایت می‌کند، ایجاد شود.

منشور اخلاقی سازمان فقط مربوط به نتایج مالی و رعایت **ضوابط**^{۱۱} نیست؛ بلکه در مورد رهبری کلی و فرهنگ سازمانی است. این در مورد ارزش‌گذاری افراد و پاداش دادن به تعهد، تلاش و صداقت و کلید غلبه بر زمانهای دشوار است. اکنون بیش از هر زمان دیگری برای مدیران ارشد مالی ضروری است که دارای صدا و راهبردی یکپارچه، هدف، چشم‌انداز و اصولی باشند که به خوبی تعریف شده و نه تنها برای ذینفعان خارجی، بلکه برای نیروی کار شرکت نیز واضح هستند. مدیریت سرمایه انسانی موسسه‌ها باید با فرهنگ سازمانی آنها و همچنین راهبری مناسب بر عوامل اجتماعی، اقتصادی و محیطی همسو باشد. راه‌حلهای مدیریتی مناسب می‌توانند به هموارسازی تغییرهای فرهنگی جدید در نیروی کار شرکت کمک کنند و در عین حال از اختلالهای عملیاتی پرهزینه جلوگیری کنند.

تضاد پیرامون تعادل بین کار و زندگی در موسسه‌های حسابرسی

تصورهای ناعادلانه بودن منجر به ترک کار کارمندان می‌شود

کامپاس مارک، ای. نیکرسون^۱

خلاصه

برای سالهای متمادی، کار حسابرسی با ترک کار^۲ بالای کارمندان شناخته شده است. در چند دهه گذشته، موسسه‌های حسابرسی، شیوه‌های تعادل بین کار و زندگی را به‌عنوان بخشی از تلاشهای خود برای مهار ترک کار بیش از حد به اجرا گذاشته‌اند. پژوهشهای قبلی نشان می‌دهد که استفاده از چنین شیوه‌هایی در صنایع دیگر به کاهش درخور توجه ترک کار کارمندان و افزایش رضایت شغلی کمک می‌کند. با وجود اجرای این شیوه‌ها در موسسه‌های حسابرسی



ایالات متحده^۳ (U.S.)، ترک کار همچنان در حال افزایش است. نویسندگان پژوهش نشان داد که تضاد پیرامون شیوه‌های تعادل بین کار و زندگی، و برداشت رفتار ناعادلانه با توجه به کاربرد آنها در یک موسسه حسابداری رسمی (CPA)، به‌طور مستقیم با هدف ترک کار کارمندان مرتبط است.

مقدمه

برای سالهای متمادی، موسسه‌های حسابرسی و دانشگاهیان رشته حسابداری به‌طور مشابه تلاش کرده‌اند تا به‌مشکل شناخته‌شده ترک کار کارمندان در این حرفه رسیدگی کنند. این نگرانیها به انجام بیش از ۱۰۰ مطالعه پژوهشی منتشر شده منجر شده است که به سال ۱۹۷۳ برمی‌گردد، و ترک کار کارمندان را به یکی از موضوعهای مورد مطالعه در ادبیات حسابداری تبدیل کرده است (اچ. نوری و آر. جی. پارکر، ۲۰۲۰)^۴. در نتیجه تداوم ترک کار بالا (و به‌احتمال در پاسخ

با احساس رفتار ناعادلانه پیرامون توزیع نامتناسب ساعتها در بین کارمندان بود و مانع از آن شد که برخی افراد بتوانند از مزایای رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور کامل استفاده کنند.

توصیف مسئله

پژوهشهای محدود، به صراحت رابطه بین رویه‌های تعادل بین کار و زندگی و ترک کار در حرفه حسابداری را بررسی کرده است. اگرچه یک مطالعه خاص برای موسسه‌های حسابداری در واقع نشان داد که کارمندان با ترتیبهای کاری جایگزین، رضایت شغلی بیشتر و تمایل کمتری برای جابجایی، فرسودگی شغلی و استرس در مقایسه با افرادی که در یک برنامه کاری سنتی هستند، دارند. این مطالعه هیچ پیامد منفی بالقوه ترتیبهای کاری جایگزین را بررسی نکرد (اندرسون و اسمیت، ۲۰۱۹)^{۱۲}. این پیامدهای منفی شامل رتبه‌بندی همکاران شرکت‌کننده در ترتیبهای کاری جایگزین به عنوان افرادی که احتمال موفقیت حرفه‌ای کمتری دارند، ترک کار پیش‌بینی شده بالاتری را تجربه می‌کنند و احتمال کمتری برای انتخاب شدن برای کارهای بعدی نسبت به آن‌هایی که در ترتیبهای کاری جایگزین کار نمی‌کنند، می‌باشد. این نشان می‌دهد که ممکن است نوعی تعارض بین کارمندانی که از ترتیبهای کاری جایگزین استفاده می‌کنند و آن‌هایی که استفاده نمی‌کنند، وجود داشته باشد. مطالعه‌های دیگر گزارش کرده‌اند که مشارکت در ترتیبهای کاری جایگزین بر نوع نگرش از شغل بلندمدت، تاثیر منفی گذاشته است. کسانی که در ترتیبهای کاری جایگزین بودند از سوی هم‌تایان خود این‌طور به نظر می‌آمدند که به احتمال زیاد ضعیف عمل می‌کنند، احتمال کمتری دارد که برای پروژه‌های خاص انتخاب شوند، به احتمال زیاد کارهای چالش‌برانگیز کمتری به آن‌ها داده شود، و احتمال کمتری دارد که ارتقا پیدا کنند. با این حال، مشخص شد افرادی که در واقع براساس ترتیبهای کاری جایگزین شرکت می‌کردند، هیچ برداشت منفی از آینده شغلی بلندمدت خود ابراز نمی‌کردند، که نشان‌دهنده نوعی تعارض احتمالی - یا حداقل انتظاراتی متفاوت - بین کارمندان است. علاوه بر این، ممکن است تضاد بین مدیریت و کارمندان وجود

به حجم فزاینده پژوهشهای گزارش شده)، موسسه‌های حسابداری شروع به برداشتن گامهایی برای افزایش رضایت شغلی و تعهد سازمانی کردند و در نتیجه قصد کاهش ترک کار کارمندان را داشتند. یکی از اصلی‌ترین این سیاستها، تمرکز بر تعادل بیشتر بین کار و زندگی بوده است؛ به طوری که به توصیه موسسه‌ها، ترتیبهای کاری جایگزین^۵ (AWA) را به عنوان یکی از مشوقهای اصلی در دسترس کارمندان ادامه می‌دهند (جی.سی. آندرسون، ۲۰۲۰)^۶. نشان داده شده است که اجرا و استفاده از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی^۷ (WLBP) نه تنها نرخ ترک کار و استرس را کاهش، بلکه رضایت شغلی و بهره‌وری را در بیشتر صنایع افزایش می‌دهد (آی.ام. مارتینز-لئون و همکاران، ۲۰۱۹)^۸. با این حال، به رغم وجود بسیاری از این رویه‌های تعادل بین کار و زندگی، حرفه حسابداری همچنان نرخ بسیار بالایی از ترک کار کارمندان را تجربه می‌کند (اس. جانسون و بی. پایک، ۲۰۱۸)^۹. یک مطالعه اخیر نشان داد که ترک کار در موسسه‌های حسابداری با درآمد بیش از ۷۵ میلیون دلار، ۱۷٪ است؛ در حالی که از هر ۶ موسسه، ۱ موسسه ترک کار سالانه ۲۰٪ یا بیشتر را تجربه می‌کند (جانسون و پایک، ۲۰۱۸). با توجه به این که هزینه‌های مستقیم مربوط به ترک کار یک کارمند می‌تواند به اندازه ۵۰ تا ۶۰ درصد حقوق سالانه کارمند باشد، انگیزه‌های زیادی برای بررسی علل نرخ بالای ترک کار وجود دارد (جانسون و پایک، ۲۰۱۸). یکی از این مطالعه‌ها، ترک کار بالا را در مورد کارمندان نسل هزاره^{۱۰} که بین سالهای ۱۹۸۱ و ۱۹۹۶ متولد شده‌اند، مورد بررسی قرار داد (جورج و والیو، ۲۰۱۷)^{۱۱}. آن مطالعه نشان داد که نظریه عدالت سازمانی - که برداشت یک کارمند را در مورد عدالت در سازمان توصیف می‌کند - بهترین شاخص برای ترک خدمت است. نشان داده شده است که این درک از انصاف یا عدالت سازمانی بر فرسودگی شغلی، رضایت شغلی، تعهد شغلی، استرس، ترک کار واقعی کارمندان، و قصد ترک شغل تاثیر ایزاری دارد. چندین عامل مرتبط با کار - از جمله حقوق، ترفیع، ارزیابی عملکرد، تکالیف کاری، ترتیبهای کاری و تحت تعلیم قرار گرفتن - می‌توانند بر عدالت سازمانی برای کارمندان اثر بگذارند.

تمرکز اصلی گفته شده از سوی این افراد، در رابطه

داشته باشد؛ زیرا پژوهش نشان داده است که اگرچه ترتیبهای کاری جایگزین بر ارزیابیهای رسمی تاثیر نمی‌گذارد، اما به نظر می‌رسد بر ارزیابیهای غیررسمی اثر می‌گذارد.

تضاد بیشتر ممکن است در میان کارمندان و بین کارمندان و مدیریت ایجاد شود؛ زیرا ممکن است احساس نارضایتی و بی‌عدالتی نسبت به افرادی که در ترتیبهای کاری جایگزین شرکت می‌کنند، از سوی افراد غیرشرکت‌کننده ایجاد شود (اندرسون و اسمیت، ۲۰۱۹). یک نظرسنجی نشان داد که ۴۰٪ از کارمندان نسبت به همرده‌های خود که "مزایای خانواده‌پسند"^{۱۳} مانند ترتیبهای کاری جایگزین دریافت می‌کنند، احساس رنجش می‌کنند، در صورتی که این اقدامها به‌طور شخصی به آن‌ها کمک نکند (اندرسون و اسمیت، ۲۰۱۹). مصاحبه با کارمندان چهار موسسه بزرگ (Big Four)، شواهد مشابهی از رنجش و احساس بی‌عدالتی نسبت به کسانی که در ترتیبهای کاری جایگزین شرکت می‌کنند، نشان داد. علاوه بر این، مدیران نشان دادند که در مدیریت کارمندان شرکت‌کننده در ترتیبهای کاری جایگزین در مقایسه با افرادی که از برنامه‌های کاری سنتی پیروی می‌کنند، مشکل بیشتری دارند.

متأسفانه، در حالی که اکثر موسسه‌های حسابرسی ایالات‌متحد در حال حاضر رویه‌های تعادل بین کار و زندگی از جمله ترتیبهای کاری جایگزین را ارائه می‌دهند (اندرسون و اسمیت، ۲۰۱۹)، نرخ ترک کار بالا همچنان این حوزه را آزار می‌دهد. موسسه‌های حسابرسی ابتکارهایی را اجرا کرده‌اند که باید ترک کار را کاهش دهد، اما مزایای مورد انتظار خود را نشان نداده است (جورج و والیو، ۲۰۱۷). هیچ پژوهشی تا به امروز

به دنبال توضیح این موضوع نبوده است که چرا این رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به کاهش جابجایی کارمندان در حرفه حسابرسی کمک نمی‌کنند. از آنجایی که رویه‌های تعادل بین کار و زندگی هنوز در موسسه‌های حسابرسی به نسبت جدید و هنوز یک جریان پژوهشی نوظهور هستند، نوری و پارکر (۲۰۲۰) پیشنهاد کردند که پرداختن به مشکل مهم و بلندمدت ترک کار در موسسه‌های حسابرسی به پژوهشهای آتی در مورد رویه‌های مطلوبتر تعادل بین کار و زندگی نیاز دارد.

پژوهش

شرکت‌کنندگان در این نظرسنجی، کارمندان یک موسسه حسابرسی منطقه‌ای با اندازه متوسط واقع در غرب نیویورک (New York) بودند. این شرکت‌کنندگان شامل کارمندان از تمام سطوح، از جمله حسابسان، حسابسان ارشد، مدیران و شرکای حسابرسی بودند. علاوه بر این، این شرکت‌کنندگان تمام حوزه‌های خدماتی موسسه حسابرسی، از جمله مالیات، حسابرسی و اعتباردهی، مشاوره کسبوکار و پشتیبانی حسابداری را پوشش می‌دهند. موسسه مورد بررسی حدود ۱۳۰ کارمند از سن، جنسیت، نژاد، سالهای تجربه و موقعیتهای مختلف دارد. سن آن‌ها بین ۲۳ تا ۶۷ سال بود. این افراد همچنین دارای تجربه‌های مختلف بودند؛ به طوری که برخی از آن‌ها کمتر از یک سال تجربه داشتند، در حالی که یک فرد بیش از ۴۵ سال در این زمینه فعالیت داشته است.

مصاحبه‌ها و نظرسنجی‌ها با یک نمونه از کل جمعیت کارمندان انجام شد. در این مصاحبه تعدادی پرسش باز با پرسشهای بعدی که براساس پاسخهای قبلی شرکت‌کنندگان

شکل ۱- اجرای تلافی رویه‌های تعادل بین کار و زندگی / براساس جنسیت

جمع کل	زن	مرد	شرکت‌کننده
۲۵	۱۳	۱۲	
%۱۰۰/۰۰	%۶۶/۶۷	%۳۳/۳۳	رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به‌طور عادلانه اجرا شده
%۱۰۰/۰۰	%۳۰/۰۰	%۷۰/۰۰	رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به‌طور عادلانه اجرا نشده
%۱۰۰/۰۰	%۵۲/۰۰	%۴۸/۰۰	جمع کل (به تفکیک)

همچنان به‌وسیله موسسه‌های حسابرسی به‌عنوان مشوقه‌های اصلی برای ایجاد انگیزه و حفظ کارمندان، پیش‌رانده می‌شوند (اندرسون و اسمیت، ۲۰۱۹؛ اندرسون، ۲۰۲۰). اگرچه دراصل تعجب‌آور نیست، اما برای بقیه یافته‌های موضوعی ضروری است که نشان‌دهند شرکت‌کنندگان در واقع از مزایای ارائه‌شده از سوی کارفرمای خود اطلاع دارند و آن را درک می‌کنند. برای اطمینان از این‌که شرکت‌کنندگان در توصیف این شیوه‌ها دقیق بوده‌اند، قبل از انجام مصاحبه‌ها، نسخه‌هایی از سیاست‌های کار منعطف، سیاست کار جایگزین و سیاست کار از راه دور که در اختیار کارمندان قرار می‌گیرد، بین مصاحبه‌شوندگان توزیع شد. این سیاستها ویژگیهای رویه‌های تعادل بین کار و زندگی را به‌تفصیل شرح دادند و دیدگاهی را در مورد چگونگی نظر موسسه، حداقل به‌صورت مکتوب، به رویه‌های تعادل بین کار و زندگی ارائه کردند. علاوه‌بر این، همه مصاحبه‌شوندگان از سیاست کار منعطف یا کار از راه دور استفاده کردند. در واقع، ۹۲ درصد نشان دادند که هم از زمان منعطف و هم از ترتیبهای کار از راه دور استفاده می‌کنند. متأسفانه، اینجاست که شباهتها بین همه کارمندان پایان می‌یابد؛ زیرا ۴۰ درصد از مصاحبه‌شوندگان احساس می‌کنند

هدایت می‌شد، پرسیده شد. پس از تکمیل مصاحبه‌ها، یک نظرسنجی دارای ۱۵ پرسش برای شرکت‌کنندگان ارسال شد که برای تایید داده‌های جمع‌آوری‌شده در مرحله مصاحبه و جلوگیری از هرگونه "سوء برداشت"^{۱۴} از سوی محقق، مورد استفاده قرار گرفت. ابتدا یک نمونه متشکل از ۲۵ شرکت‌کننده انتخاب شد. براساس ایده اشباع داده‌ها در پژوهش کیفی، پس از انجام مصاحبه‌های اولیه، افزایش حجم نمونه ضروری نبود. (اشباع داده‌ها نقطه‌ای در فرایند تحقیق است که در آن داده‌های کافی برای نتیجه‌گیری لازم جمع‌آوری شده است و هرگونه جمع‌آوری داده‌های بیشتر هیچ موضوع جدید یا نوظهوری ایجاد نخواهد کرد.)

