



حسابرسی بین‌المللی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

محمد صیادی

کارشناس ارشد حسابداری



با گسترش بازارهای جهانی و سرعت رشد معاملات بین‌المللی ضرورت دستیابی به اطلاعات قابل اتکا و با کیفیت بالا برای موفقیت در بازارهای جهانی اهمیت زیادی یافته است. خرید و فروش سهام در سطح بین‌المللی مستلزم وجود خدمات اعتباردهی با قابلیت پذیرش بین‌المللی و آن هم متفاوت از خدمات اعتباردهی در سطح ملی است، تا از این طریق صورت‌های مالی شرکت‌ها در صحنه‌ی بین‌المللی قابل اعتبار و مورد استفاده‌ی سرمایه‌گذاران خارجی و برون‌مرزی قرار گیرد. مفهوم حسابرسی بین‌المللی نوعی پاسخ‌گویی به این نیاز جهانی است.

در این مقاله ابتدا با بررسی وجود تنوع گزارشگری مالی در کشورهای جهان زمینه‌سازی برای حسابرسی بین‌المللی ارائه می‌شود. در ادامه، حسابرسی در کشورهای مختلف جهان بررسی و پس از ارائه‌ی مفهوم حسابرسی بین‌المللی به عواملی که پس از جنگ جهانی دوم منجر به بین‌المللی شدن حسابرسی گردید، اشاره می‌شود. سپس دلایل تنوع حسابرسی در سطح بین‌المللی یعنی هدف حسابرسی، محیط حسابرسی، قانون‌گذاری حسابرسی و گزارش‌های حسابرسی که باعث شده حسابرسی در سطح هر کشوری با تغییرات متفاوت از سایر کشورها همراه باشد، به اختصار تشریح شده است. در نهایت، با ارائه‌ی نمونه‌ای از گزارش‌های حسابرسی بین‌المللی بر طبق استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۰ و مطرح کردن موانع اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی به عنوان ابزار انجام حسابرسی بین‌المللی، جمع‌بندی و نتیجه‌گیری به عمل آمده است.

مقدمه

با پیشرفت فن آوری، جهان و ارتباطات آن روز به روز در حال حرکت به سوی به اصطلاح دهکده‌ی جهانی است. در این میان، بازارها که محل تلاقی عرضه‌کننده و تقاضاکننده بوده مرزهای جغرافیایی کشورها را در نوشته و کار خرید و فروش را سرعت بخشیده است. بازارهای سهام بین‌المللی، به عنوان یکی از مکان‌های خرید و عرضه‌ی سهام شرکت‌ها، دست عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان سهام از سراسر دنیا را در دست یکدیگر می‌گذارد. سرمایه‌گذاران با داشتن اطلاعات تصمیم‌گیری اقتصادی خود را انجام می‌دهند. ادبیات حوزه‌های مالی، اقتصادی و حسابداری در ارتباط با منافع حاصل از اطلاعات به طور مشترک به سه مورد زیر اشاره می‌کند: کاهش مخاطره، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری و دستیابی به بازده ناشی از دادوستد اوراق بهادار (والاس، ۱۳۸۱: ۳۸). یکی از منابع مهم اطلاعات جهت تصمیم‌گیری اقتصادی صورت‌های مالی حسابرسی شده منتشره توسط شرکت‌هاست.

حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل یکی از ابزارهای کلیدی است که از سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه حمایت می‌کند. گزارش‌های مالی وقتی از ارزش مضاعف برخوردار است و می‌تواند مبنای تصمیم‌گیری صاحبان سهام و اشخاص ذی‌نفع قرار گیرد که توسط حسابرس مستقل مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار گیرد (هشی، ۱۳۸۶ص ۴). حسابرس رابطه‌ای دوطرفه با استفاده‌کنندگان اطلاعات دارد: دریافت معیار از استفاده‌کنندگان و گزارش اظهارنظرش به استفاده‌کنندگان در رابطه با کیفیت اطلاعات بر مبنای آن معیارها (بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۳۷۹: ۲۱). این معیار زمانی که صحبت از بورس‌های بین‌المللی

می‌شود معیاری است که مورد پذیرش همه‌ی استفاده‌کنندگان درگیر در بازار از سراسر جهان است. به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری که مبنای تهیه‌ی گزارش‌های مالی منتشره در بازارهای بین‌المللی سرمایه است، نیاز به این دارد تا رعایت شدن آن برای استفاده‌کنندگانی که بر مبنای این گزارش‌ها تصمیم‌گیری می‌کنند، مورد تایید و یقین قرار گیرد. امکان تایید رعایت شدن این معیارها به دلایلی همچون تضاد منافع^۱، پی‌آمدهای اقتصادی با اهمیت^۲، پیچیدگی^۳، عدم دسترسی مستقیم^۴ (بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۹: ۱۳۷۹)، برای خود استفاده‌کنندگان میسر نیست. از طرفی در بیانیه‌ی اساسی تئوری حسابداری چهار ویژگی به عنوان معیارهای ارزیابی اطلاعات ارائه

شده که عبارتست از مربوط بودن، تایید پذیری، عاری از سوگیری (بی‌طرفانه بودن) و کمیت پذیری. در این بین تاییدپذیری^۵ بدین معناست که اگر دو یا چند کارشناس، اطلاعات را آزمون کنند به نتایج و اندازه‌گیری‌های مشابهی دست یابند. این ویژگی از آن رو اهمیت دارد که اطلاعات حسابداری را به طور کلی افرادی استفاده می‌کنند که به‌طور مستقیم دسترسی محدودی به آن اطلاعات دارند. هرچه دسترسی مستقیم به اطلاعات محدودتر باشد، اهمیت تاییدپذیری اطلاعات، افزایش می‌یابد. تایید پذیری، همچنین به دلیل هم‌سویی یا تنوع منافع استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری حائز اهمیت است (بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۳۷۹: ۴) تاییدپذیری، ویژگی لازمی برای



اطلاعات حسابداری است زیرا امکان اتکا به اطلاعات را برای افرادی مهیا می‌کند که نه به مدارک زیربنایی اطلاعات دسترسی دارند و نه صلاحیت تخصصی حسابرسی آن را (بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۶:۱۳۷۹). از این رو در دنیای تجارت مسئولیت تایید اطلاعات به عهده‌ی حساب‌برسان، اعم از حساب‌برسان داخلی و حساب‌برسان مستقل گذارده شده است (بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۷:۱۳۷۹).

حسابرس یا مسئول گواهی (شهادت دهی) اطلاعات مالی برای حسابرسی در محیط بازارهای سرمایه بین‌المللی نیاز به ابزاری جدا از آنچه در درون یک کشور خاص با آن به ارزیابی صورت‌های مالی می‌پرداخته است، دارد. زیرا معیار مورد رسیدگی معیار استانداردهای بین‌المللی حسابداری است که باید با یک ابزار بین‌المللی متناسب با آن استانداردها مورد رسیدگی قرار گیرد. این ابزار به نوعی استفاده‌ی حساب‌برسان از استانداردهای حسابرسی بین‌المللی برای اعتباردهی به صورت‌های مالی شرکت‌هایی است که صورت‌های مالی آن‌ها مبنای تصمیم‌گیری فعالان بازارهای بین‌المللی سهام است.

امضای تفاهم‌نامه‌ی همکاری بین بورس ایران و سایر کشورها (مثل مالزی) بحثی را که مدت‌ها قبل در کشورهای پیشرفته مطرح بوده در ایران نیز مطرح کرد. این بحث بر سر مفهوم جدید حسابرسی بین‌المللی است. هندریکسون با نام بردن رویدادهای متعدد مرتبط با حسابداری در سطح جهان، قرن گذشته را قرن حساب‌برسان مستقل^۶ نامیده (Hendriksen, ۶۰:۱۹۹۲)، اما اهتمام به موضوع حسابرسی خصوصاً حسابرسی در سطح بین‌المللی از اواخر قرن گذشته و اوایل قرن فعلی میلادی جدیت بیشتری به خود گرفته

است. انتشار استانداردهای حسابرسی بین‌المللی شاهده‌ی بر این مدعا است.

کسب و کار در حال افزایش و گذر به جهانی‌سازی است و حسابداری به سرعت در حال تغییر برای تأمین این تقاضاهاست (Hussy and Ong, ۵:۲۰۰۵).

رشد سریع سرمایه‌گذاری و تأمین سرمایه در بازارهای سرمایه‌ی جهانی تاکید دوباره‌ای بر توسعه‌ی بین‌المللی حسابداری، حسابرسی و استانداردهای اخلاق حرفه‌ای گذارده است (Pineno and Gelikanova, ۷۱۹:۲۰۱۰).

با گسترش بازارهای جهانی و سرعت رشد معاملات بین‌المللی و ضرورت دستیابی به اطلاعات قابل اتکا و با کیفیت بالا برای موفقیت در بازارهای جهانی اهمیت زیادی یافته است. بحران مالی ۹۸-۱۹۹۷ آسیا، بحران‌های اخیر شرکتی در ایالات

متحده، شامل شرکت‌های بزرگی چون انرون، وردکام و گلوبال کروزینگ^۷ و سقوط بازارهای سهام نقش خدمات اعتباردهی را برجسته‌تر کرده‌اند. هر چند جنبه‌های بین‌المللی حسابرسی، به‌ویژه یکنواخت‌سازی استانداردهای حسابرسی و رویه‌های مورد عمل در میان شرکت‌ها در طی سه دهه‌ی گذشته در مقایسه با یکنواخت‌سازی استانداردهای گزارشگری مالی مورد توجه کمتری قرار گرفته است، اما بحث‌های اخیر پیرامون بازگرداندن اطمینان سرمایه‌گذار، مفاهیم حسابرسی بین‌المللی و راهبری شرکتی را جدی‌تر مطرح کرده است (Doupnick & perera, ۲۰۰۷).