یافته‌ها

همه شرکت‌کنندگان مصاحبه‌شده از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی ارائه‌شده از سوی موسسه آگاه بودند و می‌توانستند جزئیات خاصی را در مورد رویه‌های تعادل بین کار و زندگی ارائه دهند. در دسترس بودن رویه‌های تعادل بین کار و زندگی با ادبیات موضوع مطابقت دارد، که نشان می‌دهد فرصتهای تعادل بین کار و زندگی از جمله ترتیبهای کاری جایگزین،

شکل ۲- عنوان شغلی براساس جنسیت

شماره شرکت‌کننده	جمع کل	N=۲۵	عنوان شغلی
۱۲	۱۲	۳	مردان = ۱۲ عنوان شغلی = حسابرس
		۴	عنوان شغلی = حسابرس ارشد
		۲	عنوان شغلی = مدیر حسابرسی
		۳	عنوان شغلی = شریک
۱۳	۱۳	۴	زنان = ۱۳ عنوان شغلی = حسابرس
		۴	عنوان شغلی = حسابرس ارشد
		۳	عنوان شغلی = مدیر حسابرسی
		۲	عنوان شغلی = شریک
	۲۵	۲۵	جمع کل

برداشت از تعارض بی عدالتی سازمانی و قصد ترک شغل در میان مردان بیشتر از زنان بود.

می‌گویند "شریکها کارمندان را می‌ترسانند تا احساس کنند نمی‌توانند از مزایایشان استفاده کنند".

با تکیه بر پاسخهای شرکت‌کنندگان مبنی بر این که رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به‌طور منصفانه به‌وسیله شرکای ناظر یا مدیران اداره نمی‌شوند، موضوع مشابهی از داده‌های مربوط به عدم پشتیبانی مدیریت از این شیوه‌ها پدیدار شد. وقتی از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد که آیا شرکا و مدیریت از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی حمایت می‌کنند یا خیر، ۴۸٪ پاسخ دادند که احساس نمی‌کنند این اقدامها پشتیبانی می‌شود. بسیاری از شرکت‌کنندگان بیان کردند که اگرچه سیاستها نوشته شده و در اختیار حسابرسان قرار می‌گیرند، تعدادی از اقدامهای شرکا نشان می‌دهد که آنها از آن سیاستهای نوشته‌شده حمایت نمی‌کنند یا با آنها همسو نیستند. یکی از شرکت‌کنندگان به‌اختصار بیان کرد که "برای من، اقدامها بلندتر از کلمات

که رویه‌های تعادل بین کار و زندگی موسسه به‌طور عادلانه در بین همه کارمندان اجرا نمی‌شود. اگرچه ادبیات موجود در مورد زنان به‌عنوان ذینفعان اصلی رویه‌های متعادل کار و زندگی اشاره می‌کند، یک یافته غیرمنتظره در این مطالعه این بود که مردان، نه زنان، بیشتر احساس می‌کردند که این شیوه‌ها به‌طور عادلانه اجرا نمی‌شوند. از شرکت‌کنندگانی که احساس می‌کردند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به‌طور ناعادلانه اعمال می‌شود، ۷۰٪ مرد بودند (شکل ۱)؛ ۶۶٪ از کسانی که احساس می‌کردند که شیوه‌ها به‌طور عادلانه اجرا می‌شود، زن بودند. توجه به این نکته حائز اهمیت است که این یافته‌ها ناشی از یک نمونه جنسیتی ناهنجار نیست؛ زیرا حجم نمونه به‌طور مساوی بین مردان و زنان توزیع شده است (شکل ۲).

از میان شرکت‌کنندگانی که احساس می‌کردند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به‌طور عادلانه اجرا نمی‌شوند، مضمونهای دیگری نیز پدیدار شد. اکثریت (۷۰٪) پاسخ‌دهندگانی که احساس نمی‌کردند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به‌طور منصفانه اجرا می‌شوند، استدلالهایی را با محوریت ساعت‌های نامتناسب در رابطه با هم‌رده‌های خود و دیگران در موسسه ارائه کردند. نیمی از شرکت‌کنندگان (۵۰٪) که احساس می‌کردند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به‌طور منصفانه اجرا نمی‌شوند، شریک یا مدیر ناظر خود را سرزنش کردند. به‌عنوان مثال، یکی از شرکت‌کنندگان گفت سیاستی وجود دارد که "شما هنوز نظرهایی را از شرکای خاصی می‌شنوید که چرا این شخص در خانه کار می‌کند، و آنها باید اینجا باشند و غیره". علاوه بر این، یک شرکت‌کننده دیگر شنیده بود که

شکل ۳- جدول‌بندی پشتیبانی از جنسیت/ رویه‌های متعادل کار و زندگی

جمع کل ۲۵	زن ۱۳	مرد ۱۲	شرکت‌کننده
٪۱۰۰/۰۰	٪۷۶/۹۲	٪۲۳/۰۸	پشتیبانی از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی
٪۱۰۰/۰۰	٪۲۵/۰۰	٪۷۵/۰۰	عدم پشتیبانی از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی
٪۱۰۰/۰۰	٪۵۲/۰۰	٪۴۸/۰۰	جمع کل (به تفکیک)

باشد" (کوپر و همکاران، ۲۰۱۷). این ممکن است نتیجه اختلاف نظر، یک کلمه غیرمنصفانه، یا یک اقدام مستقیم برای حل یک موضوع باشد. اکثریت جزیی (۵۲٪) از همه شرکت‌کنندگان احساس تعارض در موسسه را شناسایی کردند. درگیریهایی شناسایی شده به طور عمده از موقعیتهای مربوط به رویه‌های تعادل بین کار و زندگی ناشی می‌شوند که منصفانه اداره نمی‌شوند. یکی از شرکت‌کنندگان گفت: "مسائل برنامه‌ریزی که با مسایل مربوط به حساب‌برسان ترکیب می‌شود، بین حساب‌برسان ارشد و مدیران، و مدیران و شرکا تضاد ایجاد کرده است." یکی دیگر این احساس را توضیح داد که "تضاد اساسی از جانب حساب‌برسان و حساب‌برسان ارشد وجود دارد که قادر به استفاده کامل از سیاستها نیستند". تعدادی دیگر از مصاحبه‌شوندگان ذکر کردند که تضاد نه‌تنها در عناوین شغلی مختلف در موسسه، بلکه در بین افرادی که در همان سطح هستند، به طور عمده در موقعیتهای بالاتر وجود دارد.

تصور ناعادلانه بودن

شایان ذکر است که ۶۹٪ از افرادی که تعارض را در موسسه (۳۶٪ از کل شرکت‌کنندگان) درک کردند، احساس بی‌عدالتی یا عدالت سازمانی را به عنوان عامل کمک‌کننده ذکر کردند. تمرکز اصلی ذکر شده از سوی این افراد در رابطه با احساس رفتار ناعادلانه حول توزیع نامتناسب ساعتها در بین حساب‌برسان بود و مانع از آن شد که برخی افراد بتوانند از مزایای رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور کامل استفاده کنند. اکثر نظرها حاکی از آن بود که حساب‌برسان در سطوح بالاتر کمترین احتمال

صحت می‌کنند، و من آن اقدام را ندیده‌ام. علاوه بر این، تعدادی از پاسخ‌دهندگان به نظریه‌های مستقیم شرکا یا مدیریت به آن‌ها اشاره کردند که نشان می‌دهد آن‌ها به طور کامل از سیاستها حمایت نمی‌کنند. برداشت از تعارض، بی‌عدالتی سازمانی و قصد ترک شغل در میان مردان بیشتر از زنان بود.

جنسیت همچنین در میان کسانی که احساس نمی‌کردند سیاستها به طور کامل از سوی شرکا حمایت می‌شوند، نقش مهمی داشت. در میان شرکت‌کنندگانی که احساس می‌کردند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور کامل از سوی شرکا حمایت نمی‌شوند، ۷۵٪ مرد بودند (شکل ۳)؛ برعکس، از کسانی که احساس می‌کردند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور کامل از سوی شرکا و مدیریت در موسسه حمایت می‌شوند، ۷۷٪ زن بودند. تفاوت‌های سنی یا نسلی نیز در مورد این‌که آیا رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به وسیله شرکت پشتیبانی می‌شوند، ظاهر شد. بیش از ۷۱ درصد از افراد ۳۰ تا ۳۹ ساله (یعنی نسل هزاره‌ها) احساس می‌کردند که رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور کامل به وسیله موسسه پشتیبانی نمی‌شوند، در حالی که تنها ۵۰ درصد از افراد ۴۰ تا ۴۹ ساله و ۳۳ درصد بالای ۵۷ سال موافق بودند (شکل ۴). در نهایت، مشخص شد که این مسایل شناسایی شده، منجر به تعارض در درون موسسه می‌شود. برای هدفهای این نظرسنجی، به شرکت‌کنندگان تعریف زیر داده شد: تعارض بیشتر نتیجه "عدم تناسب هدفها، انگیزه‌ها یا اقدامها بین دو طرف است که می‌تواند واقعی یا ادراکی

شکل ۴- جدول بندی پشتیبانی از سن / رویه‌های متعادل کار و زندگی

شرکت کننده	سن کمتر از ۳۰	سن ۳۰ - ۳۹	سن ۴۰ - ۴۹	سن ۵۰ - ۵۶	سن بیشتر از ۵۶	جمع کل
پشتیبانی از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی	۶۱/۵۴٪	۲۸/۵۷٪	۵۰/۰۰٪	۰/۰۰٪	۶۶/۶۷٪	۵۲/۰۰٪
عدم پشتیبانی از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی	۳۸/۴۶٪	۷۱/۴۳٪	۵۰/۰۰٪	۰/۰۰٪	۳۳/۳۳٪	۴۸/۰۰٪
جمع کل (به تفکیک)	۴۸/۰۰٪	۵۲/۰۰٪	۱۰۰/۰۰٪	۰/۰۰٪	۱۰۰/۰۰٪	۱۰۰/۰۰٪

این گستره اغلب به قدری کوچک است که کارکردن بیشتر از نظر اقتصادی منطقی به نظر نمی‌رسد؛ زیرا می‌دانیم که گستره دستمزد تا زمان ارتقای شغلی افزایش نخواهد داشت. به طور خاص، یکی از شرکت‌کنندگان اظهار داشت: "اگر انتظارات موسسه X تعیین شود، و میزان کارکرد Y باشد، اما پاداش بیشتری دریافت نشود، چه فایده‌ای دارد؟" یکی دیگر از شرکت‌کنندگان تفاوت در دستمزد را در مقایسه با ساعت کار با بازیکنان فوتبال مقایسه کرد و گفت: "دریافت‌کنندگان دستمزد بالا در لیگ ملی فوتبال (NFL) حقوق یکسانی دریافت نمی‌کنند، فقط به این دلیل که همگی دستمزد بالا می‌گیرند، بلکه آن‌ها براساس ارزشی که برای تیمشان دارند، به طور متفاوت دستمزد می‌گیرند." احساس شرکت‌کنندگان این بود که براساس نابرابری در ساعت‌های کاری یا انتظاراتی که شرکت باید متناسب با ارزش شخص برای شرکت باشد؛ نه فقط براساس سال‌های تجربه یا عنوان شغلی. به طور اساسی خود حقوق و دستمزد نگران‌کننده نبود. در عوض، حقوق در مقایسه با همکارانی که ممکن است ساعت‌های بسیار کمتری کار کنند، ناعادلانه بود. این احساسها از پژوهش‌های قبلی حمایت می‌کند که نشان می‌دهد نابرابری ادراکی در واقع منجر به تعارض می‌شود.

متأسفانه، مصاحبه‌شوندگان همچنین نشان دادند که سبک رهبری شرکا در مدیریت اختلاف‌های دستمزد، سبک اجتنابی است. هنگامی که نگرانی در مورد نابرابری در پرداخت برای کار از سوی یکی از حساب‌برسان مورد توجه یکی از شرکا قرار گرفت، شریک به حساب‌برس توصیه کرد که درباره حقوق و دستمزد با یکدیگر بحث نکنند. پژوهش‌ها نشان داده است

روشهای قدیمی که به سادگی

به کارمندان می‌گویند

نباید در مورد حقوق یا

ساعت‌های کاری

با یکدیگر بحث کنند و

زندگی منصفانه نیست

دیگر جواب نمی‌دهد

را دارند که بتوانند به طور کامل از سیاستها استفاده کنند. یکی از شرکت‌کنندگان گفت: "حساب‌برسان با عملکرد بالا آنقدر غرق کار هستند که نمی‌توانند از سیاستها استفاده کنند"، در حالی که دیگری به طور مستقیم در مورد رویه‌های تعادل بین کار و زندگی گفت: "در دسترس بودن برای همه یک چیز است، اما توانایی استفاده از آن‌ها براساس برنامه، حجم کاری و مهلت‌های صاحبکار نیز یکی دیگر از موارد است."

مسئله مربوط به تعارض ناشی از بی‌عدالتی براساس ساعت‌های نامتناسب برنامه‌ریزی شده یا کار شده، این است که حقوق، متناسب با ساعت‌های افزایش یافته از سوی برخی نیست. بسیاری از افرادی که این مسایل را در مورد عدالت سازمانی به عنوان ایجاد تعارض شناسایی کردند، اظهار داشتند که سطوح شغلی با گستره حقوق همراه است. با این حال،

شکل ۵- جنسیت/تعارض، عدالت سازمانی، تلاقی هدفهای ترک کار

شرکت کننده	مرد = ۱۲	زن = ۱۳	جمع کل = ۲۵
تعارض	٪۶۹/۲۳	٪۳۰/۷۷	٪۱۰۰/۰۰
عدالت سازمانی	٪۷۷/۷۸	٪۲۲/۲۲	٪۱۰۰/۰۰
هدفهای ترک کار	٪۸۷/۵۰	٪۱۲/۵۰	٪۱۰۰/۰۰
جمع کل (مجزا)	٪۶۴/۲۹	٪۳۵/۷۱	٪۱۰۰/۰۰

یک دلیل، بسیار بالاتر از هر عامل دیگری بیان کردند. در مقایسه، تنها ۵۴ درصد تعارض را به طور کلی شناسایی کردند، ۷۰ درصد احساس کردند که رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور عادلانه اجرا نمی‌شود، و ۵۰ درصد احساس می‌کردند که رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور کامل از سوی شرکا حمایت نمی‌شود.

هنگام بررسی تعارض، عدالت سازمانی، و هدفهای ترک کار، الگوهای جنسیتی همچنان در کانون توجه قرار دارند. برداشت از تعارض، بی‌عدالتی سازمانی و قصد ترک کار در میان مردان بیشتر از زنان بود؛ به طوری که ۶۹ درصد از کسانی که تعارض را شناسایی کردند، مرد بودند (شکل ۵). علاوه بر این، ۷۸ درصد از شرکت‌کنندگانی که به مسایل عدالت سازمانی مربوط به تعارض اشاره کردند، مرد بودند. در نهایت، مردان ۸۸ درصد از کسانی را تشکیل می‌دهند که به دلیل درگیری تصمیم به ترک موسسه داشتند.