بدین لحاظ استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، هدف حسابرسی را تقویت درجه‌ی اطمینان استفاده‌کنندگان درباره صورت‌های مالی می‌داند (International Standard On Auditing, ۷۸:۲۰۰۹).

از طرفی فروپاشی شرکت‌های

بزرگ مانند انرون و وردکام در آمریکا در سال‌های اخیر، توجه همگان را به نقش برجسته‌ی راهبری شرکتی^۸ و توجه جدی به اصول آن در مورد پیشگیری از این فروپاشی‌ها جلب کرده است. سرمایه‌گذاران در مواردی می‌توانند معطوف به خرید سهام در بازارهای سهام خارجی شوند که احساس کنند که الزامات و مکانیزم‌های اساسی راهبری شرکتی که در یک سطح بین‌المللی قابل درک هستند رعایت شده است. در این زمینه سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه^۹ (OECD) به افزایش توسعه بازارهای سهام سراسر دنیا کمک کرده و به ادغام بازار سرمایه نیز کمک می‌کند (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

تنوع گزارشگری مالی در کشورهای مختلف و تقاضا برای حسابرسی بین‌المللی

پرواضح است که هر نوع تفاوتی در مقررات حسابداری بین کشورهای مختلف احتمالاً با توجه به مجموعه‌ای خاص از معاملات و رویدادها، منجر به گزارش‌هایی گردد که از یک کشور به کشور دیگر تغییر می‌کند. یکی از پی‌آمدهای وجود تفاوت در استانداردهای بین‌کشورها این است که صورت‌های مالی یک شرکت را با شرکت مشابه در کشور دیگر نمی‌توانیم مقایسه کنیم (Hussy and Ong, ۱۰:۲۰۰۵). قبل از بیان دلایل این‌که چرا روش‌های حسابداری در کشورهای مختلف تغییر می‌کند، باید نخست بررسی کنیم آیا در واقع چنین تفاوت‌هایی وجود دارد یا خیر. این شواهد در تفاوت‌های بین‌المللی در صورتی می‌تواند ارائه گردد که مجموعه‌ی مشخصی از دادوستدها و رویدادها را بررسی کنیم که موجب ایجاد تفاوت در نتایج حسابداری کشورهای متفاوت شده

باشد. تفاوت‌ها در عملکرد اساسی اقتصادی شرکت‌ها در کشورهای مختلف هیچ‌گونه شواهدی مبنی بر تفاوت‌های حسابداری به‌دست نمی‌دهد. این تفاوت صرفاً شاخصی است از تغییرات در وضعیت اقتصادی از یک کشور به کشور دیگر. مثلاً اگر یک تولیدکننده‌ی آهن که کالاهای خود را در فرانسه تولید و به فروش می‌رساند احتمالاً الگوی متفاوتی از سود را در مقایسه با یک تولیدکننده‌ی آهن در ایتالیا که کالاهای خود را در ایتالیا تولید و به فروش می‌رساند گزارش کند، این نتیجه‌ی تفاوت شرایط اقتصادی و بازار دو کشور ایتالیا و فرانسه است. تفاوت در نتایج گزارش شده نیز نوعاً می‌تواند نتیجه‌ی تفاوت در قواعد حسابداری باشد. اما جز در مواردی که از تمام رویدادها و دادوستدهای مورد نظر مطلع باشیم، این امکان برای ما به‌عنوان استفاده‌کنندگان خارجی وجود نخواهد داشت که بتوانیم بگوییم چه مقدار از این تفاوت‌ها در سودهای گزارش شده، نتیجه‌ی تفاوت عملکرد اقتصادی مورد نظر و چه مقدار نتیجه‌ی تفاوت در قواعد حسابداری دو کشور ایتالیا و فرانسه است. در عوض، یک روش مؤثر برای تعیین این که آیا در حسابداری، تفاوت‌های بین‌المللی مستقیماً در نتایج گزارش‌شده‌ی حسابداری اثر می‌گذارد، این است که با توجه به مجموعه‌ی یکسانی از رویدادها و دادوستدهای اقتصادی نتایج گزارش شده در کشورهای مختلف را مقایسه کنیم. با توجه به این که هر شرکت در هر سال مجموعه‌ی منحصر به فردی از معاملات و رویدادها را انجام می‌دهد این مقایسه به‌طور مؤثر نمی‌تواند از طریق مقایسه‌ی وضعیت مالی و نتایج عملکرد مالی شرکت‌های مختلف ساکن در کشورهای مختلف مورد قبول باشد. نتایج این مقایسه زمانی می‌تواند مورد

قبول باشد که عملکرد یک شرکت مشخص (یا گروهی از شرکت‌ها) که گزارش‌های مالی جداگانه بر طبق مقررات بیش از یک کشور تهیه می‌کند، مورد مقایسه قرار گیرد.

در سال‌های اخیر شماری از شرکت‌های چندملیتی وجود داشته‌اند که تأمین مالی خود را به واسطه‌ی بورس‌های سهام بیش از یک کشور انجام داده‌اند (برای مثال فروش سهام به واسطه‌ی بورس‌های فرانکفورت، لندن و بورس سهام نیویورک). شرکت برای پشتیبانی از فروش سهام خود و همچنین استمرار فعالیت در فهرست شرکت‌های بورسی در هر یک از این بورس‌های سهام باید گزارش‌های مالی را که طبق مقررات حسابداری مورد قبول آن بورس سهام باشد، تهیه کند. از لحاظ تاریخی هر کشوری مقررات خود را دارد و بنابراین هنگامی که یک شرکت چندملیتی قصد دارد سهام خود را در بورس‌های سهام بیش از یک کشور عرضه کند، معمولاً باید بیش از یک نوع گزارش با مجموعه‌ای جداگانه از نتایج مالی تهیه نماید که مطابق با مقررات حسابداری ملی کشوری باشد که سهام خود را در آن خرید و فروش می‌کند. روشن است اگر این گزارش‌های متفاوت بر مبنای مجموعه‌ی مشابهی از رویدادها و دادوستدهای اقتصادی مورد نظر باشند (همه‌ی فعالیت‌های اقتصادی چندملیتی خاص برای آن سال خاص)، هرگونه تفاوت در نتایج گزارش شده بین انواع مختلف گزارش‌ها باید تنها نتیجه‌ی تفاوت‌های بین‌المللی باشد.

فعالیت‌های یک شرکت خاص در یک دوره‌ی مالی خاص، بسته به این که کدام رژیم حسابداری را به‌کار می‌برد، می‌تواند سود نشان دهد و با تغییر رژیم حسابداری زیان نشان دهد (Hussy and Ong, ۲۰۰۵:۱۰). نوبز و پارکر

(۲۰۰۴:p.۴) مقایسه‌ای از نتایج شمار کمی از شرکت‌های چندملیتی (در اصل اروپایی) انجام دادند که گزارش‌های خود را بر طبق دو نوع مقررات، یعنی هم مقررات کشور متبوع و هم قواعد حسابداری آمریکا تهیه کرده بودند. برای مثال این مقایسه نشان داد که رویدادها و دادوستدهای اقتصادی مورد نظر در شرکت دارویی انگلیسی-سوئدی استرازنکا^{۱۱} براساس مقررات حسابداری بریتانیا در سال ۲۰۰۰ سودی برابر ۹/۵۲۱ میلیون استرلینگ اعلام نمود، اما با همین دادوستدها و مقررات ایالات متحده آمریکا سود گزارش شده‌ی آن ۲۹/۷۰۷ میلیون استرلینگ اعلام گردید (یعنی تفاوت ۲۱۲ درصدی در سود گزارش شده با توجه به مجموعه‌ای یکسان از معاملات و رویدادهای اقتصادی). با بسط این تحلیل به دوره بعد گزارش سال ۲۰۰۳ استرازنکا (ص ۱۱۶) نشان داد که سود تحت قواعد حسابداری بریتانیا ۳/۰۳۶ میلیون و تحت مقررات آمریکا ۲/۲۶۸ میلیون استرلینگ اعلام گردید (یعنی تفاوتی در حدود ۲۵ درصد در مقایسه با مقررات بریتانیا). در ترازنامه، حقوق صاحبان سهام شرکت استرازنکا در ۳۱ دسامبر برابر با ۱۳/۱۷۸ میلیون دلار بر اساس مقررات بریتانیا و ۳۳/۶۵۴ میلیون دلار بر اساس مقررات آمریکا (یعنی تفاوت ۱۵۵ درصدی) همراه بود (Deegan and Unerman, ۲۰۰۶).

انرون مثال جالب دیگری از وجود تفاوت بین مقررات حسابداری در کشورهای متفاوت است. بر طبق اذعان آنرمن و ادویر (۲۰۰۴) بعد از فروپاشی انرون بسیاری از تدوین‌کنندگان مقررات حسابداری، کارشناسان و سیاست‌مداران در کشورهای اروپایی مدعی بودند که روش‌های حسابداری که انرون را قادر به پنهان کردن مبلغ عمده‌ی بدهی‌ها

از طرف دیگر مشخصه‌ی سیستم حسابداری مدل اروپای قاره‌ای این است که حرفه‌ی حسابداری اثر به نسبت کمی بر الزامات کیفی مثل صحت و انصاف داشته و این سیستم بیشتر تحت تاثیر حکومت است. در این مدل ماهیت اطلاعات در صدد پشتیبانی از حقوق اعتباردهندگان است نه سرمایه‌گذاران (Deegan And Unerman, ۲۰۰۶:۸۸).

این تقسیم‌بندی نشان می‌دهد که در مدل اروپای قاره‌ای حرفه‌ی حسابداری و گزارشگری مالی بیش‌تر تحت تاثیر حکومت است، این در حالی است که در مدل انگلیسی-آمریکایی حسابداری و گزارشگری مالی قویاً تحت تاثیر انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری است که بر اهمیت بازارهای سرمایه تاکید می‌کنند. در مدل اروپای قاره‌ای گزارش بیش‌تر برای استفاده‌ی دولت‌هاست و در مدل انگلیسی-آمریکایی گزارشگری برای استفاده‌کنندگان حاضر در بازار سرمایه انجام می‌شود.

تفاوت‌هایی این چنین در گزارشگری مالی شرکت‌ها در حوزه‌های جغرافیایی این دو الگو، حسابرسی را نیز که مسئولیت گواهی اطلاعات ارائه شده به استفاده‌کنندگان را دارد، تحت تاثیر قرار می‌دهد. بر این اساس، حسابرس باید برای تایید هریک از گزارش‌های مالی صادره متناسب با حوزه‌ی جغرافیایی آن ابزار خاصی را طراحی و اجرا نماید. اگر استفاده‌کننده‌ی گزارش حسابرس فقط استفاده‌کننده‌ی داخلی یک کشور باشد، گزارش می‌تواند نیازهای استفاده‌کنندگان داخلی آن حوزه‌ی حکومتی را برطرف سازد، لیکن اگر گزارشگری مالی به قصد انتشار در بازارهای سرمایه‌ی بین‌المللی باشد، گزارش حسابرس دیگر نیازهای طیف وسیع استفاده‌کنندگان حاضر در بازارهای بین‌المللی را برآورده



است. در حالی که تنوع زیادی در سیستم‌های حسابداری انتخاب شده در کشورهای مختلف وجود دارد، نزد عموم پذیرفته شده است که دو مدل اصلی حسابداری مالی در کشورهای توسعه یافته از نظر اقتصادی وجود دارد که عبارتند از مدل انگلیسی-آمریکایی^{۱۳} و مدل اروپای قاره‌ای^{۱۴}. (Mueller, ۱۹۶۷؛ Nobes, ۱۹۸۴). مشخصه‌ی سیستم حسابداری در مدل انگلیسی-آمریکایی این است که این سیستم قویاً تحت تاثیر انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری است که بر اهمیت بازارهای سرمایه تاکید می‌کنند. در این سیستم تاکید بر اصطلاحاتی مثل صحت و انصاف^{۱۵} یا ارائه‌ی منصفانه^{۱۶} است که هر دو مبتنی بر ملاحظات رجحان محتوای اقتصادی بر شکل قانونی است.

از طریق راه‌کار تأمین مالی خارج از ترازنامه^{۱۱} آمریکایی می‌نمود، در اروپا کارآیی نداشت. بحث بر سر این بود که تحت مقررات حسابداری بریتانیا این امکان برای رفتار به عنوان تأمین مالی خارج از ترازنامه نبوده است. بنابراین، این عامل خود به وجود آورنده‌ی تفاوت‌های مهم بین ترازنامه‌ی انرون با توجه به روش‌های حسابداری بریتانیا و آمریکا بود. با این مثال‌ها در می‌یابیم که عملاً تفاوت‌های مهمی بین مقررات حسابداری در کشورهای مختلف در دنیا وجود دارد (Deegan and Unerman, ۲۰۰۶:۸۸).

نویسندگان مثلاً پ ر را^{۱۲} (۱۹۸۹) معتقدند که روش‌های حسابداری در کشورهای خاص مناسب شرایط جامعه‌ی خاص در یک زمان خاص

نمی‌سازد. چاره‌ی این مساله استفاده از ابزاری است که استفاده‌کنندگان بر روی آن به اجماع رسیده باشند. بدین معنی که از یک سو مبنای تهیه‌ی گزارش‌ها (یعنی استانداردهای حسابداری) باید مورد توافق عامه‌ی استفاده‌کنندگان باشد که این مبنا استانداردهای بین‌المللی حسابداری است و از سوی دیگر ابزار رسیدگی به این گزارش‌ها (یعنی استانداردهای حسابرسی) نیز باید یکسان، یکنواخت و در راستای رسیدگی به گزارش‌هایی باشد که بر مبنای استانداردهای بین‌المللی حسابداری تهیه شده‌اند که این ابزار رسیدگی استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است. به عبارت دیگر از آن‌جا که رابطه‌ی حسابداری و حسابرسی را می‌توان به رابطه‌ی نویسنده و ویراستار تشبیه کرد (حساس یگانه، ۱۳۸۴ ص ۲۷)، کار حسابدار حکم نویسنده (تهیه‌کننده‌ی صورت‌های مالی) را دارد و کار حسابرس، بررسی و داوری (اظهارنظر درباره صورت‌های مالی) است. ابتدا باید اثری خلق شود که مبنای خلق اثر برای قضاوت‌کننده مشخص شود. در این مبنا وقتی صحبت از حسابداری بین‌المللی می‌شود استانداردهای بین‌المللی حسابداری است که مورد پذیرش همگان قرار گرفته است. حال وقتی صورت‌های مالی براساس استانداردهای حسابداری بین‌المللی تهیه می‌شود کار قضاوت نیز باید با ابزاری که مورد پذیرش همگان قرار گرفته، انجام شود. این ابزار استانداردهای بین‌المللی حسابرسی است. از این طریق است که حسابرسی از مرز کشورها عبور و عنوان حسابرسی بین‌المللی می‌گیرد. برای دستیابی به این مهم سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های بورس اوراق بهادار (IOSCO) در ماه مه ۲۰۰۰، استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابداری

منتشره توسط هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) جهت استفاده در درخواست پذیرش اوراق بهادار فراملی را مورد تایید قرار داد (Simumic، ۲۰۰۳:۹).

مقایسه‌ی حسابرسی در کشورهای مختلف جهان

حرفه‌ی حسابرسی دارای خصوصیتی است که به نوعی پاسخ به محیط اقتصادی، قانونی، آموزشی، اجتماعی و تجاری هر کشور است. به همین دلیل این حرفه در هر کشوری نیازهای جامعه‌ای را برطرف می‌کند که از کشوری به کشور دیگر بسیار باهم متفاوتند. این مهم در استانداردهای حسابداری و حسابرسی کشورها منعکس می‌شود. در حسابداری و حسابرسی، استانداردهای

بین‌المللی به عنوان راهی برای تقویت قابلیت اعتماد و مقایسه‌پذیری بین‌المللی گزارشگری مالی و کار حسابرسی برای تحریک جریان سرمایه‌گذاری فراتر از مرزهای ملی، گسترش توسعه‌ی بازار محور و یکپارچه‌کردن واحدهای تجاری داخلی با بازارهای مالی جهانی مورد حمایت قرار گرفته‌اند (Mennicken، ۲۰۰۸:۱). از طرفی چند عامل محرک در اقتصاد جهانی امروزه باعث انگیزه برای یکنواخت کردن استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌شود که از این میان می‌توان به افزایش تجارت بین‌المللی و رشد شرکت‌های چندملیتی اشاره کرد (American Accounting Association، ۱۹۸۵:۳). یکی از موارد مقایسه‌ی حسابرسی



کشورهای مختلف، عنوان حسابرس است. در کشورهای مختلف این عنوان با عبارات متعدد ظاهر شده است. برای مثال، عنوان حسابرس در فرانسه، حسابرس قانونی،^{۱۷} در هلند، حسابداران ثبت کننده^{۱۸} (RA)، در سوییس، حسابرسان یا حسابرسان ذی صلاح،^{۱۹} در انگلیس حسابداران خبره،^{۲۰} در ایالات متحده حسابداران رسمی،^{۲۱} در مکزیک، حسابداران عمومی^{۲۲} و در ژاپن، حسابداران حرفه‌ای یا حسابرسان مستقل^{۲۳} است. (American Accounting Association، ۱۹۸۵: ۴-۱۰).

از لحاظ داشتن استانداردهای حسابرسی بومی، وضعیت کشورها در ۱۹۸۵ بدین قرار بوده است که فرانسه، هلند و ژاپن استانداردهای بومی نداشته‌اند ولی سوییس، انگلستان، کانادا، مکزیک و ایالات متحده برای انجام وظیفه‌ی اعتباردهی به گزارش‌های مالی، استانداردهای منسجم داشته‌اند (American Accounting Association، ۱۹۸۵: ۱۳-۱۷).

از جنبه‌ی هدف حسابرسی در کشورهای متعدد دلیل انجام حسابرسی به نوعی همان گواهی (شهادت دهی / اعتباربخشی) به صورت‌های مالی بوده است. هدف حسابرسی در کشور فرانسه رعایت مقررات موجود در تهیه‌ی صورت‌های مالی بوده است. در هلند، هدف از انجام حسابرسی ارائه‌ی صحیح و منصفانه‌ی صورت‌های مالی بوده است. در سوییس با انجام حسابرسی باید رعایت الزامات قانونی مشخص می‌شده است. در ایالات متحده هدف حسابرسی، ارائه‌ی نظر منصفانه درباره‌ی وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت‌ها بوده است. از طرفی از جنبه‌ی دارا بودن اصول آیین رفتار و اخلاق حرفه‌ای بر اساس اذعان انجمن حسابداری

آمریکا اکثر کشورها یا مشخصاً آیین رفتار حرفه‌ای داشته یا تلویحاً در مقررات آن‌ها جرایمی برای تخطی از وظایف حسابرسی گنجانده شده است (American Accounting Association، ۱۹۸۵: ۱۸-۲۴).

گزارش استاندارد نیز در برخی کشورها، برای اطلاع‌رسانی نتایج حسابرسی در مقررات مربوط به حسابرسی آن‌ها آمده است. کشورهایی مثل سوییس، کانادا، مکزیک، ایالات متحده و انگلیس شکل گزارش را تعیین کرده‌اند، در عین حال کشورهایی مثل فرانسه و هلند جمله‌بندی مشخصی برای گزارش خود ارائه نکرده‌اند (American Accounting Association، ۱۹۸۵: ۳۱-۳۲).