با توجه به سن، تفاوت‌های نسلی همچنان در داده‌های مربوط به تعارض، عدالت سازمانی و هدفهای ترک کار ظاهر شد.

شرکت‌کنندگانی که تعارض موسسه را درک می‌کردند، به شدت به کارمندان جوانتر وزن بیشتری دادند، به طوری که ۴۶ درصد از شرکت‌کنندگان تعارض را برای کارمندان زیر ۳۰ سال تشخیص دادند (شکل ۶). علاوه بر این، ۳۸٪ در محدوده سنی ۳۰-۳۹ بودند، در حالی که تنها ۸٪ در سنین ۴۰-۴۹ یا ۵۷ سال و بالاتر بودند. افراد جوانتر به دلیل مسایل مربوط به عدالت سازمانی بیشتر از افراد مسن تر تعارض را

که سبک مدیریت تعارض اجتنابی ادراکی نیز منجر به تعارض می‌شود، همچنین منجر به افزایش فرسودگی شغلی و جابجایی حسابرسان می‌شود (کوپر و همکاران، ۲۰۱۹).

افراد همچنین به شدت به نابرابری‌های اشاره کردند که فقط بر اساس شرکای مورد نظر وجود دارد. یکی از شرکت‌کنندگان اظهار داشت که "بعضی از شرکا هنوز به حسابرسان می‌گویند که تا دیروقت یا در آخر هفته کار کنند تا موعد مقرر را رعایت کنند، در حالی که آن‌ها برای بازی گلف محل کار خود را زودتر ترک می‌کنند." علاوه بر این، یکی دیگر از شرکت‌کنندگان بیان کرد که به قطع "منصفانه نیست که فقط به خاطر کسی که برای او کار می‌کنید، مجبور باشید ساعتهای بیشتری کار کنید یا نتوانید از برخی سیاستها استفاده کنید، بنابراین به یقین این تصویری از بی‌انصافی ایجاد می‌کند." باز هم، این یافته‌ها از سوی محققان قبلی مربوط به نظریه عدالت سازمانی و تعارض پشتیبانی می‌شود.

هدفهای ترک کار

با توجه به این که چگونه نابرابریها و تعارض درک شده به طور مستقیم بر ترک کار و هدفهای ترک کار در موسسه اثر می‌گذارد، ۴۴٪ از همه شرکت‌کنندگان نشان دادند که تعارض و نابرابریهای درک شده از این رویه‌های تعادل بین کار و زندگی باعث شده است که موسسه قبلی یا موسسه فعلی خود را ترک کنند.

از میان شرکت‌کنندگانی که تصمیم ترک کار را نشان دادند، به عنوان دلایلی برای قصد آن‌ها برای ترک کار، ۷۸ درصد وجود تعارض را به دلیل درک عدالت سازمانی به عنوان

شکل ۶- سن/تعارض، عدالت سازمانی، تلاقی هدفهای ترک کار

شماره	سن	سن	سن	سن	سن	شرکت کننده
جمع کل	بیشتر از ۵۶	۵۰ - ۵۶	۴۰ - ۴۹	۳۰ - ۳۹	کمتر از ۳۰	
تعارض	۷/۶۹٪	۰/۰۰٪	۷/۶۹٪	۳۸/۴۶٪	۴۶/۱۵٪	
عدالت سازمانی	۰/۰۰٪	۰/۰۰٪	۱۱/۱۱٪	۳۳/۳۳٪	۵۵/۵۶٪	
هدفهای ترک کار	۰/۰۰٪	۰/۰۰٪	۰/۰۰٪	۵۰/۰۰٪	۵۰/۰۰٪	
جمع کل (به تفکیک)	۷/۱۴٪	۰/۰۰٪	۷/۱۴٪	۳۵/۷۱٪	۵۰/۰۰٪	

از نظر آماری همبستگی معنی‌داری با هدف ترک کار را نشان دادند.

توصیه‌هایی برای مطالعه بیشتر

این نظرسنجی، اگرچه تنها یک مطالعه موردی با حجم نمونه به نسبت کوچک است، نشان داد که مردان به مراتب بیشتر از زنان نسبت به نحوه اجرای رویه‌های تعادل بین کار و زندگی ناعادلانه ابراز می‌کنند. آن‌ها همچنین تمایل بیشتری به ابراز این احساس داشتند که رویه‌های تعادل کار و زندگی به طور کامل به وسیله شرکای موسسه پشتیبانی نمی‌شوند. در واقع، ۷۰٪ از کسانی که نشان دادند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور عادلانه در سراسر شرکت اعمال نمی‌شود، مرد بودند. از نظر جنسیت، ۷۵ درصد از کسانی که احساس می‌کردند رویه‌های تعادل بین کار و زندگی به طور کامل از سوی شریک زندگی حمایت نمی‌شود، مرد بودند. تفاوت‌های جنسیتی درخور توجهی نیز در بررسی شناسایی شرکت‌کنندگان از تعارض، مسایل عدالت سازمانی، و هدف‌های ترک کار در موسسه یافت شد. با توجه به تعارض درون موسسه، ۶۹٪ از کسانی که احساس می‌کردند در درون موسسه در مورد این رویه‌های تعادل بین کار و زندگی تعارض ایجاد شده است، مرد بودند. علاوه بر این، ۷۸ درصد از شرکت‌کنندگانی که به مسایل عدالت سازمانی یا مسایل مربوط به رفتار ناعادلانه پیرامون این تعارض اشاره کردند، مرد بودند. در نهایت، ۸۸ درصد از مصاحبه‌شوندگان که اظهار داشتند که به دلیل درگیری موسسه را ترک کرده‌اند مرد بودند. این یافته‌ها مستلزم مطالعه بیشتر هستند، زیرا این نگرانیها را در مورد این‌که آیا موسسه‌ها، حداقل از نظر حساب‌برسان مرد، احتمال بیشتری برای پذیرش زنان در محل کار داشته‌اند یا خیر، به احتمال تا حدی برای افزایش تعداد شرکای زن - هدف دیرینه **انجمن حسابداران رسمی آمریکا**^{۱۵} (AICPA) و این حرفه به طور کلی ایجاد می‌کنند.

ممانعت ترک کار از طریق عدالت

برای شرکا و کسانی که مسئولیت مدیریت موسسه‌های حسابرسی را برعهده دارند، تغییر نحوه مدیریت، رهبری و

به‌رغم وجود بسیاری از

این رویه‌های تعادل

بین کار و زندگی

حرفه حسابرسی همچنان

نرخ بسیار بالایی از

ترک کار کارمندان را

تجربه می‌کند

درک می‌کنند، به طوری که ۵۶٪ از افراد زیر ۳۰ سال این احساسها را ابراز می‌کنند. ۳۳ درصد دیگر از این افراد ۳۰ تا ۳۹ ساله بودند؛ در حالی که ۱۱ درصد آن‌ها ۴۰ تا ۴۹ ساله بودند. هیچ شرکت‌کننده ۵۷ ساله و بالاتر این نوع احساسها را تصدیق نکردند. در نهایت، همه شرکت‌کنندگانی که تعارض را به‌عنوان دلیل ترک کار خود را تایید کردند، جوانتر از ۳۹ سال بودند که ۵۰ درصد به افراد کمتر از ۳۰ سال نسبت داده می‌شد.

برای تایید یافته‌های حاصل از مصاحبه‌ها، تحلیل آماری بر روی داده‌های نظرسنجی اضافی جمع‌آوری شده برای جستجوی هرگونه نتایج آماری معنی‌داری که نشان‌دهنده رابطه بین دو متغیر است که به‌طور تصادفی توضیح داده نمی‌شود، تکمیل شد. بین برداشت تعارض پیرامون رویه‌های تعادل بین کار و زندگی و هدف‌های ترک کار، و همچنین بین برداشت تعارض به دلیل عدم حمایت مدیریت از رویه‌های تعادل کار و زندگی و هدف‌های ترک کار، روابط معنی‌داری وجود دارد - بنابراین از یافته‌های این مطالعه حمایت می‌کند. یک رابطه آماری معنی‌دار بین تعارض درون شرکت ناشی از رفتار ناعادلانه برداشت شده و شرکت‌کنندگانی که هدف ترک کار را نشان می‌دادند، پیدا شد. در نهایت، حقوق، اضافه کاری بیش از حد، تعارض، عدالت سازمانی و عدم انجام کار، همگی

حسابرسی سنتی، این بدون شک یک کار بزرگ است. موسسه‌های حسابرسی باید رویه‌های واقعی تعادل بین کار و زندگی را دریافت و تلاش کنند برداشت هرگونه رفتار ناعادلانه از طرف هر یک از شرکا را حذف کنند. آن موسسه‌هایی که قادر به انجام این کار باشند، بدون شک مزیت رقابتی راهبردی در استخدام و نگهداری در یکی از دقیقترین بازارهای اشتغال در تاریخ را خواهند داشت. همانطور که **پاتریک لنسیونی (Patrick Lencioni)** در **پنج ناکارآمدی در یک گروه**^{۱۷} بیان کرد (وایلی، ۲۰۲۲)^{۱۸}: "اگر بتوانید همه افراد یک سازمان را در یک جهت دسته‌بندی کنید، می‌توانید بر هر صنعتی، در هر بازاری، در برابر هر رقابتی و در هر زمانی، تسلط داشته باشید." 

پانوشتها:

- 1- Mark A. Nickerson, CPA, CMA (<https://www.cpajournal.com/author/mnickerson/>)
- 2- Turnover
- 3- United States (U.S)
- 4- H. Nouri and R.J. Parker
- 5- Alternative Work Arrangements (AWA)
- 6- J.C. Anderson
- 7- Work-Life Balance Practices (WLBP)
- 8- I.M. Martínez-León, et.al
- 9- S. Johnson and B. Pike
- 10- Millennial
- 11- George and Wallio
- 12- Anderson and H. Smith
- 13- Family-friendly Benefits
- 14- Misunderstanding
- 15- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 16- Millennial and Gen Z
- 17- The Five Dysfunctions of a Team
- 18- Wiley, 2022

منبع:

- Mark A. Nickerson, **The Conflict Surrounding Work-Life Balance in Public Accounting Firms**, CPAJournal, 2023

درک حسابرسان برای مهار ترک کار بیش از حد که همچنان این بخش را آزار می‌دهد، بسیار مهم است. نظرسنجی حاضر هرگز به منظور شناسایی هیچ دلیل خاصی انجام نشد، و همچنین هدف آن اشاره به هیچ‌گونه مورد خاصی نبود، بلکه فقط به منظور ارائه اطلاعات مرتبط برای کمک به رسیدگی به مسایل مربوط به ترک کار مستمری بود که این حرفه را آزار می‌دهد. بدیهی است که پیاده‌سازی رویه‌های تعادل بین کار و زندگی کافی نبوده زیرا ترک کار همچنان در حال افزایش است؛ تا حد زیادی به دلیل عدم اجرای منصفانه این شیوه‌ها یا ادراک مبنی بر عدم اجرای عادلانه آن از سوی کارمندان جوان (**نسل هزاره و نسل زد**)^{۱۶}. همانطور که از قبل توضیح داده شد، عدالت سازمانی نقش مهمی را ایفا می‌کند؛ به‌ویژه در مورد کارمندان جوانتر و با هدف تغییر چشم‌انداز آن‌ها. روشهای قدیمی که به‌سادگی به کارمندان می‌گویند نباید در مورد حقوق یا ساعت‌های کاری با یکدیگر بحث کنند و "زندگی منصفانه نیست"، دیگر جواب نمی‌دهد. کارمندان امروز حقوق، پاداش، ساعت کار، ساعت برنامه‌ریزی شده را مقایسه می‌کنند؛ واکنشهای کلامی و فیزیکی مافوق آن‌ها به درخواستهای مرخصی؛ استفاده آن‌ها از رویه‌های تعادل بین کار و زندگی و هر چیز دیگری که در محل کار اتفاق می‌افتد، را در نظر دارند زیرا این حق را دارند.

این فقط کمبود حقوق یا اضافه‌کاری بیش از حد نیست که هدف ترک کار را افزایش می‌دهد. این واقعیتی است که فقدان حقوق یا اضافه‌کاری بیش از حد در مقایسه با هم‌تایان خود به‌نوعی ناعادلانه تلقی می‌شود که به نوبه خود باعث ایجاد درگیری می‌شود. ترکیبی از این نابرابری درک شده و تضاد پیرامون آن، محرک واقعی ترک کار است. باردیگر شایان ذکر است که ۷۸٪ از افراد مورد بررسی که اظهار داشتند موسسه را ترک کرده‌اند نیز وجود تعارض را به دلیل برداشت مبنی بر رفتار ناعادلانه نشان دادند؛ این رقم درخور چشم‌پوشی نیست. به‌منظور شروع افزایش رضایت شغلی و در نتیجه کاهش ترک کار در این حرفه، موسسه‌های حسابرسی باید تمام تلاش خود را برای از بین بردن تعارض بین کارکنان با هموارکردن شرایط رقابتی به‌کار گیرند. براساس ساختار اکثر موسسه‌های



مروری کوتاه بر

چالشهای اصلی ارزش‌گذاری دارایی

دموس جورجیو اماسی 

ارزش‌گذاری دارایی یک علم دقیق نیست؛ بلکه فرایندی پیچیده و پویا است که به عوامل مختلفی از جمله مکان، شرایط، روند بازار، تقاضا و عرضه و مسایل حقوقی بستگی دارد. با این حال، زمانی که بازار بی‌ثبات است، به این معنی که قیمت‌ها به سرعت و به‌طور پیش‌بینی‌ناپذیری در نوسان هستند، کار ارزش‌گذاری یک دارایی حتی چالش‌برانگیزتر می‌شود. در این مقاله به برخی از چالشهای اصلی ارزش‌گذاری دارایی و نحوه غلبه بر آنها می‌پردازیم.

کیفیت و در دسترس بودن داده‌ها

یکی از چالشهای کلیدی ارزش‌گذاری دارایی، کیفیت و در دسترس بودن داده‌ها است. داده‌ها برای انجام تحلیل بازار، مقایسه خواص مشابه و به‌کارگیری روشهای ارزش‌گذاری ضروری هستند. علاوه بر این، داده‌ها ممکن است بازتاب‌دهنده شرایط فعلی یا آینده بازار نباشند؛ زیرا ممکن است قیمت‌ها به سرعت و به‌طور غیرمنتظره‌ای تغییر کنند. بنابراین، ارزش‌گذاران باید در انتخاب و استفاده از منابع داده‌ها دقت و انتقاد داشته باشند و آنها را برای هرگونه حرکت یا ناهنجاری بازار، تنظیم کنند.

روشها و فرضهای ارزش‌گذاری


یکی دیگر از چالشهای ارزش‌گذاری یک دارایی، انتخاب و به‌کارگیری روشها و فرضهای ارزش‌گذاری مناسب است. روشهای ارزش‌گذاری، روشهایی هستند که ارزش‌گذاران از آنها برای برآورد ارزش داراییها، مانند رویکرد درآمد، رویکرد هزینه یا رویکرد مقایسه فروش استفاده می‌کنند. هر روشی مزایا و محدودیتهای خود را داشته و ممکن است کم‌وبیش برای انواع مختلف اموال

اخلاق حرفه‌ای هوشیار و مسئولیت‌پذیر بوده و هرگونه تضاد منافع یا تخلفی را گزارش کنند.

بی‌اطمینانی و ریسک ارزش‌گذاری

پنجمین چالش ارزش‌گذاری دارایی، ارزیابی و اطلاع‌رسانی بی‌اطمینانی و ریسک ارزیابی است. بی‌اطمینانی، درجه تردید یا تغییرپذیری است که در ارزش‌گذاری به دلیل عواملی مانند محدودیت داده‌ها، انتخابهای روش‌شناختی یا نوسانهای بازار وجود دارد. ریسک، احتمال زیان یا آسیبی است که ممکن است از ارزش‌گذاری ناشی شود، به دلیل عواملی مانند تغییر شرایط بازار، اختلافهای حقوقی یا مسئولیت حرفه‌ای. بنابراین، ارزش‌گذاران باید در هنگام ارزیابی و اطلاع‌رسانی بی‌اطمینانی و ریسک ارزش‌گذاری محتاط و شفاف باشند و از ابزار و روشهای مناسبی مانند تحلیل حساسیت، تحلیل سناریو یا فواصل اطمینان استفاده کنند.

بازخورد و یادگیری ارزش‌گذاری

ششمین چالش ارزش‌گذاری یک دارایی، کسب و به‌کارگیری بازخورد و یادگیری از ارزش‌گذاری است. بازخورد، اطلاعات یا پاسخی است که ارزش‌گذاران در رابطه با ارزش‌گذاریهایشان از صاحبکاران خود دریافت می‌کنند، مانند اظهارنظرها، رتبه‌بندیها، بررسیها یا شکایتها. یادگیری، فرایند بهبود دانش، مهارتها یا عملکرد فرد بر اساس بازخورد یا تجربه است. بنابراین، ارزش‌گذاران باید در هنگام کسب و استفاده از بازخورد و یادگیری از ارزش‌گذاریهای خود، فعال و پذیرا و به‌دنبال فرصتهایی برای بهبود مستمر و توسعه حرفه‌ای باشند. 

پانوشتها:

- 1- International Valuation Standards (IVS)
- 2- Royal Institution of Chartered Surveyors (RICS)
- 3- International Valuation Standards Council (IVSC)
- 4- Rules of Conduct

منبع:

- What are the Main Challenges of Valuing a Property?, dgeorgiou.cy, Sep 2023

و بازارها مناسب باشد. با این حال، روشهای ارزش‌گذاری ممکن است گستره کاملی از عواملی را که بر ارزش یک دارایی تاثیر می‌گذارند؛ مانند ریسک، بی‌اطمینانی یا احساسات را دربر نگیرد. بنابراین، ارزش‌گذاران باید هنگام به‌کارگیری روشهای ارزش‌گذاری، انعطاف‌پذیر و خلاق باشند و فرضها و تعدیلهای خود را توجیه کنند.

هدف و زمان ارزش‌گذاری

سومین چالش ارزش‌گذاری دارایی، تعریف و تعیین هدف و زمان ارزیابی است. هدف از ارزش‌گذاری دلیلی است که چرا ارزش‌گذاری مورد نیاز است، مانند خرید، فروش، وام دادن یا هدفهای حسابداری. زمان ارزیابی، تاریخ یا دوره‌ای است که ارزیابی انجام‌شده یا گزارش می‌شود. بنابراین، ارزش‌گذاران باید هنگام تعریف و تعیین هدف و زمان‌بندی ارزش‌گذاری شفاف و ثابت باشند و هرگونه محدودیت یا اخطار را به روشنی توضیح دهند.

استانداردهای ارزش‌گذاری و اخلاق حرفه‌ای

چهارمین چالش ارزش‌گذاری داراییها، رعایت استانداردها و اصول ارزش‌گذاری مربوط است. استانداردهای ارزش‌گذاری، قوانین و دستورالعملهایی هستند که ارزش‌گذاران برای اطمینان از کیفیت، سازگاری و اعتبار ارزش‌گذاریهای خود از آنها پیروی می‌کنند، مانند استانداردهای بین‌المللی ارزش‌گذاری^۱ (IVS) یا استانداردهای ارزش‌گذاری انجمن سلطنتی پیمایشگران خبره^۲ (RICS). اصول اخلاق حرفه‌ای، اصول و ارزشهایی هستند که ارزش‌گذاران برای اطمینان از درستی، حرفه‌ای بودن و بی‌طرفی ارزش‌گذاریهای خود از آنها پیروی می‌کنند، مانند آیین اخلاق حرفه‌ای (the Code of Ethics) شورای بین‌المللی استانداردهای ارزش‌گذاری^۳ (IVSC) یا قوانین رفتاری^۴ انجمن سلطنتی پیمایشگران خبره. با این حال، در یک بازار پرنوسان، ارزش‌گذاران ممکن است با فشار یا وسوسه برای انحراف از استانداردها و اخلاق حرفه‌ای، مانند برآورده کردن خواسته‌های صاحبکار، معامله‌های ایمن یا اجتناب از اختلاف روبه‌رو شوند. بنابراین، ارزش‌گذاران باید در هنگام رعایت استانداردها و



انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ با عنوان ارائه و افشا در صورتهای مالی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در تاریخ ۹ آوریل ۲۰۲۴ استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (IFRS 18) با عنوان «ارائه و افشا در صورتهای مالی» را منتشر کرد. این استاندارد جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1) با عنوان «ارائه صورتهای مالی»، به‌عنوان منبع اولیه الزامها در استانداردهای حسابداری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در زمینه ارائه صورتهای مالی خواهد شد. استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، از زمان انتشار استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۷ با عنوان «قراردادهای بیمه» در مه ۲۰۱۷، اولین استاندارد جدید از مجموعه استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است.

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری از سرمایه‌گذاران بازخوردهایی مبنی بر کاهش مقایسه‌پذیری صورت سودوزیان بنگاه‌ها، در نتیجه کمبود یکنواختی در چگونگی ارائه عملکرد مالی دریافت کرد. برای مثال، دو بنگاه ممکن است عملیات مشابه در یک صنعت مشابه داشته باشند، اما نتایج عملیات خود را به‌طور متفاوت ارائه کنند. در پاسخ به این نگرانیها و نگرانیهای دیگر، هیئت پروژه‌ای برای جایگزین کردن استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ با یک استاندارد حسابداری جدید زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی راه‌اندازی کرد تا مقایسه‌پذیری عملکرد مالی ارائه‌شده توسط بنگاه‌ها را افزایش دهد. با این‌که استاندارد شماره ۱۸ تغییرهای درخور توجهی در ارائه صورتهای مالی معرفی می‌کند، اما در همه جنبه‌های استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ تجدیدنظر صورت نگرفته است. در بسیاری از حوزه‌ها، انتظار بر این است که الزامهای استاندارد شماره ۱ بدون هیچ تغییر اساسی به استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ منتقل شوند.

نزدیکترین جمع فرعی سازگار با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی؛ برای مثال، «سود یا زیان تعدیل شده» قابل تطبیق به سود یا زیان.

IAASB

IFRS®

استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ برای دوره‌های گزارشگری سالانه‌ای که از ۱ ژانویه ۲۰۲۷ یا بعد از آن شروع می‌شوند، لازم‌الاجرا خواهد بود. به‌کارگیری زودتر از موعد مجاز است. بنگاه‌ها ملزم به ارائه مجدد دوره‌های تطبیقی هستند. صفحه پروژه هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، همه اسناد مربوط به این استاندارد را دربر دارد.

موسسه بی‌دی‌او (BDO) نسخه روزآمدشده استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در یک نگاه، استانداردهای حسابداری زیرمجموعه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در عمل و دیگر اسناد منتشرشده را در دوره مشخص منتشر خواهد کرد.

منبع:

• IASB Publishes IFRS 18 Presentation & Disclosure in Financial Statements, BDO.com, 10 April 2024

این رویکرد در شکل ۱ نشان داده شده است: در ادامه، خلاصه‌ای از درخور توجه‌ترین تغییرهای معرفی شده به‌وسیله استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ بیان شده است:

۱- دسته‌بندیها و جمعهای فرعی در صورت سودوزیان: اقلام درآمد و هزینه در دسته‌های عملیاتی، تامین مالی، سرمایه‌گذاری، مالیات بر درآمد یا عملیات غیرمستمر طبقه‌بندی خواهند شد. این طبقه‌بندی به ترکیب ارزیابی فعالیت‌های تجاری اصلی بنگاه و سیاستهای حسابداری خاص منتخب بستگی خواهد داشت.

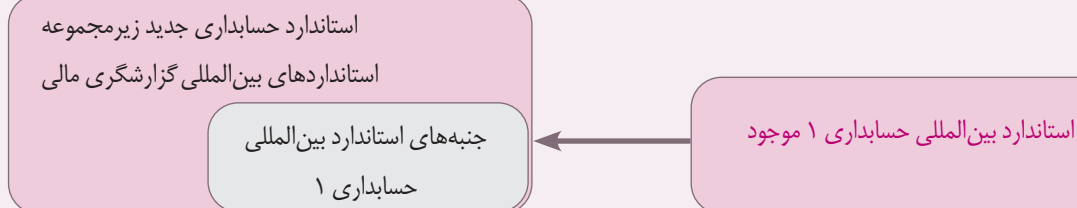
۲- جمعهای فرعی موردنیاز در صورت سودوزیان: براساس کاربرد الزامهای طبقه‌بندی برای بنگاه که در بند ۱ توصیف شدند، جمعهای فرعی مشخص باید در صورتهای مالی ارائه شوند؛ مانند سود عملیاتی. جمع فرعی سود عملیاتی اکنون در استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ توصیف شده است.

۳- برچسب‌زنی، تجمیع و تفکیک: الزامهای گسترش‌یافته برای برچسب‌زنی، تجمیع و تفکیک اطلاعات در صورتهای مالی.

۴- تغییرهای کم‌دامنه در صورت جریان‌های نقدی: الزامهای تجدیدنظرشده برای چگونگی ارائه صورت جریانهای نقدی؛ از جمله طبقه‌بندی جریانهای نقد بهره و سود تقسیمی.

۵- معیارهای عملکرد تعریف‌شده توسط مدیریت: الزام بنگاه‌های مشخص به شمول «معیارهای عملکرد تعریف‌شده توسط مدیریت» (معیارهای عملکرد جایگزین، معیارهای غیر از اصول پذیرفته‌شده حسابداری امریکا و غیره) در یادداشتهای همراه صورتهای مالی، همراه با تلفیق

شکل ۱- انتقال از IAS1 به IFRS18





آیا ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟

مروری بر الزامهای جدید ارائه صورتهای مالی

طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

دکتر محسن قاسمی 

سرانجام پس از مدتها گفتگو درباره لزوم بازنگری در الزامهای ارائه صورتهای مالی، آوریل ۲۰۲۴ ویرایش نهایی استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ «ارائه و افشا در صورتهای مالی» (IFRS18)^۱ منتشر شد. الزامهای این استاندارد در مورد همه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از یکم ژانویه ۲۰۲۷ و پس از آن آغاز می‌شود، لازم‌الاجرا خواهد بود؛ و از آن تاریخ، جایگزین استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ «ارائه صورتهای مالی» (IAS 1)^۲ خواهد شد. در این ارتباط، پرسشی که ذهن حسابداران سرتاسر جهان، از جمله حسابداران ایرانی را به خود مشغول کرده، این است که آیا با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد جدید، شکل و نحوه ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟ یا این‌که نهاد استانداردگذار به اصلاحیهایی جزئی بسنده کرده است؟

درباره استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱

این استاندارد (IAS1) نخستین استاندارد بین‌المللی حسابداری است، که پیش‌نویس آن، مارس ۱۹۷۴ با عنوان «افشای رویه‌های حسابداری» به‌منظور نظرخواهی عمومی منتشر شد؛ و ویرایش نهایی آن در ژانویه ۱۹۷۵ با عنوان بالا انتشار یافت. الزامهای این استاندارد از همان تاریخ برای واحدهای تجاری لازم‌الاجرا شد. این استاندارد طی حدود نیم‌قرن گذشته همواره لازم‌الاجرا بوده است. ولی بارها توسط کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASC) و سپس توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) مورد تجدیدنظر قرار گرفته؛ و از اوت ۱۹۹۷ نیز عنوان آن به «ارائه صورتهای مالی» تغییر یافته است.

در ایران نیز از سال ۱۳۸۰ که از سوی سازمان حسابداری رعایت شماری از استانداردهای بین‌المللی حسابداری برای واحدهای تجاری فعال در ایران لازم‌الاجرا شد؛ ترجمه این استاندارد، در قالب استاندارد حسابداری ۱ «نحوه ارائه صورتهای مالی» (مصوب ۱۳۷۹) در مورد همه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۸۰/۱/۱ و پس از آن آغاز می‌شود، لازم‌الاجرا شد. ویرایش لازم‌الاجرای فعلی این استاندارد نیز که در قالب استاندارد حسابداری ۱ «ارائه صورتهای مالی» (تجدیدنظرشده ۱۳۹۷) در مورد همه صورتهای مالی که دوره مالی آنها از تاریخ ۱۳۹۸/۱/۱ و پس از آن آغاز می‌شود، لازم‌الاجراست؛ منطبق با ویرایش دسامبر ۲۰۱۴ این استاندارد (IAS1) است.

با توجه به پیشینه فوق، هم‌اینک که طبق تصمیم هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) مقرر شده است، پس از حدود ۵۲ سال و از ابتدای سال ۲۰۲۷، الزامهای IFRS18 جایگزین IAS1 شود، پرسشی که اذهان حسابداران سرتاسر جهان را به‌خود مشغول کرده، این است که آیا با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد جدید، شکل و نحوه ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟ یا این که نهاد استاندارددگذار به اصلاحهایی جزئی بسنده کرده است؟

خبر خوب برای حسابداران!

استاندارددگذار به اصلاحهایی جزئی بسنده کرده است

در این مقاله، پس از مروری گذرا بر پیشینه استانداردگذاری بین‌المللی حسابداری طی نیم‌قرن گذشته، با ارجاع به ارائه اینترنتی (وبکست) منتشرشده توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) ^۳ نگاهی خواهیم داشت بر سه گروه الزامهای جدیدی که واحدهای تجاری باید با لازم‌الاجراشدن IFRS 18 (از سال ۲۰۲۷) در ارائه صورتهای مالی خود رعایت کنند.

پیشینه استانداردگذاری بین‌المللی حسابداری

در سال ۱۹۷۳، «کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری» (IASC) ^۴ با هدف هماهنگ‌سازی رویه‌های متنوع گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی، در لندن تاسیس شد. کمیته در طول دوران فعالیت خود (از ۱۹۷۳ تا ۲۰۰۱) در مجموع ۴۱ «استاندارد بین‌المللی حسابداری» (IAS) ^۵ تدوین کرد که به مرور توسط بخش بزرگی از کشورهای سرتاسر جهان مورد پذیرش قرار گرفت. در حال حاضر (در سال ۲۰۲۴)، از این ۴۱ استاندارد بین‌المللی حسابداری، ۲۴ استاندارد همچنان لازم‌الاجرا هستند؛ ۱۴ استاندارد با استانداردهای جدید جایگزین شده‌اند؛ و فقط ۳ استاندارد کنار گذاشته شده‌اند.

کمیته در سال ۱۹۹۷ به این نتیجه رسید که برای ادامه فعالیت خود نیاز به تجدیدساختاری جامع دارد. از این رو، از یکم آوریل ۲۰۰۱ با عنوان «هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری» (IASB) ^۶ زیر نظارت «بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» (IFRS Foundation) ^۷ به ماموریت خود ادامه داد. هیئت (IASB) طی حدود ۲۴ سال گذشته، علاوه بر تجدیدنظر ویرایشهای قبلی استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) در موارد مقتضی نسبت به تدوین «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی» (IFRS) مبادرت کرده است؛ به‌نحوی که هم‌اکنون، مجموعه‌ای که با عنوان استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) شناخته می‌شود، متشکل از ویرایشهای تجدیدنظرشده استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) است.

آیا با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد جدید

شکل و نحوه ارائه صورتهای مالی دگرگون خواهد شد؟

یا این که نهاد استانداردگذار به اصلاحیهایی جزئی بسنده کرده است

در صورتهای مالی رعایت شود، متمرکز بر تجدید ساختار صورت سودوزیان، و ارائه اطلاعات بیشتر درباره عملکرد مالی واحدهای تجاری است.