بر اساس بررسی انجمن حسابداری آمریکا، به‌طور مفصل تفاوت حسابرسی (که به برخی از آنها اشاره شد) در برخی کشورهای دنیا از چند قاره‌ی دنیا را در پنج حوزه بیان کرده است. نظری به این حوزه‌ها یعنی تفاوت‌های موجود در وظیفه‌ی اعتباردهی، خود حسابرس، استانداردهای اخلاقی، روش‌های حسابرسی و گزارش‌های حسابرسی نشان می‌دهد که هرچند در سراسر دنیا همه‌ی مراجع به دنبال اعتباربخشی به صورت‌ها و گزارش‌های مالی هستند لیکن این امر به شکل‌های مختلف انجام می‌شود.

آنچه مسلم است این است که اگر این تفاوت‌ها به یک مجموعه‌ی متحدالشکل تبدیل شود می‌تواند نیاز استفاده‌کنندگان در سرتاسر دنیا را تا حد زیادی منسجم نماید. ثبات رویه و یکنواخت کردن گزارش حسابرس مزایایی دارد که استانداردهای حسابرسی این گونه آن را توصیف می‌کند: "ثبات رویه در گزارش حسابرس کمک می‌کند تا فهم استفاده‌کنندگان

ارتقا یابد و نیز شرایط غیرعادی به هنگام وقوع شناسایی شوند (۱۳۸۸: ۵۱)، هیأت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی فدراسیون بین‌المللی حسابداران). "حسابرسی بین‌المللی کمکی است در راستای رسیدن به این هدف. از طرفی استفاده از استانداردهای حسابرسی یکسان در میان بسیاری از حکومت‌های قانونی، هماهنگی بین ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی را تسهیل می‌کند (Simumic، ۲۰۰۳: ۱۱).

مفهوم حسابرسی بین‌المللی

تعریف مستقیمی از حسابرسی در خود استانداردهای بین‌المللی حسابرسی وجود ندارد. لیکن استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۲۰۰ هدف حسابرسی را این‌گونه بیان می‌دارد (Hayes and Schilder، ۲۰۰۵: ۲):

"هدف حسابرسی صورت‌های مالی قادر ساختن حسابرس برای اظهارنظر در این باره است که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق چارچوب گزارشگری مالی مشخص از سایر معیارها تهیه شده است یا خیر". و براساس بند ۵ استاندارد بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرس باید حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام دهد (استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۸۵، ص ۷).

براساس نظر نوبز و پارکر (۲۰۰۲) و اوووجوری و اسولو (Owojori and Asaolu، ۲۰۰۹: ۱۷) حسابرسی بین‌المللی^{۲۴} اصطلاح جدیدی به‌شمار می‌رود، آن‌ها نشان داده‌اند که حسابرسی کنونی در واقع حسابرسی بین‌المللی است. براساس نظر نوبز و پارکر حسابرسی فرایندی سیستماتیک با مراحل زیر است:

- پذیرش کار
- برنامه‌ریزی
- گردآوری شواهد
- گزارشگری

گرچه این فرایند، فرایند کلی حسابرسی به‌شمار می‌رود اما نوع عمل حسابرس در کشورهای مختلف تا حدی با یکدیگر تفاوت دارد. در آمریکا و کانادا و همچنین بیش‌تر کشورهای انگلوساکسون، اظهارنظر حسابرس شامل اعتباردهی به صورت‌های مالی به دو گروه عمده‌ی استفاده‌کنندگان یعنی سهام‌داران و بستانکاران است، در حالی‌که در کشورهای مثل آلمان نوع جهت‌گیری گزارش حسابرس برای اهداف قانونی و گزارشگری قانونی است.

اکنون سؤالی که مطرح می‌شود این است که حسابرس در رسیدگی به صورت‌های مالی تلفیقی شرکت‌های چندملیتی^{۲۵} (MNCs) چه‌گونه عمل خواهد کرد؟ پاسخ به این سؤال را باید در مفهوم جدیدی از حسابرسی که همانا حسابرسی بین‌المللی است، جست‌وجو کرد.

حسابرسی بین‌المللی به روش‌های مورد عمل برای حسابرسی صورت‌های مالی که در سطح بین‌المللی به‌کار می‌رود و همچنین به روش‌ها و رویه‌های مورد عمل برای حسابرسی صورت‌های مالی که توسط شرکت‌های چندملیتی تهیه می‌گردد، اشاره دارد (Owojori and Asaolu, ۲۰۰۹:۱۸ به نقل از ویتن (۱۹۹۵) و (Perera, ۲۰۰۷). براساس تعریف نوین و پارکر (۲۰۰۲) حسابرسی بین‌المللی به مقررات بین‌المللی برای حسابرسی صورت‌های مالی که در بیش از یک کشور تهیه، منتشر و مورد استفاده قرار می‌گیرد اشاره و همچنین به حسابرسی بر پایه‌ی یک مجموعه از روش‌های

حسابرسی، در رابطه با اطلاعات مالی تهیه شده توسط شرکت‌های چندملیتی اطلاق می‌گردد.

بین‌المللی کردن حسابرسی زمانی شروع شد که شرکت‌های چندملیتی شروع به تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی نمودند. چنین گزارش‌هایی معمولاً نیازمند این بود تا بر پایه‌ی یک مجموعه از اصول حسابداری باشد. به منظور نایل آمدن به این مهم شرکت مادر باید به شرکت‌های فرعی، اصول حسابداری را که باید در تهیه‌ی گزارش‌ها به‌کار گرفته شود می‌آموخت. این موضوع حسابرسان شرکت مادر را وادار کرد تا قواعد و روش‌هایی را برای اطمینان یافتن از کیفیت حسابرسی‌های شرکت‌های فرعی برقرار سازند. بعد از چندی نیاز برای یکنواخت کردن روش‌های کار حسابرسان در کشورهای متفاوت برای توسعه‌ی روش‌های حسابرسی بین‌المللی آشکار گردید (Owojori and Asaolu, ۲۰۰۹:۱۸).

عواملی که پس از جنگ جهانی دوم به بین‌المللی شدن حسابرسی منجر شد عبارتند از:

- ظهور شرکت‌های تجاری چندملیتی
 - رشد بازارهای سرمایه بین‌المللی
 - رشد مؤسسات حسابرسی بین‌المللی با رویکرد عام به روش‌شناسی، آموزش و بررسی کیفیت حسابرسی
 - همگرایی و توافق حول چارچوب‌های بین‌المللی عام برای حسابداری و حسابرسی.
- بین‌المللی کردن حسابرسی معمولاً به‌واسطه‌ی شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی رخ داده است (Owojori and Asaolu, ۲۰۰۹:۱۹)، که رسیدگی به شرکت‌های چندملیتی را بر عهده داشته‌اند. شرکت‌ها و مؤسسات بزرگ حسابرسی تا قبل از فروپاشی‌های

پی‌درپی به هشت بزرگ معروف بودند. مؤسسه‌ی حسابرسی اندرسون، قبل از فروپاشی در ۸۴ کشور فعالیت داشت. درآمد گسترده‌ی این مؤسسه در آن تاریخ از سرتاسر دنیا عبارت بود از ۹,۳۴ میلیارد دلار که ۴,۴۹ میلیارد دلار از آمریکای شمالی، ۲,۸۷ میلیارد دلار از اروپای غربی، ۱,۲ میلیارد دلار از آسیا - اقیانوسیه، ۴۰۰ میلیون دلار از آمریکای لاتین و ۳۹۰ میلیون دلار از درآمد این مؤسسه از اروپای مرکزی، خاورمیانه، هند و آفریقا بود (Cahan, Emanuel and Sun, ۲۰۰۹). به نقل از (wall street journal, ۲۰۰۲b). در حال حاضر ۴ شرکت بزرگ حسابرسی دنیا عبارتند از (Owojori and Asaolu, ۲۰۰۹:۱۹): PWC, KPMG, Deloitte Touché و Ernst & Young و Tohmatsu روند درخواست از این شرکت‌ها برای حسابرسی رشد زیادی یافته و این عامل نیز در رشد حسابرسی بین‌المللی تاثیر زیادی داشته است.

آنچه تأمل برانگیز است این است که به‌واسطه‌ی بحران‌های انرون و وردکام و فروپاشی‌های بعد از آنها در معرض یک بحران جدی اعتماد سرمایه‌گذار در آمریکای شمالی و اروپا قرار گرفته‌ایم (Simunic, ۲۰۰۳:۵) و برای بازگرداندن اعتماد سرمایه‌گذاران نیازمند حسابرسی با کیفیت بهتر هستیم. علاوه بر درخواست حسابرسی از سوی شرکت‌های چندملیتی، رشد بازارهای سرمایه‌ی بین‌المللی نیز به رشد حسابرسی بین‌المللی کمک زیادی کرد. کسانی که در این بازار به فعالیت خرید و فروش سهام می‌پرداختند برای انجام تصمیم‌گیری خود به اطلاعات قابل‌انکا نیاز داشتند.