سه گروه الزامهای جدید طبق استاندارد بین‌المللی

گزارشگری مالی ۱۸

به گفته کارشناسان فنی IASB، سه گروه الزامهای جدیدی که طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ (از ۲۰۲۷) باید در ارائه و افشا در صورتهای مالی رعایت شود، عبارتند از: ۱- تجدید ساختار صورت سودوزیان در سه طبقه عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی؛ و الزام واحدهای تجاری به ارائه دو جمع فرعی جدید در این صورت (سود عملیاتی، و سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد)؛

۲- الزام واحدهای تجاری به افشای اطلاعات درباره معیارهای عملکرد تعریف شده توسط مدیریت؛ و

۳- ارتقای رهنمودهای مربوط به گروه‌بندی اطلاعات (الزامهای تجمیع و تفکیک)

گروه اول الزامهای جدید: تجدید ساختار صورت

سودوزیان

از آنجا که استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ در پاسخ به تقاضای سرمایه‌گذاران برای اطلاعات بهتر درباره عملکرد مالی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در فوریه ۲۰۲۴، ارائه‌ای اینترنتی (وبکست) منتشر کرد؛ که در آن، دو تن از کارشناسان فنی هیئت به مرور تغییرهایی پرداختند که با لازم‌الاجرا شدن این استاندارد از سال ۲۰۲۷ واحدهای تجاری باید در ارائه صورتهای مالی خود رعایت کنند. به استناد گفته‌های این کارشناسان، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ با شعار «اطلاعات بهتر برای تصمیمهای بهتر»، و با هدف افزایش مقایسه‌پذیری، شفافیت و فایده‌مندی اطلاعات، تدوین شده است؛ و همه ذینفعان موجود در زیست‌بوم استانداردهای حسابداری را تحت تاثیر قرار خواهد داد. این استاندارد، در پاسخ به تقاضای سرمایه‌گذاران برای اطلاعات بهتر درباره عملکرد مالی واحدهای تجاری تدوین شده است. از اینرو، در درجه نخست، نحوه انتقال اطلاعات مربوط به عملکرد مالی در صورتهای مالی را بهبود خواهد بخشید؛ و از این راه، مبنای بهتری را برای تحلیل و مقایسه عملکرد مالی شرکتها در اختیار سرمایه‌گذاران خواهد گذاشت.

به عبارت دیگر، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ درصدد دگرگونی ارائه صورتهای مالی در ابعاد مختلف نیست؛ و تمرکز اصلی آن بر بهبود ارائه اطلاعات مربوط به عملکرد مالی واحدهای تجاری است. از اینرو، عمده الزامهای جدیدی که طبق این استاندارد باید در ارائه و افشا

خواهد شد (نمایه ۱ را ببینید).

از آنجا که طبق الزامهای استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS1) (در ایران، استاندارد حسابداری ۱) واحدهای تجاری باید اجزای هزینه‌های شناسایی‌شده در صورت سودوزیان را با استفاده از طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها یا کارکرد هزینه‌ها در واحد تجاری، هر کدام که اطلاعات قابل اتکا و مربوطتر فراهم می‌کند، ارائه کنند؛ بنابراین، در حال حاضر ارائه جمع فرعی سود عملیاتی در صورت سودوزیان الزامی نیست. زیرا اگر یک واحد تجاری اجزای هزینه‌های شناسایی‌شده در صورت سودوزیان خود را با استفاده از طبقه‌بندی مبتنی بر ماهیت هزینه‌ها ارائه کند؛ در عمل امکان ارائه سود عملیاتی در صورت سودوزیان خود را ندارد. ارائه جمع فرعی سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد در صورت سودوزیان نیز هیچگاه الزامی نبوده است. ولی طبق

واحدهای تجاری تدوین شده، و مقرر است در درجه نخست، نحوه انتقال این اطلاعات در صورتهای مالی را بهبود بخشد، و از این راه، مبنای بهتری برای تحلیل و مقایسه عملکرد مالی واحدهای تجاری در اختیار سرمایه‌گذاران بگذارد؛ نخستین گروه از الزامهای جدید طبق این استاندارد، منجر به تجدید ساختار صورت سودوزیان خواهد شد. بدین ترتیب، که در رعایت الزامهای این استاندارد جدید، واحدهای تجاری ملزم خواهند شد درآمدها و هزینه‌های خود را در سه طبقه عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی ارائه کنند. ساختاری که مشابه ساختار ارائه جریانهای نقدی واحدهای تجاری در صورت جریانهای نقدی است. علاوه بر این، با لازم‌الاجرا شدن الزامهای این استاندارد، از آن پس، ارائه دو جمع فرعی «سود عملیاتی» و «سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد» در صورت سودوزیان واحدهای تجاری نیز الزامی

نمایه ۱ - ساختار جدید صورت سودوزیان طبق الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸

طبقه عملیاتی	درآمد عملیاتی
	بهای تمام‌شده درآمد عملیاتی
	سود ناخالص
	سایر درآمدهای عملیاتی
	هزینه‌های فروش
	هزینه‌های تحقیق و توسعه
	هزینه‌های عمومی و اداری
زیان کاهش ارزش سرقفلی	
سایر هزینه‌های عملیاتی	
	سود عملیاتی
طبقه سرمایه‌گذاری	سهم از سود یا زیان شرکتهای فرعی و مشارکتهای خاص
	سایر درآمدهای سرمایه‌گذاری
	سود قبل از تامین مالی و مالیات بر درآمد
طبقه تامین مالی	هزینه مالی وامها و اجاره‌های سرمایه‌ای
	هزینه مالی طرحهای بازنشستگی
	سود قبل از مالیات بر درآمد
	مالیات بر درآمد
	سود خالص

واحدهای تجاری ملزم خواهند شد درآمدها و هزینه‌های خود را در

سه طبقه عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی ارائه کنند

ساختاری که مشابه ساختار ارائه جریانهای نقدی

واحدهای تجاری در صورت جریانهای نقدی است

باید در قالب یکی از یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی به‌طور جداگانه افشا شوند. هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر این باور است که افشای این معیارهای غیراستانداردی عملکرد به افزایش شفافیت و بهبود توان تحلیل و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران منجر خواهد شد. نمونه‌هایی از این معیارها عبارتند از:

- سود عملیاتی تعدیل شده،
- سود (زیان) خالص تعدیل شده،
- سود قبل از هزینه مالی، مالیات، و هزینه استهلاک تعدیل شده،
- جریان نقدی آزاد، و
- برگشت حقوق مالکانه.

از دید بسیاری از سرمایه‌گذاران، این معیارها همواره فایده‌مند بوده‌اند؛ ولی نحوه محاسبه آن‌ها و اطلاع از سایر اطلاعات مربوط به آن‌ها، همواره یکی از نگرانیهای سرمایه‌گذاران بوده است. بنابراین، در صورتی که این اطلاعات در قالب یکی از یادداشتهای توضیحی صورتهای مالی ارائه و افشا شود، نحوه محاسبه و سایر اطلاعات مربوط به آن‌ها ارائه و اطمینان‌بخشی (حسابرسی) خواهد شد.

طبق الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، در این یادداشت توضیحی صورتهای مالی:

- باید توضیح داده شود که هر یک از این معیارها چرا گزارش شده‌اند؛


اعلام هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و با اجرای الزامهای استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، ارائه این دو جمع فرعی و این ساختار جدید صورت سودوزیان الزامی خواهد شد. بدین ترتیب، نقطه آغازی باثبات و جامع برای تحلیل سرمایه‌گذاران فراهم خواهد کرد؛ و به آنان کمک خواهد کرد که عملکرد واحدهای تجاری را بهتر مقایسه کنند. البته در رعایت این الزام جدید باید توجه داشت که برای بعضی از واحدهای تجاری، از جمله بانکها و بیمه‌ها، فعالیتهای اصلی کسب‌وکار آن‌هاست. بنابراین، این واحدهای تجاری باید درآمدها و هزینه‌های سرمایه‌گذاری و تامین مالی را نیز در طبقه عملیاتی صورت سودوزیان خود ارائه کنند. ملاحظه‌ای که هم‌اینک نیز در ارائه جریانهای نقدی این واحدهای تجاری در طبقات عملیاتی، سرمایه‌گذاری و تامین مالی صورت جریانهای نقدی لحاظ می‌شود.

گروه دوم الزامهای جدید: الزام واحدهای تجاری به افشای اطلاعات درباره معیارهای عملکرد تعریف‌شده توسط مدیریت (MPMs)

طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، این معیارهای غیراستاندارد (non-GAAP) که از آن‌ها به‌عنوان معیارهای عملکرد تعریف‌شده توسط مدیریت (MPMs) ^۸ یا معیارهای جایگزین عملکرد (APMs) ^۹ یاد می‌شود،

جمع‌بندی

هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری بر این باور است که این سه گروه الزامهای جدید، در مجموع از طریق افزایش مقایسه‌پذیری، شفافیت و فایده‌مندی اطلاعات ارائه‌شده در صورتهای مالی، موجب فراهم‌شدن اطلاعات بهتر برای تصمیم‌گیری بهتر خواهد شد.

این هیئت هم‌اینک در حال آماده‌شدن برای راه‌اندازی پروژه استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ از آوریل ۲۰۲۴ است. البته تاریخ لازم‌الاجرا شدن این استاندارد برای صورتهای مالی آغاز شده از یکم ژانویه ۲۰۲۷ و پس از آن است. بدین ترتیب، واحدهای تجاری در سرتاسر جهان فرصت کافی برای آماده‌سازی لازم را در اختیار خواهند داشت. با این حال، امکان به‌کارگیری زودتر از موعد این استاندارد برای واحدهای تجاری نیز فراهم است. 

پانوشتها:

- 1- IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements
- 2- IAS 1 Presentation of Financial Statements
- ۳- در این وب‌کست (ارائه ویدئویی در وب) که در فوریه ۲۰۲۴ با عنوان «مروری بر IFRS 18؛ استاندارد حسابداری آینده IFRS» توسط بنیاد IFRS منتشر شد؛ دو تن از کارشناسان فنی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در قالب سه گروه الزامهای جدید طبق IFRS 18 به مرور تغییرهایی پرداختند که با لازم‌الاجرا شدن این استاندارد از سال ۲۰۲۷ واحدهای تجاری باید در ارائه صورتهای مالی خود رعایت کنند.
- 4- The International Accounting Standards Committee (IASC)
- 5- International Accounting Standards (IASs)
- 6- The International Accounting Standards Board (IASB)
- 7- IFRS Foundation
- 8- Management Performance Measures (MPMs)
- 9- Alternative Performance Measures (APMs)
- 10- Requirements for Grouping of Information
- 11- Aggregation and Disaggregation of Information

منابع:

- Webcast: Overview of the Forthcoming IFRS Accounting Standard (IFRS18), IASB, IFRS Foundation, Feb 2024.
- Deloitte's IAS Plus website

□ باید توضیح داده شود که هر یک از این معیارها چطور محاسبه شده‌اند؛

□ باید توضیح داده شود که هر یک از این معیارها چه تغییرهایی داشته‌اند؛ و

□ هر یک از این معیارها باید با جمعهای فرعی صورت سودوزیان انطباق داده شوند. یعنی، نشان داده شود که هر یک از این معیارها از طریق اضافه‌کردن یا کسرکردن چه مبالغی به/از این جمعهای فرعی محاسبه شده‌اند.

گروه سوم الزامهای جدید: ارتقای رهنمودهای مربوط به گروه‌بندی اطلاعات (الزامهای تجمیع و تفکیک)

سرانجام، سومین گروه از الزامهای جدید طبق استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸، موجب ارتقای رهنمودهای مربوط به **گروه‌بندی اطلاعات**^{۱۰} خواهد شد؛ الزامهایی که آن‌ها را با عنوان الزامهای **تجمیع و تفکیک**^{۱۱} اطلاعات در صورتهای مالی می‌شناسیم. این الزامها کمک می‌کنند که اطمینان یابیم سرمایه‌گذاران اطلاعات **بااهمیت** را دریافت می‌کنند. همچنین، به درک‌پذیرتر شدن و مفیدتر شدن صورتهای مالی نیز کمک می‌کنند؛ زیرا همواره یکی از نگرانیهای سرمایه‌گذاران این بوده است که بعضی از واحدهای تجاری، جزئیات کافی را درباره اطلاعات ارائه‌شده در صورتهای مالی فراهم نمی‌کنند. به همین دلیل، استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی ۱۸ در واکنش به این نگرانی سرمایه‌گذاران، الزامهای گروه‌بندی اطلاعات را بهبود خواهد بخشید. از جمله این بهبودها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

□ الزامهای مشخصی برای ارائه و افشای هزینه‌های عملیاتی مقرر خواهد شد؛

□ راهنمایی خواهد شد که چه اطلاعاتی باید در متن صورتهای مالی و چه اطلاعاتی باید در یادداشتهای توضیحی ارائه شوند؛

9

□ الزامهای مشخصی درباره افشای اقلامی که با عنوان «سایر» ارائه می‌شوند، مقرر خواهد شد.



مدل سه خط

در راهبری و مدیریت ریسک

مر تضى اسدى

آرشينا منتظرى

مقدمه

سازمانها تعهدهای انسانی هستند، که در دنیایی به طور فزاینده نامطمئن، پیچیده، به هم پیوسته و متزلزل فعالیت می کنند. آن ها اغلب دارای ذینفعان متعدد با منافع متنوع، قابل تغییر و گاهی اوقات متقابل می باشند. ذینفعان نظارت سازمانی را به یک هیئت مدیره (ارکان راهبری) واگذار می کنند، که به نوبه خود منابع و اختیارها را برای انجام اقدامهای مناسب از جمله مدیریت ریسک، به مدیریت تفویض می کند.

به این دلایل و موارد دیگر، سازمانها به ساختارها و فرایندهای موثر برای دستیابی به اهداف و در عین حال حمایت از راهبری قوی و مدیریت ریسک نیاز دارند. از آنجایی که هیئت مدیره گزارشهایی را از مدیریت در مورد فعالیتها، نتایج و پیش بینیها دریافت می کند، هم هیئت مدیره و هم مدیریت به حسابرسی داخلی برای ارائه اطمینان و مشاوره مستقل و عینی در مورد همه موضوعها و ترویج و تسهیل نوآوری و بهبود، تکیه می کنند. هیئت مدیره در نهایت در قبال راهبری خود پاسخگو است که از طریق اعمال و رفتارهای هیئت مدیره و همچنین مدیریت و حسابرسی داخلی به دست می آید.

داخلی (IIA) امریکا برای روشن کردن نقشها و مسئولیتها برای مدیریت و کنترل موثر ریسکها معرفی شد. خود نقشها قبل از سال ۲۰۱۳ وجود داشته‌اند، اما به‌طور رسمی تعریف نشده و در سطح جزئیات مورد بحث قرار نگرفته بودند. مدل سه خط دفاعی توسط انجمن حسابرسان داخلی در مقاله‌ای با عنوان "سه خط دفاعی در کنترل و مدیریت موثر ریسک" در ژانویه ۲۰۱۳ ارائه شده است.

در سال ۲۰۲۰، در میان ریسکهای رو به افزایش شرکتهای در سرتاسر جهان، مدل «سه خط دفاعی» تکامل یافت و به‌عنوان مدل «سه خط» اصلاح شد. مدل «سه خط» نقشها و مسئولیتهای حسابرسان داخلی را بهتر روشن می‌کند و همچنین به نیاز حسابرسان داخلی برای ارائه مشاوره برای دستیابی به اهداف کسب‌وکار علاوه بر نقش موجود دفاعی خود می‌پردازد. این موضوع در مدل قبلی نامشخص بود، جایی که مدیریت ممکن است تنها مسئول کمک به کسب‌وکار در دستیابی به اهداف استراتژیک خود باشد. مدل به‌روز شده "سه خط" نیاز عملکردهای مدیریت ریسک برای همسویی

مدل سه خط، یک رویکرد مدیریت ریسک برای کمک به سازمانها برای تشخیص و مدیریت موثر ریسکها با ایجاد سه خط دفاعی متمایز است. این مدل که توسط انجمن حسابرسان داخلی (IIA) امریکا تعریف شده، بر این ایده استوار است که این سه خط دفاعی با هم کار می‌کنند تا ساختاری پیرامون مدیریت ریسک و راهبری داخلی ایجاد کنند.

پس از بحران مالی ۲۰۰۸-۲۰۰۷، که تا حدی ناشی از شکستهای گسترده به‌خاطر عدم توجه کافی به مدیریت ریسک بود، محبوبیت این مدل به‌شدت افزایش یافت. در پاسخ به این بحران، قانون‌گذاران و مقامهای نظارتی توجه فزاینده‌ای به مدیر ارشد ریسک^۱ (CRO) و کمیته ریسک هیئت‌مدیره معطوف و شروع به توصیه مدل سه خط کردند. بیشتر کارهای علمی روی این مدل نیز پس از بحران انجام شد و قبل از آن بسیاری از متخصصان مدیریت ریسک فقط نام مدل را شنیده بودند. از سال ۲۰۱۰، مدل سه خط دفاعی به‌طور گسترده به‌عنوان یک چارچوب معتبر برای مدیریت ریسک عملیاتی و مالی واحدهای اقتصادی در سراسر جهان پذیرفته شده است. هدف این مدل، تعیین موقعیتها و نقشهای جدید در یک سازمان به‌خودی‌خود نبود، بلکه برای ارزیابی ساختارهای موجود برای اطمینان از پوشش کافی و استقلال برای ارائه مدیریت ریسک موثر بود. حتی اگر امروز در برابر مدل، مورد ارزیابی قرار نگیرید، این یک چارچوب مفید برای سنجش بلوغ سازمان شما و آماده‌سازی خود برای بررسیهای پیشرفته‌تر در حین رشد است.

در یک نظرسنجی که در سال ۲۰۱۵ از متخصصان حسابرسی داخلی در ۱۶۶ کشور (n=۱۴۵۱۸) انجام شد اکثر پاسخ‌دهندگان (۷۵٪) گزارش دادند که سازمان آنها از مدل سه خط که توسط انجمن حسابرسان داخلی ارائه شده است، پیروی می‌کند. همچنین نظرسنجی که از مدیران ارشد حسابرسی^۲ (CAEs) در اتریش، آلمان و سوئیس (n=۴۱۵) انجام شد، اکثر پاسخ‌دهندگان (۸۸٪) گزارش دادند که آنها این مدل را پیاده‌سازی کرده‌اند، به‌ویژه این که نرخ پذیرش در موسسات مالی بالا و تا ۹۶٪ می‌رسد.

مدل سه خط چیست و چه هدفی دارد؟

مدل "سه خط دفاعی" در سال ۲۰۱۳ توسط انجمن حسابرسان

از سال ۲۰۱۰

مدل سه خط دفاعی به‌طور گسترده

به‌عنوان یک چارچوب معتبر برای

مدیریت ریسک عملیاتی و

مالی واحدهای اقتصادی در

سراسر جهان پذیرفته شده است



با اهداف کسب‌وکار سازمان را برطرف می‌کند. این یک تغییر قابل توجه از مدل قبلی "سه خط دفاعی" است.

تغییر اخیر به "سه خط" برای روشن کردن نقشها و مسئولیتها گامی در جهت درست است. رویکرد اصول محور مدل جدید یک تغییر اساسی نسبت به مدل قبلی است؛ زیرا اطمینان می‌دهد که تصمیمهای مدیریت ریسک سازگار هستند. همچنین، اطمینان می‌دهد که مدل به‌طور مداوم در طول زمان بهبود می‌یابد.

مدل جدید "سه خط" همچنین بر نقش تکامل یافته حسابرس داخلی به‌عنوان یک عنصر توانمند برای دستیابی به اهداف کسب‌وکار سازمان تاکید می‌کند. این مدل مشخص می‌کند که حسابرسی داخلی، همراه با سایر خطوط، باید برای ایجاد و محافظت از ارزش کسب‌وکار با هم کار کنند. کار باید با منافع اولویت‌بندی شده سازمان همسو باشد. این علاوه بر نقش سنتی موجود حسابرسان داخلی برای کمک به ارزیابی و

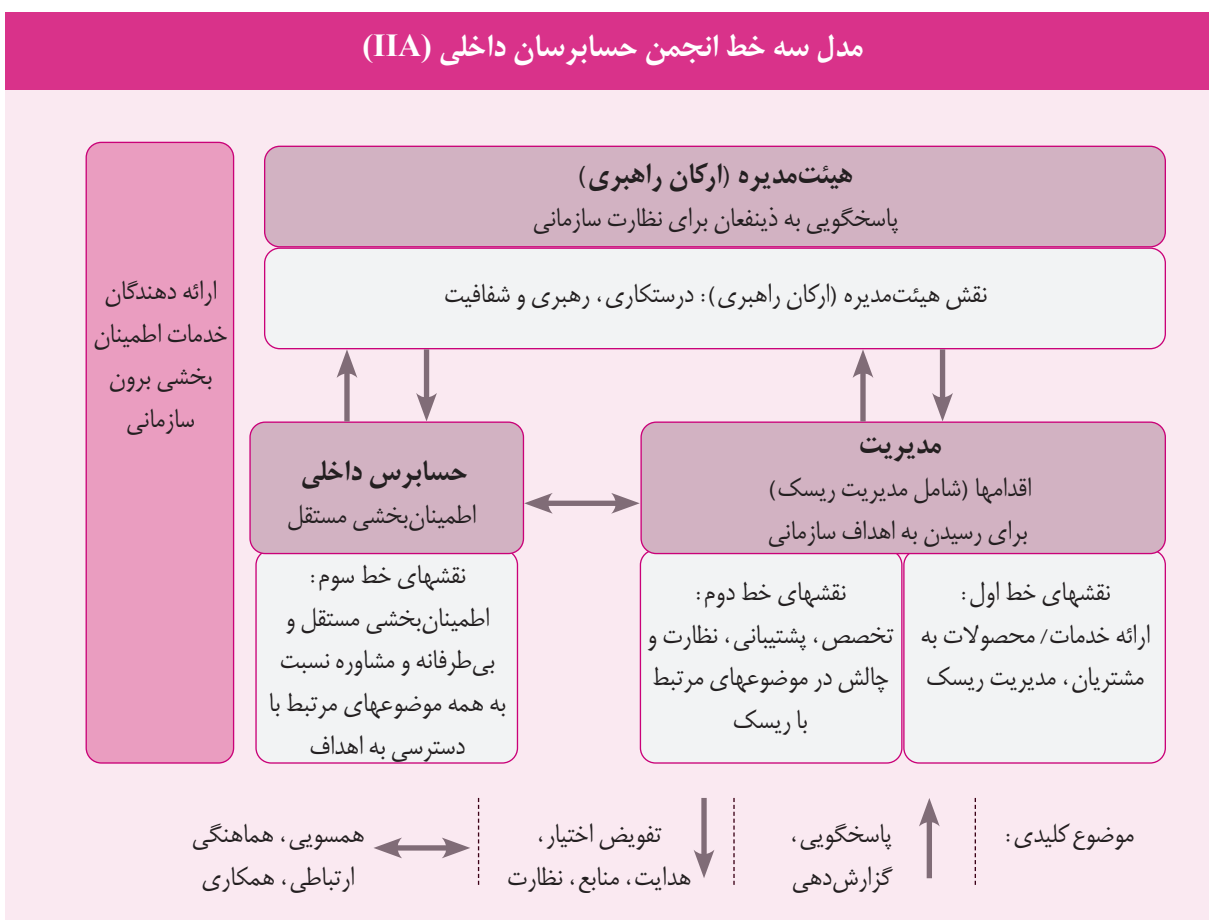
اعتبارسنجی مستقل ریسکهای سازمانی است. این مدل به وضوح نقشهایی از جمله نظارت توسط هیئت‌مدیره، مدیریت ارشد و اطمینان بخشی مستقل را تعریف می‌کند.

این مدل برای همه سازمانها کاربرد دارد و می‌تواند موارد زیر را انجام دهد:

- سازگارشدهن برای رسیدن به اهداف سازمانی.
- تمرکز بر مدیریت ریسک برای دستیابی و رسیدن به اهداف.
- شناخت نقشها و مسئولیتها در همه موقعیتها در مدل و رابطه آنها با یکدیگر.
- اجرای اقدامهایی برای همسویی فعالیتها و اهداف با منافع ذینفعان.

تشریح مدل سه خط

مدل سه خط از یک رویکرد جامع برای مدیریت ریسک



نقشهای حسابرسی داخلی

مسئولیت اصلی

مدیریت ریسک را

در مقابل هیئت مدیره

برعهده دارد



برای هر حوزه ارائه می‌کند:

هیئت مدیره (ارکان راهبری)

- هیئت مدیره مسئولیت مدیریت سازمان را از طرف ذینفعان می‌پذیرد. مسئولیتها شامل موارد زیر است:
- درگیرکردن ذینفعان برای نظارت بر منافع شان.
- حفظ اطلاع‌رسانی باز در مورد دستاوردهای هدف.
- پرورش فرهنگ جامع‌نگری و مسئولیت‌پذیری.
- ایجاد اشتهای ریسک سازمان و نظارت بر مدیریت ریسک از جمله کنترل‌های داخلی.
- نظارت بر الزامهای اخلاقی، حقوقی و قانونی.
- ایجاد و مدیریت فرایند حسابرسی داخلی مستقل.

نقشهای مدیریت در خط اول

نقشهای مدیریت در خط اول، هدایت و سوق‌دادن تمام اقدامهای برنامه در محل، از جمله مدیریت ریسکها و به‌کارگیری منابع برای اهداف ریسک سازمان است. مسئولیتها شامل موارد زیر است:

- حفظ ارتباط با هیئت مدیره و گزارش تمامی ریسکها از جمله نتایج برنامه‌ریزی شده، واقعی و مورد انتظار در رابطه با اهداف شرکت.

استفاده می‌کند. واحدهای کسب‌وکار، تطبیق، حسابرسی و دیگر کارکنان مدیریت ریسک از جمله گروه‌هایی هستند که سه خط دفاعی را تشکیل می‌دهند و هر کدام کارکرد خاصی دارند. در اینجا به تفکیک این سه خط می‌پردازیم:

• **خط اول.** مدیریت، مالکان بخش یا فرایند - یا هر کسی که در خط مقدم است - اولین خط دفاعی است. مسئولیت اصلی آنها کنترل و در اختیار گرفتن ریسکهای مرتبط با فعالیتهای روزانه است. آنها همچنین کنترلها را اجرا و سیاستهای داخلی را توسعه می‌دهند، بر اجرای خط‌مشی کارکنان نظارت دارند و عوامل ریسک را از طریق تصمیم‌گیریها و اقدامهای مقتضی، نظارت می‌کنند.

• **خط دوم.** خط دوم دفاعی شامل مدیریت ریسک و حوزه‌های رعایت است - مانند مدیر ریسک، مسئول تطبیق یا مسئول امنیت اطلاعات. خط دوم مناطق دفاعی، وظیفه اجرای برنامه مدیریت ریسک شرکت و نظارت بر روند و اجرای این سیاستها را برعهده دارند. آنها همچنین ریسکهای نوظهور را در عملیات روزانه کسب‌وکار مشخص می‌کنند.

• **خط سوم.** خط سوم دفاعی شامل حسابرسان داخلی و برون سازمانی است. مسئولیت اصلی آنها اطمینان از اثربخشی خط اول و دوم دفاعی است. آنها همچنین طراحی و اجرای برنامه مدیریت ریسک را بررسی و ارزیابی می‌کنند. حسابرسان داخلی به‌طور معمول در مورد طراحی و عملیات مدیریت ریسک شرکت به هیئت مدیره، ناظران و حسابرسان مستقل گزارش می‌دهند.

مدل سه خط به‌طور گسترده توسط بسیاری از صنایع به‌عنوان مدل راهبری ریسک پذیرفته شده است. اجرای آن با توجه به صنایع و اندازه شرکتها متفاوت است.

نقشهای کلیدی در مدل سه خط

مدل سه خط، تقسیم روشنی از نقشها و مسئولیتها را برای پاسخگویی و شفافیت ایجاد می‌کند. انجمن حسابرسان داخلی (IIA) موارد زیر را به‌عنوان نقشهای کلیدی در مدل همراه با تفکیک مسئولیتها در هر نقش فهرست می‌کند. سازمانها ممکن است در توزیع مسئولیتها متفاوت باشند، اما انجمن حسابرسان داخلی (IIA) این بررسیهای سطح بالا را

- اطلاع‌رسانی مسایل مربوط به استقلال و بی‌طرفی برنامه مدیریت ریسک به هیئت‌مدیره.
- انجام اقدامهای مناسب برای قراردادن محافظت در محل؛ در صورت لزوم.

ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان بخشی مستقل

(حسابرسان مستقل، ناظران...)

این نقشها کمک بیشتری برای محافظت از منافع ذینفعان و رعایت مقررات ارائه می‌کنند. مسئولیتها شامل موارد زیر است:

- بررسی رعایت قوانین و مقررات و آگاهی در مورد قوانین و مقررات جدید موثر بر سازمان.
- افزودن منابع خارجی برای پاسخگویی به درخواستهای مدیریت و هیئت‌مدیره برای کمک به منابع داخلی.

شش اصل راهنمای مدل سه خط

برای بهینه‌سازی اثربخشی مدل سه خط، سازمانها باید رویکردی مبتنی بر اصول را اتخاذ کنند. انجمن حسابرسان داخلی (IIA) شش اصل زیر را برای راهنمایی مدل سه خط دفاعی سازمان برای مدیریت ریسک فهرست می‌کند:

۱- **راهبری.** راهبری به ذینفعان پاسخگو است و رهبری و یکپارچگی سازمان را شکل می‌دهد. سازمان می‌تواند در جهت منافع خود و ذینفعان تصمیمهای مبتنی بر ریسک را اتخاذ کند. استفاده از توصیه‌های حسابرسی داخلی در راستای تشویق و توسعه مداوم این روشها، به مدیریت ریسک کمک می‌کند.

۲- **نقشهای هیئت‌مدیره.** هیئت‌مدیره اطمینان حاصل می‌کند که رویه‌ها و چارچوبهای لازم برای حفظ منافع ذینفعان وجود دارد. آنها همچنین اطمینان حاصل می‌کنند که استانداردهای اخلاقی و قانونی رعایت می‌شوند.

۳- **مدیریت و نقشهای خط اول و دوم.** نقشهای خط اول باید اطمینان بخشی کنند که محصولات یا خدمات به‌طور ایمن به مشتریان ارائه می‌شوند. نقشهای خط دوم با ارائه تخصص و نظارت و مدیریت هرگونه مسایل نظارتی یا رفتار غیراخلاقی به مدیریت ریسک کمک می‌کند. خط دوم، مسئولیت گسترده‌تری مانند مدیریت ریسک سازمانی را ارائه

مدل سه خط

تقسیم روشنی از نقشها و

مسئولیتها را برای

پاسخگویی و شفافیت

ایجاد می‌کند



- ایجاد و مدیریت چارچوبها و رویه‌های مناسب برای مدیریت عملیات و ریسک. این شامل کنترل‌های داخلی می‌شود.
- اطمینان از رعایت اصول اخلاقی و قوانین و مقررات.