در نهایت، تدوین استانداردهای مورد توافق در جامعه‌ی بین‌المللی در



حسابرسی درخواست کرد تا از ارائه‌ی گزارش‌های حسابرسی غیرمشروط نسبت به صورت‌های مالی که بر طبق استانداردهای بین‌المللی پذیرفته شده‌ی حسابداری تهیه نشده اند، امتناع کند (Doupnik & Perera, ۲۰۰۷). در بازار سرمایه‌ی اکثر کشورها (از جمله چین) در مواردی که گزارش حسابرس حاوی اظهارنظر مشروط و یا بندهای توضیحی مؤثر بر صورت‌های مالی است، مهلت مشخصی برای رفع اشکالات به شرکت‌ها داده می‌شود تا با رفع آن‌ها، امکان صدور گزارش اصلاح‌شده فراهم شود (هشی، ۱۳۸۶). اما باید پذیرفت که نقش حسابرس در کشورهای مختلف در ارائه‌ی گزارش باهم فرق می‌کند. برای مثال نقش حسابرس قانونی در آلمان بسیار فراگیرتر از نقش حسابرس در کشورهای انگلیس و ایالات متحده است. قانون ۱۹۸۹ شرکت‌های انگلیسی که ملزم می‌دارد حسابرسی‌های شرکت‌های بزرگ و متوسط باید توسط حسابدار رسمی انجام گیرد، اذعان می‌دارد که کار حسابرس گزارشی است به سهامداران در مورد این که آیا صورت‌های مالی تصویری درست و مطلوب از وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت ارائه می‌دهد و آیا گزارش‌های مالی به‌طور مناسب بر طبق ضوابط قانونی (بخش ۲۳۵ قانون) تهیه شده‌اند یا خیر؟ (Doupnik & Perera, ۲۰۰۷). در آلمان، بخش ۳۱۶ اصول اخلاق تجاری آلمان، حسابرس را ملزم می‌دارد که علاوه بر صورت‌های مالی، باید گزارش‌های مدیریت شرکت‌های بزرگ و متوسط را مورد بررسی قرار دهد. حسابرسان آلمانی در مقایسه با حسابرسان کشورهای ایالات متحده آمریکا و انگلیس تصویر فراگیرتری از مفهوم صاحب‌کار در بر دارند. به‌طوری‌که از دید حسابرسان آلمانی هر

هدف حسابرسی

هدف حسابرسی ارائه‌ی اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است و در کشورهای مختلف اشکال اظهارنظر با یکدیگر فرق می‌کند (Owojori and Asaolu, ۲۰۰۹:۲۲). براساس بند ۲ استاندارد بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی ایران با عنوان "هدف و اصول کلی حسابرسی صورت‌های مالی"، هدف حسابرسی مالی این است که حسابرس بتواند اظهارنظر کند که صورت‌های مالی مزبور از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر (استانداردهای حسابرسی ایران، ۱۳۸۵، ص ۷). در پی بحران بازار مالی جهانی که از آسیا در سال‌های ۹۸-۱۹۹۷ ظهور پیدا کرد بانک جهانی از مؤسسات بین‌المللی

زمینه‌ی حسابداری به عنوان مبنای تهیه‌ی گزارش‌های مالی و حسابرسی به عنوان ابزار تایید صورت‌های مالی باعث شد تا حسابرسی بین‌المللی با رشد فزاینده‌ای مواجه گردد. از این لحاظ، حسابرسی زمانی بین‌المللی محسوب می‌شود که گزارشی را مورد حسابرسی قرار دهد که براساس معیار بین‌المللی تهیه شده است.

عوامل تنوع حسابرسی مستقل در

سطح بین‌المللی

چهار عامل زیر عوامل تنوع حسابرسی در سطح بین‌المللی به شمار می‌آیند:

- هدف حسابرسی
- محیط حسابرسی
- قانون‌گذاری حسابرسی
- گزارش‌های حسابرسی

ایالت یا کل جامعه به صورتی روشن تر (در مقایسه با سایر کشورها) به عنوان صاحب کار تلقی می‌شوند.

به نظر می‌رسد ساختار راهبری شرکتی هر کشور عامل اصلی تعیین‌کننده‌ی هدف حسابرسی مستقل باشد. در عرف کشورهای انگلوساکسون مسئولیت اولیه‌ی گزارشگری حسابرسان در مقابل سهامداران شرکت‌هاست. اما این در کشورهای راهبری که ساختار راهبری شرکتی متفاوتی دارند صادق نیست. مثلاً در بسیاری از کشورهای اروپایی ساختار راهبری شرکتی آن‌ها به گونه‌ای است که یک هیأت مدیره‌ی دو ردیفه^{۲۶} شرکت را هدایت می‌کند، یعنی علاوه بر هیأت مدیره یک هیأت نظارت نیز در شرکت سهامی عام وجود دارد. در آلمان طبق قانون اصول اخلاق تجاری آلمان یکی از وظایف هیأت نظارت این بود که حسابرسی صورت‌های مالی ارائه شده توسط مدیریت به مجمع عمومی را انجام دهد. که در واقع هیأت نظارت، راهبری شرکتی محتوایی و ذاتی را اجرا خواهد کرد.

در دسامبر ۲۰۰۷، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC)^{۲۷} قوانین خود را مورد بازنگری قرار داد؛ به طوری که به شرکت‌های غیرآمریکایی اجازه داده می‌شد تا در صورتی که صورت‌های مالی آنها برطبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تهیه شوند، نیازی به مغایرت‌گیری گزارش‌های خود با اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا نداشته باشند. به همین ترتیب در سال ۲۰۰۶، ۵۹ کشور وجود داشتند که استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را برای شرکت‌های سهامی پذیرفته شده در بورس کشورها را الزامی کردند (Smith et al. ۲۰۰۸:۱۰).

همزمان با پیچیده‌تر شدن مفاهیم

ارزش‌یابی در حسابداری، هیأت‌های نظارت شروع به استفاده از حسابرسان مستقل به منظور پربار کردن حسابرسی خود و وظایف کنترلی نمودند. که این نقطه‌ی آغاز توسعه‌ی حرفه‌ی حسابرسان مستقل در آلمان بود. از لحاظ تاریخی مسئولیت اولیه‌ی گزارشگری حسابرسی در آلمان در مقابل هیأت نظارت است، نه سهام‌داران مانند عرف موجود در کشورهای انگلوساکسون. بنابراین کار اصلی حسابرس در آلمان کمک به هیأت نظارت است و مخاطب گزارش نیز هیأت نظارتی است که حسابرس را دعوت کرده است.

در چین بسیاری از واحدهای تجاری با مالکیت ایالتی برای پذیرفته شدن در بورس‌های سهام داخلی و خارجی اقدام به تغییر وضعیت در قالب واحدهای

اقتصادی جدید کرده‌اند. این واحدهای تجاری جدید هنوز دادوستدهای زیادی در قالب معاملات اشخاص وابسته با واحدهای تجاری قبلی که در حال حاضر خارج از شخصیت جدیدند، دارند. معاملات درون‌گروهی نیز در این واحدها انجام می‌گیرد. بنابراین نقش حسابرس یا مسئولیت‌های او در تعریف حد و مرزهای این شخصیت‌ها و بررسی معاملات آن‌ها با ابهام روبه‌روست.

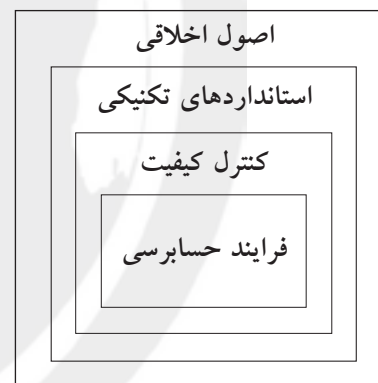
محیط حسابرسی

ارزش‌های فرهنگی در کشورهای مختلف می‌تواند بر ماهیت و کیفیت کار حسابرسی تاثیر داشته باشد. نیازهای افراد از جمله نیاز آن‌ها به انواع اطلاعات حسابداری با یکدیگر متفاوت است و این گزاره حتی در مورد افراد ساکن در



یک کشور نیز صادق است و این خود بر سیستم‌های حسابداری تاثیر می‌گذارد. از طرفی این تفاوت‌ها حوزه‌های متنوعی را در بر می‌گیرد. برای نمونه، مردم کشورهای در حال توسعه از مردم کشورهای توسعه یافته محافظه‌کارترند، اگر در جامعه‌ای زمینه‌های نامنی اجتماعی وجود داشته باشد مردم به سمت پنهان‌کاری و خودداری از افشای اطلاعات روی می‌آورند. به‌قاعده، در چنین جامعه‌ای دستیابی به اطلاعات حسابداری نیز با دشواری روبروست (بزرگ اصل، ۱۳۷۷).

براساس نظر فدراسیون بین‌المللی حسابداران IFAC محیطی که در آن حسابرسی انجام می‌گیرد مطابق نمایه یک است (Nobes & Parker, ۲۰۰۲).



نمایه یک - محیط حسابرسی

در یک محیط حسابرسی هنجارهای فرهنگی یا اصول اخلاقی پایه‌گذار استانداردهای تکنیکی، کنترل کیفیت و در نهایت فرایند حسابرسی هستند. بنابراین عوامل محیطی مؤثر بر مفاهیم حسابرسی که تحت عنوان زیرساخت‌های حسابداری می‌شناسیم عبارتند از: تهیه‌کنندگان اطلاعات، استفاده‌کنندگان نهایی اطلاعات، واسطه‌گران اطلاعات، قوانین و مقررات حاکم بر ایجاد، انتقال و استفاده از اطلاعات، شخصیت‌های قانونی ناظر و مجری قوانین و مقررات.

در کشورهای کم‌تر توسعه یافته، در مقایسه با کشورهای توسعه یافته، دو گروه اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران نقش کم‌تری در زیرساخت‌های حسابداری بازی می‌کنند. در نتیجه نمی‌توان در این کشورها انتظار حرفه‌ی قدرتمند حسابداری را داشت. از طرفی منبع تأمین اعتبار در هر کشوری می‌تواند تعیین‌کننده‌ی تاثیرگذاری حرفه‌ی حسابداری در آن کشور باشد. در کشورهایی نظیر آمریکا، انگلیس، و استرالیا منبع تأمین مالی آن‌ها را دو گروه مالکان غایب (سهامداران) و اعتباردهندگان تشکیل می‌دهند، به تبع آن نیاز بیش‌تری به خدمات حسابرسی و وجود رویه‌های حسابرسی پیچیده‌تری دارند. این در حالی است که کشورهایی مثل ژاپن که منبع اصلی تأمین اعتبار آن‌ها بانک‌های تجاری‌اند به همان نسبت نیاز به اطلاعات حسابرسی شده کاهش می‌یابد.

سیستم‌های قانونی نیز از لحاظ این که حرفه‌ی حسابرسی را در وضع قوانین و استانداردهای حسابرسی آزاد می‌گذارند بر حسابرسی در کشورهای مختلف تاثیر می‌گذارند. مثلاً سیستم قانونی روم^{۲۸} در کشورهایی مثل آلمان و فرانسه به نسبت سیستم قانونی عام^{۲۹} در کشورهای مثل ژلاند نو، کانادا، انگلیس و آمریکا در چگونگی وضع قوانین حسابرسی بسته‌تر عمل می‌کنند. تفاوت‌های محیطی که حسابرسی در آن انجام می‌گیرد می‌تواند بر انتقال فن‌آوری حسابرسی در میان کشورها اثر داشته باشد. تنوع بین‌المللی در حسابداری و قوانین بازار سرمایه، پیچیدگی شرکت‌های تجاری، الگوی مالکیت تجاری و مراحل توسعه‌ی اقتصادی در ماهیت تقاضا برای خدمات حسابرسی و پیچیدگی کار حسابرسی تاثیر می‌گذارد. بنابراین فن‌آوری

حسابرسی که برای اوضاع ملی یک محیط مقرون به‌صرفه است ممکن است برای اوضاع متفاوت دیگر مؤثر نباشد. کیفیت حسابرسی نیز ممکن است در محیط‌های حسابرسی مختلف تغییر کند. کیفیت حسابرسی می‌تواند به عنوان احتمال این که یک تقلب یا اشتباه کشف و گزارش شود، تعریف گردد. کیفیت حسابرسی نیز متأثر از صلاحیت حسابرسان، الزامات مربوط به انجام کار حسابرسی (بررسی، کیفیت و نظارت) و الزامات گزارشگری است. اعتبار گزارش نیز به استقلال حسابرسان بر می‌گردد که استقلال بیش‌تر به معنی گزارشگری با احتمال اشتباه کم‌اهمیت است. کیفیت حسابرسی همچنین تحت تاثیر رژیم حقوقی و قانونی موجود در یک کشور است. رژیم حقوقی و قانونی این انگیزه را برای حسابرسان به وجود می‌آورد که مستقل بوده و حسابرسی با کیفیت بالا انجام دهد. برای مثال در برخی از کشورهای آسیایی به دلیل آن که رژیم‌های حقوقی (به انواع دلایل از جمله دلایل فرهنگی) احتمال دارد قوی نباشد و تخلفات حرفه‌ای، مجازاتی در بر نداشته باشد این سناریویی بعید و دور از ذهن است. این عامل، بازارهای حسابرسی با کیفیت نابرابر به وجود می‌آورد. در بعضی کشورها نظیر اندونزی، مالزی و تایلند، تقلب و اشتباهات الزاماً به هیأت مدیره گزارش می‌شوند، نه این که در گزارش حسابرسی قید گردد.

قانون‌گذاری حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی

روش‌های قانون‌گذاری حسابرسی در کشورهای مختلف را می‌توان بر اساس میزان مشارکت حرفه و دولت در تعیین استانداردهای حسابرسی رده‌بندی کرد به گونه‌ای که در بعضی کشورها

وضع قوانین حسابرسی به صورت گسترده در دست حرفه بوده و در بعضی دیگر تنها در دست دولت است. در کشورهای انگلوساکسون سازوکارها به گونه ای طراحی شده تا حسابرسان در چارچوب خودانظامی حرفه‌ای^{۳۰} به نظم در آیند. در ایالات متحده هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^{۳۱} (PCAOB) متشکل از ۵ عضو مستقل پیرو قانون ساریبنز آکسلی توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) در سال ۲۰۰۲ شکل گرفت.

بر اساس اذعان انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۸۵) در کشور مکزیک استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی توسط انجمن حسابداران عمومی وضع می‌شود. در ژاپن اصول قانون تجاری وجود نداشته بلکه قانون بورس بر امر حسابرسی حاکم بوده است. در سویس راهنمای حسابرسی^{۳۲} توسط کمیته‌ی مخصوص اتاق بازرگانی سویس^{۳۳} منتشر شده است. در انگلستان کمیته‌ی روش‌های حسابرسی مربوط به کمیته‌ی مشورتی هیأت‌های حسابداری^{۳۴} و الزامات قوانین شرکت‌ها و استانداردهای حسابرسی تعیین‌کننده‌ی استانداردهای حسابرسی بوده‌اند. در کانادا قانون شرکت‌های تجاری^{۳۵} و استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی به عنوان راهنمای عمل توسط انجمن حسابداران رسمی کانادا^{۳۶} الزامی شده است بر کار حسابرسی ناظر بوده است (American Accounting Association، ۱۳:۱۹۸۵-۱۶).

گزارش حسابرسی

شکل گزارشگری و زبان آن دارای شکل یکسان بین‌المللی نیستند (Owojori and Asaolu، ۲۲:۲۰۰۹). در آمریکا (AICPA، ۱۹۹۱، ص ۷) مقرر شده است که: «گزارش باید

تصریح کند که آیا صورت‌های مالی طبق اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ارائه شده است یا خیر».

در انگلستان نیز (APC، ۱۹۸۰، بند ۸) مقرر شده است: «در زمان ارائه‌ی اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی... حسابرس باید متقاعد شود که رویه‌های حسابداری به کار گرفته شده: الف- با شرایط شرکت سازگار است، ب- به طور یکنواخت اعمال شده است، ج- به نحو کافی افشا شده است. در تعیین این‌که آیا رویه‌های حسابداری مناسب هستند یا خیر، «حسابرس باید بیانیه‌ی رویه‌های حسابداری استاندارد یا هرگونه الزامات دیگر را مورد توجه قرار دهد» (حساس یگانه، ۲۷:۱۳۸۳).

تفاوت‌های مهمی در گزارش‌های حسابرسی در کشورهای مختلف و حتی گاه در شرکت‌های مختلف در داخل یک کشور وجود دارند. این گزارش‌ها شامل گزارش‌های حسابرسی است که بر مبنای مجموعه‌ای از استانداردهای متفاوت از استانداردهای داخلی مثل شرکت توشیبا،^{۳۷} گزارش حسابرسی بر مبنای استانداردهای داخلی مثل گروه صنایع فلزی سامیتومو،^{۳۸} گزارش حسابرسی بر مبنای هر دو استاندارد داخلی و بین‌المللی حسابرسی مثل شرکت بایر ای جی،^{۳۹} گزارش حسابرسی که بر مبنای سه نوع مجموعه استاندارد تهیه شده و اظهار نظر حسابرسی به سه صورت بیان گردیده است و به گونه متفاوت برای سه نوع استفاده‌کننده تعبیر گردیده است مثل شرکت یونیلور^{۴۰} و در نهایت گزارش حسابرسی که بر مبنای استانداردهای داخلی انجام شده ولی اظهار نظر حسابرسی بر مبنای الزامات داخلی بیان شده است مثل شرکت خطوط هوایی جنوبی چین.^{۴۱}

در ژاپن، گزارش حسابرسی شرکت توشیبا در مورد صورت‌های مالی برای

سال‌های منتهی به ۳۱ مارس ۲۰۰۴ و ۳۱ مارس ۲۰۰۳ بیان می‌دارد که حسابرسی بر طبق استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی در ایالات متحده انجام شده است. اما شرکت اطلاعات مربوط به گزارشگری قسمت‌ها موضوع استاندارد حسابداری ۱۳۱ ایالات متحده را ارائه نداده و حسابرسان در اظهارنظرشان بیان می‌دارند که، به استثنای اطلاعات مربوط به گزارشگری قسمت‌ها، صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، بر اساس اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری ایالات متحده، به نحو مطلوب ارائه شده است. در مورد گروه صنایع فلزی سامیتومو حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی ژاپن انجام شده است.

در آلمان، گزارش حسابرسی مستقل در مورد صورت‌های مالی شرکت بایر ای جی برای سال منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۴ بیان می‌دارد که مسئولیت هیأت مدیره‌ی شرکت بایر ای جی تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی بر طبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^{۴۲} (IFRS) است، حسابرسی بر طبق استانداردهای حسابرسی آلمان انجام گرفته و همچنین دربرگیرنده‌ی گزارش گروه مدیریت است. اظهار نظر حسابرس نیز بر طبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بیان شده است.

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد شکل خاص ساختار شرکت در برخی از کشورهای اروپایی مثل آلمان دارای ساختار راهبری شرکتی دوردیفه یعنی یک هیأت مدیره و یک هیأت نظارت است. گزارش هیأت نظارت شرکت وولس واگن ای جی^{۴۳} به تاریخ ۲۵ فوریه ۲۰۰۵ بیان می‌دارد:

«اسناد مربوط به صورت‌های مالی و گزارش حسابرس در زمان مناسب قبل

دوره‌ی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۳ بیان می‌کند که حسابرسی بر طبق استانداردهای حسابرسی مستقل چین توسط حسابداران خبره انجام شده است. اظهار نظر حسابرسی بیان می‌دارد که در صورت‌های مالی الزامات استانداردهای حسابداری برای واحدهای تجاری و مقررات حسابداری برای واحدهای تجاری منتشره توسط وزارت دارایی رعایت شده است.