نقشهای مدیریت در خط دوم

نقشهای مدیریت در خط دوم، ارائه پشتیبانی و تخصص برای نظارت بر مدیریت ریسک است. مسئولیتها شامل موارد زیر است:

- ایجاد فرایندها، سیستمها و نهادهای مداوم برای بهبود فرایند مدیریت ریسک.
- دستیابی به اهداف مدیریت ریسک مانند کنترل داخلی، امنیت اطلاعات، پایداری و تضمین کیفیت.
- تحقیق و گزارش اثربخشی مدیریت ریسک از جمله کنترل داخلی.

نقشهای حسابرسی داخلی

نقشهای حسابرسی داخلی، مسئولیت اصلی مدیریت ریسک را در مقابل هیئت‌مدیره برعهده دارد. مسئولیتها شامل موارد زیر است:

- ارائه اطمینان بخشی مستقل و بی‌طرفانه در مورد اثربخشی کنترل‌های مدیریت ریسک به هیئت‌مدیره.

مستمر مدیریت می‌کند.

• **بهبود ارتباطات.** مدل سه خط دفاعی، ارتباطات ساختاریافته و همکاری را در خطوط مختلف دفاعی کمیته حسابرسی ترویج می‌دهد. به اشتراک‌گذاری اطلاعات، بینشها و بهترین شیوه‌ها برای استراتژی مدیریت موثرتر ریسک برای کل سازمان را تشویق می‌کند.

• **افزایش راهبری.** عملکردهای مدیریت ریسک و تطبیق در خط دوم به ایجاد و اجرای فرایندهای مدیریت ریسک سازگار کمک می‌کند. این اطمینان می‌دهد که سازمان از مقررات مربوط و استانداردهای صنعت پیروی می‌کند و ریسکهای قانونی و اعتباری را به حداقل می‌رساند.

• **تخصیص کارآمد منابع.** توزیع مسئولیتهای مدیریت ریسک در این سه خط اطمینان می‌دهد که سازمانها منابع را به‌طور موثرتری تخصیص می‌دهند. کارکنان عملیاتی می‌توانند بر مدیریت ریسک روزانه و مدیریت ریسک اختصاص داده‌شده و متخصصان حسابرسی می‌توانند بر چشم‌انداز کلی ریسک نظارت کنند.

• **آگاهی کامل از ریسک.** این مدل به دیدگاه کل‌نگر از ریسک نگاه می‌کند و ریسکهای استراتژیک و عملیاتی را در نظر می‌گیرد. با نگاه‌کردن به این ریسکها از منظری جامع، سازمان

می‌دهد، اما خط اول مسئولیت مدیریت ریسک در سطح بالاتر را برعهده دارد.

۴- **نقشهای خط سوم.** حسابرسی داخلی اطمینان عینی می‌دهد که ابتکارهای مدیریت ریسک موثر است. حسابرسی داخلی از سیستمهای مستقل و تخصصی با رویکردهایی برای بررسی فرایندهای مدیریت ریسک استفاده می‌کند. نقشهای خط سوم یافته‌ها را به مدیریت و هیئت‌مدیره گزارش می‌کنند تا هرگونه بهبود مورد نیاز را انجام دهند.

۵- **استقلال خط سوم.** حسابرسی داخلی یک نهاد مستقل است که اعتبار و اختیار یافته‌های خود را فراهم می‌کند. حسابرسی داخلی با مدیریت مرتبط نیست، بنابراین می‌تواند یافته‌هایی را ارائه دهد که عاری از سوگیری باشد تا از هرگونه دخالت در برنامه‌ریزی سازمانی جلوگیری کند.

۶- **ایجاد و پشتیبانی از ارزش.** هدف اصلی همکاری همه این نقشها، اولویت‌بندی منافع ذینفعان است. آن‌ها فعالیتها را از طریق همکاری و ارتباط هماهنگ می‌کنند. تمام تصمیمهای مبتنی بر ریسک باید با همسویی این حوزه‌ها شفاف و قابل‌اعتماد باشد.

مزایای مدل سه خط

مدل سه خط به سازمانها کمک می‌کند تا به‌طور فعالانه ریسکها را با افزایش راهبری و انعطاف‌پذیری، مدیریت و رسیدگی کنند. این مدل به سازمان کمک می‌کند تا مبنایی برای رشد و موفقیت ایجاد کند. برخی از مهمترین مزایای این مدل عبارتند از:

• **پاسخگویی روشن.** تمام نقشها و مسئولیتهای هر یک از خطوط مختلف دفاعی تعریف شده است. وظایف مدیریت ریسک نیز به‌طور مناسب تخصیص داده شده است؛ بنابراین تفکیک وظایف روشن از ریسکها در تمام سطوح سازمان وجود دارد. این کمک می‌کند تا هرگونه شکاف در نظارت بر ریسک به حداقل برسد.

• **تحلیل عینی.** خط سوم، ارزیابیهای مستقل و عینی از اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک را ارائه می‌دهد. دیدگاه مستقل به ذینفعان اطمینان می‌دهد که ریسکها به اندازه کافی مدیریت می‌شوند. این دیدگاه همچنین بینشها را برای بهبود

به زبان ساده

وقتی چندین نفر

مسئول هستند

در واقع هیچ‌کس

مسئول نیست



می‌تواند به‌طور فعال هرگونه ریسک نوظهور را مدیریت و روی فرصتها سرمایه‌گذاری کند. این مدل همچنین فرهنگ تصمیم‌گیری آگاهانه از ریسک را تشویق می‌کند.

چالشهای اثربخشی مدل

مزایای زیادی برای مدل سه خط وجود دارد، اما برخی از چالشها و معایب بالقوه نیز وجود دارد. سازمانها می‌توانند با برنامه‌ریزی دقیق، ارتباط مستمر و آموزش به این چالشها رسیدگی کنند.

برخی از چالشهای اثربخشی مدل سه خط شامل موارد زیر است:

• **شکاف مهارتها و دانش.** کارکنان عملیاتی در خط اول دفاعی ممکن است فاقد مهارت و تخصص لازم برای مدیریت جامع ریسک باشند. سازمانها ممکن است نیاز به ارائه آموزش و پشتیبانی برای اطمینان از تشخیص و کاهش ریسک موثر داشته باشند.

• **تمرکز بیش از حد بر رعایت (انطباق).** ممکن است به‌جای مدیریت ریسکهای خاص سازمان، ذهنیت بیشتری

برای برآوردن الزامهای نظارتی وجود داشته باشد.

• **مدیریت تغییر.** معرفی مدل سه خط مستلزم تلاشهای مدیریتی تغییر برای جلب رضایت کارکنان در تمام سطوح دفاعی است. برخی از کارمندان ممکن است در مقابل تغییر مقاومت کنند و اثربخشی مدل را زیر سوال ببرند.

• **تخصیص منابع.** برای به‌دست آوردن منابع کافی، سازمانها باید مسئولیتهای مدیریتی ریسک را در خطوط مختلف توزیع کنند که به پرسنل، آموزش و فناوری نیاز دارد. یافتن تعداد مناسب منابع ممکن است یک چالش باشد؛ اگر شرکتهای بخش ریسک و حسابرسی جداگانه نداشته باشند.

• **مالکیت ریسک.** ایجاد مالکیت واضح ریسک در خطوط مختلف ممکن است چالش‌برانگیز باشد. کارکنان خط اول دفاعی ممکن است نقش خود را در مدیریت ریسک به‌طور کامل قبول نکنند. این می‌تواند منجر به تشخیص و کاهش ناکافی ریسک شود.

• **مقیاس‌پذیری.** اجرای مدل سه خط در یک سازمان بزرگ با چشم‌انداز ریسک متنوع ممکن است چالش‌برانگیز باشد. ریسکهای سازمانهای بزرگ‌تر ممکن است پیوسته تغییر کنند، بنابراین تطبیق مدل برای تناسب با نیازهای خاص سازمان ممکن است فرایند پیچیده‌ای باشد.

• **گزارشگری.** سازمانها باید چگونگی تعیین کمیت و ارزیابی اثربخشی تلاشهای مدیریتی ریسک هر خط را تعیین کنند. این معیارها باید ارزش فعالیت‌های مدیریتی ریسک را به ذینفعان نشان دهد.

علاوه بر این، این مدل روابط گزارش‌دهی بازیگران مختلف را نشان می‌دهد، اما نکته‌های مهمی وجود دارد که باید به آن‌ها توجه کرد:

• رابطه بین مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره (ارکان راهبری) در این مدل نامشخص است.

• این مدل بر نشان‌دادن ریسکها (دفاع) متمرکز است و نه تحقق اهداف سازمانی.

• اگرچه تعامل پایین به بالا توسط حسابرسی داخلی با ارکان راهبری و مدیریت ارشد وجود دارد، اما تعامل بین حسابرسی داخلی و دو خط دیگر مشخص نیست.

با وجود محبوبیت مدل سه خط در بسیاری از صنایع،

مدل سه خط به

سازمانها کمک می‌کند تا

به‌طور فعالانه ریسکها را

با افزایش راهبری و

انعطاف‌پذیری

مدیریت و رسیدگی کنند



شده است. به عنوان مثال، مدل چهار خط را برای پاسخگویی بهتر به نیازهای موسسات مالی پیشنهاد کردند. خط چهارم متشکل از مراجع نظارتی و حسابرسی مستقل است که قرار است با حسابرسی داخلی همکاری نزدیکی داشته باشند. مثال دیگر، مدل پنج خطی است که به تدریج توسط چندین محقق و سازمان توسعه یافت. با این حال، تغییرهای پیشنهادی به الزام مدل را بهبود نمی بخشد و همچنین، ممکن است افزودن خطوط بیشتر مدل را بیش از حد پیچیده و سخت کند. این در حالی است که شرکتهای ناظران

در حال حاضر خواهان تغییرهای ساختاری نیستند. همچنین، شایان ذکر است که مدل‌های جایگزین به مراتب کمتر از مدل اصلی محبوبیت دارند.



پانوشتها:

- 1- Chief Risk Officer (CRO)
- 2- Chief Audit Executives
- 3- When There are Several People in Charge—No One Really Is”

منابع:

- The Institute of Internal Auditors (IIA), “The IIA’S Three Lines Model: An Update of the Three Lines of Defense” July 2020
<https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>
- Amanda Hetler, “Three Lines Model”, August 2023
<https://www.techtarget.com/searchcio/definition/three-lines-model>
- Maris Sekar, “Machine Learning for Auditors (Automating Fraud Investigations Through Artificial Intelligence)”, Aprss, 2022
- Jonas Schuett, Three Lines of Defense Against Risks from AI, Springer, 2023

انتقادهایی نیز به این مدل وارد است. چهار نقطه ضعف و نارسایی در این مدل شناسایی شده است:

اول، آن‌ها استدلال می‌کنند که انگیزه‌های ریسک‌پذیری در خط اول اغلب همراه‌کننده است. زمانی که با جایگزینی بین ایجاد سود و کاهش ریسک مواجه می‌شوند، از لحاظ تاریخی انگیزه‌های برای اولویت‌بندی ریسک‌های قبلی داشته‌اند،

دوم، اغلب عدم استقلال سازمانی برای وظایف خط دوم وجود دارد. آن‌ها بیش از حد به افراد سودجو نزدیک هستند که می‌تواند منجر به اتخاذ نگرشهای ریسک‌پذیرتر شود.

سوم، عملکردهای خط دوم اغلب فاقد مهارت و تخصص لازم برای به چالش کشیدن شیوه‌ها و کنترل‌ها در خط اول هستند. و

چهارم، اثربخشی حسابرسی داخلی به دانش، مهارت و تجربه افراد بستگی دارد که ممکن است ناکافی باشد.

یکی دیگر از انتقادهای رایج این است که این مدل احساس امنیت کاذبی را ارائه می‌دهد. به زبان ساده، «وقتی چندین نفر مسئول هستند، در واقع هیچ‌کس مسئول نیست»^۲ انتقاد دیگر این است که این مدل بیش از حد دیوانسالارانه و پرهزینه است. لایه‌های نظارتی بیشتر ممکن است ریسک را کاهش دهد، اما به قیمت کارآمدی مدل تمام می‌شود. آخرین انتقاد این که مدل به جریان اطلاعات بین خطوط بستگی دارد، اما موانع زیادی برای این موضوع وجود دارد. به عنوان مثال، ممکن است خط دوم تشخیص ندهد که آن‌ها فقط آنچه را که خط اول برای نشان دادن آن‌ها انتخاب می‌کند، می‌بینند. در حالی که این انتقادهای کاستی‌های مربوط را مشخص می‌کند و باید جدی گرفته شود، اما مدل را به عنوان یک کل زیر سوال نمی‌برد. علاوه بر این، مدل سه خط در طول سالها بهبود یافته است. امروزه تمرکز بر افزایش اثربخشی مدل و پاسخ به انتقادهای است.

با توجه به این انتقادهای، چندین مدل جایگزین پیشنهاد



آشنایی با

شورای استانداردهای

بین‌المللی ارزش‌گذاری (IVSC)



IVSC

INTERNATIONAL VALUATION
STANDARDS COUNCIL

استاندارد شامل استانداردهای عمومی^۴ و استانداردهای دارایی^۵ است. استانداردهای مصوب از ۱ ژانویه ۲۰۲۵ لازم‌الاجرا خواهد بود.

استانداردهای عمومی استانداردهایی را شامل می‌شود که برای تمام انواع ارزش‌گذاریها به‌کار می‌رود. از استانداردهای دارایی نیز بسته به نوع ارزشگذاری استفاده می‌شود. بخش پیوست‌ها نیز که اطلاعات بیشتری در خصوص مفاهیم مشخص ارائه می‌کنند، جز جدایی‌ناپذیر هر استاندارد بوده و لازم‌الاجراست.

استانداردهای عمومی (General Standards)

طبق آنچه در شکل ۱ دیده می‌شود، این استانداردها همانطور که گفته شد برای تمام ارزشگذاریها به‌کار می‌رود. شماره سه رقمی این استانداردها با کد ۱ شروع می‌شود و شامل استانداردهای زیر است:

چارچوب ارزشگذاری (IVS 100)

اصول مربوط به ارزیاب (شامل اصول اخلاقی، شایستگی، رعایت، تردید حرفه‌ای)، کنترل کیفیت فرایند ارزشیابی، استفاده از متخصص و یا سازمانهای خدماتی و بحث راجع به رعایت، موضوع این استاندارد است.

دامنه کاربرد (IVS 101)

در این استاندارد مفاهیم ارزشیابی که در دامنه کاربرد ارزشگذاری مورد استفاده قرار می‌گیرد، مشخص شده است. از جمله این مفاهیم عبارت است از: داراییها و بدهیهای که ارزیابی می‌شوند، هدف ارزشیابی، استفاده‌کننده، ارزیاب، تاریخ ارزشیابی، مفاهیم خاص و غیره.