الزامات استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۰ در خصوص گزارش حسابرس

به دلیل تنوع در شکل و محتوای گوناگون گزارش‌های حسابرسی در سراسر دنیا، کمیته‌ی روش‌های حسابرسی بین‌المللی^{۴۷} (IAPC) مربوط به فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) تاسیس شد. و در سال ۱۹۸۳ رهنمود شماره ۱۳ تحت عنوان گزارش حسابرس درباره صورت‌های مالی را منتشر کرد (Hossein, Bavish And Gangly, ۱۹۸۶).

بخش اشاره به استانداردها یا اصول حسابداری

در استانداردهای حسابرسی بین‌المللی به جای عبارت «...بر طبق اصول حسابداری...» از عبارت «...چارچوب گزارشگری مالی کاربردی^{۴۸}...» استفاده شده است و چارچوب گزارشگری این‌گونه تعریف می‌شود «چارچوب گزارشگری مالی انتخاب شده توسط مدیریت» (International Standard On Auditing, ۲۰۰۹:۱۷).

بخش A۸ استاندارد شماره ۷۰۰ (ISA ۶۸۱:۷۰۰): اذعان می‌دارد که در برخی موارد صورت‌های مالی ممکن است بر طبق دو نوع چارچوب



دایملر کرایسلرای جی^{۴۹} از آغاز ژانویه تا ۳۱ دسامبر سال‌های ۲۰۰۳ و ۲۰۰۴ اظهار نظر حسابرس بر طبق اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری آمریکا (GAAP) بیان شده است.

گزارش سالانه‌ی شرکت یونیلور ان وی^{۵۰} و یونیلور پی‌ال‌سی^{۵۱} در برگرفته‌ی سه نوع گزارش است: یکی برای سهام‌داران در بریتانیا (که بر طبق استانداردهای حسابرسی بریتانیا تهیه شده) و دیگری در هلند (که بر طبق استانداردهای پذیرفته‌شده‌ی حسابرسی در هلند تهیه شده) و آخرین گزارش در ایالات متحده (که مطابق با استانداردهای آمریکا تهیه شده است).

گزارش حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی شرکت خطوط هوایی جنوبی چین با مسئولیت محدود برای

از جلسه‌ی کمیته‌ی حسابرسی در ۲۱ فوریه ۲۰۰۵ و جلسه‌ی هیأت نظارت در ۲۵ فوریه ۲۰۰۵ در دسترس اعضا قرار گرفته شده است. حسابرسان در هر دو جلسه حضور داشته‌اند. آنان به طور وسیع یافته‌های اصلی حسابرسی‌شان را گزارش کردند و در حال حاضر در دسترس گذاشته‌اند تا اطلاعات اضافی مورد نیاز را تهیه کنند.

طبق بررسی ما از گزارش شرکت وابسته هیچ‌گونه ایرادی برای اعلام به هیأت مدیره در پایان گزارش به عمل نیامد. علاوه بر این هیأت نظارت یافته‌های بررسی گزارش تسلیم شده توسط حسابرسان را تایید و تصویب نمود. (گزارش سالیانه ۲۰۰۶، ص ۶). در گزارش حسابرسان در مورد صورت‌های مالی سالانه‌ی شرکت

گزارشگری (مثلاً طبق چارچوب ملی و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی) تهیه شده باشد.

بخش A۳۰ این استاندارد (ISA ۶۸۶:۷۰۰) مقرر می‌دارد که شناسایی چارچوب گزارشگری مالی کاربردی (به‌کار برده شده) در گزارش حسابرس با هدف اطلاع به استفاده‌کنندگان درباره‌ی این مطلب که گزارش حسابرس درباره‌ی چه موضوعی بیان می‌شود، مشخص می‌گردد. این چارچوب گزارشگری مالی این‌گونه مشخص می‌شود:

"...طبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی..." یا
"...طبق اصول پذیرفته شده حسابداری حیطه‌ی حکومتی X..."

همچنین این استاندارد در بخش A۳۱ معین می‌کند که هنگامی که چارچوب گزارشگری مالی، چارچوب گزارشگری مالی بین‌المللی و الزامات قانونی را در بر بگیرد، چارچوب تعیین شده چنین بیان می‌شود "...طبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و الزامات قانون شرکت‌ها در محدوده‌ی حکومتی X..."

براساس بخش A۳۲ این استاندارد (همان‌طور که در پاراگراف A۸ اشاره شد)، صورت‌های مالی ممکن است بر طبق دو نوع چارچوب گزارشگری مالی که هر دو کاربردی هستند، تهیه شده باشد. بر این اساس هر چارچوب گزارشگری هنگام ارائه‌ی گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی، جداگانه مورد استفاده قرار گرفته و گزارش حسابرس به هر دو چارچوب به شرح زیر اشاره می‌کند:

الف- اگر صورت‌های مالی جداگانه‌ای (دو نوع صورت مالی) بر اساس این دو چارچوب گزارشگری مالی تهیه شده باشد، دو نوع اظهار

نظر بیان می‌شود، یعنی یکی برای صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس چارچوب ملی و یکی برای صورت‌های مالی تهیه شده بر اساس چارچوب گزارشگری مالی بین‌المللی. بند اظهار نظرها ممکن است جداگانه یا در یک عبارت واحد بیان شود مثلاً (...صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت طبق اصول پذیرفته‌شده قلمرو حکومتی X و استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی به‌نحو منصفانه ۴۹ ارائه گردیده است).

بخش اشاره به استانداردهای حسابرسی

استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ (ISA ۶۸۹: ۷۰۰) درخصوص حسابرسی با استفاده از دو ابزار رسیدگی یعنی استاندارد حسابرسی مربوط به یک قلمرو حکومتی خاص و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی مقرر می‌دارد: حسابرس ممکن است در گزارش

ب- اگر صورت‌های مالی بر اساس یکی از چارچوب‌ها تهیه شده باشد و بر اساس چارچوب گزارشگری دیگر تهیه نشده باشد، اظهار نظر مقبول^۵ می‌تواند بر صورت‌های مالی که بر



حسابرسی خود به انجام حسابرسی طبق هر دو استاندارد بین‌المللی حسابرسی و همچنین استانداردهای حسابرسی ملی هنگامی که علاوه بر رعایت استانداردهای حسابرسی ملی مربوط، حسابرس استانداردهای حسابرسی بین‌المللی را رعایت کرده باشد، اشاره نماید (بخش ۴۳A).

در زمانی که بین الزامات استانداردهای حسابرسی بین‌المللی و استانداردهای حسابرسی ملی تضاد وجود دارد، اشاره به هر دو این استانداردها مناسب نیست، برای مثال، برخی از استانداردهای حسابرسی ملی حسابرس را از آوردن بند توضیحی (تاکیدی) برای نشان دادن مشکل تداوم فعالیت منع کرده این در حالی است که استانداردهای بین‌المللی حسابرسی یک بند تاکیدی به گزارش حسابرس اضافه می‌کند. در چنین حالتی گزارش حسابرس تنها به (استانداردهای بین‌المللی حسابرسی یا استانداردهای حسابرسی ملی) برطبق آنچه گزارش حسابرسی تهیه شده است، اشاره می‌کند (بخش ۴۴A).

نمونه گزارش حسابرس براساس استاندارد ۷۰۰
گزارش حسابرس زمانی که صورت‌های مالی براساس استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی تهیه شده باشد دارای چنین تغییراتی است (ISA ۷۰۰):

بند مقدمه

ما صورت‌های مالی شرکت ABC را که شامل ترازنامه منتهی به ... حسابرسی کرده‌ایم.

مسئولیت مدیریت درباره صورت‌های مالی
مسئولیت مدیریت ارائه‌ی

منصفانه‌ی این صورت‌های مالی برطبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی است و برای چنین امری، کنترل‌های داخلی که مدیریت تعیین می‌کند برای ایجاد توانایی تهیه‌ی صورت‌های مالی که عاری از اشتباهات با اهمیت، که نتیجه‌ی تقلب و اشتباهات است، ضروری می‌باشد.

مسئولیت حسابرس

مسئولیت حسابرس اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی برطبق حسابرسی مان می‌باشد. ما حسابرسی خود را براساس استانداردهای بین‌المللی حسابرسی انجام داده‌ایم...

بند اظهارنظر

به نظر ما، صورت‌های مالی یادشده، از تمام جنبه‌های با اهمیت، وضعیت مالی شرکت ABC را در... و عملکرد مالی و جریان وجوه نقد آن را برای سال مالی منتهی به تاریخ مزبور، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، به نحو منصفانه (صحیح و منصفانه) (درایران، مطلوب) نشان می‌دهد.

نمونه‌ی گزارش زمانی که گزارش‌های مالی بر طبق قانون کشوری مثل X باشد (ISA ۶۹۰:۷۰۰):

مسئولیت مدیریت در تهیه‌ی

صورت‌های مالی

مدیریت مسئول تهیه‌ی صورت‌های مالی بر طبق قانون XYZ حکومت X می‌باشد...

مسئولیت حسابرس

...ما حسابرسی را بر طبق استانداردهای بین‌المللی انجام داده‌ایم...

بند اظهارنظر

به نظر ما صورت‌های مالی شرکت ABC برای سال مالی منتهی به ... از تمام جنبه‌های با اهمیت بر طبق قانون XYZ مربوط به حکومت X تهیه شده‌اند.

موانع اجرای استانداردهای

بین‌المللی حسابرسی

پذیرش استانداردهای حسابرسی از سوی کشورهای مختلف با موانع و کُندی همراه بوده است. مهم‌ترین مانع اجرای استانداردهای حسابرسی بین‌المللی از دید گزارش‌های مشاهده‌ی بازخورد استانداردها و اصول اخلاقی ۵۲ (ROSC) که از طریق بررسی چندین کشور از جمله تایلند، مکزیک، هند،... به‌دست آمده به قرار زیر است (Pineno and Gelikanova, ۲۰۱۰:۷۲۱):

۱- درک نادرست از ماهیت استانداردهای بین‌المللی. بسیاری از کشورها درک درستی از استانداردها در طول زمان یا در ترجمه‌ی موضوعات نمی‌توانند کسب کنند. این عامل اجرای موفقیت‌آمیز استانداردها را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

۲- نبود سازوکار مناسب برای اعطای مجوز ملی برای استانداردهای بین‌المللی. الزام برای تدوین قانون مناسب و استفاده از ظرفیت‌های قانونی دیگر در اجرای موفقیت‌آمیز استانداردها ضروری است.

۳- عدم مطابقت و هماهنگی بین استانداردهای بین‌المللی و چارچوب قانون (داخلی). تفاوت در مقررات قانون داخلی و سطح چارچوب قانونی که استانداردها نیاز دارند منجر به اجرای نادرست استانداردها می‌شود.

۴- مشاهده‌پذیر نبودن رعایت استانداردها.^{۵۳} مشکلات زیادی برای استفاده‌کنندگان اشخاص ثالث وجود

دارد تا تعیین نمایند آیا گزارش منتشره بر طبق رعایت استانداردها منتشر شده است یا خیر.

۵- وجود موضوعات و حوزه‌های نیازمند به بهبود و گسترش در خود استانداردها. برخی از استانداردهای حسابرسی هنوز در معرض تغییر و بازبینی می‌باشند.

۶- عدم تطابق بین الزامات حسابرسی و تقاضای بازار.

پایان سخن

تاکنون استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مقایسه و امکان‌سنجی برای یکنواخت‌سازی آن موضوع تحقیقات زیادی بوده لیکن این موضوع در حوزه‌ی حسابرسی نسبتاً کشف نشده باقی مانده است (American Accounting)

Association، ۳: ۱۹۸۵). آیین‌دهی حسابرسی در سطح بین‌المللی را در پذیرش این استانداردها از سوی مراجع قانونی در کشورهای مختلف می‌توان جست‌وجو کرد. به عنوان مثال، هیأت روش‌های عملی حرفه‌ای (PPB) انجمن حسابداران رسمی زلاند نو^{۱۰} در نظرسنجی در زمینه‌ی انتخاب استانداردهای بین‌المللی در این کشور بدین نتیجه رسید که اکثر پاسخ‌دهندگان منافع همگرایی پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابرسی را تایید کردند Accountants, Professional Practices Board of the New Zealand Institute of Chartered 2005

اگر موضوع حسابرسی را از جنبه‌ی بین‌المللی بررسی کنیم بیش‌ترین

ضرورتی که در حال حاضر کشور ما را وادار به پذیرش مفهوم حسابرسی بین‌المللی می‌نماید رشد و توسعه‌ی بازارهای سرمایه‌ی بین‌المللی است. قراردادهایی که زمینه‌ی همکاری بورس ایران با دیگر کشورها را فراهم می‌سازد به طور تلویحی به نوعی پذیرش حسابرسی بین‌المللی است.

از طرفی همکاری سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسی ایران با دیگر مؤسسات برون‌مرزی مزیت‌های زیادی را برای حسابرسان در داخل کشور خواهد داشت که از مهم‌ترین آن‌ها ارتقای کیفیت، یافتن تجربه و آموزش حسابرسان در سایر نقاط دنیا خواهد بود. امید است نوشتارهایی از این دست مفهوم حسابرسی بین‌المللی را بیش از پیش رشد و ارتقا بخشد.

پی‌نوشت‌ها

- 1- conflict of interest
- 2- consequence
- 3- complexity
- 4- remoteness
- 5- verifiability
- 6- The Century Of CPA
- 7- Enron, World Com & Global Crossing
- 8- Corporate Governance
- 9- Organization for Economic Cooperation & Development
- 10- Anglo – Swedish drug company a AstraZeneca
- 11- off-balance sheet financing
- 12- perera
- 13- Anglo-American model
- 14- continental european model
- 15- true and fair
- 16- presents fairly
- 17- statutory auditor
- 18- RegisterAccountants
- 19- auditors; qualified auditors
- 20- chartered accountants
- 21- certified public accountants
- 22- public accountants
- 23- professional accountants or independent auditors
- 24- International Auditing
- 25- Multi National Corporations
- 26- Two-tiered board
- 27- US Security And Exchange Comission
- 28- Roman Law System
- 29- common Law System
- 30- Professional Self-regulation
- 31- Public Company Accounting Oversight Board
- 32- The Swiss Handbook Of Auditing
- 33- Special Committee Of Swiss Chamber
- 34- The Auditing Practices Committee Of Consultative Committee Of Accountancy Bodies
- 35- The Canadian Business Corporation Act
- 36- the Canadian institute of chartered accountants' handbook
- 37- Toshiba
- 38- Sumitomo Metal Industries
- 39- Bayer AG
- 40- Unilever
- 41- China Sotheren Airlines
- 42- International Financial Reporting Standards
- 43- Wolswagen AG
- 44- Daimler Chrysler AG
- 45- Unilever NV
- 46- Unilever PLC
- 47- International Auditing Practice Committee
- 48- applicable financial reporting framework
- 49- fairly
- 50- unmodified
- 51- modified
- 52- Reports On The Observance Of Standards And Codes
- 53- Non-observability of compliance
- 54- Professional Practices Board of the New Zealand Institute of Chartered Accountants

منابع

- Practice & Theory, Vol. 28, No. 2, November 2009, pp 199-226
- (1985), Comparative international auditing standards, American accounting association publishing
- Hossein E A Mohamed, Bavish B Vinod And Gangly S J Agdish (1986) International Similarities And Differences In The Auditor's Report, Auditing: A Journal Of Practice & Theory, Vol. 6, No. 1, Fall 1986, P. 125
- International Standard On Auditing (2009) Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, IFAC publishing
- Mennicken, Andrea (2008) Connecting Worlds: The Translation Of International Auditing Standards Into Post-Soviet Audit Practice, Journal Accounting, Organization And Society, pp.384-414, Available Online In www.eprint.lse.ac.uk
- Simunic, A. Dan (2003) Adoption Of International Auditing Standards In Canada, Certified General Accountants Association Of Canada (CGA), Available Online In www.cga-canada.org
- (2009) Consultation Paper, Proposed Clarified International Standards On Auditing (UK And Ireland), The Auditing Practices Board, April 2009, www.frc.org.uk
- Hayes, S. Rick and Schilder. Arnold (2005) Principles of Auditing, An International Perspective, available online in www.pentagon.nl
- Owojori, A. A and Asaolu, O. T (2009) Comparative International Audit And Practices, International Journal of African Studies, pp.17-24, Eurojournal Publishing Inc. 2009, available online in www.eurojournals.com/african.htm
- Smith, I. Murphy, sagafi-nejad. Tagi and wang. Kun (2008) Going International: Accounting and Auditing Standards, Internal Auditing Journal July/August 2008, vol. 23, no. 4, pp.3-12, available online in www.papers.ssrn.com
- Hussy, Roger and Ong, Audra (2005) International Financial Reporting Standards Desk Reference, John Wiley & Sons Inc. Publishing, New Jersey
- Pineno, J. Charles And Gelikanova, V. Evgenia (2010) Obstacles To The Implementation Of International Auditing Standards, Journal Proceedings Of ASBBS Vol. 17 No.1, ASBBS Annual Conference: Las Vegas, available online in <http://asbbs.org>
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴) همگرایی بین‌المللی راهبری شرکتی، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۷۰، ص ۷۲
- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴) فلسفه حسابرسی، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی
- بزرگ اصل، موسی (۱۳۷۷) هماهنگ سازی مبانی گزارشگری مالی، فصلنامه حسابرس، شماره اول، زمستان ۱۳۷۷، ص ۲۶
- والاس، ای. وندا (۱۳۸۱) نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، ترجمه حامی امیر اصلانی، تهران انتشارات سازمان حسابرسی
- کمیته مسئول تدوین بیانیه های مفاهیم بنیادی حسابرسی AAA (۱۳۷۹) بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، ترجمه و تالیف دکتر علی نیکخواه آزاد، نشریه شماره ۱۲۱ سازمان حسابرسی
- هیأت استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی بین‌المللی فدراسیون بین‌المللی حسابداران (۱۳۸۸) گزارش حسابرس مستقل استانداردهای حسابرسی بین‌المللی ۷۰۰، ۷۰۵ و ۷۰۶، ترجمه امیر پوریانسب، تهران انتشارات انجمن حسابداران خبره ایران، چاپ اول
- هشی، عباس (۱۳۸۶) عوامل مؤثر بر مطلوبیت گزارشگری مالی، رساله دکتری حسابداری به راهنمایی دکتر یحیی حساس یگانه، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی ایران (۱۳۸۶) استانداردهای حسابرسی، بخش ۲۰، تهران انتشارات سازمان حسابرسی
- Douppnik, Timothy & Perera, Hector (2007), International Accounting, by MC GRAW-Hill, New York, International Edition
- Nobes, Christopher & Parker, Robert (2002) Comparative International Accounting, by Prentice Hall
- (2005) Adoption Of International Standards Of The International Auditing And Assurance Standards Board In New Zealand, Issued by the Professional Practices Board of the New Zealand Institute of Chartered Accountants, 1, December 2005, available online in www.nzica.co
- Deegan, Craig & Unerman, Jeffrey (2006) Financial Accounting Theory, Mc Graw Hill. Chapter 4
- Cahan F. Steven, Emanuel. David and Sun. Jerry (2009) Are The Reputations Of The Large Accounting Firms Really International? Evidence From The Andersen- Enron Affair, Auditing: A Journal Of