مبانی ارزش (IVS 102)

مبانی ارزش به معنی الزامهای اساسی است که ارزشهای گزارش شده مبتنی بر آن است. مبانی ارزشگذاری متعددی

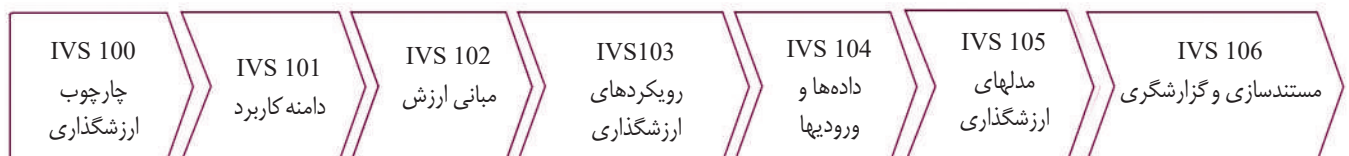
شورای استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری (ارزشیابی)^۱ (IVSC) نهادی بین‌المللی و غیرانتفاعی است که در ایالات متحده ایجاد شده و مقر عملیاتی آن در لندن، انگلستان است. ریشه تاریخی آن به سال ۱۹۸۱ برمی‌گردد که در آن زمان با نام کمیته استانداردهای بین‌المللی ارزیابی داراییها^۲ (TIASC) نام‌گذاری گردید. در نهایت سال ۲۰۰۸ و پس از تجدید ساختار سازمانی به شورای استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری (IVSC) تغییر نام داد و از سال ۲۰۲۲ تعداد اعضای آن به ۱۸۰ سازمان رسید. این شورا استانداردهای فنی و اخلاقی بین‌المللی را با هدف اطمینان از این‌که منافع عمومی در ارزیابیهای که سرمایه‌گذاران و دیگران به آن تکیه می‌کنند به‌طور موثری محافظت می‌شود، توسعه می‌دهد. با سایر نهادهای فعال در تنظیم بازارهای مالی نیز تعامل می‌کند تا اطمینان حاصل شود که موضوعهای ارزشگذاری به‌درستی درک و منعکس شده است. شورای استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری با موسسات ارزشیابی حرفه‌ای ملی، کاربران و تهیه‌کنندگان ارزشگذاریها، دولتها، تنظیم‌کننده‌ها و نهادهای دانشگاهی همکاری می‌کند، که همگی می‌توانند به‌عضویت این شورا درآیند و در مشاوره هیئتها در مورد اولویتهای دستور کار خود نقش ایفا کنند.

شورای استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری در تدوین استانداردها و رهنمودهای فنی خود، فرایندی شبیه هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری از جمله انتشار استاندارد برای اظهارنظر عمومی را دنبال می‌کند. شورای استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری توسط نهاد امور اقتصادی و اجتماعی سازمان ملل به رسمیت شناخته شده است.

ساختار استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری

استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری^۳ متشکل از دو نوع

شکل ۱- استانداردهای عمومی ارزشگذاری



ارزشگذاری ورودیها را به خروجیها که در تعیین ارزش به کار می‌روند، تبدیل می‌کنند. در تمام حالتها ارزیاب باید قضاوت حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای را در انتخاب و استفاده از مدل‌های ارزشگذاری و به‌کارگیری ورودیهای مورد استفاده در مدل ارزشگذاری به‌کار گیرد.

مستندسازی و گزارشگری (IVS 106)

فارغ از اینکه ارزیاب در استخدام کارفرما باشد یا توسط کارفرما از بیرون دعوت به کار شده باشد، الزامات مستندسازی و گزارشگری باید رعایت شود. منظور از مستندسازی، ثبت نوشتاری ارزشگذاری و بررسی ارزشیابی است که ممکن است شامل مکاتبات با کارفرما یا کاربرگها یا هر دو باشد. گزارش نیز باید شامل جزئیات کافی، واضح و دارای ساختار مناسب در توصیف مبانی و خود ارزش به عنوان نتیجه نهایی باشد.

استانداردهای دارایی (Asset Standards)

علاوه بر الزامهای استانداردهای عمومی، استانداردهای دارایی برای انواع خاص دارایی و بدهی مطابق شکل ۲ به کار می‌رود. این استانداردها نیز با کد سه رقمی شناخته می‌شود و از کد ۲۰۰ آغاز می‌گردد.

کسب وکارها و منافع تجاری (IVS 200)

تعریف این‌که چه چیزی یک کسب وکار را تشکیل می‌دهد ممکن است بسته به استفاده مورد نظر از یک ارزشگذاری متفاوت باشد، اما به‌طور کلی شامل یک سازمان یا مجموعه یکپارچه داراییها و/یا بدهیهای درگیر در امور تجاری، فعالیت صنعتی، خدماتی یا سرمایه‌گذاری است. به‌طور کلی، یک کسب وکار شامل بیش از یک دارایی (یا یک دارایی و/یا بدهی

در استانداردهای ارزشگذاری وجود دارد، مانند ارزش بازار، اجاره بازار، ارزش سرمایه‌گذاری، ارزش هم‌افزایی^۶ و ارزش نقدشوندگی. ارزیاب ممکن است توسط نهاد، قانون و یا هر نوع چارچوب دیگری ملزم به استفاده از نوع خاصی از مبانی ارزش شده باشد.

پیوست این استاندارد شامل توصیف مبانی ارزش مبتنی بر تعاریف استانداردهای بین‌المللی ارزشگذاری، سایر مبانی (ارزش منصفانه (IFRS)، ارزش منصفانه (قانونی)) و پیش‌فرض ارزش (شامل فرض بیشترین و بهترین استفاده، استفاده فعلی/استفاده موجود، تسویه منظم و فروش اجباری) می‌باشد.

رویکردهای ارزشگذاری (IVS 103)

رویکردهای مورد اشاره در این استاندارد شامل سه رویکرد بازار، رویکرد درآمد و رویکرد بهای تمام‌شده است. پیوست این استاندارد، روشهای ارزشیابی مربوط به هر رویکرد را توصیف می‌کند.

داده‌ها و ورودیها (IVS 104)

داده‌ها و ورودیها در تعیین ارزشها برای انواع ارزشیابی داراییها و بدهیها به کار می‌روند. ورودیها از داده‌ها مشتق می‌شوند و به‌همراه فرضها و اصلاحات، در تعیین ارزش مورد استفاده قرار می‌گیرند. داده‌ها و ورودیها باید مبتنی بر اطلاعات واقعی باشد (مثل اندازه‌گیریه‌ها و قیمت‌های منتشرشده).

پیوست این استاندارد شامل ملاحظات محیطی، اجتماعی و حاکمیتی است.

مدلهای ارزشگذاری (IVS 105)

مدل ارزشگذاری ابزاری است برای استفاده در اجرای کمی یک روش ارزشیابی به‌طور جزئی یا به‌طور کلی. مدل

شکل ۲- استانداردهای دارایی



عمر دارایی و . . .

- عوامل محیطی و خارجی، و
- عوامل مربوط به اقتصاد

منافع داراییهای واقعی (عینی) (IVS 400)

منافع دارایی به طور معمول توسط دولت یا قانون هر کشور تعریف می‌شود که اغلب توسط قوانین ملی یا حوزه‌های قضایی محلی تنظیم می‌شوند. قبل از انجام یک ارزیابی در مورد منافع دارایی، ارزشگذار باید چارچوب قانونی مربوط را که بر منافع ارزشگذاری شده تاثیر می‌گذارد را درک کند. منافع دارایی فیزیکی شامل حق مالکیت، کنترل، استفاده یا تصرف زمین و ساختمان است.

داراییهای توسعه‌ای (IVS 410)

داراییهای توسعه‌ای به این صورت تعریف می‌شوند: منافع در جایی که برای دستیابی به بالاترین و بهترین استفاده در تاریخ ارزیابی به توسعه نیاز است مثل ساخت یک ساختمان. ارزیابی اموال توسعه‌ای ممکن است برای اهداف مختلف مورد نیاز باشد. درک استفاده موردنظر برعهده ارزشگذار است.

ابزار مالی (IVS 500)

چندین رویکرد برای ارزشگذاری ابزار مالی وجود دارد. در برخی موارد، ارزشهای ابزار مالی قابل مشاهده و به آسانی براساس معاملات منتشر شده سهام به طور دقیق موجود است. در موارد دیگر، ارزشها با استفاده از مدل‌های استاندارد صنعت براساس ورودیها و با درجه‌های مختلف مشاهده‌پذیری موجود است. ارزیاب در این فرایند باید قضاوت حرفه‌ای خود را به کار گیرد.



پانوشتها:

- 1- The International Valuation Standards Council (IVSC)
- 2- The International Assets Valuation Standards Committee (TIAVSC)
- 3- International Valuation Standards (IVS)
- 4- General Standards
- 5- Asset Standards
- 6- Synergetic value

منبع:

- International Valuation Standards Council, May 2024

واحد که در آن ارزش به استفاده از داراییها و/یا بدهیهای اضافی بستگی دارد) خواهد بود.

داراییهای نامشهود (IVS 210)

هنگام ارزشگذاری یک دارایی نامشهود، ارزشگذار باید به طور خاص درک کند چه باید ارزشگذاری شود و استفاده موردنظر از ارزشگذاری چیست. برای مثال، به طور معمول ارزش داده‌های مشتری (نام، آدرس و غیره) بسیار متفاوت از قراردادهای مشتری (آن قراردادهایی که در تاریخ ارزیابی وجود دارند) است. کدام داراییهای نامشهود نیاز به ارزشگذاری دارند و تعریف آن داراییهای نامشهود، ممکن است بسته به استفاده موردنظر از ارزشگذاری، متفاوت باشد. تفاوت در نحوه تعریف داراییهای نامشهود می‌تواند منجر به تفاوت‌های قابل توجهی در ارزش شود.

بدهیهای غیرمالی (IVS 220)

برای اهداف IVS 220، بدهیهای غیرمالی به عنوان بدهیهایی تعریف می‌شود که نیازمند تعهد عملکرد غیرنقدی برای ارائه کالا یا خدمات هستند؛ مثل ضمانت محصول و خدمات، بدهیهای قراردادی و درآمد انتقالی به دوره‌های آتی، تعهدهای زیست‌محیطی، برخی تعهدهای احتمالی، برخی غرامتها و تضمینها و غیره.

موجودی کالا (IVS 230)

موجودی به طور کلی شامل کالاهایی است که در فرایند تولیدات آتی مورد استفاده قرار خواهند گرفت (یعنی مواد خام، قطعات، لوازم)، کالاهای مورد استفاده در فرایند تولید (یعنی کار در جریان ساخت)، و کالاهای در انتظار فروش (یعنی کالاهای نهایی). ارزیابی موجودی برای اهداف مورد نظر مختلفی انجام می‌شود. مسئولیت ارزشگذار این است که استفاده مورد نظر از ارزشگذاری را شناسایی نماید. همچنین مسئولیت ارزشگذار این است که درک نماید آیا موجودی باید به طور جداگانه ارزشگذاری شود یا با سایر داراییها در یک گروه قرار گیرد.

اموال، تجهیزات و زیرساختها (IVS 300)

ارزیابی اموال، تجهیزات و زیرساختها (PEI) به طور معمول نیازمند در نظر گرفتن طیف وسیعی از عوامل مربوط به خود دارایی، شامل عوامل محیطی و فیزیکی، عملکردی و پتانسیل اقتصادی است:

• عوامل مربوط به دارایی: ویژگی فنی دارایی، شرایط دارایی،

HESABRAS

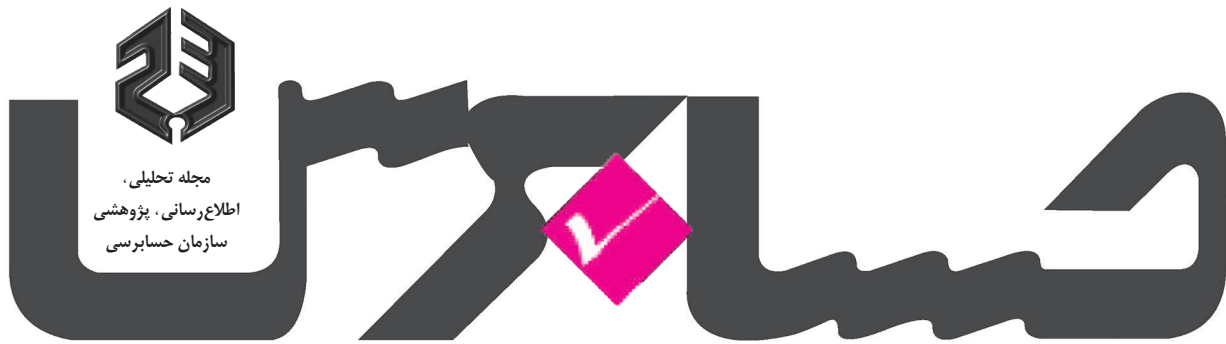
List of Contents:

Interview

- 13 There Are So Many Expectations, Both Right And Wrong, Placed on The Auditor!.... Talk to: M. Alimirzaee
- 18 The Number of Pension Obligations Is So High That if They. Talk to: M. Darabi
- 24 There Is a lack of Appropriate Technical Guidance for The Proper Application..... Talk to: V. Jafari
- 29 The Origin of Economic Value In The Perfect Market Theory and Talk to: Y. Tariverdi Ph. D

Articles

- 33 FAQ About The Main Challenges and Benefits
- 36 Fair Value Accounting: Benefits, Challenges and Implications for Financial Reportin
- 42 A Renewed Focus on Human Capital
- 46 The Conflict Surrounding Work-Life Balance in Public
- 56 The Main Challenges of Valuing a Property, A Review
- 58 IASB Publishes IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements
- 60 Will The Financial Statements Change? M. Ghasemi. Ph. D
- 66 Three-Line Model In Governance and Risk Management ... M. Asadi, A. Montazeri
- 74 Getting to Know The International Valuation Standards Council... M. Sayadi. Ph.D



- با حضور در گروه مشترکان ارجمند مجله حسابرسی از دریافت به‌موقع 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 دانشگاه‌ها با دریافت اشتراک مجله حسابرسی از تخفیف ویژه برخوردار خواهند شد.
- مشترکان مجله حسابرسی می‌توانند مطالب مجله را به‌صورت دیجیتال نیز دریافت کنند.

مشترک حقوقی	مشترک حقیقی
نام مشترک:	نام خانوادگی:
وابسته به:	سال تولد:
نام شخص دریافت‌کننده:	محل کار:
سمت:	رشته تحصیلی:
شروع اشتراک از شماره:	شروع اشتراک از شماره:
تعداد درخواست از هر شماره:	تعداد درخواست از هر شماره:

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

شماره حساب: ۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲ بنام سازمان حسابرسی

شماره شبانه: IR۵۱۰۱۰۰۰۰۴۰۰۱۰۰۰۶۰۴۰۰۵۳۷۲

شناسه واریز: ۳۷۹۰۰۰۶۷۴۲۶۷۵۰۰۰۱۰۰۱۰۱۰۱۱۳۶۳۳۲

آدرس: تهران - میدان آرژانتین - بلوار بیهقی - نبش کوچه ۱۲ غربی - پلاک ۱۲

شماره فاکس: ۰۲۱ - ۸۸۵۰۲۶۰۲

شماره تلفن: ۰۲۱ - ۸۸۵۰۳۴۴۵

مبلغ اشتراک (دوسال‌ونیم): ۲۰۰۰۰۰ تومان (مشترکان قبلی مجله شامل افزایش بهاء نخواهند بود)

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

HESABRAS

HESABRAS
(AUDITOR)

Quarterly Publication
No.: 126
Jun. 2024

Licence Holder
Audit Organization

Director
Akbar Soheily Pour

Editor
Reza Nazari, Ph.D



No. 12, beihaghi St., Argentina Sq., Tehran, IRAN

Postal Code: 15147-46417

Tel: 021-88503445

Fax: 021-88502602

Email: editor@hesabras.org

www.hesabras.org

متقاضیان محترم، برای ثبت نام جهت انبارگردانی روی دکمه زیر کلیک کنید

ثبت نام متقاضیان انبارگردانی

پنج شنبه ۱۳ بهمن ۱۴۰۱

ورود به سایت انگلیسی (EN)



صفحه اصلی | درباره سازمان | خدمات سازمان | میز خدمت | ارتباطات و اطلاع رسانی | توان خولهان



سامانه های سازمان حسابرسی | سماح



سامانه فروش آنلاین نشریات



سامانه آموزش



سامانه بازنگستان

میز خدمت الکترونیکی



سامانه اینترنتی فروش نشریات

مشاهده



سامانه دریافت شناسه واریز

مشاهده



پست الکترونیکی همکاران

مشاهده



پیشنهادات و شکایات

مشاهده



ثبت نام متقاضیان انبارگردانی

مشاهده